

GE_GERICHTE ATA/138/2014 vom 11. März 2014

GE Cour de justice, 2014-03-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_138_2014

FR: GE_GERICHTE ATA/138/2014 du 11 mars 2014

IT: GE_GERICHTE ATA/138/2014 del 11 marzo 2014

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).

- 6/14 - A/4221/2010

E. 2

a. L'art. 57 de la loi 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. Selon 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 résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial telles 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.

Concernant l'ICC, l'art. 12 let. a et h de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) énonce que 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.

b. Les 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], 2e éd., n° 74 ad art. 24 p. 406*), soit les prélèvements qui ne sont pas conformes au droit commercial et qui doivent 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. Les mêmes principes sont par conséquent applicables à l'IFD et à l'ICC (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_209/2013 du 16 janvier 2014 consid. 4 ; 2C_603/2012 du 10 décembre 2012 consid. 8 ; ATA/343/2013 du 4 juin 2013 consid. 4b et les références citées).

E. 3

a. La définition du bénéfice imposable par renvoi au solde du compte de résultats au sens de l'art. 58 al. 1 let. a LIFD se fonde sur le principe de l'autorité du bilan commercial, principe selon lequel ce bilan est déterminant en droit fiscal. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales. L'autorité fiscale peut toutefois s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 137 II 353

consid. 6.2 p. 359 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 4.4 ; 2C_895/2008 du 9 juin 2009 consid. 2.1, in RDAF 2009 II p. 522).

b. Selon la jurisprudence, il y a prestation appréciable en argent - également qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice selon l'art. 58 al. 1 let. b LIFD - lorsque les quatre conditions 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 ou la touchant de près ; 3) la prestation 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 sorte que le caractère insolite de la prestation est reconnaissable par les organes de la société (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_209/2013 précité consid. 3.1 ; 2C_645/2012 du

- 7/14 - A/4221/2010 13 février 2013 consid. 3.1 ; ATA/736/2013 du 5 novembre 2013 consid. 6 ; ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 consid. 6 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 4e éd., Bâle 2012, p. 236 n° 41 et les autres références citées). D'après 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).

c. En matière de fardeau de la preuve, il appartient au fisc de prouver que la prestation de la société est disproportionnée, car effectuée sans contrepartie. Si cette preuve est apportée, il revient à la société de renverser cette présomption et 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 (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_30/2010 du 19 mai 2010 consid. 2.3 ; ATA/714/2010 du 19 octobre 2010 consid. 4d ; X. OBERSON, op. cit., p. 238 n° 47).

E. 4

a. Les prestations appréciables en argent peuvent apparaître de diverses façons comme l'accroissement injustifié des frais généraux ou la comptabilisation insuffisante d'un produit. Par rémunération salariale excessive, il faut entendre tout avantage octroyé dans le contexte des rapports de travail. La délimitation entre revenus du travail et distribution dissimulée de bénéfice se pose toutefois également pour toutes les autres formes de rémunération, à savoir les indemnités de départ, les bonus, les revenus en nature, etc. (D. YERSIN/Y. NOËL, Commentaire romand, Bâle 2008, art. 57-58 n° 142, p. 755). 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 du 11 janvier 2010 consid. 3.1 et les références citées ; ATA/25/2013 du 15 janvier 2013 consid. 5), au même titre que l'octroi d'un loyer de faveur ou d'un prêt (X. OBERSON, op. cit., p. 236 s., n° 42 et 44).

b. 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 détermination 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

- 8/14 - A/4221/2010 n'aurait pas été effectuée ou qu'elle 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. 5

a. L'autorité fiscale qui doit déterminer si la rémunération versée par une société à ses employés actionnaires est en rapport avec l'importance de leur travail n'a pas à substituer sa propre appréciation à celle de la société. La liberté de l'employeur n'est toutefois pas sans limite sous l'angle fiscal. 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 propres au 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_209/2013 précité consid. 3.1).

