

GE_GERICHTE ATA/547/2013 vom 27. August 2013

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

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_547_2013

FR: GE_GERICHTE ATA/547/2013 du 27 août 2013

IT: GE_GERICHTE ATA/547/2013 del 27 agosto 2013

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

E. 2

L'objet du litige est la reprise dans le bénéfice imposable ICC et IFD 2006 de la contribuable d'une partie du salaire versé à son directeur général et actionnaire minoritaire.

E. 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).

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

- 9/14 - A/3661/2010 direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 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 du 11 octobre 2011 ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011).

E. 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).

E. 5

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

- 10/14 - A/3661/2010 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 détermination 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).

E. 6

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).

E. 7

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 ; E. MELLER / J. SALOM, op. cit., p. 118).

- 11/14 - A/3661/2010

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 (1 % jusqu'à CHF 1'000'000.-, 0,9 % jusqu'à CHF 5'000'000.- 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 du 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. 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'AFC-CH et son application a été entérinée par la jurisprudence cantonale (ATA/25/2013 du 15 janvier 2013 ; ATA/170/2012 précité et les références citées).

E. 8

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).

E. 9

Il ressort des pièces du dossier et des indications de l'intimée que l'administrateur directeur général de la société, seul à disposer de la signature sociale, dirige l'entreprise et a les plus hautes compétences de décision. Il a seul la responsabilité de la bonne marche de l'entreprise, de son développement et de la bonne gestion des avoirs. Même s'il ne détient que 20 % des actions de la société il a ainsi une influence déterminante au sein de la société dans laquelle il n'est pas qu'un simple employé. La chambre de céans a déjà admis que dans le cas de responsabilités de même niveau au sein d'une société de gestion de fortune, mais avec signature collective et une participation minoritaire de 10%, un tiers

- 12/14 - A/3661/2010 non actionnaire n'aurait pas reçu la prestation reçue de l'ordre de CHF 900'000.- pour l'année 2005 (ATA/125/2013 du 26 février 2013).

Dans le cas particulier s'y ajoutent les liens de parenté entre l'actionnaire minoritaire et le fondateur du groupe I_____, dont la structure particulière est certes décrite mais sans justificatif aucun, en particulier quant à son but, et sans mention des noms des gérants du trust qui serait sis à Gibraltar, ni preuve de leur indépendance envers le fondateur, respectivement son fils. A cet égard, le rôle prêté aux gérants par le TAPI repose sur les seules allégations de l'intimée, sans être étayé par pièces. C'est insuffisant pour lui reconnaître une valeur probante, étant rappelé que le fardeau de la preuve incombe à I_____.

Les modalités de rémunération de M. N_____ A_____ définies dans son contrat de travail, seul document produit, ne correspondent intégralement pas à celles décrites dans le courrier du 27 mars 2000 et avalisées par l'AFC. Cet accord de l'autorité fiscale n'aurait pas été nécessaire si la manière de déterminer salaire de l'intéressé avait pu être présentée comme usuelle à l'administration fiscale d'un canton comptant notoirement nombre de sociétés de toutes tailles déployant leurs activités dans le domaine de la gestion de fortune. L'accord en cause concernait alors également M. P_____ A_____, ce qui souligne l'importance de ce lien familial, dont le TAPI a fait totalement abstraction.

Enfin, les éléments de rémunération de son activité précédente au service d'un établissement bancaire genevois ne peuvent servir à une quelconque comparaison, faute d'être documentés.

E. 10

Vu l'absence de points de comparaison, c'est à bon droit que l'AFC conformément à la jurisprudence précitée, a appliqué la méthode valaisanne pour déterminer si, au plan fiscal, une partie de la rémunération versée au directeur général actionnaire constituait une distribution dissimulée de bénéfices devant être réintégrée dans le bénéfice imposable.

E. 11

I_____ conteste la manière dont la méthode valaisanne été appliquée pour le calcul du salaire admissible de son directeur actionnaire.

En l'espèce, l'AFC a considéré le salaire de M. N_____ A_____ en tenant compte de son âge, et de sa position de cadre supérieur en charge de la définition de la stratégie de l'entreprise. Elle a en outre considéré que l'intéressé travaillait cinquante heures par semaine, quand bien même aucun justificatif n'avait été produit et que le contrat de travail ne prévoyait aucune durée hebdomadaire. Se fondant sur les circonstances du cas d'espèce, elle a ainsi très largement respecté les critères posés par la jurisprudence en matière d'utilisation de statistiques pour déterminer le salaire de base. Le montant de CHF 118'458.- retenu au titre de salaire excessif sera dès lors confirmé et réintégré dans le

- 13/14 - A/3661/2010 bénéfice de la société, étant précisé que cela représente plus de 10% du salaire versé, ce qui n'est pas une proportion minimale.

E. 12

Au vu de ce qui précède, le recours sera admis. Le jugement querellé sera annulé. Les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 23 septembre 2010 relatives aux impôts cantonaux et communaux 2006 et à l'impôt fédéral direct 2006 et le bordereaux rectificatifs y relatifs seront rétablis.

Vu l'issue de litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge d'I_____ et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

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