

GE_GERICHTE ATA/633/2011 vom 11. Oktober 2011

GE Cour de justice, 2011-10-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_633_2011

FR: GE_GERICHTE ATA/633/2011 du 11 octobre 2011

IT: GE_GERICHTE ATA/633/2011 del 11 ottobre 2011

Regeste

Résumé: Des salaires totalisant CHF 1'901'340.- pour 2003 et CHF 1'481'340.- pour 2004 pour trois directeurs-actionnaires d'une société sont constitutifs, en application de la méthode valaisanne, de salaires excessifs, ceux-ci représentant un dépassement de CHF 324'517.-, respectivement de CHF 27'707.- par rapport aux salaires maximaux admis.

Erwägungen

E. 1

Depuis le 1er janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative de la Cour de justice, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1er janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

E. 2

Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, les recours sont recevables (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ ; 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 dans sa teneur au 31 décembre 2010).

E. 3

Les deux recours concernant des affaires ayant une cause juridique commune et concernant les mêmes parties, seront joints (art. 70 al. 1 LPA), sous le n° de cause A/2842/2006.

E. 4

L'impôt a pour objet le bénéfice net. Le bénéfice imposable correspond à l'augmentation du capital propre entre le début et la fin de la période en cause (art. 57 et 58 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

- 11/18 - A/2842/2006

E. 5

a. Aux termes de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, sont considérés comme bénéfice net imposable 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. 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 pour 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.

Bien qu'elle ne le mentionne pas expressément, la disposition susmentionnée vise notamment les distributions dissimulées de bénéfice. L'art. 12 let. h LIPM est ainsi conforme à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD quand bien même il est rédigé différemment (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_18/2011 du 31 mai 2011 consid. 5.1 et les références citées).

E. 6

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_18/2011 du 31 mai 2011 consid. 5.1), il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsqu'une personne morale accorde à ses actionnaires ou à toute personne la ou les touchant de près, sans contre-prestation équivalente, une prestation appréciable en argent, qu'elle n'aurait pas consentie à des tiers dans les mêmes circonstances (ATF 131 II 593 consid. 5.1 p. 607) et que les organes de la société auraient pu reconnaître le caractère insolite de cette prestation (ATF 119 Ib 431 consid. 2b, p. 435 ; 115 Ib 274 consid. 9b, p. 279 et la jurisprudence citée), ce qui implique une disproportion manifeste entre la prestation et la contre-prestation (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_788/2010 du 18 mai 2001).

a. Les prestations appréciables en argent peuvent apparaître de diverses façons. Elles peuvent être réalisées par un accroissement injustifié de frais généraux, notamment par des versements de salaires excessifs (ATA/152/2011 du 8 mars 2011 et les références citées).

b. Par rémunération salariale excessive, il faut entendre tout avantage octroyé dans le contexte des rapports de travail. Il peut ainsi s'agir du salaire disproportionné octroyé à un actionnaire - directeur. La délimitation entre revenus du travail et distribution dissimulée de bénéfices se pose également pour toutes les autres formes de rémunération, à savoir les indemnités de départ, les bonus, les revenus en nature, etc. (D. YERSIN, Y. NOËL, Commentaire romand, Bâle 2008, art. 57-58 n. 142 p. 755).

- 12/18 - A/2842/2006

c. L'employeur dispose, certes, d'une liberté d'appréciation étendue dans la fixation du salaire de son personnel. Pour déterminer si, malgré cette liberté, la rémunération en cause constitue une distribution dissimulée de bénéfice, il convient de prendre en compte l'ensemble des circonstances du cas d'espèce. En matière de salaires, il n'appartient pas à l'administration fiscale de substituer sa propre appréciation en matière de salaire à celle de la société. Parmi les critères pertinents, il faut citer 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 et sa situation financière, ainsi que la position du salarié dans l'entreprise, sa formation et son expérience (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 consid. 3.1 et les références citées).

d. Les conséquences fiscales d'une prestation appréciable en argent sont multiples. L'autorité fiscale réintègrera la prestation dans les bénéfices imposables de la société (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., 2007, p. 197 n. 35).

