

## **GE\_GERICHTE ATA/346/2014 vom 13. Mai 2014**

GE Cour de justice, 2014-05-13, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_346\\_2014](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_346_2014)

FR: GE\_GERICHTE ATA/346/2014 du 13 mai 2014

IT: GE\_GERICHTE ATA/346/2014 del 13 maggio 2014

### **Regeste**

Résumé: Recours partiellement admis. Les salaires effectifs comprennent également les montants des prestations versées en nature, tel que l'utilisation privée du véhicule de service. Les critères de calcul des salaires admissibles dans le cadre de la méthode valaisanne comprennent les heures hebdomadaires de travail. En fonction des circonstances particulières et l'expérience générale de la vie, 50 heures hebdomadaires peuvent être retenues sans autres justificatifs. Pour que davantage d'heures puissent être retenues, il appartient au demandeur de produire les pièces utiles à l'établissement des heures de travail alléguées.

### **Erwägungen**

#### **E. 12**

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

Dans sa réponse du 28 juin 2013, l'AFC-GE conclut à l'admission partielle du recours. Elle s'accordait avec la recourante sur le fait que le TAPI aurait dû retrancher les honoraires versés aux membres du conseil d'administration pour leur activité d'administrateur pour un montant total de CHF 160'000.-.

La chambre de céans, dans son arrêt ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 avait statué sur la rémunération octroyée pour l'activité d'administrateur. Elle avait ainsi confirmé que ladite rémunération 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 différant. Le Tribunal fédéral a d'ailleurs jugé que même si l'activité d'administrateur reposait sur un mandat, l'administrateur était soumis à une réglementation légale et statutaire stricte (art. 698 ss de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911, Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220) justifiant une indemnité forfaitaire liée à l'importance de son travail (ATF 121 I 259, consid. 3d).

Sur les certificats de salaire produits par la recourante par-devant la chambre de céans, il est indiqué, pour le poste « indemnités des membres de l'administration » que chaque administrateur avait reçu la somme de CHF 40'000.- ; la société comptant quatre administrateurs, le montant total à déduire s'élevait ainsi à CHF 160'000.-.

Conformément à la jurisprudence précitée, le TAPI aurait dû déduire la somme versée pour les mandats d'administrateur. Ainsi, le montant des salaires effectifs est de CHF 2'193'000.- (soit CHF 2'353'000.- retenus par le TAPI – CHF 160'000.- d'indemnités pour les mandats d'administrateur).

Le recours sera donc admis sur ce point et le jugement du TAPI sera annulé dans cette mesure. 3)

L'AFC-GE, sans prendre de nouvelles conclusions – qui seraient au demeurant irrecevables, comme justement soulevé par l'autorité intimée elle-même – a attiré l'attention de la chambre de céans sur la nécessité de comptabiliser dans les salaires effectifs les frais d'utilisation privée de la voiture de service.

Selon l'art. 54 de la loi sur la procédure fiscale du 21 octobre 2001 (LPFisc – D 3 17), la chambre administrative peut néanmoins à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable,

- 9/15 - A/3575/2010 elle peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier. Il s'agit d'une norme spéciale qui déroge à la réglementation du pouvoir de décision régi par l'art. 69 al. 1 LPA. En effet, l'art. 54 LPFisc permet à la chambre administrative d'aller au-delà des conclusions des parties, éventuellement au désavantage du contribuable, indépendamment des motifs invoqués (ATA/18/2013 du 8 janvier 2013 ; ATA/99/2010 du 16 février 2010 ; ATA/682/2004 du 31 août 2004). Toutefois, la *reformatio in pejus*, comme la *reformatio in melius*, doivent respecter le cadre strict de l'objet du litige tel qu'il résulte des moyens soulevés par les parties (Benoît BOVAY, procédure administrative, 2000, p. 433).

Dans le cadre de la méthode de calcul dite « valaisanne » – qui sera exposée en détail ci-dessous – concernant le calcul des salaires excessifs, il s'agira d'établir la différence entre le salaire effectivement versé aux actionnaires et de le comparer au salaire de base admis par ladite méthode.

L'utilisation privée de la voiture de service constitue une prestation salariale accessoire, bien qu'elle ne soit pas versée en espèce, mais en nature, ce qui est admissible. Aussi fait-elle partie du salaire en tant que tel ; ce montant devra être pris en compte dans le salaire effectif.

En l'espèce, il appert que le montant total de l'usage privé de la voiture de service s'élève à CHF 7'828.-, à savoir CHF 4'638.- pour M. E\_\_\_\_\_ et CHF 3'190.- pour Mme F\_\_\_\_\_, ainsi qu'il ressort des certificats de salaire produits par-devant la chambre de céans. Dès lors, le montant total des salaires effectivement versés aux actionnaires s'élève à CHF 2'200'828.- (soit CHF 2'193'000.- + CHF 7'828.-).

La décision querellée sera ainsi annulée concernant le montant des salaires effectifs retenu.  
4)

L'essentiel du litige porte sur les critères de calcul des salaires admissibles dans le cadre de la « méthode valaisanne » pour l'imposition du bénéfice net de la société à l'exercice fiscal de 2008. Il est notamment fait grief au TAPI d'avoir retenu un temps de travail hebdomadaire de 50 heures en lieu et place des 60 heures alléguées par la recourante. 5)

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.

a. 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

- 10/15 - A/3575/2010 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).

c. Bien qu'elles ne le mentionnent pas expressément, les deux dispositions susmentionnées visent notamment les distributions dissimulées de bénéfice (Stefan KUHN/Peter BRÜLISAUER in Martin ZWEIFEL/Peter ATHANAS, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2002, 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 précité ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011). 6) 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 la 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 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 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 (Emily MELLER/Jessica 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).

