

GE_GERICHTE ATA/300/2014 vom 29. April 2014

GE Cour de justice, 2014-04-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_300_2014

FR: GE_GERICHTE ATA/300/2014 du 29 avril 2014

IT: GE_GERICHTE ATA/300/2014 del 29 aprile 2014

Regeste

Résumé: Afin de calculer un éventuel salaire excessif, le salaire de référence doit être en règle générale le salaire médian du calculateur de l'observatoire genevois du marché du travail. Le quartile supérieur doit être réservé à des situations exceptionnelles. 50 heures de travail mensuel n'est pas exceptionnel pour le dirigeant d'une entreprise de gestion de fortune et de conseil juridique.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2) 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, 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 (Stephan KUHN/Peter BRÜLISAUER, in : Martin ZWEIFEL/Peter ATHANAS, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die

- 7/13 - A/4233/2010 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/736/2013 du 8 novembre 2013; ATA/25/2013 du

E. 15

janvier 2013 ; ATA/633/2011 du 11 octobre 2011). 3) 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_209/2013 du 16 janvier 2014 consid. 3.1 ; 2C_645/2012 du 13 février 2013 consid. 3.1 ; ATA/138/2014 du 11 mars 2014 ; ATA/736/2013 du 5 novembre 2013 ; ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 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 (Emily MELLER/Jessica SALOM, Le salaire excessif en droit fiscal suisse, RDAF 2011 II, p. 105, 110 et références citées).

b. 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 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/138/2014 du 11 mars 2014 consid. 3c ; Xavier OBERSON, op. cit., n. 47 p. 238).

c. Bien qu'il n'appartienne pas à l'AFC de substituer sa propre appréciation en matière de salaire à celle de la société, la liberté de l'employeur n'est 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 ; Emily MELLER/Jessica SALOM, op. cit., p. 111). Il s'agit de la sorte de s'assurer que le montant de la rémunération est

- 8/13 - A/4233/2010 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 (Emily MELLER/Jessica 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).

d. 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/38/2014 du 11 mars 2014 ; ATA/736/2013 du 5 novembre 2013 ; ATA/170/2012 du 27 mars 2012 ; Emily MELLER/Jessica SALOM, op. cit., p. 118). Cette méthode n'arrête ainsi pas le montant de

la rémunération au seul salaire de base, mais l'augmente d'une participation au chiffre d'affaires et au bénéfice, ce qui permet de prendre en 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.

La « méthode valaisanne » a reçu l'aval de l'administration fédérale des contributions et son application a été confirmée par le Tribunal fédéral dans la mesure où elle conduit à un résultat exempt d'arbitraire, adapté aux circonstances du cas d'espèce (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 consid. 3.3 et 2C_188/2008 du 19 août 2008 consid. 5.3). Elle a été entérinée par la jurisprudence cantonale (ATA/138/2014 du 11 mars 2014 consid 6a ; ATA/736/2013 du 5 novembre 2013 consid. 11 ; ATA/170/2012 du 27 mars 2012 consid. 4c et les références citées). Le recours à la « méthode valaisanne » pour déterminer si, au plan fiscal, une partie des rémunérations versées aux actionnaires salariés constituait des distributions dissimulées de bénéfices devant être réintégrées dans le bénéfice imposable, n'est pas contesté à ce stade du litige.

e. Pour fixer un salaire de base moyen lorsque les données permettant de déterminer 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

- 9/13 - A/4233/2010 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_209/2013 du 16 janvier 2014 consid. 3.1 ; 2C_188/2008 du 19 août 2008 consid. 5.3 ; Emily MELLER/Jessica SALOM, op. cit., p. 118).

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 (ATA/138/2014 du 11 mars 2014 consid. 6b ; ATA/85/2014 du 12 février 2014 consid. 3d et les références citées). En effet, les données de l'OGMT doivent être considérées comme objectives et conformes aux méthodes de calcul préconisées par le Tribunal fédéral (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_209/2013 du 16 janvier 2014 consid. 3.1 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2008 du 19 août 2008 ; ATA/674/2011 du 1er novembre 2011 consid 6b ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 consid 5). Cet instrument a d'ailleurs déjà été appliqué par la chambre de céans à des sociétés de gestion de fortune (ATA/548/2013 du 27 août 2013 ; ATA/485/2013 du 30 juillet 2013 ; ATA/25/2013 du 15 janvier 2013). Le principe de l'utilisation de ce calculateur n'est pas remis en question devant la chambre de céans par les parties. 4)

Le point litigieux est le montant du salaire de base de l'administrateur pour calculer l'éventuel montant de la reprise au titre de salaire excessif pour l'exercice 2009. La problématique se concentre sur deux éléments: le salaire de base mensuel retenu parmi les trois proposés par le calculateur de l'OGMT (« inférieur », « médian » ou « supérieur ») et le nombre d'heures hebdomadaires. 5)

La jurisprudence de la cour de céans est nuancée sur le sujet du salaire à retenir sur l'échelle du calculateur de l'OGMT. Dès 2010, la chambre a considéré que ce dernier se basait sur des données plus précises que celles de l'Office cantonal de la statistique (ATA/714/2010 du 19 octobre 2010; ATA/622/2010 du 7 septembre 2010). En 2010, la chambre a utilisé le salaire médian dans le calcul du salaire excessif (ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 ; ATA/714/2010 du