E. 7

Le Tribunal fédéral a confirmé l'application de la méthode dite « valaisanne », consistant à utiliser un salaire de base annuel conforme aux usages commerciaux, en se référant à des données statistiques, soit aux salaires publiés par les offices cantonaux de statistiques lorsque les données servant de base à la détermination de la rémunération dans une société font défaut, pour autant que le salaire de base sélectionné corresponde aux responsabilités et critères des personnes concernées (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2008 du 19 août 2008, consid. 5.3).

Une fois le salaire de base calculé, il convient de prendre en compte une participation au chiffre d'affaires de 2 % jusqu'à 1 mio, de 1,8 % jusqu'à 5 mio et de 1,6 % sur le solde s'agissant d'une société de services. Il faut ensuite calculer la différence entre le salaire effectivement versé et le salaire pour une activité équivalente, figurant dans les données statistiques, en tenant compte de l'éventuelle participation au chiffre d'affaires. Le résultat ainsi obtenu est alors ajouté au bénéfice net déclaré par la société et constitue un sous-total permettant de définir la participation admissible au bénéfice. L'importance de celle-ci est fonction du nombre de personnes travaillant dans l'entreprise : en dessus de vingt personnes, cette part est de trois quarts. Le salaire de base annuel, la participation au chiffre d'affaires et la participation au bénéfice sont additionnés et constituent le salaire conforme aux usages commerciaux. La différence avec le salaire effectivement versé par la société constitue alors la part excessive que l'AFC peut reprendre au titre de distribution dissimulée de bénéfice (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2008 du 19 août 2008, consid. 5.3 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 et les références citées).

Le Tribunal fédéral a en revanche laissé ouverte la question de l'applicabilité de cette méthode dans un arrêt plus récent, tout en la jugeant appropriée de

- 13/18 - A/2842/2006 manière générale. Il a réfuté les critiques faites par la contribuable à l'encontre des autorités cantonales, quant à l'approche adoptée qui consistait à fixer le salaire annuel en se fondant sur une enquête des salaires de la branche en question, dès lors qu'en l'espèce le caractère excessif des salaires avait été démontré (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 du 11 janvier 2010).

E. 8

La chambre de céans a jugé que la méthode précitée permettait d'établir un salaire qui prenait déjà en compte l'appréciation du caractère excessif du salaire (ATA/152/2011 du 8 mars 2011 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 ; contra RDAF II 2011 105).

E. 9

Il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (ATF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158).

Il s'ensuit qu'il appartient en principe à l'autorité fiscale de prouver l'existence d'une prestation appréciable en argent, soit que la société a accordé à ses actionnaires une prestation sans obtenir de contre-prestation ou de prestation correspondante. Le contribuable n'a pas à supporter les conséquences d'un manque de preuve (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_76/2009 du 23 juillet 2009, consid. 2.2, publié in Revue fiscale 64 p. 834 et référence citée). En revanche, si l'autorité fiscale apporte suffisamment d'indices établissant une disproportion entre la prestation et la contre-prestation, il appartient alors à la société assujettie à l'impôt de démontrer l'exactitude de ses allégations et de rapporter la preuve du

fait qui justifie son exonération. Si elle n'y parvient pas, elle doit supporter les conséquences du manque de preuves (Peter LOCHER, Kommentar zum DBG, vol. II, Therwil/Bâle 2004, ad art. 58 n. 170 ; Felix RICHNER/Walter FREI/Stefan KAUFMANN/Hans Ulrich MEUTER, Handkommentar zum DGB, 2e éd., Zurich 2009, ad art. 123 n. 68 ; Martin ZWEIFEL/Silvia HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, Beweislast, Drittvergleich, «dealing at arm's length», Art. 29 Abs. 2 BV, Art. 58 DBG : Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs [«dealing at arm's length»], in Archives 77 p. 657 ss, en particulier p. 677 ss RDAF 2011 II 53, consid. 2.3).

