

## **GE\_GERICHTE ATA/532/2013 vom 27. August 2013**

GE Cour de justice, 2013-08-27, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_532\\_2013](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_532_2013)

FR: GE\_GERICHTE ATA/532/2013 du 27 août 2013

IT: GE\_GERICHTE ATA/532/2013 del 27 agosto 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, la recourante ne peut se prévaloir des heures de travail hebdomadaires retenues pour l'exercice fiscal 2005 et 2006 dans la mesure où le principe de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt veut que chaque exercice comptable soit considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants, en l'occurrence celui de 2007. De plus, elle n'a pas prouvé que ses membres dirigeants effectuaient plus d'heures de travail hebdomadaire que celles retenues par le TAPI. La recourante ne peut déduire des honoraires d'administrateurs puisque ses organes dirigeants n'en ont pas perçus à teneur de leurs certificats de salaires respectifs. Toutefois, le TAPI a appliqué de manière erronée un critère du calculateur de salaire en ligne OGMT ce qui a faussé les différents calculs permettant d'obtenir le bénéfice net imposable IFD et ICC 2007.

### **Erwägungen**

#### **E. 12**

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

L'objet du litige est la reprise dans le bénéfice imposable ICC et IFD 2007 de la société d'une partie des salaires versés à M. B \_\_\_\_\_ et Mme L \_\_\_\_\_ ainsi que l'absence de prise en considération dans la rémunération globale des intéressés d'honoraires d'administrateurs à hauteur de CHF 27'345.- brut. 3) 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, 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).

- 12/20 - A/496/2011

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), 2<sup>ème</sup> 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). 4) 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 (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 ; X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 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 (E. MELLER / J. 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).

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 ; X. 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 (X. OBERSON, *op. cit.*, p. 197 n. 35).

- 13/20 - A/496/2011

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 (P.-M. 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 (D. YERSIN, Apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable, 1977, p. 249).

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 ; E. MELLER / J. 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). 5) 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 inexploitables, 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

- 14/20 - A/496/2011 d'arbitraire (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_188/2008 précité consid. 5.3 ; E. MELLER / J. 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.

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 1 et 5 millions 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 ; E. MELLER / J. SALOM, op. cit., p. 118).

c. 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 précité ; 2C\_188/2008 précité). 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/485/2013 du 30 juillet 2013 ; ATA/25/2013 du

### **E. 15**

janvier 2013 ; ATA/170/2012 précité et les références citées).

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 établir un salaire fixé au maximum de la fourchette des rémunérations possibles (ATA/25/2013 précité).

Cet instrument a enfin déjà été appliqué par la chambre de céans à une société de gestion de fortune (ATA/485/2013 précité ; ATA/125/2013 précité). 6) a. 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 dans le cadre des périodes fiscales 2005 et 2006, l'AFC-GE avait admis un temps de travail de

- 15/20 - A/496/2011 60 heures pour M. B.\_\_\_\_\_ et Mme L.\_\_\_\_\_. De plus, ce temps de travail hebdomadaire était conforme à la pratique constante en la matière.

b. De jurisprudence constante, le principe de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt veut que chaque exercice comptable soit considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants (cf. ATA/547/2012 du 21 août 2012 ; ATA/268/2011 du 3 mai 2011 ; ATA/217/2007 du 8 mai 2007 et les références citées). Ce principe est déduit de l'article 1 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) selon lequel la perception de l'impôt sur le revenu et la fortune est annuelle (RDAF 1989 p. 13).

De plus, 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 p. 158 ; ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5 ; 2C\_199/2009 du 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).

c. En l'espèce et en application du principe susmentionné, la société ne peut se fonder sur le temps de travail retenu par l'AFC-GE pour les périodes fiscales 2005 et 2006 (60 heures par semaine) et exiger un même temps de travail hebdomadaire pour l'exercice fiscal 2007. De plus, aucune pièce n'a été produite par la société permettant à la chambre de céans d'estimer le temps de travail hebdomadaire de M. B.\_\_\_\_\_ et Mme L.\_\_\_\_\_. Il faut donc retenir, comme l'a fait le TAPI, un temps de travail hebdomadaire de M. B.\_\_\_\_\_ et Mme L.\_\_\_\_\_ de 50 heures, étant précisé que l'AFC-GE avait quant à elle retenu un temps de travail de 40 heures par semaine.

