

BGer 2C_188/2008 vom 19. August 2008

Bundesgericht, 2008-08-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_188_2008

FR: TF 2C_188/2008 du 19 août 2008

IT: TF 2C_188/2008 del 19 agosto 2008

Erwägungen

E. 1

L'arrêt attaqué porte sur la distribution dissimulée de bénéfice et donc sur la détermination du bénéfice imposable. L'art. 24 al.1 lettre a de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID ou la loi fédérale sur l'harmonisation; RS 642.14) traite du bénéfice net soumis à l'impôt sur le bénéfice qui comprend les distributions dissimulées de bénéfice. Cette disposition figure dans les titres 2 à 5 et 6 chapitre I LHID, mentionnés à l'art. 73 al. 1 de cette loi. En outre, l'arrêt attaqué concerne la période fiscale 2001, soit une période postérieure à l'échéance du délai de l' art. 72 al. 1 LHID, et a été prise en dernière instance cantonale, de sorte que la voie de recours de l' art. 73 LHID est ouverte. Cette disposition ne fait du reste que confirmer la voie de droit prévue par les règles ordinaires de procédure, à savoir les art. 82 ss LTF (cf. ATF 134 II 186 consid. 1.3 p. 189).

E. 2

Dans ses conclusions, la recourante demande notamment au Tribunal fédéral de "dire que les salaires contestés ne constituent pas une prestation dissimulée de la société à ses actionnaires et doivent être considérés comme des frais généraux déductibles". En réalité, il ne s'agit pas d'une conclusion constatatoire, mais d'un grief qui pourrait constituer un motif d'annulation de l'arrêt entrepris (cf. consid. 5 ci-après).

E. 3

Selon la recourante, l'arrêt du Tribunal administratif "viole le droit cantonal et fédéral en tant qu'il repose manifestement sur la constatation inexacte ou incomplète de faits pertinents". Toutefois, le recours ne mentionne aucun fait qui aurait été constaté de façon inexacte. La recourante estime que le salaire de base, utilisé dans la méthode appliquée par le Tribunal administratif pour déterminer le montant du salaire de B.X._____ et C.X._____ admissible fiscalement, est trop bas. Elle expose le calcul qui, selon elle, serait correct. En outre, dans une argumentation appellatoire et partant irrecevable, elle invoque les critères qui devraient être pris en compte pour déterminer le montant des salaires qu'une société peut verser à des personnes proches sans que cela soit considéré comme une prestation appréciable en argent. Dans ce cadre-là, la recourante énumère les fonctions qui incombent aux deux personnes en cause. Or, ces différentes tâches correspondent à celles retenues par le Tribunal administratif et la recourante ne prétend même pas qu'elles auraient été mal déterminées par ledit Tribunal. En réalité, la recourante ne s'en prend pas tant à la constatation des faits qu'à leur qualification juridique. Or, il s'agit là d'une question de droit que le Tribunal fédéral examine sur la base des faits ressortant de l'arrêt attaqué.

E. 4.1

La recourante conteste la reprise des salaires versés à B.X._____ et C.X._____ en 2001, et donc le montant de son bénéfice imposable déterminé par le Tribunal administratif. Est ainsi en cause l'impôt cantonal et communal sur le bénéfice de la période fiscale 2001. La détermination de ce bénéfice, qui relève du droit harmonisé (cf. art. 24 al. 1 lettre a LHID et consid. 4.2), se fait en application des dispositions de droit cantonal, soit en l'espèce de la loi genevoise du 23 septembre 1994 sur l'imposition des personnes morales (ci-après: LIPM). Partant, la recourante met en cause l'application du droit cantonal. Or, la mauvaise application du droit cantonal n'est pas en soi un motif de recours. L'intéressée ne peut normalement, à ce titre, faire valoir uniquement l'arbitraire. Dans un recours fondé sur une application arbitraire du droit cantonal, le recourant ne peut se contenter de critiquer la décision attaquée, comme il le ferait dans une procédure d'appel où l'autorité de recours peut revoir librement l'application du droit, mais il doit préciser en quoi cette décision serait insoutenable, ne reposerait sur aucun motif sérieux et objectif, ou encore heurterait gravement le sens de la justice (ATF 133 II 249 consid. 1.4 p. 254).