E. 10

En l'espèce, l'AFC-GE a avancé des chiffres sans la moindre justification. Le dossier ne comporte aucun document corroborant les montants retenus, ni même un quelconque développement ou calcul. Dans sa réponse du 14 décembre 2009 au recours de la société, l'AFC-GE a annoncé avoir fixé le salaire de base en se fondant sur les statistiques publiées par l'OCSTAT. Elle a même cité le tableau utilisé, à savoir « le salaire mensuel brut médian dans le secteur privé, selon le sexe, le niveau des qualifications et la branche économique, à Genève en 2003 et 2004 ». Puis, elle s'est ravisée et a admis sur requête du juge délégué ne pas avoir recouru à de telles statistiques, mais avoir utilisé des informations internes, sans - 14/18 - A/2842/2006 plus d'explications. Le montant de CHF 15'400.- n'apparaît effectivement pas dans la statistique précitée. Or, la preuve d'une prestation appréciable en argent lui incombait au vu des jurisprudences précitées.

E. 11

La commission s'est contentée de reprendre les chiffres avancés par l'AFC-GE en précisant que cette dernière s'était fondée sur les données de l'OCSTAT, sans pour autant vérifier si ces données apparaissaient effectivement dans les tableaux.

E. 12

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/23/2007 du 23 janvier 2007).

Au vu de la jurisprudence susmentionnée, elle déterminera le salaire de base en fonction de la statistique « salaire mensuel brut standardisé, selon le niveau des qualifications requises pour le poste de travail, le sexe et le domaine d'activité, en 2004, résultats par quartile », qui est la plus appropriée au cas d'espèce (parmi les sept tableaux portant sur les niveaux de salaires en 2003 et 2004 publiés par l'OCSTAT) (ci-après : le tableau). Le salaire acceptable sera ensuite calculé selon la méthode valaisanne, méthode jugée appropriée et avalisée par le Tribunal fédéral.

E. 13

Le salaire effectivement versé à chacun des trois directeurs - actionnaires intègre une gratification de CHF 140'000.- et des honoraires d'administrateur de CHF 70'000.-

La chambre administrative se rallie à l'argumentation de la commission s'agissant desdits postes. Le montant de la gratification ne trouve en effet aucune justification en relation avec les bénéfices réalisés par la société au cours des années litigieuses. En revanche, la

rémunération pour l'activité d'administrateur 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 diffèrent. 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). Or, l'AFC-GE n'a pas prouvé en quoi ce montant serait contraire à l'usage commercial.

E. 14

a. Selon le tableau, le salaire mensuel brut standardisé pour les activités relatives aux « expertises, conseils, vente » est de CHF 21'600.- (Colonne 1, niveau de qualification : « Travaux les plus exigeants et tâches les plus difficiles », quartile 3 : « valeur pour laquelle 75 % des observations lui sont

- 15/18 - A/2842/2006 inférieures et 25 % supérieures. Il marque la limite entre le quart des salaires les plus élevés et le reste »).

Selon la colonne 1+2 (« travaux les plus exigeants et tâches les plus difficiles + travail indépendant et très qualifié), Q3, le salaire des hommes seuls est de 1.087 supérieur à celui de la moyenne (16'773/15'430).

Les directeurs - actionnaires étant des hommes, il convient de tenir compte de ce qui précède. Le salaire doit être donc porté à CHF 23'480.- ($21'600 \times 1.087$).

b. Le salaire mensuel brut standardisé pour les activités concernant la « Définition des buts et de la stratégie de l'entreprise » est de CHF 23'740.- (Colonne 1, niveau de qualification : « Travaux les plus exigeants et tâches les plus difficiles », quartile 3 : « valeur pour laquelle 75 % des observations lui sont inférieures et 25 % supérieures. Il marque la limite entre le quart des salaires les plus élevés et le reste).

