

# GE\_GERICHTE ATA/25/2013 vom 15. Januar 2013

GE Cour de justice, 2013-01-15, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_25\\_2013](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_25_2013)

FR: GE\_GERICHTE ATA/25/2013 du 15 janvier 2013

IT: GE\_GERICHTE ATA/25/2013 del 15 gennaio 2013

## Regeste

Résumé: Application de la méthode dite « valaisanne » pour déterminer si la rémunération versée à l'actionnaire unique salarié est admissible. Confirmation de la jurisprudence. En l'espèce, le salaire a été considéré excessif mais la chambre administrative a admis que l'actionnaire salarié effectuait 65 heures de travail hebdomadaires, cette durée étant cohérente avec ses obligations. Recours partiellement admis.

## Erwägungen

### E. 31

décembre 2010). 3.3) L'objet du litige est l'inclusion dans le bénéfice imposable ICC et IFD des années 2004 et 2005 des salaires versés à l'administrateur. 4. 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 Formatted: Bullets and Numbering Formatted: Bullets and Numbering

- 10/16 -

dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial.

b. 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) prévoit 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.

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), 2e 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 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/633/2011 du 11 octobre 2011 ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011). 5. 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 (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_421/2009 du 11 janvier 2010 et références citées ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_188/2008 du 19 août 2008 ; ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2007, p. 197 n. 33 et 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 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 le bénéficiaire de la prestation, ont conduit à la 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

- 11/16 -

constitue en effet une situation classique de distribution dissimulée de bénéfice (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_421/2009 du 11 janvier 2010 et références citées ; X. OBERSON, op. cit. p. 197 n. 34). 6. a. Bien qu'il n'appartienne pas à l'AFC-GE de substituer sa propre appréciation en matière de salaire 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 déterminant est donc la rémunération conforme au marché. Pour déterminer 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 du 11 janvier 2010 consid. 3.1 et 3.3 et références citées ; E. MELLER, J. SALOM op. cit. p. 111). Il s'agit de la sorte de s'assurer que le montant de la rémunération est justifié par des fins commerciales et non par le fait qu'il existe une étroite relation économique ou personnelle (actionnaire ou proche) entre le bénéficiaire de la prestation et la société (E. MELLER, J. SALOM op. cit. p. 112). 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, sa situation financière, ainsi que la position du salarié dans l'entreprise, sa formation et son expérience (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_421/2009 du 11 janvier 2010 consid. 3.1 et références citées).

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 ». Elle 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 au 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. La méthode « valaisanne » a reçu l'aval de l'AFC-CH et son application a été entérinée par la jurisprudence cantonale (ATA/170/2012 du 27 mars 2012 ; ATA/748/2011 du 6 décembre 2011 ; ATA/674/2011 du 1er novembre 2011 ; ATA/658/2011 du 18 octobre 2011 ; ATA/633/2001 du 11 octobre 2011 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 ; ATA/683/2010 du 5 octobre 2010 ; ATA/622/2010 du 7 septembre 2010). 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 - 12/16 -

2C\_421/2009 du 11 janvier 2010, consid. 3.3 et 2C\_188/2008 du 19 août 2008, consid. 5.3).

7. a. 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, 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 du 19 août 2008, consid. 5.3 ; E. MELLER, J. SALOM op. cit. p. 118).

b. Dans sa jurisprudence récente, la juridiction de céans a avalisé, 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 cela aboutissait à établir un salaire maximal fixé au point le plus élevé de la fourchette des rémunérations possibles (ATA/170/2012 du 27 mars 2012 ; ATA/58/2011 du 18 octobre 2011 ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 ; ATA/622/2010 du 7 septembre 2010). 8.

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 (X. OBERSON, op. cit. p. 197 n. 35). 9. a. En l'espèce et vu l'absence de points de comparaison, c'est à bon droit que l'administration, puis la commission, conformément à la jurisprudence précitée, ont appliqué la méthode valaisanne pour déterminer si, au plan fiscal, une partie des rémunérations versées à l'actionnaire unique salarié constituaient des distributions dissimulées de bénéfices devant être réintégrées dans le bénéfice imposable. M. B\_\_\_\_\_ est le membre fondateur de la société. Il est le seul cadre actionnaire de la société, qui assure la haute direction de l'entreprise et, à ce titre, est seul responsable de la conception des projets développés et réalisés par la société, ainsi que de la gestion du personnel et des finances. Sa situation ne pouvait ainsi être comparée à celles d'autres employés de l'entreprise.

b. La méthode valaisanne utilisée vise au demeurant à déterminer les salaires fiscalement admissibles de salariés actionnaires. Dans cette mesure, elle n'arrête pas le montant de la rémunération au seul salaire de base, mais l'augmente d'une participation au chiffre

d'affaires et au bénéfice. Cette méthode prend ainsi en

- 13/16 -

compte dans le calcul de la rémunération l'implication du salarié actionnaire dans la bonne marche de l'entreprise et, pour une part au moins, sa dimension d'apporteur d'affaires. Les critiques de la recourante à cet égard tombent ainsi à faux.

