

GE_GERICHTE ATA/737/2018 vom 10. Juli 2018

GE Cour de justice, 2018-07-10, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_737_2018

FR: GE_GERICHTE ATA/737/2018 du 10 juillet 2018

IT: GE_GERICHTE ATA/737/2018 del 10 luglio 2018

Regeste

Résumé: Il y a prestation appréciable en argent - également qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice - devant être réintégrée dans le bénéfice imposable de la société, notamment sous forme de versement d'un salaire disproportionné accordé à des actionnaires-salariés (rappel des conditions). Dans le cadre de la détermination de l'existence d'une rémunération excessive des actionnaires-salariés, il convient de prendre en compte le bonus pré-provisionnel 2011 versé en 2013. En effet, les explications de l'intimée par-devant le TAPI ne permettent pas de déterminer selon quelles modalités le total de la rémunération variable a été calculé. Par ailleurs, les pièces produites ne prévoient pas l'existence de modalités particulières de détermination de la rémunération des actionnaires-salariés. Les certificats de salaires, documents ayant force probante et corrélés par les annexes à la déclaration fiscale, doivent être pris en compte pour la détermination du salaire admissible. Recours admis.

Erwägungen

E. 14

août 2013 consid. 1 ; ATA/778/2016 du 13 septembre 2016 consid. 3). 4) a. En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause (arrêt du Tribunal fédéral 2C_660/2014 et 2C_661/2014 précité consid. 5).

b. À Genève, le 30 mars 2016 est entrée en vigueur la nouvelle teneur de l'art. 12 al. 1 let. h de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), adoptée le 29 janvier 2016 par le Grand Conseil, qui prévoit que sont considérés comme bénéfice net imposable les tantièmes, ainsi que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial.

La LIPM ne comprend aucune disposition transitoire prévoyant notamment l'application de la nouvelle teneur de son art. 12 aux causes pendantes au moment de son entrée en vigueur. Il sera ainsi fait application des dispositions légales idoines dans leur teneur antérieure aux décisions de taxation en cause (ci-après : aLIPM ; ATA/1487/2017 du 14 novembre 2017 consid. 4c ; ATA/778/2016 précité consid. 4c). 5) a. La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de

- 11/18 - A/235/2016 preuves (arrêts du Tribunal fédéral 8C_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/778/2016 précité consid. 5a et les arrêts cités).

b. En droit fiscal, l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (art. 46 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14). À Genève, le département compétent procède à la taxation des impôts sur la base de la déclaration d'impôt et des justificatifs déposés par le contribuable, ainsi que des contrôles et investigations effectués (art. 36 al. 1 LPFisc).

c. Il appartient ainsi à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/778/2016 précité consid. 5c et l'arrêt cité).

En ce qui concerne les prestations appréciables en argent faites par une société, sans contre-prestation, à ses actionnaires, c'est en principe à l'autorité fiscale qu'il appartient de les prouver. Le contribuable n'a donc pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'on ne puisse lui reprocher une violation de ses devoirs de collaboration (ATF 138 II 57 consid. 7.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_589/2013 et 2C_590/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2 ; 2C_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2). Néanmoins, lorsqu'une prestation en argent présente un caractère insolite, le contribuable est alors tenu de prouver que la prestation en cause est justifiée par l'usage commercial (ATF 119 Ib 431 consid. 2c). Les autorités doivent en effet pouvoir s'assurer que seules des raisons commerciales, et non les rapports personnels et économiques étroits entre la société et le bénéficiaire de la prestation, étaient déterminantes pour le choix de la prestation présentant un caractère insolite (arrêt du Tribunal fédéral 2C_18/2011 du 31 mai 2011 consid. 5.2 et les références citées ; ATA/778/2016 précité consid. 5c). 6) a. Selon l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Celui-ci comprend – outre le bénéfice net résultant du solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 let. a LIFD) – 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 notamment les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés, les distributions ouvertes ou

- 12/18 - A/235/2016 dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial ainsi que les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats (art. 58 al. 1 let. b et c LIFD).

b. Les cantons doivent imposer l'ensemble du bénéfice net dans lequel doivent notamment être inclus les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats, ainsi que les produits et les bénéfices en capital, de liquidation et de réévaluation qui n'ont pas été portés au crédit du compte de résultats (art. 24 al. 1 let. a et b de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14).

c. Pour ce qui est de l'ICC, sont considérés comme bénéfice net imposable le bénéfice net, tel qu'il résulte du compte de pertes et profits, et 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. a et h aLIPM).