b. En l'absence de points de comparaison suffisants avec le marché, la méthode la plus communément appliquée en Suisse romande pour déterminer le salaire admissible d'employés actionnaires est la méthode dite valaisanne. Cette 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 1 million, 0,9 % jusqu'à 5 millions 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. L'importance de celle-ci est fonction du nombre de personnes travaillant dans l'entreprise (1/3 pour les sociétés employant moins de vingt collaborateurs et 1/4 pour les entreprises plus grandes). Le salaire de base annuel, la participation au chiffre d'affaires et la participation au bénéfice sont additionnés et constituent le salaire conforme aux usages commerciaux. La différence avec le salaire effectivement versé par la société constitue alors la part excessive que l'AFC-GE peut reprendre au titre de distribution dissimulée de bénéfice (ATA/736/2013 précité consid. 11 ; ATA/464/2013 du 30 juillet 2013 consid. 7b ; ATA/170/2012 du 27 mars 2012 consid. 4b ; E. MELLER/ J. SALOM, op. cit., p. 118).

E. 6

a. La méthode valaisanne a reçu l'aval de l'AFC-CH et son application a été entérinée par la jurisprudence cantonale (ATA/829/2013 du 17 décembre 2013 consid. 2f ; ATA/736/2013 précité consid. 11 ; ATA/485/2013 du 30 juillet 2013 consid. 9a ; ATA/170/2012 précité consid. 4c et les autres références citées). Le Tribunal fédéral a confirmé son application dans la mesure où ce schématisme a l'avantage d'assurer l'égalité de traitement entre les personnes travaillant dans la

- 9/14 - A/4221/2010 même branche. La simplification de cette détermination doit toutefois rester dans certaines limites afin de ne pas verser 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 (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_209/2013 précité consid. 3.1 ; 2C_188/2008 du 19 août 2008 consid. 5.3 ; E. MELLER/J. SALOM, op. cit., p. 118).

b. La juridiction de céans a admis, dans le cadre du calcul du salaire 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 doivent être considérées comme objectives et conformes aux méthodes de calcul préconisées par le Tribunal fédéral (ATA/674/2011 du 1er novembre 2011 consid. 6b ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 consid. 5). En outre, le recours à un tel instrument aboutit à établir un salaire fixé au maximum de la fourchette des rémunérations possibles (ATA/829/2013 précité consid. 2g ; ATA/736/2013 précité consid. 14 ; ATA/170/2012 précité consid. 5b et les autres références citées).

E. 7

a. En l'espèce, le TAPI a admis le recours au motif que les administrateurs de la société disposaient d'une expérience professionnelle très importante et qu'ils étaient responsables de la stratégie de l'entreprise, de la politique d'investissement, de la prospection des clients, de la gestion administrative et de celle des collaborateurs. Ce raisonnement ne peut être admis.

Comme le relève l'AFC-GE, une comparaison interne de la rémunération des actionnaires administrateurs avec celle perçue par des salariés non actionnaires travaillant pour d'autres sociétés opérant dans d'autres domaines n'est pas possible en l'occurrence. De même, la comparaison avec les salaires perçus par les intéressés durant leurs activités antérieures ne saurait constituer un élément déterminant, compte tenu de la différence d'environnement professionnel. Avant de s'engager au service de la société, MM. D_____ et V_____ ont en effet déployé leur activité pour des entreprises internationales dont la taille et la structure ne sont pas comparables à celles de la société dont ils sont actionnaires.

b. Prenant en compte les critères de l'âge et de l'expérience professionnelle revendiqués par l'intimée, l'emploi de la méthode valaisanne et du calculateur de l'OGMT permettent une prise en considération d'éléments plus larges et représentatifs que celui de l'importance de la rémunération perçue par un salarié actionnaire auprès d'un employeur précédent.

En l'espèce, c'est à bon droit que l'AFC-GE, conformément à la jurisprudence précitée, préconise l'application de la méthode valaisanne pour déterminer si, au plan fiscal, une partie des rémunérations versées aux actionnaires

- 10/14 - A/4221/2010 salariés ont constitué des distributions dissimulées de bénéfices devant être réintégrées dans le bénéfice imposable.

