

GE_GERICHTE ATA/184/2015 vom 17. Februar 2015

GE Cour de justice, 2015-02-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_184_2015

FR: GE_GERICHTE ATA/184/2015 du 17 février 2015

IT: GE_GERICHTE ATA/184/2015 del 17 febbraio 2015

Regeste

Résumé: Principes applicables pour déterminer l'existence d'une prestation appréciable en argent en la forme de salaire excessif. Conditions de recours à la « méthode valaisanne », applicable en l'espèce, en l'absence de données de référence servant à la détermination des salaires des deux cadres dont le salaire était litigieux. Principes régissant le salaire de l'échelle du calculateur de l'OGMT à retenir. Dans le cas d'espèce, la contribuable n'avait pas prouvé le caractère manifestement exceptionnel du cas des intéressés, de sorte qu'il convenait de retenir le salaire « médian » du calculateur de l'OGMT, au lieu du salaire « supérieur » pris en compte par le TAPI. Recours de la contribuable rejeté. Recours de l'AFC-GE partiellement admis.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

La société sollicite l'audition de B_____ et C_____ ainsi que la comparution d'un expert ou la mise en œuvre d'une expertise écrite.

a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes (ATF 135 I 279

- 12/22 - A/1992/2011 consid. 2.3 p. 282 ; 132 II 485 consid. 3.2 p. 494 ; 127 I 54 consid. 2b p. 56 ; arrêts du Tribunal fédéral 2D_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 ; 2C_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1).

b. Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 136 I 229 consid. 5.2 p. 236 ; 134 I 140 consid. 5.3 p. 148 ; 131 I 153 consid. 3 p. 158 ; ATA/586/2013 du 3 septembre 2013 consid. 5b).

c. En l'espèce, la chambre administrative dispose d'un dossier complet lui permettant de trancher le litige et se prononcer sur les griefs soulevés en toute connaissance de cause. En particulier, au vu de la jurisprudence en matière de salaires excessifs et des principes applicables en cas d'absence ou de non- exploitabilité des données servant de référence à la détermination de la rémunération des cadres dans une société, il ne revient pas à la chambre administrative d'ordonner des enquêtes afin d'établir des statistiques relatives aux salaires de cadres occupant des positions similaires à celles de B_____ et C_____ au sein des

banques privées genevoises.

Il ne sera dès lors pas donné suite aux requêtes de la contribuable. 3)

La question litigieuse consiste à déterminer si B_____ et C_____ ont bénéficié de salaires excessifs, et dans l'affirmative, le montant de ces derniers et leurs conséquences sur les frais forfaitaires de représentation.

La détermination du bénéfice imposable faisant partie du droit harmonisé (art. 24 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14), le présent arrêt traite simultanément de l'ICC et de l'IFD, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 et 2C_60/2013 du 14 août 2013 consid. 1 ; ATA/466/2014 du 24 juin 2014 consid. 2 ; ATA/204/2014 du 1er avril 2014 consid. 3 ; ATA/714/2012 du 30 octobre 2012 consid. 2). 4) a. Les art. 57 LIFD et 11 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) prévoient que l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net.

b. 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

- 13/22 - A/1992/2011 des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b LIFD). 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 LIPM).

c. Bien qu'elles ne le mentionnent pas expressément, les dispositions concernées de la LIFD visent notamment les distributions dissimulées de bénéfice (Martin ZWEIFEL/Peter ATHANAS [éd.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, I/1, *Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG]*, 2ème édition, 2002, n. 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. 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/623/2014 du 12 août 2014 consid. 3b ; ATA/389/2014 du 27 mai 2014 consid. 2b ; ATA/346/2014 du 13 mai 2014 consid. 5c ; ATA/736/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5 ; ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 consid. 5b ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011 consid. 4c). 5) a. Selon la jurisprudence, il y a une prestation appréciable en argent – également qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice – devant être réintégrée dans le bénéfice imposable de la société, lorsque les conditions cumulatives suivantes sont réalisées. Premièrement, la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante. Ensuite, cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le touchant de près. Elle n'aurait par ailleurs pas été accordée dans de telles conditions à un tiers. La disproportion entre la prestation et la contre-prestation est finalement 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 consid. 3.1 ; 2C_188/2008 du 19 août 2008 consid. 5.2 ; ATA/623/2014 du 12 août 2014 consid. 3b ; ATA/389/2014 du 27 mai 2014 consid. 2b ; ATA/736/2013 du 5 novembre 2013 consid. 6 ; ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 consid. 6 ; Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4ème édition, 2012, n. 41 p. 236). Il ne

