

GE_GERICHTE ATA/714/2010 vom 19. Oktober 2010

GE Cour de justice, 2010-10-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_714_2010

FR: GE_GERICHTE ATA/714/2010 du 19 octobre 2010

IT: GE_GERICHTE ATA/714/2010 del 19 ottobre 2010

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. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D

E. 3

a. L'impôt sur le bénéfice d'une entreprise a pour objet son bénéfice net (art. 57 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, du 14 décembre 1990 (LIFD ; RS 642.11). L'assiette de l'impôt est fixée à l'art. 58 LIFD. Pour les

- 9/15 - A/2159/2007 sociétés astreintes à tenir une comptabilité commerciale, le bénéfice imposable se définit par renvoi au solde du compte de résultat compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 LIFD).

b. Toutefois, ce renvoi n'est pas absolu. Il est tempéré par l'existence de certaines règles correctives, propres au droit fiscal, énoncées art. 58 al. 1 let b et c LIFD (D. YERSIN / Y. NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2007, ad art. 57-58, n° 1 p. 716).

Considérés comme des prestations appréciables en argent, 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 qui ne sont pas justifiées par l'usage commercial et qui entrent dans la typologie des opérations énoncées à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, doivent être notamment ajoutés au bénéfice comptable. Doivent y être également ajoutés les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats au sens de l'art. 58 al. 1 let. c LIFD. Sont visées les opérations qui équivalent à des distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfices ainsi que les avantages procurés à des tiers, obtenus via des prestations effectuées au débit du compte de profits et pertes, ou par renonciation à un produit (D. YERSIN / Y. NOËL, op. cit., ad art. 57-58, n° 141, p. 755 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., 2007, chap. 10, n° 31, p. 196).

c. La notion de « tiers » désigne les actionnaires ou les proches de ceux-ci (D. YERSIN / Y. NOËL, op. cit., ad art. 57-58 LIFD, nos 122 et 124, p. 751 ; P.- M. GLAUSER, op. cit, p. 106 ; Arch 51 p. 438 = RDAF 1984 104 ; Arch 55 p. 624 = RDAF 1988 p. 400 ; RDAF 2006 II p. 85). En effet, la correction du bénéfice d'une entreprise en raison d'une distribution dissimulée de bénéfice au sens de l'art. 58 let b LIFD vise certaines situations dans lesquelles les relations entre la société et ses actionnaires ou détenteurs de parts sont aménagées de façon à réduire le bénéfice par le biais d'obligations contractuelles, notamment le contrat de travail (D. YERSIN / Y. NOËL, op. cit., n° 104, p. 745).

En l'occurrence, la problématique concerne le montant d'un salaire octroyé à l'administrateur et actionnaire unique de la société, affectant le compte de charges. Elle doit être examinée à l'aune des conditions de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD.

E. 4

Il y a distribution cachée de bénéfice lorsqu'il apparaît que celle-ci repose en réalité sur le rapport de participation (ATF 131 I p. 593 consid. 5 ; 119 Ib 116 ; 115 Ib 238 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.473/2005 du 16 février 2006). Quatre conditions doivent être réalisées (ATF 131 II 593 consid 5 p. 607 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2008 du 19 août 2008, consid. 5.2 et jurisprudence citée ; D. YERSIN / Y. NOËL, op. cit., ad art. 57-58 n° 105, p. 745-746 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., 2007, chap. 10, n° 32, p. 197 ; P.-M. GLAUSER, op. cit., p. 106) :

- 10/15 - A/2159/2007

La prestation accordée par la société n'a pas de contrepartie correspondante ;

La prestation est accordée à un actionnaire ou à un proche ;

La prestation n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ;

La disproportion entre la prestation et la contreprestation est manifeste, de telle sorte que les organes auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient.

E. 5

a. Il s'agit de déterminer si le principe de pleine concurrence a été respecté en examinant si la prestation effectuée par la société apparentée aurait été octroyée dans la même mesure, à un tiers étranger à la société (D. YERSIN / Y. NOËL, op. cit., ad art. 57-58 n° 107, p. 746). En matière de fixation du salaire de ses employés, l'employeur dispose d'une liberté d'appréciation étendue. Toutefois, la rémunération doit correspondre à celle qui aurait été versée par un tiers dans les mêmes circonstances. Le critère déterminant est celui du marché : en d'autres termes, il faut établir si un autre employeur serait disposé à payer le même salaire (D. YERSIN / Y. NOËL, op. cit., ad art. 57-58 n° 143, p. 755).

