

BGer 2C 209/2013 vom 16. Januar 2014

Bundesgericht, 2014-01-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_209_2013

FR: TF 2C 209/2013 du 16 janvier 2014

IT: TF 2C 209/2013 del 16 gennaio 2014

Regeste

Impôt fédéral direct 2004 et 2005 | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (cf. art. 29 al. 1 LTF) et contrôle librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 136 I 43 consid. 1 p. 43).

E. 1.1

D'après l'art. 100 al. 1 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110), le recours contre une décision doit être déposé devant le Tribunal fédéral dans les 30 jours qui suivent la notification de l'expédition complète.

E. 1.2

L'intimée soutient que le recours est tardif parce que la décision attaquée aurait été notifiée le 28 janvier 2013. Dans un courrier déposé hors délai imparti par le juge, la recourante a produit la preuve qu'elle avait reçu la décision attaquée le 29 janvier 2013. Comme le respect du délai de recours doit faire l'objet d'un examen d'office par le Tribunal fédéral, le dépôt tardif du courrier auquel était annexée la preuve de la date de notification ne conduit pas à rejeter l'offre de preuve ni à déclarer irrecevable le recours par voie de conséquence. Une irrecevabilité en pareille hypothèse serait d'ailleurs contraire à l'interdiction du formalisme excessif, à tout le moins en l'absence d'avertissement approprié sur les conséquences de l'inobservation du délai (cf. sur ce point arrêt 2C_45/2013 consid. 4.1 et les références citées). Il s'ensuit que le recours, qui a été posté le 28 février 2013, l'a été dans le délai légal.

E. 1.3

L'arrêt attaqué concerne le calcul du bénéfice imposable au titre de l'impôt cantonal et communal et de l'impôt fédéral direct pour les périodes fiscales 2004 et 2005. Comme ces domaines relèvent du droit public et qu'aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF n'est réalisée, la voie du recours en matière de droit public est ouverte (art. 82 let. a LTF). L'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) confirme du reste expressément cette voie de droit pour l'impôt fédéral direct. L'art. 73 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) ouvre aussi cette voie de droit du moment que l'impôt cantonal et communal sur le bénéfice est une matière harmonisée réglée par les art. 24 ss LHID (cf. ATF 134 II 186).

E. 1.4

La Cour de justice a rendu une seule décision valant pour l'impôt cantonal et communal et pour l'impôt fédéral direct, ce qui est admissible, dès lors que la question juridique à trancher est réglée de la même façon en droit fédéral et dans le droit cantonal harmonisé (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.) et qu'elle a rendu un dispositif distinguant les deux domaines. Dans ces circonstances, on ne peut reprocher à la recourante d'avoir formé les mêmes griefs et pris des conclusions valant pour les deux catégories d'impôts dans son recours au Tribunal fédéral (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.3 p. 264). Par souci d'unification par rapport aux cantons dans lesquels deux décisions sont rendues, la Cour de céans a toutefois ouvert deux dossiers, l'un concernant l'impôt cantonal et communal (2C_209/2013), l'autre l'impôt fédéral direct (2C_210/2013). Comme l'état de fait est identique et que les questions juridiques se recourent, les deux causes seront néanmoins jointes et il sera statué dans un seul arrêt (cf. art. 71 LTF et 24 de la loi de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF; RS 273]).

E. 1.5

Déposé en temps utile (cf. consid. 1.1 ci-dessus) par l'Administration cantonale des impôts, qui a qualité pour recourir en matière d'impôt fédéral direct aussi bien qu'en droit fiscal cantonal (art. 89 al. 2 let . d LTF ainsi que 146 LIFD et 73 al. 2 LHID), le recours est dirigé contre une décision finale (cf. art. 90 LTF) rendue par une autorité cantonale supérieure de dernière instance (cf. art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

E. 1.6

L'autorité qui a qualité pour recourir peut, dans le cadre de ses compétences, invoquer toute violation d'un droit susceptible d'être alléguée par la voie du recours en matière de droit public, y compris la violation de droits découlant de la Constitution fédérale, en particulier l'interdiction de l'arbitraire (ATF 134 II 124 consid. 3 p. 131 ss).

E. 2

Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF). Le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l'art. 95, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 2 LTF), ce que la partie recourante doit démontrer d'une manière circonstanciée, conformément aux exigences de motivation des art. 42 al. 2 et 106 al. 2 LTF (cf. ATF 133 II 249 consid. 1.4.3 p. 254 s.). La notion de "manifestement inexacte" correspond à celle d'arbitraire au sens de l' art. 9 Cst. (ATF 136 II 447 consid. 2.1 p. 450). Si la partie recourante entend s'en prendre aux faits ressortant de l'arrêt attaqué, elle doit établir de manière précise la réalisation des conditions de l' art. 97 al. 1 LTF . A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergent de celui qui est contenu dans l'acte attaqué. En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou l'appréciation des preuves (ATF 137 II 353 consid. 5.1 p. 356 et les arrêts cités).

I. Impôt fédéral direct

E. 3

Selon la recourante, en retenant le quartile supérieur ressortant des statistiques de l'Observatoire genevois du marché du travail (ci-après: OGMT) et 65 heures hebdomadaires de travail effectuées par l'actionnaire-directeur de la société intimée pour établir le salaire de l'actionnaire-directeur, l'instance précédente a violé l' art. 58 al. 1 let. b LIFD .