c. Pour déterminer le salaire de base, c'est à juste titre que la commission a fait application du calculateur de salaire en ligne de l'OGMT. En effet, 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 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010). Lorsqu'elle a fait usage de cet outil de calcul, la commission a individualisé le salaire de M. B\_\_\_\_\_ en tenant compte de son âge, de son cahier des charges, de sa position de cadre supérieur en charge de la définition de la stratégie de l'entreprise. Elle a en outre considéré que M. B\_\_\_\_\_ avait œuvré cinquante heures par semaine en moyenne. Se fondant sur les circonstances du cas d'espèce, elle a ainsi respecté les critères posés par la jurisprudence précitée en matière d'utilisation de statistiques pour déterminer le salaire de base.

d. Cela étant, parmi les trois salaires mensuels bruts donnés par le calculateur de l'OGMT (inférieur, médian et supérieur), la commission a toutefois retenu pour M. B\_\_\_\_\_ le salaire médian de la fourchette, perçu par 50 % des salariés. Or, aucun élément objectif ne le justifiait. Au contraire, vu son cahier des charges, les fonctions qu'il assume et le rôle essentiel d'apporteur d'affaires, c'est le salaire supérieur, touché par 25 % des salariés, qui aurait dû être pris en compte.

e. Selon le calculateur de salaires en ligne de l'OGMT, pour un salarié âgé de 43 ans ayant 20 ans d'ancienneté, la différence entre le salaire médian et supérieur est aujourd'hui de 6,9 %. Appliqué au salaire médian de CHF 18'570.- respectivement de CHF 18'710.- calculé par la commission, on parvient à un salaire supérieur de CHF 19'851.-, respectivement de CHF 20'000.-, soit un salaire annuel de CHF 238'212.- et CHF 240'000.- pour les années considérées.

f. En outre, ce salaire ne comprend pas les heures effectuées en sus des 50 heures maximales retenues par le calculateur de l'OGMT et alléguées par la société. La chambre administrative retiendra que M. B\_\_\_\_\_ a effectué 65 heures hebdomadaires dans la mesure où une telle durée de travail est cohérente avec l'étendue de ses obligations. Le salaire de base doit être adapté en conséquence, de sorte qu'il se monte à CHF 309'676.- (CHF 238'212.- x 1.3) pour l'année 2004 et à CHF 312'000.- (CHF 240'000.- x 1.3) pour l'année 2005 (ATA/674/2011 du 1er novembre 2011).

g. C'est partant en fonction de ce salaire de base de CHF 309'676.- pour l'année 2004 et de CHF 312'000.- pour l'année 2005 qu'il doit être fait application de la méthode valaisanne, étant précisé que les autres éléments de calcul retenus par la commission échappent à la critique.

- 14/16 -

Pour l'année 2004, la participation au chiffre d'affaires a été arrêtée à CHF 41'924.- La part du bénéfice imposable, pour une entreprise qui emploie moins de vingt collaborateurs s'élève à CHF 520'630.- (soit CHF 107'545.- (bénéfice net comptable) + CHF 1'025'000.- (salaires effectivement versés) – CHF 309'676.- (salaires de base) – CHF 41'924.-

(supplément en fonction du chiffre d'affaires) = CHF 780'945.-, dont 1/3 = CHF 260'315.- (part du bénéfice supplémentaire).

Sur cette base, la rémunération maximale en application de la méthode valaisanne s'élève à CHF 611'915.- (CHF 309'676.- (salaires de base) + CHF 41'924.- (supplément en fonction du chiffre d'affaires) + CHF 260'315.- (part du bénéfice supplémentaire). Le salaire effectivement versé s'étant élevé à CHF 1'025'000.-, il est excessif à hauteur de CHF 413'085.-.

Pour l'année 2005, la participation au chiffre d'affaires a été arrêtée à CHF 47'442.-. La part du bénéfice imposable, pour une entreprise qui emploie moins de vingt collaborateurs s'élève à CHF 583'400.- (soit CHF 59'542.- (bénéfice net comptable) + CHF 1'175'000.- (salaires effectivement versés) – CHF 312'000.- (salaires de base) – CHF 47'442.- (supplément en fonction du chiffre d'affaires) = CHF 875'100.- dont 1/3 = CHF 291'700.- (part du bénéfice supplémentaire).

Sur cette base, la rémunération maximale en application de la méthode valaisanne s'élève à CHF 651'142.- (CHF 312'000.- (salaires de base) + CHF 47'442.- (supplément en fonction du chiffre d'affaires) + CHF 291'700.- (part du bénéfice supplémentaire). Le salaire effectivement versé s'étant élevé à CHF 1'175'000.-, il est excessif à hauteur de CHF 523'858.-.

h. Une prestation appréciable en argent de CHF 413'085.- respectivement CHF 523'858.- n'est pas négligeable et n'aurait manifestement pas été versée à un tiers non actionnaire, 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. 10.

Le recours sera dès lors partiellement admis. 11. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante qui succombe en grande partie et il ne lui sera dès lors pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

- 15/16 -

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