C'est l'ensemble de ces circonstances, objectives et subjectives, qui doivent être prises en compte, sans qu'il soit permis à l'AFC de substituer sa propre appréciation en matière de salaires à celle de la société (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_421/2010 du 11 janvier 2010 ; 2A_71/2004 du 4 février 2005; RDAF 1997 II 507). La comparaison doit ainsi être faite en fonction de la politique salariale générale de l'entreprise et de sa continuité dans le temps, des rémunérations accordées à des personnes de fonctions identiques ou similaires, au sein ou à l'extérieur de l'entreprise, de la taille de l'entreprise et de sa situation financière, de la position du salarié d'entreprise, en particulier de sa formation, de ses connaissances et de son expérience, et de la politique de distribution de dividendes de l'entreprise (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2010 précité, consid. 3.1 et doctrine citée ; D. YERSIN / Y. NOËL, op. cit., ad art. 57-58 n° 143, p. 755).

b. Comme il est difficile de trouver des points de comparaison identiques, la pratique administrative recourt à des méthodes permettant de déterminer de manière schématique la rémunération conforme aux principes de pleine concurrence telle, en Suisse romande, la méthode dite « valaisanne » dont l'utilisation a été validée par le Tribunal fédéral (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2008 du 19 août 2008).

Selon celle-ci, une fois le salaire de base calculé, il convient de prendre en compte une participation au chiffre d'affaires, laquelle s'élève à 1 % pour un chiffre d'affaires jusqu'à CHF 1'000'000.-, mais qui peut être doublée dans le cas de sociétés de services. Il y a encore lieu d'effectuer la différence entre le salaire

- 11/15 - A/2159/2007 effectivement versé et le salaire pour une activité équivalente figurant dans les données statistiques en tenant compte toutefois de l'éventuelle participation au chiffre d'affaires. Le résultat obtenu est ensuite ajouté au bénéfice net déclaré par la société et constitue un sous-total permettant de définir la part au bénéfice admissible. L'importance de cette part est fonction du nombre de personnes travaillant dans l'entreprise : en dessous de vingt personnes, cette part est d'un tiers. Enfin, le salaire de base annuel, la participation au chiffre d'affaires et la part 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 qu'il convient de reprendre en compte au titre de distribution dissimulée de bénéfice (Arrêts du Tribunal administratif du canton de Vaud FI.2004.0127 du 27 juin 2005 et FI.2004.0092 du 21 avril 2005).

c. Le recours à une telle méthode est subsidiaire et ne s'applique que dans l'hypothèse où l'appréciation de l'ensemble des circonstances relatives à la marche de l'entreprise ne permet pas de fournir de réponse (D. YERSIN / Y. NOËL, op. cit., ad art. 57-58 n° 144, p. 756 ; RF 2003 296).

E. 6

a. En l'occurrence, l'exercice 2005 est le premier exercice comptable bouclé depuis la constitution de la contribuable qui n'a qu'un employé, son administrateur. Dans ces circonstances, aucune comparaison interne n'est possible pour apprécier l'adéquation du salaire qu'il s'est lui-même fixé.

b. La recourante considère qu'une rémunération de CHF 489'000.- est admissible en comparaison des salaires d'un montant supérieur qu'il percevait pour la même activité au sein du groupe X_____. On ne peut cependant comparer le niveau de salaires qui peuvent être pratiqués dans un grand groupe avec la politique salariale, plus prudente, qui doit être menée dans une société nouvelle.

c. En 2005, le chiffre d'affaires réalisé par la contribuable provenait du seul contrat de mandat signé avec l'ancien employeur de son administrateur, lequel était d'une durée de deux ans. Aucun contrat de travail écrit n'a été établi réglant la question du salaire de celui-ci. C'est en fonction du volume des « honoraires » escomptés provenant de cette source que le salaire passé en charge a été arrêté. Si le montant de la rémunération d'un salarié d'une société peut être fonction des résultats escomptés par celle-ci, une certaine prudence s'impose. Le salaire versé par une personne morale à un employé n'a pas à être fixé de la même manière que le dividende versé à un actionnaire, même s'il s'agit de la même personne. Au travers de sa politique salariale, une entreprise va déterminer ordinairement le montant des salaires qu'elle verse à ses employés d'une manière lui permettant de leur assurer une rémunération stable dans la perspective de sa continuité, en cherchant à éviter une trop grande fluctuation au gré des résultats qu'elle obtiendra.