s'agit pas d'examiner si les parties ont reconnu la disproportion, mais plutôt si elles auraient dû la reconnaître (ATA/623/2014 du 12 août 2014 consid. 3b ; ATA/389/2014 du 27 mai 2014 consid. 2b ; Emily MELLER/Jessica SALOM, Le salaire excessif en droit fiscal suisse, RDAF 2011 II 105 p. 110).

b. En matière de fardeau de la preuve, il appartient à l'administration fiscale 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

- 14/22 - A/1992/2011 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 ; ATA/623/2014 du 12 août 2014 consid. 3c ; ATA/346/2014 du 13 mai 2014 consid. 6b).

c. En présence d'une prestation appréciable en argent, les conséquences fiscales sont multiples. Au niveau de la société, l'autorité fiscale réintègrera la prestation dans les bénéfices imposables de celle-ci (ATA/346/2014 du

E. 13

mai 2014 consid. 11 ; ATA/532/2013 du 27 août 2013 consid. 5c ; ATA/485/2013 du 30 juillet 2013 consid. 10 ; ATA/125/2013 du 26 février 2013).

b. Au surplus, la contribuable n'a pas démontré que l'utilisation du calculateur de l'OGMT serait arbitraire dans le cas d'espèce. Ainsi, outre la branche d'activité, la formation, l'âge, l'ancienneté et une activité hebdomadaire de soixante heures, le TAPI a non seulement pris en considération l'activité des intéressés dans le domaine de la définition la stratégie de l'entreprise mais également leur position de cadres supérieurs et l'accomplissement des travaux les plus exigeants. Ainsi, leur cahier des charges ainsi que leur fonction ont été pris en considération, de sorte que le salaire calculé par l'OGMT correspond à leurs responsabilités et que le schématisme induit par l'utilisation du calculateur est acceptable et n'aboutit pas à un résultat arbitraire.

Le grief de la société sera par conséquent écarté. 10) La contribuable affirme subsidiairement que le caractère excessif des salaires en cause n'aurait pas été reconnaissable par ses organes et demande plus subsidiairement la confirmation de l'utilisation du salaire « supérieur » du calculateur de l'OGMT retenue par le TAPI, ce que l'AFC-GE conteste, estimant que ce dernier aurait dû retenir le salaire « médian » comme salaire de base dans le cadre du calcul selon la « méthode valaisanne ».

a. La chambre administrative a récemment examiné la casuistique relative au salaire l'échelle du calculateur de l'OGMT à retenir (ATA/300/2014 du 29 avril 2014 consid. 5). Elle en a conclu que la jurisprudence prévoyait l'application du salaire « supérieur » uniquement à des cas manifestement exceptionnels. Cette solution, même schématique, permet de respecter l'égalité de traitement et est admissible en matière fiscale. Dans l'analyse des éléments particuliers, une approche globale reprenant l'ensemble des circonstances doit être utilisée. Les seules responsabilités importantes ne suffisent pas à justifier la prise en compte du salaire du troisième quartile (ATA/863/2014 du 4 novembre 2014 consid. 9 ; ATA/466/2014 du 24 juin 2014 consid. 6 ; ATA/300/2014 du 29 avril 2014

consid. 5 et les nombreuses références). La jurisprudence a précisé que le seul chiffre d'affaires ne pouvait suffire à fonder le caractère « manifestement exceptionnel » de la fonction occupée par l'administrateur (ATA/466/2014 du 24 juin 2014 consid. 6).