En l'espèce, la recourante ne fait qu'expliquer pourquoi, selon elle, le salaire des deux personnes en cause devrait être accepté fiscalement et donc être considéré comme une charge justifiée par l'usage commercial. Elle ne cite aucune disposition de la loi genevoise du 23 septembre 1994 sur l'imposition des personnes morales. Elle ne dit pas non plus en quoi l'application du droit cantonal et de la méthode choisie par le Tribunal administratif pour déterminer le salaire de base moyen serait arbitraire. Elle ne fait qu'opposer son point de vue à celui du Tribunal administratif.

Au vu de ce qui précède, dans la mesure où il entendait invoquer une mauvaise application du droit cantonal, le recours ne répond pas aux exigences de motivation de l' art. 106 al. 2 LTF et est, sous cet angle, irrecevable.

E. 4.2

La détermination du bénéfice imposable fait toutefois partie du droit harmonisé (art. 24 LHID). Le Tribunal fédéral examinant librement si les lois cantonales harmonisées ont été appliquées conformément au droit fédéral (ATF 128 II 56 consid. 1a)bb) p. 58), il entrera dès lors en matière.

E. 5.1

Selon l' art. 24 al. 1 lettre a LHID , l'impôt sur le bénéfice a pour objet l'ensemble du bénéfice net, y compris les charges non justifiées par l'usage commercial portées au débit du compte de résultat.

L'art. 12 lettres a et h LIPM prévoit que sont considérés comme bénéfice net imposable le bénéfice net tel qu'il résulte du compte de profits et pertes, ainsi que les allocations volontaires à des tiers et les prestations de toute nature fournies gratuitement à des tiers ou à des actionnaires de la société.

Bien qu'elles ne le mentionnent pas expressément, les deux dispositions susmentionnées visent notamment les distributions dissimulées de bénéfice (Stephan Kuhn/Peter Brülisauer, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2e éd., no 74 ad art. 24 p. 406), soit des prélèvements qui ne sont pas conformes au droit commercial et qui doivent donc être réintégrés au bénéfice imposable. Bien que rédigé différemment de l' art. 24 al. 1 lettre a LHID , l'art. 12 lettre h LIPM est conforme à ladite

disposition.

E. 5.2

Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont remplies: 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 131 II 593 consid. 5 p. 607 ss; 119 Ib 116 consid. 2 p. 119; 115 Ib 238 ; cf. par rapport à l' art. 24 LHID Stephan Kuhn/Peter Brülisauer, op. cit., no 74 ad art. 24 p. 406).

E. 5.3

La recourante ne s'oppose pas à la méthode appliquée par le Tribunal administratif pour fixer les salaires fiscalement déductibles et conteste uniquement le salaire de base retenu dans le cadre de cette méthode. Le Tribunal administratif a repris le salaire déterminé par l'Administration fiscale cantonale, laquelle s'est fondée sur les données en matière de salaire publiées par l'Office cantonal de la statistique nommées "Salaire mensuel brut médian dans le secteur privé, selon le sexe, le niveau des qualifications et la branche économique, en 2002". Cette statistique distingue différents domaines d'activité dont le "commerce de gros et intermédiaires du commerce". Elle donne aussi le salaire mensuel brut médian par secteur d'activité pour, d'une part, l'ensemble des salariés (niveaux 1 à 4)", soit 8'225 fr., et pour, d'autre part, "les travaux les plus difficiles - travail indépendant et très qualifié (niveaux 1 à 2)", soit 12'502 fr. Le salaire moyen, dans le secteur concerné, est ainsi de 10'363 fr. (8'225 fr. + 12'502 fr. : 2). L'Administration fiscale cantonale a ainsi retenu un salaire mensuel de base moyen de 10'000 fr., ce qui donnait un salaire annuel de 120'000 fr. Elle a ensuite, afin de tenir compte des quelque 60 heures de travail hebdomadaire des intéressés, adapté ce salaire pour arriver à un salaire annuel admissible de 180'000 fr. (120'000 fr. x 60 heures : 40 heures).

La recourante demande que soit prise en compte comme salaire de base pour déterminer le salaire admissible, la moyenne entre un salaire moyen de 12'776 fr. et de 17'267 fr., soit 15'020 fr. Le premier montant représente le "salaire médian mensuel standardisé qui tient compte de l'ensemble des éléments, tant objectifs que subjectifs, de la fonction des directeurs de la société". Le deuxième montant "correspond à une partie des activités de la recourante dans le commerce de gros, en fonction du chiffre d'affaires réalisés dans ce domaine, respectivement dans celui du commerce de détail".