- 12/15 - A/2159/2007

En l'occurrence, sans le rapport spécial qui unissait la recourante à son administrateur-actionnaire, aucune société, qui ne compterait qu'un seul employé et qui serait de surcroît dans sa première année d'existence, n'aurait fixé la rémunération de ce dernier au montant retenu par la recourante, opération qui lui laissait à la fin de sa première année d'existence un bénéfice disponible réduit de CHF 2'656.-. La prestation salariale passée par charge pour l'exercice 2004 ne respectait donc pas le principe de pleine concurrence rappelé plus haut. En vertu de l'art. 58 al. 2 let b LIFD, se trouvant sans critère de comparaison objectif disponible, l'AFC était donc fondée à recourir à la méthode valaisanne aux fins de calculer le montant acceptable au plan fiscal de la charge salariale admissible.

E. 7

Pour effectuer ses calculs, L'AFC a retenu un salaire de base de CHF 275'000.-. Il reste à déterminer si elle était en droit de retenir un tel montant déterminé, comme l'a relevé la commission, par recours à la feuille de calcul en ligne mise à disposition par l'Observatoire genevois du marché du travail (ci- après : OGMT).

Ce dernier organisme, en fonction depuis l'année 2002, est l'autorité compétente pour la politique générale du marché du travail dans le canton. Il est rattaché au conseil de surveillance du marché de l'emploi (ci-après : CSME). L'OGMT mobilise les compétences respectives de trois entités : l'office cantonal de la statistique (ci-après : OCSTAT), le laboratoire d'économie appliqué (ci- après : LEA) de l'université, et l'office cantonal de l'inspection et des relations du travail (ci-après : OCIRT). L'OCSTAT est le répondant de l'OGMT. La source statistique de référence de l'OGMT est l'enquête suisse sur la structure des salaires (ci-après : LSE). Dans les cas où les données statistiques sont insuffisantes, l'OGMT réalise, sur mandat du CSME, des enquêtes de terrain spécifiques dans les branches sélectionnées.

Les données de l'OGMT doivent être considérées comme étant objectives. Elles ont par ailleurs l'avantage d'être plus précises que celles de l'OCSTAT, dont l'application a été confirmée par le Tribunal fédéral (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2008 du 19 août 2008) et sont ainsi conformes aux méthodes de calcul que celui-ci préconise d'utiliser (ATA/622/2010 du 7 septembre 2010 consid. 5b).

Ainsi que la commission l'a détaillé dans sa décision du 1er février 2010, le salaire mensuel médian brut d'un collaborateur ayant les fonctions et caractéristiques de l'administrateur de la société s'établissait en 2005, à CHF 220'096.- par an. Contrairement à ce qu'elle retient, ce montant rejoint celui retenu par l'AFC dans sa décision sur réclamation du 7 mai 2007, le salaire de base de CHF 275'000.- retenu par cette dernière étant identique au sien, mais appliqué à une période de quinze mois correspondant à la période couverte par les comptes 2004 de la contribuable (220'096.- /12 x 15).

- 13/15 - A/2159/2007

E. 8

La décision de l'AFC de reprendre un montant de CHF 136'986.- sur le compte de charge à titre de salaire excessif, ne peut dès lors qu'être confirmée. Impôts cantonaux et communaux

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.

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.

Bien qu'elles ne le mentionnent pas expressément, les deux dernières dispositions susmentionnées visent notamment les distributions dissimulées de bénéfice (Stephan Kuhn/Peter Brülisauer, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung des 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 au bénéfice imposable. L'art. 12 let. h LIPM est conforme à l'art. 24 al. 1 let. a LHID, même s'il est rédigé différemment, et les considérations relatives aux conditions d'application de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD s'appliquent pleinement à cette disposition légale (ATA/622/2010 précité).

Pour la taxation de l'ICC 2005, c'est donc par le même raisonnement que la reprise sur bénéfice décidée par l'AFC-GE dans sa décision sur réclamation du 7 mai 2007 doit être confirmée.

E. 9

Le recours sera intégralement rejeté. Un émolument de procédure de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al 1 LPA). * * * * *

- 14/15 - A/2159/2007

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