

GE_GERICHTE ATA/777/2010 vom 9. November 2010

GE Cour de justice, 2010-11-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_777_2010

FR: GE_GERICHTE ATA/777/2010 du 9 novembre 2010

IT: GE_GERICHTE ATA/777/2010 del 9 novembre 2010

Regeste

Résumé: La part excédant le salaire maximum fiscalement admissible, déterminée par la méthode valaisanne et fixée selon le calculateur de l'observatoire genevois du marché du travail, constitue une distribution dissimulée de bénéfice et doit faire l'objet d'une reprise.

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56 A 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).

E. 2

Le présent litige porte sur la question de savoir si c'est à bon droit que la CCRA a considéré que le salaire excessif de R_____, du montant de CHF 46'245.-, soit 9,85 % du salaire fiscalement admissible, ne constituait pas de

- 11/15 - A/1215/2008 distribution dissimulée de bénéfice et que l'AFC-GE n'était pas légitimée à ajouter ce montant au bénéfice net imposable de la contribuable pour les taxations IFD et ICC 2006.

E. 3

a) 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.

Aux termes de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, sont considérés comme bénéfice 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) Concernant l'ICC, 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.

c) 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. L'art. 12 let. h LIPM est conforme à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD quand bien même il est rédigé différemment.

d) Selon la jurisprudence, l'existence d'une prestation appréciable en argent suppose la réalisation de quatre conditions cumulatives : la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante; cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le 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 (ATA/21/2005 du 18 janvier 2005 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2007, p. 197 n° 33 et réf. citées).

Il appartient à la société de prouver que les prestations en question sont justifiées par l'usage commercial afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seules des raisons commerciales, et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire de la prestation ont conduit à la prestation insolite (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.223/2000).

- 12/15 - A/1215/2008

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 (X. OBERSON, op. cit. p. 197 n° 34).

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 toutefois 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).

En présence d'une prestation appréciable en argent, les conséquences fiscales sont multiples. Au niveau de la société, l'autorité fiscale réintègrera la prestation dans les bénéfices imposables de celle-ci (X. OBERSON, op. cit. p. 197 n° 35).

E. 4

Dans un arrêt récent, le Tribunal fédéral a confirmé l'application de la méthode 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).

Selon cette méthode, 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 service. Il y a encore lieu d'effectuer 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 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 en 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.2004.0092 du 21 avril 2005 et FI.2004.0127 du 27 juin 2005).

- 13/15 - A/1215/2008

E. 5

En l'espèce, la CCRA a pris comme salaire de base le calculateur en ligne de l'OGMT.

a) Ce calculateur, en fonction depuis l'année 2002, est l'autorité compétente pour la politique générale du marché du travail dans le canton. L'OGMT est rattaché au conseil de surveillance du marché de l'emploi (ci-après : CSME). Ce dernier joue également un rôle dans le cadre de la passation des marchés publics en matière de fournitures et de services définie par la loi cantonale. Il mobilise les compétences respectives de trois entités: l'office cantonal de la statistique (ci- après : l'OCSTAT), le laboratoire d'économie appliquée de l'université, et l'office cantonal de l'inspection et des relations du travail. 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. 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.

b) Au vu de ce qui précède, les données de l'OGMT doivent être considérées comme objectives et conformes aux méthodes de calcul préconisées par le Tribunal fédéral. C'est donc à raison que la commission a utilisé le calculateur en ligne de l'OGMT comme salaire de base.

c) En insérant les données dans le calculateur de salaire de l'OGMT, la commission a retenu les critères les plus favorables au recourant, lesquels ont abouti à une rémunération élevée.

Le calculateur OGMT utilisé par la commission indique des salaires bruts totaux, toutes prestations comprises. La méthode de calcul prise en compte par la CCRA établit donc un salaire maximal fixé au point le plus élevé de fourchette des rémunérations possibles, et prend déjà en compte l'appréciation du caractère du salaire excessif.

De cette manière, la commission parvient à un salaire maximum fiscalement admissible calculé de manière très large d'un montant de CHF 469'148.-, soit CHF 23'482.- de plus que celui qui avait été retenu par l'AFC-GE (CHF 445'666.-).

La part de salaire dépassant ce maximum admissible constitue ainsi non seulement un salaire excessif, mais également une distribution dissimulée de bénéfice. Le rapport de dépassement fixé en pourcentage du salaire maximum (9.85 %) confirme l'existence d'une distribution dissimulée de bénéfice. Cette part excède le salaire maximum qui aurait été versé à un tiers dans les mêmes circonstances et s'explique uniquement par la qualité d'actionnaire du bénéficiaire. Le montant de CHF 46'245.- représente une disproportion, reconnaissable par les organes et doit par conséquent faire l'objet d'une reprise en tant que prestation appréciable en argent.

- 14/15 - A/1215/2008

E. 6

Au vu de ce qui précède, le recours sera admis, la décision du 30 mars 2010 de la CCRA annulée et les bordereaux de taxation IFD et ICC 2006 du 20 novembre 2007 rétablis.

E. 7

Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de C_____ S.A. Il ne sera pas alloué d'indemnité (art. 87 LPA).

* * * * *

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