- 11/15 - A/3575/2010

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 ; Xavier 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 prestation dans les bénéfices imposables de celle-ci (Xavier OBERSON, op. cit., p. 197 n. 35). 7)

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 (Pierre-Marie 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 (Danielle YERSIN, Apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable, 1977, p. 249). 8)

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 ; Emily MELLER/Jessica 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).

- 12/15 - A/3575/2010 9) 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 ; Emily MELLER/Jessica 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.

c. La méthode consiste à déterminer un salaire de base moyen, puis à l'augmenter d'une participation au chiffre d'affaires de la société (2 % jusqu'à CHF 1'000'000.-, 1.8 % entre CHF 1'000'000.- et CHF 5'000'000.- et 1.6 % au-delà), 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/464/2013 du 30 juillet 2013 ; ATA/170/2012 du 27 mars 2012 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 ; Emily MELLER/Jessica SALOM, op. cit., p. 118).

d. 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 et 2C\_188/2008 précités). La méthode « valaisanne » a reçu l'aval de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) et son application a été entérinée par la jurisprudence cantonale (ATA/532/2013 du 27 août 2013 ; ATA/485/2013 du 30 juillet 2013 ; ATA/25/2013 du 15 janvier 2013 ; ATA/170/2012 précité et les références citées). 10) 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

- 13/15 - A/3575/2010 établir un salaire fixé au maximum de la fourchette des rémunérations possibles (ATA/25/2013 précité). 11) Cet instrument a enfin déjà été appliqué par la chambre de céans à des sociétés de gestion de fortune (ATA/532/2013 précité ; ATA/485/2013 précité ; ATA/125/2013 du 26 février 2013). 12) Pour le calcul des salaires admissibles, la société fait grief au TAPI d'avoir retenu un temps de travail hebdomadaire de 50 heures alors que 60 heures hebdomadaires avaient été alléguées par celle-ci. Ce temps de travail hebdomadaire était conforme à la pratique constante chez les gestionnaires de fortune – qui devaient fournir une masse de travail importante – et devait être admis sans preuve. 13) La règle en matière fiscale veut que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. 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 ; ATF 121 II 257 consid. 4c.aa ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5 ; 2C\_199/2009 du

#### **E. 14**

septembre 2009 consid. 3.1 ; 2C\_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2 ; 2A.295/2006 consid. 4.3 du 16 octobre 2006 ; 2A.534/2004 du 18 février 2005 ; ATA/162/2013 du 12 mars 2013 consid. 17 ; ATA/124/2013 du 26 février 2013 consid. 3d ; ATA/742/2012 du 30 octobre 2012 ; ATA/633/2011 précité et les références citées). Il n'existe aucune raison pour que la problématique du nombre d'heures hebdomadaires échappe à ces exigences de preuve, surtout lorsque le nombre allégué d'heures de travail hebdomadaires est particulièrement important, quand bien même l'expérience générale de la vie peut dans certains cas suppléer à l'apport d'éléments de preuve tels que documents et témoignages. 14) A titre exemplatif, l'AFC-GE a admis 60 heures hebdomadaires de travail dans le cas d'une société qui avait pour salarié, actionnaire et administrateur une seule et unique personne (ATA/651/2013 du 1er octobre 2013).

La chambre de céans a admis qu'un administrateur-président avec signature individuelle d'une société de prestations, notamment de conseils dans la gestion d'entités, pouvait travailler 50 heures hebdomadaires, ce sans qu'aucun document justificatif soit produit (ATA/300/2014 du 29 avril 2014) ; de même, elle a admis 50 heures de travail

hebdomadaires pour un directeur général et seul administrateur ayant la signature individuelle d'une société de gestion de fortune (ATA/547/2013 du 27 août 2013). Dans ces cas, la chambre de céans a ainsi estimé que selon les circonstances particulières d'espèce et l'expérience générale de la vie, il était raisonnable d'admettre sans autres justificatifs 50 heures de travail hebdomadaires.

- 14/15 - A/3575/2010 15) En l'espèce, aucune pièce n'a été produite par la recourante qui permette à la chambre de céans d'estimer le temps de travail hebdomadaire de ses administrateurs. En application des principes précités, on peut toutefois retenir, à l'instar du TAPI, un temps de travail hebdomadaire de 50 heures, étant précisé que l'AFC-GE avait quant à elle retenu initialement un temps de travail de 40 heures par semaine. Les 60 heures hebdomadaires de travail, à défaut de preuves, n'ont à juste titre pas été retenues par le TAPI. Ce grief sera en conséquence rejeté. 16) Compte tenu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis, et le jugement attaqué partiellement annulé. Le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE pour que de nouveaux bordereaux IFD et ICC 2008 soient notifiés, lesquels retiendront une reprise de salaires excessifs de CHF 232'452.-, soit un bénéfice net imposable de CHF 1'068'162.-. 17) Vu l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 87 al. 1 LPA), ni 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.