Bien que l'art. 12 let. h aLIPM ne le mentionne pas expressément, il vise, à l'instar de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, notamment les distributions dissimulées de bénéfice (Stephan KUHN/Peter BRÜLISAUER in Martin ZWEIFEL/Peter ATHANAS [éd.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)*, 2ème éd., 2008, n. 74 ad. art. 24 p. 406), soit des prélèvements qui ne sont pas conformes à l'usage commercial et qui doivent donc être réintégrés dans le bénéfice imposable (ATA/778/2016 précité consid. 6c et les arrêts cités). 7) a. 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 quatre conditions cumulatives suivantes sont réalisées : 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le touchant de près ; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; 4) 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_263/2014 du 21 janvier 2015 consid. 5.2 ; 2C_708 du 21 décembre 2012 consid. 4.3 non publié in ATF 139 I 64 ; ATF 131 II 593 consid. 5.1 ; 119 Ib 116 consid. 2 ; ATA/778/2016 précité consid. 7a et les arrêts cités ; Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 2012, p. 236 n. 41 et les références citées). Il ne s'agit pas d'examiner si les parties ont reconnu la disproportion, mais plutôt si elles auraient dû la reconnaître (Emily MELLER/Jessica SALOM, *Le salaire excessif en droit fiscal suisse*, RDAF 2011 II, p. 105, 110 et les références citées).

b. Les prestations appréciables en argent peuvent apparaître de diverses façons. Le versement d'un salaire disproportionné accordé à un actionnaire-directeur constitue une situation classique de distribution dissimulée de bénéfice (arrêt du - 13/18 - A/235/2016 Tribunal fédéral 2C_421/2009 précité consid. 3.1 et les références citées ; Xavier OBERSON, *op. cit.*, p. 236 n. 42). En présence d'une prestation appréciable en argent, les conséquences fiscales sont multiples. L'autorité fiscale réintègrera la prestation dans les bénéfices imposables de la société (Xavier OBERSON, *op. cit.*, p. 197 n. 35). 8)

En définissant le bénéfice imposable par renvoi au solde du compte de résultat, l'art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce le principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance, selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques. L'autorité peut en revanche s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 137 II 353 consid. 6.2 ; 136 II 88 consid. 3.1 ; 119 Ib 111 consid. 2c ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_645/2012 du 13 février 2013 consid. 3.1 et 2C_71/2009 du 10 juin 2009 consid. 7.1 ; Robert DANON, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], *Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2008, ad art. 57-58 LIFD n. 33 à 55 et 62).

Le droit fiscal et le droit comptable suisses poursuivent en effet des objectifs différents. Le premier recherche une présentation qui fasse ressortir au mieux le résultat effectif et la réelle capacité contributive de l'entreprise, tandis que le second est avant tout orienté sur la protection des créanciers et fortement marqué par le principe de prudence. Dans ce contexte, les règles correctrices fiscales figurant à l'art. 58 al. 1 let. b et c LIFD visent à compenser le fait que le résultat comptable puisse s'éloigner de la réalité économique ; elles assurent une imposition du bénéfice qui tienne compte au mieux de la réelle situation patrimoniale d'une société. Par leur intermédiaire, le droit fiscal cherche à se rapprocher d'un système fondé sur le principe de l'image fidèle (« true and fair »), qui prévaut dans les normes de comptabilité internationales (Pierre-Marie GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, vol. 2, 2005, p. 96 s.). 9)

En application des principes de la périodicité du revenu imposable et de l'étanchéité des exercices, le contribuable ne peut, à son choix, faire supporter des frais ou des dépenses à un exercice autre que celui durant lequel ils sont intervenus ou qui le concernent, pas plus qu'il n'est autorisé à étaler ses revenus sur plusieurs périodes fiscales ou les attribuer à des exercices autres que ceux au cours desquels ils ont été réalisés (ATA/778/2016 précité consid. 9 et les arrêts cités). 10) Dans sa jurisprudence, la chambre de céans a eu à traiter de plusieurs cas relatifs à des bonus dans le cadre de la détermination du salaire admissible d'actionnaire-salarié, d'associé-gérant ou d'administrateur de sociétés.

