

GE_GERICHTE ATA/623/2014 vom 12. August 2014

GE Cour de justice, 2014-08-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_623_2014

FR: GE_GERICHTE ATA/623/2014 du 12 août 2014

IT: GE_GERICHTE ATA/623/2014 del 12 agosto 2014

Regeste

Résumé: 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. Une prestation appréciable en argent peut apparaître notamment sous forme de versement d'un salaire disproportionné accordé à un actionnaire-directeur. En l'absence de points de comparaison suffisants avec le marché, la méthode la plus communément appliquée pour déterminer si une société a versé un salaire admissible est la méthode dite « valaisanne » (rappel de jurisprudence).

Erwägungen

E. 12

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

Le litige porte sur la question de savoir si le bonus provisionné dans les comptes 2007 de la société et versé en 2008 à M. C_____ doit être pris en considération dans le calcul du salaire admissible en 2008 selon la « méthode valaisanne », à l'exclusion des chiffres sortant de la comptabilité de celle-ci. 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. 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). L'art. 63 LIFD fait état des provisions pouvant être constituées à la charge du compte des résultats.

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. L'art. 13 LIPM précise quelles sont les charges justifiées par l'usage commercial.

b. Bien qu'elles ne le mentionnent pas expressément, les dispositions concernées de la LIFD 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/389/2014 du 27 mai 2014 ; 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

- 8/11 - A/1600/2011 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/389/2014 précité ; 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 (ATA/389/2014 précité ; 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 ; ATA/389/2014 précité ; 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 ; ATA/389/2014 précité ; Xavier OBERSON, 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 (ATA/389/2014 précité ; Danielle YERSIN, apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable, 1977, p. 249).

e. Bien qu'il n'appartienne pas à l'AFC-GE 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 (ATA/389/2014 précité ; Emily MELLER/Jessica SALOM, op. cit., p. 112).

- 9/11 - A/1600/2011

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/389/2014 précité ; ATA/736/2013 du 5 novembre 2013 ; Emily MELLER/Jessica SALOM, op. cit., p. 118). 4)

En l'espèce, l'existence d'un salaire excessif déterminé par application de la « méthode valaisanne », versé à l'associé-gérant en 2008 et le montant de la rémunération à prendre en considération pour procéder à la détermination du salaire admissible sont litigieux. 5)

Pour procéder à l'examen de l'admissibilité du salaire versé à l'associé-gérant, l'AFC-GE s'est fondée sur la déclaration fiscale de la société et les pièces produites, soit, le certificat de salaire de l'intéressé, l'annexe C et le bilan au 31 décembre 2008. Aucun de ces documents ne fait état de modalités particulières de détermination de la rémunération de M. C_____. Aucune rubrique du bilan n'est détaillée à ce sujet et le paragraphe 2 consacré aux « provisions pour risques et charges » de l'annexe B « dettes et provisions 2008 » à la déclaration fiscale ne comporte pas d'éléments sur ce point. L'intimé ne conteste pas au demeurant le montant de CHF 446'000.- figurant sur le certificat de salaire établi pour l'année 2008 et que celui-ci correspond à une part du salaire de base de CHF 160'000.- et à un bonus de CHF 286'000.- provisionné en 2007.

L'argumentation de la société sur la prise en considération comme bonus versé en 2008 du seul montant ressortant de la provision du bonus de CHF 60'000.- versé en 2009 et figurant sur l'extrait du Grand-Livre de 2008 produit devant le TAPI ne peut être suivie, car celui-ci ne permet pas d'expliquer le salaire brut de CHF 446'000.- effectivement versé à l'associé-gérant durant l'exercice 2008.

Dans ces circonstances, c'est le montant de CHF 446'000.- clairement déterminé par un document ayant force probante et corrélé par une annexe présumée exacte de la déclaration fiscale 2008 de la société, duquel il ressort que le revenu brut de l'associé-gérant en 2008 se composait d'une part de salaire de base de CHF 160'000.- et d'un bonus de CHF 286'000.-, 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-GE s'est fondée à juste titre sur ces éléments pour déterminer si cette rémunération versée en 2008 à l'associé-gérant était admissible ou excessive en application de la « méthode valaisanne ».

- 10/11 - A/1600/2011 6)

Au vu de ce qui précède, le recours sera admis. Le jugement querellé sera annulé et les deux décisions sur réclamation de l'AFC-GE du 11 mai 2011 relatives à l'ICC et à l'IFD 2008 seront rétablies.

Compte tenu de l'admission des conclusions principales de l'AFC-GE, la chambre de céans peut se dispenser de se prononcer sur le sort des conclusions subsidiaires du recours.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la société 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.