

GE_GERICHTE ATA/683/2010 vom 5. Oktober 2010

GE Cour de justice, 2010-10-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_683_2010

FR: GE_GERICHTE ATA/683/2010 du 5 octobre 2010

IT: GE_GERICHTE ATA/683/2010 del 5 ottobre 2010

Regeste

Résumé: Le montant correspondant à des salaires excessifs en application des données issues du calculateur en ligne de l'observatoire genevois du marché du travail et de la méthode valaisanne doit être considéré comme une dissimulation de bénéfice et doit être ajouté au bénéfice net imposable. En l'absence d'élément particulier, la commission cantonale de recours en matière administrative ne pouvait pas considérer que la différence entre le salaire versé et le salaire fiscalement admissible étant de 6,3%, la disproportion n'était pas manifeste.

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du

E. 4

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. Celui-ci comprend notamment tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par ledit usage (art. 58 al. 1 let. b in fine LIFD).

E. 5

a. Selon l'art. 24 al. 1 let. a de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), l'impôt sur le bénéfice a pour objet l'ensemble du bénéfice net, y compris les charges non justifiées par l'usage commercial portées au débit du compte de résultat.

b. L'imposition des personnes morales au titre de l'impôt cantonal est régie par la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15).

L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 11 LIPM). Aux termes de l'art. 12 LIPM, sont notamment considérés comme bénéfice net imposable, le bénéfice net tel qu'il résulte du compte de profits et de pertes (art. 12 let. a LIPM) 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. h LIPM).

c. Le Tribunal fédéral a admis que, malgré une rédaction différente, l'art. 12 let. h LIPM est conforme à l'art. 24 al. 1 let. a LHID (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2008 du 19 août

2008, consid. 5.1).

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), 2e 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 au bénéfice imposable.

E. 6

a. Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont remplies : la société fait une

- 11/15 - A/2044/2007 prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la 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 les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 131 II 593 consid. 5 p. 607 ss; 119 Ib 116 consid. 2 p. 119 ; 115 Ib 238 ; cf. par rapport à l'art. 24 LHID S. KUHN/P. BRÜLISAUER, op. cit., n° 74 ad art. 24 p. 406).

Le versement d'un salaire disproportionné accordé à un actionnaire-directeur constitue une situation classique de distribution dissimulée de bénéfice (R. DANON, in *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, 2008, n° 142 ad art. 57-58 LIFD; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.562/2004 du 6 octobre 2004, consid. 3, StE 2005 B 72.13.22 no 43). Certes, l'employeur dispose d'une liberté d'appréciation étendue dans la fixation du salaire de son personnel (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.71/2004 du 4 février 2005, consid. 2, StE 2005 B 72.13.22 n° 44). Pour déterminer si, malgré cette liberté, l'on a affaire à une rémunération excessive constituant une distribution dissimulée de bénéfice, il convient de prendre en compte l'ensemble des circonstances du cas d'espèce, étant précisé qu'il n'appartient pas à l'administration fiscale de substituer sa propre appréciation en matière de salaire à celle de la société (arrêt du Tribunal fédéral 2A.71/2004 précité, consid. 2). Parmi les critères pertinents, on peut notamment 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).

b. La pratique administrative a élaboré des méthodes permettant de déterminer de manière schématique la rémunération conforme au principe de pleine concurrence (R. DANON, op. cit., n° 144 ad art. 57-58 LIFD). La « méthode valaisanne », qui a reçu l'aval de l'AFC-CH et qui a été confirmée par la jurisprudence fédérale et cantonale, permet de contrôler le caractère admissible de la rémunération totale versée aux administrateurs-directeurs d'une personne morale de la manière suivante : en partant du bénéfice de l'entreprise avant salaire, on en déduit tout d'abord celui convenu avec les administrateurs ou actionnaires-directeurs, puis une participation au chiffre d'affaires selon un pourcentage dégressif afin de déterminer la part admissible du bénéfice qui peut être affectée au paiement des traitements litigieux (ATA/645/2007 du 18 décembre 2007). Le Tribunal fédéral a jugé que l'estimation d'un salaire de base moyen par le biais des statistiques, lorsque les données servant de base à la détermination de la rémunération des cadres dans

une société font défaut ou sont inexploitable, met l'accent sur la praticabilité de la détermination de ce salaire et induit un certain schématisme. Ce schématisme a l'avantage d'assurer l'égalité de

- 12/15 - A/2044/2007 traitement entre les personnes travaillant dans la même branche. La simplification de cette détermination doit toutefois rester dans certaines limites et ne pas tomber dans l'arbitraire (arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2008 du 19 août 2008).

c. En présence d'une prestation appréciable en argent, les conséquences fiscales seront multiples. Au niveau de la société, le fisc réintègrera la prestation dans les bénéfices imposables de la société (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., 2007, p. 196-197, nos 31 et 35).

