

GE_GERICHTE ATA/658/2011 vom 18. Oktober 2011

GE Cour de justice, 2011-10-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_658_2011

FR: GE_GERICHTE ATA/658/2011 du 18 octobre 2011

IT: GE_GERICHTE ATA/658/2011 del 18 ottobre 2011

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, 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, le recours est recevable (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

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).

E. 4

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.

- 9/14 - A/2772/2007

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 S_____ S.A..

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. 5

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 S_____ S.A. 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).

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'AFC de substituer sa propre appréciation en matière de salaire à celle de la S_____ S.A.. 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

- 10/14 - A/2772/2007 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 S_____ S.A. (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., 2007 p. 197 n. 35).

E. 6

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 S_____ S.A. 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 dessous de vingt personnes, cette part est d'un tiers. 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 S_____ S.A. constitue alors la part excessive que l'AFC peut reprendre au titre de distribution dissimulée de bénéfice (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2008 précité, consid. 5.3 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 et les références citées).

E. 7

Dans des arrêts récents, la juridiction de céans a admis que dans le cadre du calcul du salaire excessif selon la méthode valaisanne, la commission prenne comme salaire de base le calculateur en ligne de l'OGMT, qui indique des salaires bruts totaux, toutes prestations comprises. Elle a relevé que cela aboutissait à établir un salaire maximal fixé au point le plus élevé de la fourchette des rémunérations possibles, et prenait déjà en compte l'appréciation du caractère du salaire excessif. De cette manière, la commission parvenait à un salaire maximum fiscalement admissible calculé de manière très large (ATA/152/2011 du 8 mars 2011 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 ; contra RDAF II 2011 105).

- 11/14 - A/2772/2007

E. 8

Le bilan commercial est déterminant également en droit fiscal selon le principe dit de la théorie du bilan. Ainsi, et selon la jurisprudence constante, les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales ; inversement, les comptes qui heurtent des règles impératives du droit commercial ne sauraient être opposables au fisc (X. OBERSON, op. cit., p. 187 consid. n. 2, cf. aussi P-M. GLAUSER, Les apports et impôt sur le bénéfice, Le principe de déterminance dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, Bâle 2005, p. 65 consid. n. 3.1 et les références citées).

E. 9

En l'espèce, il ressort des pièces versées au dossier que les heures supplémentaires ont été accomplies avant 2004 et 2005, mais payées au cours de ces années-là, et que cette façon de procéder a été faite sur plusieurs années. Il ne saurait être question de les exclure du calcul du salaire admissible par l'application de la méthode valaisanne, car dans une telle hypothèse le paiement différé d'heures supplémentaires impliquerait d'ignorer systématiquement une partie du montant versé aux actionnaires - administrateurs dans ledit calcul ce qui est contraire à la finalité de la méthode.

E. 10

Les données personnelles de l'actionnaire - administrateur sur lesquelles la commission s'est fondée pour appliquer le calculateur OGMT sont correctes. Elle a toutefois omis de multiplier le salaire retenu par treize mois, ce qui porte le salaire de base admissible pour 2004 et 2005 à respectivement CHF 309'465.- et CHF 314'067.-. Les frais forfaitaires de CHF 15'000.- ont également été oubliés dans le calcul.

E. 11

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 jouit (art. 69 LPA), à substituer sa motivation à celle de l'autorité de première instance (ATA/23/2007 du 23 janvier 2007).

E. 12

La détermination du salaire pour les années 2004 et 2005 selon la méthode valaisanne se présente donc comme suit :

2004

2005

Bénéfice net comptable

56'548

8'923

Salaires effectifs déclarés

524'958

479'930

Dont à déduire :

Salaires de base admis

309'465

314'067

Supplément en fonction du CA

13'634

11'969

SOUS-TOTAL

258'407

162'817

- 12/14 - A/2772/2007

Part du bénéfice imposable (2/3) 172'271

108'544

(car moins de 20 personnes)

Rémunération max. totale :

Salaire de base admis

309'465

314'067

Frais forfaitaires

15'000
15'000
Supplément en fonction du CA
13'634
11'969
Part du bénéfice supplémentaire 86'135
36'181
(1/3 de 258'407)
(1/3 de 108'544)
Salaires admis
424'234
377'217
Salaires excessifs
Salaires effectifs versés
524'958
479'930
Salaires admis
409'234
377'217
TOTAL
100'724
102'713

E. 13

L'application de la méthode valaisanne montre ainsi un dépassement du salaire maximum de 19 % pour 2004 et de 21 % pour 2005. 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. 14

Au vu de ce qui précède, le recours de la S_____ S.A. sera rejeté. Les bordereaux rectificatifs l'ICC et l'IFD 2004 et 2005 seront annulés. La décision de la commission du 30 mars 2010 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. 15

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la S_____ S.A.. Aucune indemnité ne sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

- 13/14 - A/2772/2007

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