E. 3.1

L'art. 57 LIFD prévoit que l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Celui-ci comprend notamment tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par ledit usage (art. 58 al. 1 let. b in fine LIFD). Selon le Tribunal fédéral, il y a prestation appréciable en argent - également qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice - qui devra être réintégrée dans le bénéfice imposable de la société, lorsqu'une attribution est faite par la société, sans contre-prestation équivalente, à ses actionnaires ou à toute personne la ou les touchant de près et qui n'aurait pas été consentie à des tiers dans les mêmes circonstances (ATF 131 II 593 consid. 5.1 p. 607); il faut encore que le caractère disproportionné de cette prestation soit reconnaissable par les organes de la société (ATF 119 Ib 431 consid. 2b p. 435; arrêts 2C_265/2009 du 1er septembre 2009 consid. 2.1, RF 64/2009 p. 915; 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.2). Selon la jurisprudence, le versement d'un salaire disproportionné accordé à un actionnaire-directeur constitue une situation classique de distribution dissimulée de bénéfice. Certes, l'employeur dispose d'une liberté d'appréciation étendue dans la fixation du salaire de son personnel. Pour déterminer si, malgré cette liberté, l'on a affaire à une rémunération excessive constituant une distribution dissimulée de bénéfice, il convient de prendre en compte l'ensemble des circonstances du cas d'espèce, étant précisé qu'il n'appartient pas à l'administration fis-cale de substituer sa propre appréciation en matière de salaire à celle de la société. Parmi les critères pertinents, on peut notamment citer la rémunération des personnes de rang et de fonction identiques ou similaires, les salaires versés par d'autres entreprises opérant dans le même domaine, la taille de l'entreprise et sa situation financière, ainsi que la position du salarié dans l'entreprise, sa formation et son expérience (arrêts 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 et les références citées). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, il est possible de se fonder 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 inexploitables. Cette méthode induit un certain schématisme qui a l'avantage d'assurer l'égalité de traitement entre les personnes travaillant dans la même branche. Ce schématisme doit toutefois rester dans certaines limites et ne pas tomber dans l'arbitraire (arrêt 2C_188/2008 du 19 août 2008 consid. 5.2).

E. 3.2

En l'espèce, l'instance précédente a correctement exposé le droit applicable. Elle a ensuite confirmé l'utilisation, par la recourante, de la formule schématique dite valaisanne destinée à établir, en l'absence de points de comparaison pertinents, le salaire de l'actionnaire-directeur dont la déduction est admise par le droit fiscal dans le chapitre de la société. Elle a en revanche retenu que le cahier des charges, les fonctions ainsi que le rôle d'apporteur d'affaires de l'actionnaire-directeur justifiaient de prendre en compte un salaire résultant du quartile supérieur et non pas médian. Elle a également retenu que ce dernier effectuait 65 heures hebdomadaires et non pas 50 comme le soutenait la recourante.

E. 3.3

Contrairement à ce que pense la recourante, qui se plaint uniquement de la violation de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, la détermination du salaire de référence, le choix des critères à introduire dans le calculateur de salaire en ligne de l'OGMT ainsi que le nombre d'heures de

travail hebdomadaires de l'actionnaire-directeur de la société intimée sont des questions de fait. En outre, lorsqu'elles servent, comme en l'espèce, uniquement à compléter un état de fait, les données d'expériences ("Erfahrungszahlen") telles que les résultats statistiques d'enquête sont des éléments de l'état de fait fiscal (cf. arrêt 2P.3/2002 du 3 avril 2002 consid. 2c; M. ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Schulthess, Zurich 1989, p. 107 s.; M. PLÜSS, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2e éd., M. Klöti-Weber/D. Siegrist/D. Weber éd., Muri-Berne 2004, vol. 2, n° 31 ad § 191; M. ZWEIFEL/H. CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2008, n°5 ss ad § 19; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2e éd., 2009, n° 48 ad art. 131 LIFD). Par conséquent, sous couvert de violation de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, la recourante se plaint en réalité de l'établissement des faits. De tels griefs sont recevables si les conditions de l'art. 97 al. 1 LTF sont réunies, ce que la recourante doit démontrer conformément aux exigences des art. 42 al. 2 et 106 al. 2 LTF (cf. consid. 2 ci-dessus). Le mémoire de recours n'invoque aucun droit constitutionnel ni n'expose en quoi de tels droits auraient le cas échéant été violés par l'Instance précédente dans l'établissement des faits. Ne répondant pas aux exigences de motivation des art. 42 al. 2 et 106 al. 2 LTF, le grief est par conséquent irrecevable.

E. 3.4

Pour le surplus, l'Instance précédente a correctement appliqué le droit fédéral. En tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct, le recours est par conséquent rejeté dans la mesure où il est recevable. II. Impôts cantonal et communal

E. 4

L'art. 12 let. a et h de la loi du 23 septembre 1994 sur l'imposition des personnes morales (LIPM; RSGE D3 15) qui prévoit que le bénéfice net tel qu'il résulte du compte de profits et pertes et les allocations volontaires à des tiers et les prestations de toute nature fournies gratuitement à des tiers ou à des actionnaires de la société sont considérés comme bénéfice net imposable pose le même principe que l'art. 58 LIFD et l'art. 24 al. 1 LHID en matière de distribution dissimulée de bénéfice (arrêt 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 consid. 4 et les références citées), de sorte qu'il peut être renvoyé à la motivation exposée en matière d'impôt fédéral direct.

E. 5

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours dans la mesure où il est recevable en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct et en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal. Les frais judiciaires doivent être mis à la charge du canton de Genève, qui succombe et qui défend un intérêt patrimonial (art. 66 al. 1 et 4 in fine LTF; cf. ATF 136 I 39 consid. 8.1.3 p. 40 s.). Ce dernier versera en outre des dépens à la recourante, qui a gain de cause avec l'aide d'un mandataire professionnel (art. 68 LTF).

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