- 14/18 - A/235/2016

Dans l'ATA/389/2014 précité, l'AFC-GE s'était fondée sur la déclaration fiscale de la société et les pièces produites, soit le certificat de salaire de l'actionnaire-salarié, l'annexe C « prestations versées aux membres de l'administration et aux autres organes » et les comptes sociaux produits. Aucun de ces documents ne faisait état de modalités particulières de détermination de la rémunération de celui-ci. Aucune rubrique du compte de profits et pertes ou du bilan n'était détaillée et les annexes aux comptes ne comportaient pas d'éléments sur ce point. Il n'avait par ailleurs pas été allégué que le certificat de salaire ne correspondrait pas aux montants effectivement versés, pendant l'année litigieuse, à l'actionnaire-employé. La chambre administrative n'a pas suivi le raisonnement de la société sur la prise en considération comme bonus du seul montant ressortant de ses comptes produits, car ceux-ci ne permettaient pas de déterminer la nature et le sort comptables de la différence entre le bonus provisionné et décaissé – sans au demeurant que l'on sache sur quelle base – et le montant effectivement versé durant l'exercice litigieux, lequel coïncidait avec l'année fiscale. Dans ces circonstances, c'était bien ce montant clairement déterminé par un document ayant force probante et corrélé par une annexe présumée exacte de la déclaration fiscale en question de la société, qui seul devait être pris en compte pour la détermination du salaire admissible.

Cet arrêt a été confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_660/2014 et 2C_661/2014 précité. Le Tribunal fédéral a considéré que la société, qui supportait le fardeau de la preuve, s'était limitée à produire ses comptes, sans fournir de contrat de travail ou un autre accord équivalent qui aurait permis de déterminer selon quelles modalités la rémunération variable en cause était calculée, ce qui n'était pas suffisant. Par ailleurs, il a retenu que la chambre de céans n'avait pas violé le droit fédéral en considérant le certificat de salaire comme étant déterminant pour examiner le caractère excessif du salaire versé à l'actionnaire-salarié.

Dans un autre arrêt (ATA/623/2014 précité), l'AFC-GE s'était fondée sur la déclaration fiscale de la société et les pièces produites, soit le certificat de salaire de l'associé-gérant, l'annexe C « prestations versées aux membres de l'administration et aux autres organes » et le bilan au 31 décembre 2008. Aucun de ces documents ne faisait état de modalités particulières de détermination de la rémunération de l'intéressé. Aucune rubrique du bilan n'était 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 comportait pas d'éléments sur ce point. L'associé-gérant ne contestait au demeurant pas le montant de CHF 446'000.- figurant sur le certificat de salaire établi pour l'année 2008 et que celui-ci correspondait à une part du salaire de base de CHF 160'000.- et à un bonus de CHF 286'000.- provisionné en 2007. La chambre administrative n'a pas suivi le raisonnement de la société sur la prise en considération comme bonus versé en 2008 du seul montant ressortant de la provision du bonus de

- 15/18 - A/235/2016 CHF 60'000.- versé en 2009 et figurant sur l'extrait du Grand-Livre de 2008, car celui-ci ne permettait pas d'expliquer le salaire brut de CHF 446'000.- effectivement versé à l'associé-gérant durant l'exercice 2008. Dans ces circonstances, c'était bien ce montant clairement déterminé par un document ayant force probante et corrélé par une annexe présumée exacte de la déclaration fiscale 2008 de la société, qui seul devait être pris en compte pour la détermination du salaire admissible.

Enfin, dans l'ATA/94/2016 précité, l'AFC-GE s'était fondée sur la déclaration fiscale de la société et les pièces produites, soit le certificat de salaire de l'administrateur et les comptes de l'entreprise. Aucun de ces documents ne faisait état de modalités particulières de détermination de la rémunération de l'intéressé. Le certificat de salaire établi pour l'année 2011 ne mentionnait pas l'existence d'un bonus et aucune rubrique du compte d'exploitation ou du bilan n'était détaillée à ce sujet. De même, le paragraphe 2 consacré aux « provisions pour risques et charges » de l'annexe B « dettes et provisions 2010 » à la déclaration fiscale 2010 ne comportait aucun élément sur ce point. Or, il incombait à la société, conformément à la répartition du fardeau de la preuve découlant de la jurisprudence, d'apporter la démonstration des éléments qui étaient, selon elle, susceptibles d'influencer la taxation. En l'absence d'explication, l'AFC-GE n'avait pas à envisager et à retenir un autre montant que celui qui figurait dans les certificats de salaires 2011. En cours de procédure la société avait expliqué qu'une provision avait été créée en 2010, en vue de gratifier l'administrateur d'un bonus en 2011. Elle avait cherché à démontrer cela par la production des extraits du compte 2002 « divers à payer » établi pour l'année 2010 et du compte 4001 « salaire du concerné ». Y était mentionnée la création, le 31 décembre 2010, d'une provision pour gratification brute 2010 de CHF 300'000.-. Or, l'existence d'une telle provision ne ressortait pas des états financiers 2010 de la société et de l'annexe B à sa déclaration 2010. Par contre, le bonus tout comme le salaire versé à l'administrateur avaient été prélevés sur l'exercice 2011 et avaient diminué le résultat 2011 de la société. C'était dès lors à juste titre que l'AFC-GE s'était fondée sur le certificat de salaire produit et le salaire effectivement versé lors de l'année en cours pour déterminer si le salaire était excessif. D'ailleurs, le bonus ne pouvait pas être affecté à la taxation 2010, dès lors que tant qu'il n'était pas versé, son montant n'était pas définitivement connu. L'AFC-GE avait ainsi correctement tenu compte du montant figurant sur le certificat de salaire pour déterminer le salaire admissible, document ayant force probante et corrélé par une annexe présumée exacte de la déclaration fiscale 2011 de la société. 11) En l'espèce, pour procéder à l'examen