Selon la colonne 1+2, Q3, le salaire des hommes seuls est de 1,026 supérieur à celui de la moyenne (22'151/21'587), ce qui porte le salaire à CHF 24'080.-.

c. Ces deux types d'activité relèvent du cahier des charges de directeurs - actionnaires, il convient d'en faire une moyenne, ce qui donne un salaire mensuel brut standardisé de CHF 23'780.- ($CHF\ 23'480.- + CHF\ 24'080.- / 2$).

Le salaire de base annuel (14 mois, non contestés) se monte donc à CHF 332'920.- pour un taux horaire de quarante heures par semaine. La société n'a pas prouvé que les directeurs - actionnaires effectuaient d'avantage d'heures par semaine.

d. Il convient également de considérer l'ancienneté des directeurs - actionnaires, laquelle n'est pas prise en compte dans le cadre du tableau. Le calculateur de salaires de l'Union syndicale Suisse 2006 permet de mesurer l'écart entre un salaire à l'embauche et celui après vingt-cinq ans d'ancienneté, l'écart est de 1,143. Le salaire de base annuel de CHF 332'920.- doit donc être porté à CHF 380'527.- ($332'920 \times 1,143$), ce qui fait un salaire mensuel de CHF 27'180.-.

Le salaire de base annuel se monte ainsi à CHF 1'141'584.- pour les trois actionnaires.

E. 15

La détermination du salaire pour les années 2003 et 2004 selon la méthode valaisanne se présente comme suit :

- 16/18 - A/2842/2006

2003 2004

Bénéfice net comptable CHF 84'918.- CHF 29'463.-

Salaires effectifs déclarés CHF 1'901'340.- CHF 1'481'340.-

Dont à déduire :

Salaires de base admis CHF 1'152'921.- CHF 1'152'921.-

(380'527*3)

Soit (27'180*14) + 1'500 + 2'280

Honoraires administrateur CHF 210'000.- CHF 210'000.-

Supplément en fonction du CA CHF 77'434.- CHF 71'656.-

SOUS-TOTAL CHF 545'873.- CHF 76'226.-

Part du bénéfice imposable (3/4) CHF 409'404.- CHF 57'169.-

(car plus de 20 personnes)

Rémunération max. totale :

Salaire de base admis CHF 1'152'921.- CHF 1'152'921.-

Honoraires administrateurs CHF 210'000.- CHF 210'000.-

Supplément en fonction du CA CHF 77'434.- CHF 71'656.-

Part du bénéfice supplémentaire CHF 136'468.- CHF 19'056.-

(1/4 de 545'873)

(1/4 de 76'226)

Salaires admis CHF 1'576'823.- CHF 1'453'633.-

Salaires admis par personne CHF 525'607.- CHF 484'544.-

Salaires excessifs

Salaires effectifs versés CHF 1'901'340.- CHF 1'481'340.-

Salaires admis CHF 1'576'823.- CHF 1'453'633.-

TOTAL CHF 324'517.- CHF 27'707.-

- 17/18 - A/2842/2006

E. 16

L'application de la méthode valaisanne montre ainsi un dépassement du salaire maximum de 17,06 % pour 2003 et de 1,87 % pour 2004. Selon la jurisprudence cantonale suscitée, il se justifie d'opérer une reprise sur les bénéfices pour les années concernées à hauteur de ces dépassements.

E. 17

Au vu de ce qui précède, tant le recours de l'AFC-GE que celui de la société seront rejetés. Les bordereaux rectificatifs du 23 juin 2006 concernant l'ICC et l'IFD 2003 et 2004 seront annulés. La décision de la commission du 31 août 2009 sera en revanche confirmée par substitution de motifs et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelles taxations dans le sens des considérants.

E. 18

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la société. L'AFC-GE sera dispensée du paiement d'un émolument (art. 11 al. 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 dans sa teneur en vigueur au 31 décembre 2010 - RFPA - E 5 10.03). Aucune indemnité ne sera allouée. * * * * *

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