E. 7

En l'espèce, pour évaluer la rémunération de base des deux actionnaires dirigeants, la commission s'est fondée exclusivement sur le calculateur en ligne de l'OGMT et a retenu des salaires mensuels de CHF 15'790.- pour M. C_____ et de CHF 15'190.- pour M. R_____. Le calculateur utilisé prend en compte la branche d'activité de la société, la formation, l'âge, la position hiérarchique, l'ancienneté, le niveau de qualification et le domaine d'activité de la personne. Récemment, le tribunal de céans a confirmé l'application des données de l'OGMT, celles-ci étant objectives et conformes aux méthodes de calcul dont l'utilisation est préconisée par le Tribunal fédéral (ATA/622/2010 du 7 septembre 2010). La commission a ensuite augmenté les montants obtenus de moitié pour tenir compte des heures de travail hebdomadaires effectuées par les intéressés, soit soixante heures par semaine. Enfin, elle a procédé à une désindexation pour parvenir à des chiffres valables en 2004 et 2005. Elle est ainsi parvenue à un salaire annuel de base pour M. C_____ de CHF 277'394.- en 2004 et de CHF 281'177.- en 2005 et, pour M. R_____, de CHF 267'328.- en 2004 et de CHF 270'493.- en 2005. Enfin, en application de la « méthode valaisanne », la commission a établi la rémunération maximale admissible et le montant correspondant à des salaires excessifs, soit CHF 33'743.- pour 2004 et CHF 44'686.- pour 2005. En l'état, il n'y a pas lieu de discuter de la méthode et des critères de pondération retenus, ceux-ci n'étant pas contestés par les parties.

En se référant aux indications fournies par le calculateur de l'OGMT et en les ajustant, la commission a pris en considération les particularités des personnes concernées. Les résultats obtenus ne sont dès lors pas arbitraires. Ils permettent de fixer une rémunération conforme aux usages commerciaux et fiscalement admissible qui aurait été versée à un tiers dans les mêmes circonstances. La part dépassant ce salaire doit être reconnue comme une rémunération salariale excessive.

En l'occurrence, la commission n'a pas réintégré les montants correspondant aux salaires excessifs dans le bénéfice net imposable de la société intimée. Pour l'année fiscale 2004, elle a estimé qu'une reprise n'avait aucune incidence sur la taxation. Toutefois, même si le revenu imposable est égal à zéro en raison de l'imputation des pertes reportées, une reprise est nécessaire car le montant des pertes 2004 est pris en compte dans le calcul du bénéfice imposable 2005 (art. 67 al. 1 LIFD ; 19 al. 1 LIPM). Le montant de CHF 33'743.- correspondant à la

- 13/15 - A/2044/2007 dissimulation de bénéfice doit donc être ajoutée au bénéfice net imposable dans le cadre des taxations ICC et IFD.

Pour l'année fiscale 2005, la commission a considéré que la différence entre le salaire versé et le salaire fiscalement admissible étant de 6,3 %, la disproportion n'était pas manifeste. Elle n'a toutefois pas démontré que la société intimée présentait une situation particulière. Dans ces conditions et en l'absence d'éléments pertinents qui justifieraient le versement d'un salaire supérieur aux usages commerciaux, le tribunal de céans considère que la commission s'est écartée à tort des résultats issus des données de l'OGMT et de l'application de la « méthode valaisanne ». Il y a donc eu distribution dissimulée de bénéfice pour un montant de CHF 44'686.- qui doit également être réintégrée au bénéfice net imposable pour les taxations ICC et IFD.

E. 8

Au vu de ce qui précède le recours sera admis. La cause sera retournée à l'AFC-GE afin qu'elle procède à de nouvelles décisions qui tiennent compte d'une reprise de CHF 33'743.- pour les taxations ICC et IFD 2004 et de CHF 44'686.- pour la taxation ICC et IFD 2005. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la société (art. 87 LPA).

* * * * *

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