L'Administration fiscale cantonale, en retenant dans la statistique susmentionnée les salaires valables pour le "commerce de gros et intermédiaires du commerce", a tenu compte de l'activité des intéressés telle que ressortant de son but inscrit au registre du commerce. La recourante se réfère, semble-t-il, à une autre statistique que celle prise en compte par l'Administration fiscale cantonale mais ne précise pas de quelle statistique il s'agit, ni de l'année pour laquelle elle a été établie. Elle prétend que celle-ci prendrait en considération l'ensemble des éléments, tant objectifs que subjectifs, de la fonction des directeurs de la société. Toutefois, dans son arrêt, le Tribunal administratif récapitule les tâches incombant à B.X. _____ et C.X. _____ (p. 3 de l'arrêt) et en a donc tenu compte. D'ailleurs, le salaire médian de 10'000 fr. a été déterminé en tenant compte du salaire moyen relatif aux

"travaux les plus difficiles - travail indépendant et très qualifié". En outre, ce salaire médian a été augmenté de 50% pour tenir compte des 60 heures de travail hebdomadaire des personnes concernées. L'activité prépondérante des intéressés dans la société a donc été reconnue.

En se basant sur des statistiques pour déterminer un salaire de base moyen, lorsque les données servant de base à la détermination de la rémunération des cadres dans une société font défaut ou sont inexploitable, l'accent a été mis sur la praticabilité de la détermination de ce salaire, ce qui induit un certain schématisme. Ce schématisme a l'avantage d'assurer l'égalité de traitement entre les personnes travaillant dans la même branche. La simplification de cette détermination doit toutefois rester dans certaines limites et ne pas tomber dans l'arbitraire. En l'occurrence, comme le cahier des charges relatif au poste en cause ainsi que la fonction des personnes concernées ont été pris en considération, et que le salaire de base sélectionné correspond aux responsabilités des personnes concernées, ce schématisme est acceptable et n'aboutit pas à un résultat arbitraire.

La recourante, chiffres à l'appui, montre que les salaires versés aux intéressés de 1998 à 2002 sont restés constants et qu'il n'a pas pu y avoir de distribution dissimulée de bénéfice en 2001, alors que les salaires octroyés les années antérieures, qui étaient d'un montant plus ou moins équivalent, n'avaient pas été l'objet de reprise par l'autorité de taxation. Ce n'est toutefois pas parce que, les années précédentes, les salaires versés avaient été acceptés, qu'il n'y avait pas distribution dissimulée de bénéfice. L'autorité de taxation ne contrôle pas chaque année en détail toutes les déclarations d'impôt. Elle peut en outre demander des renseignements complémentaires, en l'espèce sur la rémunération de B.X. _____ et C.X. _____ une année, alors qu'elle ne l'avait pas fait les années précédentes, et découvrir ainsi des éléments, ici les salaires jugés excessifs, qui doivent être repris.

E. 5.4

Au vu de ce qui précède, un salaire de base de 10'000 fr. est fondé. Le salaire annuel brut admis fiscalement, et donc déductible du bénéfice imposable de la recourante, est ainsi de 305'315 fr. La rémunération acceptée pour les deux intéressés est de 610'631 fr. (cf. partie "Faits" lettre E). Or, les salaires portés comme charge dans les comptes 2001 étaient de 756'000 fr. La disproportion entre les salaires versés et ceux qui l'auraient été à un tiers ne peut s'expliquer que par la qualité d'actionnaires de B.X. _____ et C.X. _____. L'importance de cette prestation, soit 145'369 fr. (756'000 fr. ./ 610'631 fr.), pour une société qui a réalisé un bénéfice net de 79'629fr. en 2001, accordée sans contre-prestation, n'a pas pu échapper à la recourante.

Ainsi, en retenant que la recourante a procédé à une distribution dissimulée de bénéfice en octroyant des salaires excessifs aux deux personnes concernées et qu'il convient d'ajouter au bénéfice net imposable de la période fiscale 2001 la différence entre les salaires versés et ceux admissibles fiscalement, le Tribunal administratif n'a pas violé le droit cantonal harmonisé.

E. 6

Il résulte de ce qui précède que le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable. Succombant, la recourante doit supporter un émolument judiciaire (art. 65 et 66 al. 1 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 68 al. 3 LTF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.