b. En matière fiscale, il appartient à l'autorité d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (arrêts du Tribunal

- 18/22 - A/1992/2011 fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 et 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.3). S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158 ; 121 II 257 consid. 4c.aa p. 266 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5 et 2C_199/2009 du

E. 14

septembre 2009 consid. 3.1 ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 consid. 3c ; ATA/532/2013 du 27 août 2013 consid. 6b et les références citées).

c. En l'espèce, les intéressés ont des responsabilités importantes. La société, qui supporte le fardeau de la preuve, n'a cependant pas démontré qu'elles seraient exceptionnelles. En particulier, ni le document intitulé cahier des charges – qui ne constitue au demeurant pas un réel cahier des charges mais plutôt une brève description de leur activité ne permettant pas d'établir précisément leur rôle –, ni les extraits de magazine produits ne permettent d'établir qu'elles se démarqueraient significativement de la situation d'un poste similaire dans une des autres entreprises actives dans le même domaine à Genève. Par ailleurs, si la contribuable insiste sur le nombre d'employés du groupe de sociétés, il apparaît que B_____ et C_____ ont été secondés par pas moins de neuf directeurs actifs pour la contribuable en 2008. La société se contente au surplus d'alléguer que B_____ et C_____ seraient nécessaire à sa pérennité, sans le démontrer.

Au vu de ce qui précède, la contribuable n'a pas prouvé que les cas de B_____ et C_____ seraient manifestement exceptionnels, de sorte qu'il convenait, conformément à la jurisprudence, de retenir les salaires « médians » et non les salaires « supérieurs » comme salaires de base dans le cadre du calcul des salaires admissibles selon la « méthode valaisanne ».

Le grief de l'AFC-GE critiquant l'utilisation du salaire « supérieur » du calculateur de l'OGMT sera par conséquent admis. 11) En appliquant le profil professionnel retenu par le TAPI – que ni la société, ni l'AFC-GE n'ont contesté – soit une activité dans la banque et les auxiliaires financiers, une formation universitaire, la position de cadre supérieur, l'accomplissement des travaux les plus exigeants, l'activité dans la définition de la stratégie de l'entreprise, l'âge de respectivement 65 et 43 ans ainsi que l'ancienneté de 20 ans et 6 ans, le salaire mensuel brut « médian » pour l'année 2010 calculé à l'aide du calculateur en ligne de l'OGMT se monte à CHF 33'840.- pour M. B_____ et à CHF 31'650.- pour M. C_____ pour une activité de cinquante heures par semaine, correspondant à respectivement CHF 40'608.- et CHF 37'980.- pour soixante heures d'activité par semaine. Le salaire annuel brut « médian » pour l'année 2010 s'élevait donc à CHF 487'296.- pour M. B_____ et CHF 455'760.- pour M. C_____. Après prise en compte de l'indice genevois moyen des prix à la consommation de 355,9 en 2008 et 357,2 en 2010, comme constaté par le TAPI, le salaire annuel brut « médian » des intéressés pour l'année

- 19/22 - A/1992/2011 2008 – correspondant au salaire de base à prendre en compte pour l'application de la « méthode valaisanne » – s'élevait à respectivement CHF 485'523.- et CHF 454'101.-, pour un total de CHF 939'624.-.

Il convient de reprendre les calculs du TAPI en remplaçant les salaires de base de CHF 1'064'878.- par ceux de CHF 939'624.-.

Le sous-total se monte à CHF 606'949.- (CHF -144'517.- [résultat fiscal] + CHF 2'119'933.- [salaires effectifs] – CHF 939'624.- [salaires de base] – CHF 428'843.- [supplément en fonction du chiffre d'affaires]). Deux tiers de ce montant, soit CHF 404'633.-, constitue la part du bénéfice imposable et le tiers restant, de CHF 202'316.-, correspond à la part du bénéfice supplémentaire. Les salaires excessifs s'élèvent à CHF 549'150.- (CHF 2'119'933.- [salaires effectifs] – CHF 939'624.- [salaires de base] – CHF 428'843.- [supplément en fonction du chiffre d'affaire] – CHF 202'316.- [part du bénéfice supplémentaire]).