E. 19

octobre 2010). Le recours à l'instrument de l'OGMT aboutissait d'ailleurs à établir un salaire fixé au maximum de la fourchette des rémunérations possibles (ATA/125/2013 du 26 février 2013 ; ATA/25/2013 du 15 janvier 2013 ; 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). Dans un arrêt du 1er novembre 2011, la chambre de céans a appliqué le salaire supérieur du calculateur de l'OGMT correspondant à un salaire avec 75 % des salaires de la branche au-dessous de ce dernier et 25 % au-dessus. La situation était

- 10/13 - A/4233/2010 exceptionnelle. Les administrateurs de l'entreprise d'architecture avaient un rayonnement international avec la conclusion de contrats de grande ampleur et au rayonnement international. L'ensemble d'éléments hors du commun justifiait la prise en compte d'un salaire élevé et non du salaire médian (ATA/674/2011 du 1er novembre 2011). Dans un arrêt subséquent, une société active dans la serrurerie s'est vue appliqué le salaire de base « supérieur » dans le calcul du revenu excessif, compte tenu des responsabilités exceptionnelles de l'administrateur. Le salaire repris, même avec la marque supérieure du calculateur de l'OGMT, restait très élevé (ATA/25/2013 du 15 janvier 2013). Le Tribunal fédéral a confirmé l'arrêt en estimant que les critères de fixation du salaire de base relevaient d'une question de faits (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_2010/2013 du 16 février 2014). A l'inverse, dans deux cas de sociétés de gestion de fortune, le salaire médian a été utilisé pour appliquer la « méthode valaisanne » (ATA/548/2013 du 27 août 2013 ; ATA/125/2013 du 26 février 2013). Dans un autre cas de gestion de fortune, il a été reconnu à des actionnaires/employés des responsabilités particulièrement importantes qui justifiaient l'emploi du salaire « supérieur » de l'échelle du calculateur de l'OGMT (ATA/736/2013 du 5 novembre 2013). Un autre ensemble de trois actionnaires/salariés se sont vu confirmer l'application du salaire « médian » ; leur situation n'avait rien d'exceptionnelle (ATA/85/2014 du 12 février 2014). Finalement, la chambre administrative s'est basée sur une expérience de neuf à dix-huit ans dans la gestion de fortune pour retenir le salaire « supérieur » pour un gestionnaire de fortune (ATA/138/2014 du 11 mars 2014).

Il ressort de cette casuistique que la jurisprudence prévoit l'application du salaire « supérieur » de l'échelle du calculateur de l'OGMT uniquement à des cas manifestement exceptionnels. Cette solution, même schématique, permet de respecter l'égalité de traitement et est admissible en matière fiscale (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_209/2013 du 16 janvier 2014 consid. 3.1). 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. Cet aspect est d'ailleurs en partie contenu dans les critères du calculateur de l'OGMT (position hiérarchique et qualification), tout comme l'expérience à travers l'ancienneté et l'âge, même si c'est de manière très imparfaite (ATA/736/2013 du 5 novembre 2013). 6)

En l'espèce, l'administrateur a des responsabilités importantes. Cependant, il n'a pas démontré qu'elles se démarquaient significativement de la situation d'un poste similaire dans une des 544 entreprises actives dans le même domaine à Genève. Aucun autre critère ne permet de retenir un caractère exceptionnel. Dès lors, c'est avec raison que l'AFC avait appliqué le salaire « médian » du calculateur de l'OGMT pour fixer le salaire de base. Par contre, même si aucun justificatif n'a été amené, il est patent qu'un administrateur d'une telle société

- 11/13 - A/4233/2010 travaille au moins cinquante heures par semaine. Dès lors, en reprenant les chiffres du TAPI, le salaire médian brut annuel correspondant au profil de l'administrateur s'élève à CHF 291'170.- pour cinquante heures de travail hebdomadaire (CHF 234'210.- pour 40 heures x 50/40, corrigé par la différence d'indice des prix entre 2008, 355,9, et 2010, 354,1). 7)

Le calcul de la reprise sera donc le suivant:

Bénéfice net comptable 13'655 Salaires effectifs 420'000 Salaires effectifs 420'000 Salaires de base -291'170 Rémunération maximum totale Supplément en fonction du CA -59'051 Salaires de base -291'170 Sous-total 83'434 Supplément Chiffre d'affaire -59'051 Part du bénéfice supplémentaire 1/3 -27'811 -378'032 Part du bénéfice imposable 2/3 55'623 Salaires excessifs 41'968 Preuve Bénéfice net comptable 13'655 Salaires excessifs 42'067 Bénéfice minimum 55'722

Ainsi, le salaire excessif, objet de la reprise, se monte à CHF 41'968.-.

En conséquence, le recours est partiellement admis. Le dossier sera renvoyé à l'AFC, pour qu'elle notifie de nouveaux bordereaux de taxation IFD et ICC 2009 conformes aux considérants ci-dessus. 8)

Vu la nature du litige, aucun émolument ne sera mis à la charge de l'AFC (art. 12 al. 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03). Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la contribuable qui succombe partiellement dans ses conclusions (art. 87 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée à la contribuable qui n'y a pas conclu.

* * * * *

- 12/13 - A/4233/2010

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