

GE_GERICHTE ATA/125/2013 vom 26. Februar 2013

GE Cour de justice, 2013-02-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_125_2013

FR: GE_GERICHTE ATA/125/2013 du 26 février 2013

IT: GE_GERICHTE ATA/125/2013 del 26 febbraio 2013

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

E. 2

L'objet du litige est la reprise dans le bénéfice imposable ICC et IFD 2005 de la société d'une partie des salaires versés à MM. D_____ et N_____.

E. 3

a. L'art. 57 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) prévoit que l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net.

Aux termes de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, le bénéfice net imposable comprend tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial tels que, notamment, les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial.

b. Concernant l'ICC, sont considérés comme bénéfice net imposable le bénéfice net, tel qu'il résulte du compte de pertes et profits, 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 (art. 12 let. a et h de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15).

- 12/17 - A/274/2011

c. Bien qu'elles ne le mentionnent pas expressément, les deux dispositions susmentionnées visent notamment les distributions dissimulées de bénéfice (S. KUHN / P. BRÜLISAUER in M. ZWEIFEL / P. ATHANAS, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2ème éd., n. 74 ad. art. 24 p. 406), soit des prélèvements qui ne sont pas conformes au droit commercial et qui doivent donc être réintégrés dans le bénéfice imposable. L'art. 12 let. h LIPM est conforme à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD quand bien même il est rédigé différemment (ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011).

E. 4

a. Selon la jurisprudence, il y a prestation appréciable en argent - également qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice - devant être réintégrée dans le bénéfice imposable de la société lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont réalisées : 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 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 le caractère insolite de la prestation est reconnaissable par les organes de la société (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 ; 2C_188/2008 du 19 août 2008 ; ATA/633/2011 et ATA/152/2011 précités ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, p. 236 n. 41 et les références citées). Selon la jurisprudence, il ne s'agit pas d'examiner si les parties ont reconnu la disproportion, mais plutôt si elles auraient dû la reconnaître (E. MELLER / J. SALOM, Le salaire excessif en droit fiscal suisse, RDAF 2011 II, p. 105, 110 et les références citées).

b. Il appartient à la société de prouver que les prestations en question sont justifiées par l'usage commercial afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seules des raisons commerciales, et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et les bénéficiaires de la prestation, ont conduit à l'octroi d'une prestation insolite (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_275/2010 du 24 août 2010 et 2A.355/2004 du 20 juin 2005).

c. Les prestations appréciables en argent peuvent apparaître de diverses façons. Le versement d'un salaire disproportionné accordé à un actionnaire-directeur constitue une situation classique de distribution dissimulée de bénéfice (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 précité et les références citées ; X. OBERSON, op. cit., p. 236 n. 42).

d. En présence d'une prestation appréciable en argent, les conséquences fiscales sont multiples. Au niveau de la société, l'autorité fiscale réintègrera la

- 13/17 - A/274/2011 prestation dans les bénéfices imposables de celle-ci (X. OBERSON, op. cit., p. 197 n. 35).

E. 5

L'avantage octroyé doit s'expliquer par le lien particulier entre le bénéficiaire de la prestation et la société. Entrent avant tout en ligne de compte les actionnaires majoritaires, la doctrine étant partagée s'agissant d'un actionnaire minoritaire sans influence particulière. Pour une partie de la doctrine, seuls des actionnaires bénéficiant d'une influence particulière sur l'entreprise sont en position de se faire verser une prestation appréciable en argent. Ce n'est pas tant le pourcentage de détention qui doit être considéré que la capacité d'influencer les décisions de la société (P.-M. GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice : le principe de déterminance dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, 2005, p.109). Pour une autre partie de la doctrine, le seul fait d'être actionnaire, même minoritaire sans influence, suffit pour recevoir un dividende dissimulé. Ce qui caractérise objectivement la distribution dissimulée de bénéfice n'est pas l'influence que peut exercer l'actionnaire, mais le fait que la prestation n'aurait pas été effectuée ou aurait été notablement plus faible, si le bénéficiaire avait été une personne étrangère à la société (D. YERSIN, Apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable, 1977, p. 249).