de l'admissibilité du salaire versé aux actionnaires-salariés, l'AFC-GE s'est fondée sur la déclaration fiscale 2013 de la société et les pièces produites, soit les certificats de salaire des intéressés et les comptes 2013 de l'intimée. Aucun de ces documents ne fait état de modalités

- 16/18 - A/235/2016 particulières de détermination de la rémunération des actionnaires-salariés. Les certificats de salaire établis pour l'année 2013 ne mentionnent pas qu'une partie du bonus provient d'une année antérieure. Aucune rubrique du bilan n'est détaillée à ce sujet et l'annexe C « prestations versées aux membres de l'administration et aux autres organes », ainsi que le paragraphe 2 consacré aux « provisions pour risques et charges » de l'annexe B à la déclaration fiscale 2013 ne comportent aucun élément sur ce point. Il en est de même pour les déclarations 2011 et 2012.

Or, il incombait à l'intimée, conformément à la répartition du fardeau de la preuve découlant de la jurisprudence susmentionnée, d'apporter la démonstration des éléments qui étaient, selon elle, susceptibles d'influencer sa taxation. En l'absence d'explication, l'AFC-GE n'avait pas à envisager et à retenir un autre montant que celui qui figurait dans les certificats de salaires 2013.

Par-devant le TAPI, l'intimée a expliqué qu'une dette avait été créée en 2011 en vue de gratifier les actionnaires-salariés de leur bonus 2011, dette qui avait été inscrite dans le bilan 2011 de la société ainsi que dans son compte d'exploitation 2011 en tant que charge. En 2012, l'intimée avait prêté à ses actionnaires-salariés un montant équivalent, à quelques francs près, aux bonus 2011. Elle avait inscrit ces prêts à son bilan 2012, lequel mentionnait toujours la dette précitée créée en 2011.

Or et contrairement à ce qu'a retenu le TAPI, cela ne permet toujours pas de déterminer selon quelles modalités le total de la rémunération variable en cause a été calculé. Les contrats de travail n'ont en particulier pas été produits, ni aucun autre élément n'a été apporté en vue d'établir la détermination de la rémunération variable.

Par ailleurs, le fait d'arrêter des bonus prévisionnels en 2011, puis d'accorder des prêts en 2012 qui correspondent pour peu au montant desdits bonus prévisionnels 2011, pour enfin procéder à une compensation en 2013, pourrait être constitutif d'un abus de droit au sens des art. 9 et 5 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101).

De plus et comme déjà vu, l'existence de modalités particulières de détermination de la rémunération des actionnaires-salariés ne ressort pas des états financiers 2011-2012 de la société et des annexes B et C aux déclarations 2011 et 2012. En outre, les bonus ne pouvaient pas être affectés aux taxations 2011 et 2012, dès lors que tant qu'ils n'étaient pas versés, leurs montants n'étaient pas définitivement connus.

Enfin, force est de constater que les bonus, tout comme les salaires versés aux actionnaires-salariés, ont, malgré la compensation alléguée, été prélevés sur l'exercice 2013 et ont diminué le résultat 2013 de la société.

- 17/18 - A/235/2016

Par conséquent, c'est conformément au droit que l'AFC-GE s'est fondée sur les certificats de salaire – documents ayant force probante et corrélés par des annexes présumées exactes à la déclaration fiscale 2013 de la société – des actionnaires-salariés, qui seuls devaient être pris en compte pour la détermination du salaire admissible.

Il n'est par ailleurs pas allégué que les certificats de salaire établis pour 2013 ne correspondraient pas aux montants effectivement perçus en 2013 par les actionnaires-salariés.

Dès lors que le calcul effectué par l'AFC-GE selon la méthode valaisanne n'est pas contesté, le montant de la reprise, qu'elle a effectué en bénéfice sera confirmé. 12) 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 21 décembre 2015 relatives à l'IFD et à l'ICC 2013 seront rétablies. 13) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de l'intimée, qui succombe, et aucune indemnité de procédure ne sera octroyée (art. 87 LPA). * * * * *

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