



**Administration fiscale cantonale**

Direction Générale  
Le directeur général  
Hôtel des Finances  
Rue du Stand 26  
Case postale 3937  
1211 Genève 3

**AUX ASSOCIATIONS  
PROFESSIONNELLES**

N/réf : FW/ST/nw  
V/réf. :

Genève, le 19 juillet 2005

**Information N° 5/2005**

**Charges justifiées par l'usage commercial des sociétés de capitaux et sociétés coopératives**

**A) Contexte**

Les sociétés de capitaux et coopératives élaborent elles-mêmes les bases servant à fixer leur assiette imposable puisque ce sont elles, respectivement leurs organes, qui établissent leurs états financiers.

Elles peuvent néanmoins rencontrer certaines difficultés lorsqu'il s'agit d'appréhender quels sont les frais et charges déductibles de leur résultat imposable et la façon dont il convient de les calculer.

Ces difficultés sont source d'importantes complications au plan fiscal, à différents stades de procédure. La présente Information a ainsi pour objet de rappeler et de préciser certains principes généraux, dans le but d'améliorer la lisibilité des positions que peut prendre l'administration fiscale cantonale et d'éviter les malentendus qui pourraient en découler.

**B) Notion de charges commerciales déductibles**

Aussi bien la Loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD), la Loi sur l'imposition des personnes morales (LIPM) que la Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) délimitent la notion de charges déductibles du bénéfice imposable<sup>1</sup>.

La première condition posée par la législation fiscale est que seules sont déductibles les charges qui sont justifiées par l'usage commercial. Il découle de cette condition que, exceptés les provisions et les amortissements, seuls les frais effectifs sont à prendre en considération.

---

<sup>1</sup> cf. articles 58 ss LIFD, 12 ss LIPM et 24 ss LHID

Par ailleurs dans certains cas, cette notion de charge commerciale déductible doit respecter également le principe de double imposition économique fondamental en droit suisse.

Ce principe a pour conséquence que toutes les prestations servies à un actionnaire<sup>2</sup> ou à un proche de ce dernier et qui sont exclusivement fondées sur cette relation d'actionariat ou de proximité, doivent être qualifiées de distribution de bénéfices (prestations appréciables en argent) et imposées aussi bien dans le chef de la société que, cas échéant, dans celui de l'actionnaire ou du proche<sup>3</sup>.

A l'inverse, toutes les prestations servies à un tiers, dans le cadre de relations commerciales ou à un employé, dans le cadre strict du rapport contractuel qui le lie à l'entreprise, devraient être admises en déduction du bénéfice; la question du traitement fiscal chez les bénéficiaires reste toutefois réservé.

### **B1) De la notion de "justifiés par l'usage commercial"**

Les frais engagés ne sont admis en déduction que s'ils sont nécessairement liés à l'acquisition du revenu réalisé (chiffre d'affaires, revenus financiers, etc.).

Ce lien entre frais engagés et revenu réalisé exclut du champ des charges déductibles les dépenses constitutives de prestations faites en faveur de l'actionnaire ou à un proche de ce dernier. Ces prestations sont qualifiées de distribution de bénéfices soumise à l'impôt dans le chef de la société.

Dès lors, toute société de capitaux ou coopérative comptabilisant de tels frais en déduction du résultat imposable s'expose à leur non-admission, lors de la procédure de taxation ou lors d'une procédure en rappel d'impôt<sup>4</sup>, respectivement lors de l'ouverture d'une procédure dans le cadre du droit pénal fiscal<sup>5</sup>.

### **B2) Prise en compte des frais effectifs**

Seuls les frais **effectifs et justifiés** en corrélation immédiate avec l'activité exercée peuvent être admis en déduction du revenu réalisé.

Aucune charge estimée ou forfaitaire ne peut, dans la règle, être comptabilisée. Les contribuables, ou leurs mandataires, qui, de manière unilatérale, utiliseraient un tel procédé s'exposent au refus des déductions revendiquées, d'une part et, d'autre part, à l'ouverture de procédures de droit pénal fiscal tel qu'évoqué sous point n° B1)<sup>6</sup>

---

<sup>2</sup> Le terme « actionnaire » de la présente Information sous-entend les porteurs de parts des sociétés de capitaux et sociétés coopératives

<sup>3</sup> dans les limites de la souveraineté fiscale suisse; par ailleurs, les problématiques liées à l'impôt anticipé, à la TVA ou aux droits de donation ne font pas l'objet de la présente Information