E. 8

a. L'AFC-GE a déterminé les salaires de MM. D_____ et V_____ en tenant compte de leur branche d'activité, de leur formation, de leur âge, de leur position hiérarchique, de leur ancienneté, de leur niveau de qualification, de leur domaine d'activité et de leur temps de travail hebdomadaire. L'AFC-GE a indiqué s'être fondée sur un salaire médian applicable à

la branche des activités de conseils juridique, fiscal, et gestion d'entreprise, fiduciaires, ainsi que la gestion de holdings, toutes rubriques prévues par le logiciel OGMT, valeur 2008.

Le salaire retenu en application du calculateur OGMT pour M. D_____ ascendait à CHF 18'840.- par mois, soit CHF 226'080.- par année. S'agissant de M. V_____, il s'élevait à CHF 17'950.- par mois, soit CHF 215'400.- par an. Dans les deux cas, la durée hebdomadaire d'activité était fixée à quarante heures.

b. L'intimée fait valoir que, parmi la liste des branches professionnelles de l'OGMT, c'est plutôt la rubrique des activités financières qui devrait être prise en considération. Elle a produit un estimatif sur la base des valeurs 2010 disponibles dans le calculateur OGMT, qui tend à démontrer que cette approche de la méthode valaisanne devrait conduire à une détermination des salaires différente de celle retenue par l'AFC-GE.

Dans ses écritures du 26 avril 2013 (p. 10), l'AFC-GE a indiqué ne pas s'opposer à ce qu'il soit tenu compte, dans le calcul effectué à l'aide du logiciel OGMT, de la branche d'activité « activités financières ; assurances » en lieu et place de la branche d'activité « conseils juridique, fiscal et en gestion d'entreprise, fiduciaires, gestion de holdings » retenue au stade de la taxation.

E. 9

a. A teneur de l'extrait du registre du commerce figurant dans le dossier, la société exerce, en particulier en Europe, ses activités dans le conseil en investissement en matière de capital investissement, capital risque et capital développement, opérations dans les domaines financiers, commerciaux, dans le secteur des services ou de la propriété intellectuelle, acquisition et gestion d'entreprises ou autres, acquisition et gestion de participations, à l'exclusion de tous biens immobiliers situés en Suisse, acquisition et fusion de sociétés ainsi que toutes opérations s'y rapportant.

Ses administrateurs ont pour leur part indiqué que leurs fonctions comprenaient en particulier l'identification, l'étude et l'exécution d'opportunités d'investissements en Private Equity, le suivi commercial et la recherche de nouveaux clients.

b. La liste des professions visées par le calculateur OGMTE opère, sous la rubrique activités financières et d'assurance, une distinction entre les services financiers et les activités auxiliaires, d'une part, les assurances et les services auxiliaires des assurances, d'autre part. L'intimée ne déploie pas d'activité dans le domaine des assurances. Ce domaine professionnel n'entre par conséquent pas en

- 11/14 - A/4221/2010 considération. Au vu de la position concordante affichée par les parties, la rubrique qui correspond le mieux au but statutaire de la société et qui paraît adéquate pour déterminer le salaire fiscalement admissible de ses administrateurs est celle des services financiers et activités auxiliaires.

c. Il est par ailleurs pris acte de la déclaration de l'AFC-GE selon laquelle les honoraires versés en 2010 à chacun des administrateurs doivent être retranchés de leur salaire. Conformément à la jurisprudence, lors de l'application de la méthode valaisanne, la rémunération pour l'activité d'administrateur ne saurait être intégrée dans le salaire de base. Dès lors que cette activité doit être distinguée de la fonction de directeur, les responsabilités de l'un et de l'autre diffèrent (ATA/532/2013 du 27 août 2013 consid. 7 ; ATA/633/2011 précité consid. 13). Tel est le cas en l'espèce, les certificats de salaire de chacun des

administrateurs comprenant une rubrique qui, distincte du salaire, indique le versement de CHF 21'074.- à titre d'indemnités versées aux membres du conseil d'administration.

d. L'intimée fait valoir que le salaire de ses administrateurs devrait être arrêté sur une base de travail hebdomadaire de cinquante heures. L'argument ne saurait être admis. L'intimée, à qui incombe le fardeau de la preuve (ATA/633/2011 précité consid. 14c), n'a en effet nullement démontré que l'exercice de leur activité par les administrateurs de la société dépassait la durée retenue par l'AFC- GE, soit quarante heures hebdomadaires. Partant, c'est à bon droit que l'AFC-GE a fondé ses calculs sur cette durée.

