

## **GE\_GERICHTE ATA/389/2014 vom 27. Mai 2014**

GE Cour de justice, 2014-05-27, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_389\\_2014](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_389_2014)

FR: GE\_GERICHTE ATA/389/2014 du 27 mai 2014

IT: GE\_GERICHTE ATA/389/2014 del 27 maggio 2014

### **Erwägungen**

#### **E. 12**

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - RS D 3 17). 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. 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 (art. 58 al. 1 let. b LIFD).

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

- 5/9 - A/495/2011 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. Bien qu'elles ne le mentionnent pas expressément, les dispositions susmentionnées 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)*, 2e 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/736/2013 du 5 novembre 2013 ; ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011).

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 conditions cumulatives suivantes sont réalisées : la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le touchant de près ; elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; 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 et 2C\_188/2008 du 19 août 2008 ; ATA/736/2013 du 5 novembre 2013 ; ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 ; Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4e 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 (Emily MELLER/Jessica SALOM, *le salaire excessif en droit fiscal suisse*, RDAF 2011 II 105, p. 110).

c. 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 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 ; Xavier OBERSON, op. cit., n. 47 p. 238).

d. Les prestations appréciables en argent peuvent apparaître de diverses façons. Ainsi, 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 ; Xavier OBERSON,

- 6/9 - A/495/2011 op. cit., n. 42 p. 236). 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. 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).

e. 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. 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 (Emily MELLER/Jessica SALOM, op. cit., p. 112).

f. En l'absence de points de comparaison suffisants avec le marché, la méthode la plus communément appliquée 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/736/2013 du 5 novembre 2013 et les références citées ; Emily MELLER/Jessica SALOM, op. cit., p. 118). 3)

En l'espèce, l'existence d'un salaire excessif, déterminé par application de la méthode valaisanne, versé à l'actionnaire-employé en 2008, n'est plus litigieuse. En revanche, demeure contestée le montant de la rémunération à prendre en considération pour procéder à la détermination du salaire admissible. 4)

Pour procéder à l'examen de l'admissibilité du salaire versé à l'actionnaire- employé de A\_\_\_\_\_, l'AFC s'est fondée sur la déclaration fiscale de la société et les pièces produites, soit, pour l'objet en question, le certificat de salaire de l'intéressé, l'annexe C et les comptes sociaux produits. Aucun de ces documents ne fait état de modalités particulières de détermination de la rémunération de celui-ci. Aucune rubrique du compte de profits et pertes ou du bilan n'est détaillée et les annexes aux comptes ne comportent pas d'éléments

sur ce point. Il n'est par ailleurs pas allégué que le certificat de salaire établi pour l'année 2008 ne correspondrait pas aux montants effectivement versés en 2008 à l'actionnaire-employé.

- 7/9 - A/495/2011

L'argumentation de la société, selon laquelle devait être retenue la rémunération telle que ressortant de ses comptes en raison de ses modalités particulières de fixation, ne peut être suivie. C'est le lieu de relever que les caractéristiques alléguées des mécanismes de rémunération n'ont pas fait l'objet de discussion par l'autorité et la juridiction de première instance, alors qu'aucun contrat de travail ou autre accord équivalent n'a été produit par l'intimée, à laquelle incombe le fardeau de la preuve. Par économie de procédure, la chambre de céans ne remettra néanmoins pas en cause cet élément. Cela étant, on ne peut suivre le raisonnement de la société sur la prise en considération comme bonus versé en 2008 du seul montant ressortant de ses comptes produits, car ceux-ci ne permettent pas de déterminer la nature et le sort comptables de la différence de CHF 240'772.60 entre le bonus provisionné et décaissé en CHF 106'852.- – sans au demeurant que l'on sache sur quelle base – et le montant de CHF 347'624.60 effectivement versé durant l'exercice 2008, lequel coïncide avec l'année fiscale. Dans ces circonstances, c'est bien ce montant clairement déterminé par un document ayant force probante et corrélaté par un annexe présumée exacte de la déclaration fiscale 2008 de la société, qui seul doit être pris en compte pour la détermination du salaire admissible. Dès lors qu'il s'agit de la taxation 2008, l'AFC s'est fondée à juste titre sur ces éléments pour déterminer si cette rémunération versée en 2008 à l'actionnaire-employé était admissible ou excessive. 5)

Au vu de ce qui précède, le recours sera admis. Le jugement querellé sera annulé et les deux décisions sur réclamation de l'AFC du 12 janvier 2011 relatives à l'ICC et à l'IFD 2008 seront rétablies, de même que les deux bordereaux rectificatifs y annexés.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de A\_\_\_\_\_ et aucune indemnité de procédure ne lui sera octroyée (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

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