Le raisonnement est confirmé par le fait que le résultat fiscal plus les salaires excessifs correspond au bénéfice minimum : CHF -144'517 + CHF 549'150.- = CHF 404'633.-.

La reprise admissible pour salaires excessifs se monte par conséquent à CHF 549'150.- au lieu des montants de CHF 582'958.- et CHF 465'647.- retenus par l'AFC-GE et le TAPI.

Une prestation appréciable en argent de CHF 549'150.- – correspondant à 35 % du salaire admissible de CHF 1'570'783.- – n'est pas négligeable et n'aurait manifestement pas été versée à des tiers non actionnaires, ce qui est, compte tenu des montants en jeu, aisément reconnaissable. Les conditions de la dissimulation de bénéfice sont dès lors réalisées et le montant de salaire excessif devra être réintégré dans le bénéfice imposable de la société.

Au vu de ce qui précède, le grief de la société quant au caractère non reconnaissable de la prestation appréciable en argent sera écarté. 12) Il convient de calculer la reprise admissible sur les frais forfaitaires de représentation en tenant compte des salaires excessifs.

L'AFC-GE soutient qu'il convient à cet effet de prendre en compte dans le salaire brut déterminant les frais forfaitaires de représentation déclarés de CHF 192'000.-.

a. L'AFC-GE a exposé, dans son information n° 6/2005 du 7 décembre 2005 (ci-après : l'information), la pratique administrative relative au traitement fiscal de la prise en charge forfaitaire par les employeurs des frais de représentation des employés dans le cadre de leur activité professionnelle.

Selon cette circulaire, le montant des frais forfaitaire de représentation correspond à 5 % du salaire brut total n'excédant pas CHF 250'000.- par année et à

- 20/22 - A/1992/2011 10 % pour la tranche du salaire brut total annuel excédant CHF 250'000.-, avec toutefois un plafond de CHF 100'000.- par année (point C1 de l'information). Le salaire brut déterminant correspond au salaire brut total ayant un lien avec les frais encourus dans le cadre de l'activité lucrative, auquel s'ajoute le montant total de l'allocation forfaitaire pour frais de représentation (point C2 de l'information).

b. En l'espèce, le salaire brut à prendre en considération pour calcul du forfait admissible pour frais de représentation s'élève à CHF 1'762'783.- (CHF 2'119'933.- [salaires effectifs] + CHF 99'600.- [allocation pour frais déclarée pour M. B. _____] + CHF 92'400.- [allocation pour frais déclarée pour M. C. _____] – CHF 549'150.- [salaires excessifs]). Calculée sur ce montant, le forfait admissible pour frais de représentation s'élève à CHF 151'278.- (5 % x [2 x CHF 250'000.-] + 10 % x CHF 1'262'783.-). La reprise admissible

s'élève donc à CHF 40'722.- (CHF 192'000.- – CHF 151'278.-).

Au vu de ce qui précède, la reprise admissible pour frais de représentation s'élève à CHF 40'722.-. 13) Dans ces circonstances, le recours de la société sera rejeté et celui de l'AFC-GE sera partiellement admis. Le jugement du TAPI sera annulé quant à la prise en compte du salaire « supérieur » du calculateur de l'OGMT comme salaire de base pour le calcul des salaires excessifs et en relation avec le calcul de la reprise admissible pour frais forfaitaires de représentation. L'annulation des décisions sur réclamation du 16 mai 2011 sera confirmée et le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation ICC et IFD 2008 prenant en considération des salaires excessifs de CHF 549'150.- et reprenant les frais de représentation de CHF 40'722.-. 14) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la société (art. 87 al. 1 LPA). Il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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