d. Le grief sera donc rejeté. 7) a. La société reproche au TAPI de ne pas avoir pris en compte dans la rémunération déductible de M. B\_\_\_\_\_ et Mme L\_\_\_\_\_ des honoraires d'administrateurs pour un montant au moins équivalent à celui versé à M. G\_\_\_\_\_, soit CHF 27'345.- brut. La société se fonde principalement sur l'ATA/633/2011 précité pour motiver son grief.

b. La jurisprudence citée par la société diffère sensiblement du cas d'espèce. En effet dans l'ATA/633/2011 précité, les actionnaires avaient perçus de la part de la société des jetons de présence (pour leur activité d'administrateur) en plus de

- 16/20 - A/496/2011 leur salaire de base annuel, ce qui n'est pas le cas pour M. B\_\_\_\_\_ et Mme L\_\_\_\_\_. En effet, la case prévue à cet effet dans leurs certificats de salaires respectifs est vide, de sorte qu'il convient de considérer que leurs rémunérations pour leur activité d'administrateur étaient intégrées dans leur salaire de base.

Cela est d'autant plus vraisemblable que dans son acte de recours du

### **E. 16**

février 2011 par-devant le TAPI, la société elle-même a admis que M. B\_\_\_\_\_ et Mme L\_\_\_\_\_ ne percevaient aucune rémunération, indemnité ou autres tantièmes pour leur activité d'administrateur et qu'il était approprié d'admettre que la rémunération reçue par les intéressés comprenait en outre une indemnité pour leur fonction d'administrateur (p. 5 du recours). Enfin et compte tenu de cela, le fait de rémunérer M. B\_\_\_\_\_ et Mme L\_\_\_\_\_ pour leur activité d'administrateur équivaldrait à les rétribuer une deuxième fois, ce qui ne serait pas admissible.

c. Le grief sera ainsi rejeté. 8)

La chambre administrative est habilitée, en raison de l'effet dévolutif qui caractérise la procédure de recours (art. 67 LPA) et du pouvoir de décision dont elle bénéficie (art. 69 LPA), à substituer sa motivation à celle de l'autorité de première instance (ATA/658/2011 du 18 octobre 2011 ; ATA/633/2011 précité ; ATA/23/2007 du 23 janvier 2007). 9) a. Le TAPI a déterminé les salaires de M. B\_\_\_\_\_ et Mme L\_\_\_\_\_ en tenant compte de leur branche d'activité, de leur formation, de leur position hiérarchique, de leur niveau de qualification, de leur domaine d'activité, de leur âge, de leur ancienneté et de leur temps de travail hebdomadaire. En se fondant sur les circonstances du cas d'espèce, et en opérant à nouveau tous les calculs, il a ainsi respecté les critères posés par la jurisprudence en matière d'utilisation de statistiques pour déterminer le salaire de base.

b. Si le calcul concernant M. B\_\_\_\_\_ effectué par le TAPI ne prête pas le flanc à la critique (CHF 379'560.- annuel), celui concernant Mme L\_\_\_\_\_ est erroné s'agissant du critère de l'âge à prendre en considération. En effet, le TAPI, utilisant le calculateur de salaire en ligne de l'OGMT, a indiqué un âge de 65 ans pour Mme L\_\_\_\_\_ (pour ce faire il a ajouté 5 ans à l'année de naissance de Mme L\_\_\_\_\_ afin de compenser le décalage par rapport à l'année 2007, année en cause). Or, si on ajoute 5 ans à l'année de naissance de Mme L\_\_\_\_\_ (1944), on obtient 1949, ce qui lui fait un âge de 63 ans en 2012 et non un âge de 65 ans comme retenu à tort dans le jugement du TAPI. C'est d'autant plus faux que comme l'a souligné le TAPI, il convient de prendre en compte l'âge des intéressés lors de l'année fiscale en cause, soit l'année 2007. Or en 2007, Mme L\_\_\_\_\_ avait 63 ans.