<sup>4</sup> articles 151 LIFD et 59 LPFisc

<sup>5</sup> articles 174 ss LIFD et 60 ss LPFisc

<sup>6</sup> sans préjudice de celle liée à l'instigation, la complicité ou la participation prévues aux articles 177 LIFD et 71 LPFisc

### **B3) Autres principes applicables à l'admission de charges commerciales déductibles**

Les charges portées en déduction conformément à ce qui précède doivent, en outre, respecter les autres principes généralement reconnus en matière comptable<sup>7</sup>, en particulier celui de la périodicité (étanchéité des exercices). Selon ce principe, seules les charges engagées durant l'exercice commercial sous revue sont admissibles. Un report ou une anticipation de charges (charges futures) dans le temps n'est ainsi pas admis.

De même, la violation des principes d'intégralité et de non compensation peut conduire à présenter des états financiers considérés comme faux et ainsi engendrer une procédure pour fraude fiscale<sup>8</sup>.

### **C) Bénéficiaire de la prestation et application de la double imposition économique**

Le traitement fiscal, dans le chef de la société comme chez le bénéficiaire, dépend du rapport que ce dernier entretient avec la société.

#### **C1) Traitement fiscal des prestations servies aux employés qui ne sont ni actionnaires ni proches de ces derniers**

Les prestations servies aux employés, dans le cadre strict du rapport contractuel qui les lie à l'entreprise - prestations servies pour des motifs autres que les liens d'actionnariat ou de proximité - doivent normalement être considérées comme étant des charges commerciales déductibles du résultat de la société, car elles forment la contrepartie (rémunération) des prestations rendues par l'employé à son employeur.

Ces prestations comprennent, au-delà du salaire au sens strict, les différentes composantes des revenus et avantages offerts aux employés tels que les bonus, les frais de représentation, la mise à disposition de véhicule et tous les autres avantages en espèces ou en nature servis à l'employé.

Bien que ces prestations puissent être comptabilisées sous d'autres postes comptables que celui des salaires, la charge économique sera considérée comme déductible des profits de l'entreprise; leur identification est néanmoins indispensable.

Cette déductibilité ne préjuge par ailleurs pas du traitement fiscal de ces prestations auprès des bénéficiaires<sup>9</sup> qui ne fait pas l'objet de la présente Information.

---

<sup>7</sup> en particulier les principes et contraintes liées à la tenue d'une comptabilité commerciale pour les sociétés anonymes prévus aux articles 650 ss du Code des obligations (CO)

<sup>8</sup> articles 186 ss LIFD et 79 ss LPFisc

<sup>9</sup> ce traitement étant par ailleurs lié, notamment, à la mise en place, au plan national, du "nouveau certificat de salaire" dont l'entrée en vigueur est prévue le 1<sup>er</sup> janvier 2007

## **C2) Traitement fiscal des prestations servies aux actionnaires ou aux proches**

Les prestations servies par une société de capitaux ou coopérative à ses employés qui, par ailleurs, sont actionnaires ou proches, dans le cadre spécifique de cette relation de participation, doivent être considérées comme des distributions de bénéfice et, de ce fait, subir la double imposition économique.

La prise en charge, par la personne morale, de frais de nature privée ainsi que les prestations octroyées aux actionnaires, indépendamment du rapport contractuel (de travail) qui les lie à leur société, telles que le loyer privé, les frais d'entretien personnels divers, les sur-rémunérations, les sur-assurance en matière de prévoyance, les frais de véhicule(s) non justifiés par l'usage commercial constituent toutes des prestations appréciables en argent.

## **D) Cas spécifiques d'application de la présente Information**

Aux fins d'application de la présente Information, et pour clarifier voire modifier certaines pratiques administratives, l'administration fiscale notifiera, ponctuellement, des notices traitant de questions spécifiques liées à la présente information.

Ces notices annuleront et remplaceront, en principe avec effet immédiat, tout autre accord, décision ou pratique codifiée existants, lesquels ne seront plus opposables à l'administration fiscale.

## **E) Entrée en vigueur**

La présente Information, dont le contenu reflète les principes jusqu'ici reconnus de manière générale, est applicable, aussi bien en matière d'impôt fédéral direct que d'impôt cantonal et communal, avec effet immédiat.

Francis WALPEN  
Directeur général