E. 6

La recourante estime que l'entier de la rémunération de M. N_____ qu'elle a comptabilisé doit être admis comme charge aux motifs que celui-ci était actionnaire minoritaire, sans influence déterminante au sein de la société. Sa rémunération n'était ainsi pas liée à sa qualité d'actionnaire mais à celle de son travail, de sorte qu'il ne pouvait pas bénéficier d'une prestation appréciable en argent.

Selon les indications qu'elle a elle-même fournies, en particulier dans son courrier du 15 décembre 2006, les deux actionnaires dirigeaient conjointement l'entreprise et avaient les plus hautes compétences de décision, avec signature collective à deux. Ils partageaient la responsabilité de la bonne marche de l'entreprise, de son développement et de la bonne gestion des avoirs. Même s'il ne détenait que 10 % des actions de la société M. N_____ avait une influence déterminante au sein de la société dans laquelle il n'était pas qu'un simple employé. Un tiers non actionnaire n'aurait pas reçu la prestation qu'il a reçue. M. D_____ l'a confirmé dans son courrier du 28 mai 2012 dans lequel il a expliqué avoir proposé à M. N_____ d'entrer dans le capital de la société à hauteur de 10 % et de siéger au conseil d'administration afin qu'il se sente totalement impliqué dans la gestion et le développement de celle-ci. De même, si, selon la recourante, M. D_____ avait à teneur des statuts de la société une voix prépondérante en cas d'égalité des voix au conseil d'administration, elle a également indiqué que les deux actionnaires étaient responsables de l'activité de gestion de fortune comme de la gestion de la société, que M. N_____ a reprise - 14/17 - A/274/2011 entièrement en 2009. Dans ces circonstances, l'existence d'un rapport privilégié entre la société et cet actionnaire minoritaire est avérée, ce qui permet d'examiner si le salaire consenti constituait en 2005 une prestation appréciable en argent.

E. 7

Lorsqu'elle doit déterminer si la rémunération servie par la société à ses employés actionnaires est en rapport avec l'importance de leur prestation de travail, l'autorité fiscale n'a pas à substituer sa propre appréciation en matière de salaire à celle de la société mais la liberté de l'employeur n'est pas sans limite. En effet, la rémunération doit correspondre à celle qui aurait été octroyée à une tierce personne dans des circonstances identiques. L'élément pertinent est donc la rémunération conforme au marché. Pour savoir si la rémunération est excessive et constitue une distribution dissimulée de bénéfice, il convient de prendre en compte l'ensemble des circonstances du cas d'espèce (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 précité consid. 3.1 et 3.3 et les références citées ; E. MELLER / J. SALOM, op. cit., p. 111). Parmi les critères pertinents, figure notamment 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, sa situation financière, ainsi que la position du salarié dans l'entreprise, sa formation et son expérience (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 précité).

E. 8

a. Pour fixer un salaire de base moyen lorsque les données servant de référence à la détermination de la rémunération des cadres dans une société font défaut ou sont inexploitable, il est admissible selon la jurisprudence de se fonder sur des statistiques. 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 afin de ne pas tomber dans l'arbitraire. Il a été jugé à cet égard que le fait d'individualiser le salaire moyen en fonction des circonstances du cas d'espèce et de prendre en compte pour ce faire le cahier des charges relatif au poste en cause, les fonctions et les responsabilités des personnes concernées conduit à un schématisme exempt d'arbitraire (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2008 précité consid. 5.3 ; E. MELLER / J. SALOM, op. cit., p. 118).

b. Dans ce cadre, la méthode la plus communément appliquée en Suisse romande pour déterminer le salaire admissible d'employés actionnaires est la méthode dite « valaisanne ». Pour arrêter la rémunération à prendre en considération, un salaire de base est déterminé ; il est augmenté d'une participation au chiffre d'affaires et au bénéfice. Cette méthode prend ainsi en compte dans le calcul de la rémunération l'implication des salariés actionnaires dans la bonne marche de l'entreprise et, pour une part au moins, leur activité en qualité d'apporteurs d'affaires.