- 17/20 - A/496/2011

Il faut ainsi recalculer les données du cas d'espèce s'agissant de Mme L\_\_\_\_\_ :

- Branche d'activité : Services financiers et activités auxiliaires ;
- Formation : Université ;
- Position hiérarchique : Cadre supérieur ;
- Niveau de qualification : Travaux les plus exigeants ;
- Domaine d'activité : Définition stratégie entreprise ;
- Age : 63 ans, étant précisé qu'il faut ajouter 6 ans à son année de naissance afin de compenser le décalage par rapport à l'année 2013 (année du calcul en ligne).

On obtient ainsi un salaire médian de CHF 33'210.- par mois, étant précisé que comme l'a relevé le TAPI aucun élément du dossier ne commande de retenir le salaire supérieur donné par le calculateur. Compte tenu de la variation de l'indice genevois moyen des prix à la consommation qui est passé de 347 en 2007 à 357.2 en 2010, d'après la statistique T 05.02.02 établie par l'Office cantonal de la statistique, le montant précité correspond pour l'année 2007 à CHF 32'261.- par mois de salaire médian, soit CHF 387'132.- annuel.

Compte tenu de ce qui précède, les salaires annuels de base, fiscalement admissibles, s'élèvent à CHF 379'560.- pour M. B\_\_\_\_\_ et à CHF 387'132.- pour Mme L\_\_\_\_\_, soit un total de CHF 766'692.-. C'est donc ce montant qui sera pris en compte au titre de salaire annuel de base, en lieu et place de la somme de CHF 761'688.- retenue par le TAPI.

Au salaire de base susmentionné, il y a lieu d'ajouter le supplément de salaire calculé en fonction du chiffre d'affaires de la société, soit CHF 74'957.- et une part du bénéfice de la société. Dans ce cadre, la rémunération effective des intéressés a été de CHF 957'387.- pour M. B\_\_\_\_\_ et de CHF 954'809.- pour Mme L\_\_\_\_\_, soit un total de CHF 1'912'196.-.

Ainsi, le calcul global devant être retenu est le suivant : Supplément en fonction du chiffre d'affaire :

Chiffre d'affaires % Supplément 2,0% jusqu'à 1 million 1'000'000 2,0% 20'000 1,8% entre 1 et 5 millions 3'053'166 1,8% 54'957 1,6% plus de 5 millions

1,6%

4'053'166

74'957

- 18/20 - A/496/2011

Bénéfice net comptable 419'879 Salaires effectifs

1'912'196 Salaires effectifs 1'912'196

Salaires de base -766'692 ./ Rémunération maximum totale :

Supplément en fonction du CA -74'957 Salaires de base -766'692 Sous-total 1'490'426

Supplément en fonction du CA -74'957

Nombre employés : 1 à 20

Part du bénéfice supplémentaire 1/3 -496'809 (1'338'458)

Part du bénéfice imposable 2/3 993'617 Salaires excessifs

573'738

Preuve

Bénéfice net comptable 419'879

Salaires excessifs 573'738

Bénéfice minimum 993'617

Il ressort dès lors un salaire excessif de CHF 573'738.- au lieu de CHF 577'074.- retenu par le TAPI.

c. Au vu de tout ce qui précède, le bénéfice net imposable pour l'IFD et l'ICC 2007 s'élève donc à CHF 1'002'177.-. Ce montant est composé du bénéfice net résultant de la déclaration fiscale et des données comptables fournies (CHF 419'879.-), ainsi que de la reprise, non contestée, de CHF 8'560.- effectuée à titre de « Frais forfaitaires non admis » et de la reprise pour salaire excessif de CHF 573'738.-. 10) Compte tenu de tout ce qui précède, le recours sera partiellement admis. Le jugement entrepris sera partiellement annulé. Le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE pour que de nouveaux bordereaux IFD et ICC 2007 soient notifiés, lesquels retiendront un bénéfice net imposable de CHF 1'002'177.-, conformément aux considérants du présent jugement. 11) M. \_\_\_\_\_ S.A. succombant dans une large mesure, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à sa charge (art. 87 al. 1 LPA). Le recours étant néanmoins admis partiellement, il lui sera alloué, dès lors qu'elle y a conclu, une indemnité de procédure de CHF 500.-, à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

- 19/20 - A/496/2011

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