E. 10

a. La chambre administrative est habilitée, en raison de l'effet dévolutif qui caractérise la procédure de recours (art. 67 LPA) et du pouvoir de décision dont elle bénéficie (art. 69 LPA et 54 LPFisc), à substituer une autre motivation juridique à celle de l'autorité de première instance pour fonder sa motivation (ATA/532/2013 précité consid. 8 ; ATA/633/2011 précité consid. 12 ; ATA/23/2007 du 23 janvier 2007 consid. 2b et les références citées).

b. Selon le calculateur OGMT, valeur 2010, appliqué à la situation de M. D_____, le salaire médian (soit le salaire touché par 50 % des employés) brut mensuel concernant les services financiers ascende à CHF 24'020.- pour une personne de formation universitaire âgée de 45 ans en 2010 au bénéfice de cinq ans d'ancienneté, occupant une position de cadre supérieur et exerçant les travaux les plus exigeants. Le salaire inférieur (perçu par 25 % des salariés) s'élève à CHF 21'930.-, alors que le salaire supérieur (perçu par 25 % des employés) atteint CHF 27'220.-.

En ce qui concerne M. V_____, l'application des mêmes critères pour une personne âgée de 37 ans en 2010 conduit à un salaire mensuel médian de CHF 22'940.-. Le salaire inférieur s'élève à CHF 20'950.- et le salaire supérieur à CHF 26'000.-

- 12/14 - A/4221/2010

c. Conformément à la jurisprudence récente, les critères fondés sur l'âge du travailleur et son ancienneté au sein de l'entreprise peuvent se révéler insuffisants dans le calcul du salaire. La chambre de céans a ainsi retenu comme référence le salaire supérieur issu du calculateur OGMT dans le cas d'actionnaires au bénéfice d'une expérience dans la gestion de fortune comprise entre neuf et dix-huit ans, en charge de surcroît de hautes responsabilités dans la société qui les employait (ATA/736/2013 précité consid. 19).

d. Il est en l'espèce établi que les administrateurs de la société disposent d'une expérience professionnelle internationale éprouvée. Celle-ci est de vingt-trois ans pour l'un et de plus de quatorze ans pour l'autre. Leur implication dans la gestion de la société est en outre déterminante en raison, d'une part, du fait qu'ils en sont les administrateurs uniques et que, d'autre part, la majeure partie du capital social leur appartient.

Ces éléments conduisent à retenir le salaire supérieur, perçu par 25 % des salariés, fixé par le logiciel OGMT comme critère de référence dans le calcul des salaires de base admissibles, lesquels seront ainsi arrêtés à CHF 638'640.- (soit CHF 27'220.- + CHF 26'000.- x 12 mois).

E. 11

a. La comparaison résultant de la somme du bénéfice net de l'année 2010 (CHF 2'619.-) et des salaires déclarés (CHF 665'554.-), soit CHF 668'173.-, d'une part, et les salaires de base admissibles sur la base des résultats générés par le calculateur OGMT, soit CHF 638'640.-, d'autre part, affiche des montants très proches. La soustraction des honoraires des administrateurs (CHF 42'148.-) de ce dernier montant conduit déjà à un solde négatif pour ce qui concerne d'éventuels salaires excessifs, sans qu'il soit nécessaire d'en retrancher encore le supplément en fonction du chiffre d'affaires et une part d'un tiers de bénéfice supplémentaire.

b L'application de la méthode valaisanne ne révèle pas de dépassement du salaire pour 2010. Il ne se justifie par conséquent pas d'opérer une reprise sur le bénéfice de la société pour l'année concernée au titre des salaires excessifs. Le jugement du TAPI sera par conséquent confirmé par substitution de motifs, sans qu'il s'impose de prendre position sur l'argument des premiers juges relatif à la réforme de l'imposition des entreprises.

E. 12

a. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

b. Malgré l'issue du litige, aucun émolument ne sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité de CHF 1'000.- sera allouée à l'intimée à charge de l'Etat de Genève, l'intéressée y ayant conclu (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

- 13/14 - A/4221/2010

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