- 15/17 - A/274/2011

La méthode consiste à déterminer un salaire de base moyen, puis à l'augmenter d'une participation au chiffre d'affaires de la société (1 % jusqu'à CHF 1'000'000.-, 0,9 % jusqu'à CHF 5'000'000.- et 0,8 % au-delà, la participation étant doublée pour les sociétés de services afin de tenir compte de la marge brute élevée de ce type de sociétés) ainsi qu'une part du bénéfice (1/3 pour les sociétés employant moins de vingt collaborateurs et 1/4 pour les entreprises plus grandes) (ATA/170/2012 du 27 mars 2012 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 ; E. MELLER / J. SALOM, op. cit., p. 118).

c. Le Tribunal fédéral a pour sa part confirmé son application dans la mesure où elle a conduit à un résultat exempt d'arbitraire, adapté aux circonstances du cas d'espèce (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_421/2009 précité ; 2C_188/2008 précité). La méthode « valaisanne » a reçu l'aval de l'AFC-CH et son application a été entérinée par la jurisprudence cantonale (ATA/25/2013 du 15 janvier 2013 ; ATA/170/2012 précité et les références citées).

E. 9

La juridiction de céans a admis, dans le cadre du calcul du salaire qualifié d'excessif selon la méthode « valaisanne », le fait de prendre comme salaire de base le calculateur en ligne de l'OGMT, reposant sur des salaires bruts totaux, toutes prestations comprises. Elle a relevé que les données de l'OGMT devaient être considérées comme objectives et conformes aux méthodes de calcul préconisées par le Tribunal fédéral (ATA/674/2011 du 1er novembre 2011 ; ATA/777/2010 précité). En outre, le recours à un tel instrument aboutissait à établir un salaire fixé au maximum de la fourchette des rémunérations possibles (ATA/25/2013 précité).

E. 10

Pour le calcul du salaire admissible de M. D_____, la recourante considère qu'il n'est pas nécessaire de recourir à des statistiques pour le déterminer, la rémunération de M. N_____ devant servir de base à une comparaison. Cette opinion ne peut être suivie. D'une part, une partie du salaire de M. N_____ peut être qualifiée d'excessive de sorte qu'il ne peut objectivement pas servir de point de comparaison. D'autre part, la comparaison entre les rémunérations de deux salariés n'est pas suffisante pour déterminer si le salaire versé est conforme aux conditions du marché.

E. 11

En l'espèce, l'AFC-GE a considéré les salaires de MM. D_____ et N_____ en tenant compte de leur âge, de leur cahier des charges et de leur position de cadre supérieur en charge de la définition de la stratégie de l'entreprise. Elle a en outre considéré que MM. D_____ et N_____ avaient travaillé soixante heures par semaine, quand bien même aucun justificatif n'avait été produit et que les contrats de travail prévoyaient une durée de

quarante heures hebdomadaires. Se fondant sur les circonstances du cas d'espèce, elle a ainsi très largement respecté les critères posés par la jurisprudence en matière d'utilisation - 16/17 - A/274/2011 de statistiques pour déterminer le salaire de base. Le montant de CHF 590'101.- retenu au titre de salaires excessifs sera dès lors confirmé et réintégré dans le bénéfice de la société.

E. 12

La recourante reproche au TAPI de s'être borné à qualifier d'excessive une partie des salaires de MM. D_____ et N_____ d'excessive sans examiner si une éventuelle disproportion entre le salaire effectif et le salaire admis était reconnaissable par les organes de la société. Elle ne démontre pas en quoi la disproportion n'était pas reconnaissable et ce grief doit lui aussi être écarté. Une part de salaire excessive de CHF 590'101.- sur une charge salariale totale de CHF 2'133'000.- au sein d'une petite société de quatre employés n'était en effet pas négligeable et un tel montant était aisément reconnaissable pour les administrateurs, également bénéficiaires de celui-ci.

E. 13

Les conditions de la dissimulation de bénéfice sont dès lors réalisées. L'AFC-GE et le TAPI étaient fondés à retenir des salaires excessifs de CHF 590'101.- et à réintégrer ceux-ci dans le bénéfice imposable de la société.

E. 14

En conséquence, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la recourante. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 LPA). * * * * *

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