

GE_GERICHTE ATA/778/2016 vom 13. September 2016

GE Cour de justice, 2016-09-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_778_2016

FR: GE_GERICHTE ATA/778/2016 du 13 septembre 2016

IT: GE_GERICHTE ATA/778/2016 del 13 settembre 2016

Regeste

Résumé: Tant la jurisprudence, que l'administration fédérale des contributions, ont confirmé l'application de la méthode actuelle et reconnue dite « méthode valaisanne », sous réserve du respect du principe de l'interdiction de l'arbitraire. Il incombe à la recourante, conformément à la répartition du fardeau de la preuve, d'apporter la démonstration des éléments qui sont, selon elle, susceptibles d'influencer la taxation. En application des principes de la périodicité du revenu imposable et de l'étanchéité des exercices, la recourante ne peut, à son choix, attribuer des salaires à des exercices autres que ceux au cours desquels ils ont été versés. Conformément au principe de déterminance il n'est pas admis de modifier des comptes définitifs. Par contre, la reprise pour salaires excessifs est soumise aux règles correctrices du droit.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 53 et 54 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). 2)

La recourante conclut à ce qu'il soit tenu compte de la perte fiscalement reportable de l'exercice commercial 2009 de CHF 1'081'729.-, mentionnée dans sa déclaration fiscale 2010, alors que l'AFC-GE a ramené cette perte à CHF 836'583.-, la différence étant en lien avec la reprise pour salaires excessifs de l'exercice 2009 qui peut être prise à compter de 2010, dès lors que l'exercice est bénéficiaire. 3)

La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ;

- 8/16 - A/1085/2015 arrêts du Tribunal fédéral 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 et 2C_60/2013 du 14 août 2013 consid. 1 ; ATA/405/2016 du 10 mai 2016). 4) a. La procédure de réclamation et la procédure de recours contre les décisions de taxation en matière d'IFD prononcées avant l'entrée en vigueur de la modification du 20 juin 2014 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) sont régies par l'ancien droit (art. 207b al. 2 LIFD).

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.

En règle générale, s'appliquent aux faits dont les conséquences juridiques sont en cause, les normes en vigueur au moment où ces faits se produisent (ATA/1184/2015 du 3 novembre 2015 ; ATA/113/2013 du 26 février 2013 ; Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, Droit administratif, vol. 1, 3ème éd., 2012, p. 184). La rétroactivité d'une disposition légale est contraire aux principes de la sécurité et de la prévisibilité du droit. Elle n'est admise qu'exceptionnellement par la jurisprudence, qui exige, entre autres conditions, qu'elle figure dans une base légale claire (ATF 116 Ia 207 consid. 4a ; ATA/1184/2015 précité ; ATA/113/2013 précité ; Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, op. cit., p. 200).

c. En l'espèce, contrairement à la LIFD, la LIPM ne comprend aucune disposition transitoire prévoyant notamment l'application de la nouvelle teneur de l'art. 12 al. 1 let. h LIPM aux causes pendantes au moment de son entrée en vigueur. Il sera ainsi fait application des dispositions légales idoines dans leurs teneurs antérieures aux décisions de taxation en cause (ci-après : aLIPM) que ce soit pour l'IFD que l'ICC. 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 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/1309/2015 du 8 décembre 2015 ; ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015).

- 9/16 - A/1085/2015

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 - 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 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

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/1019/2015 du 29 septembre 2015).

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). 6) a. S'agissant de l'IFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD). Celui-ci comprend le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 let. a LIFD), ainsi que 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 (art. 58 al. 1 let. b LIFD).

b. 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

- 10/16 - A/1085/2015 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).

c. 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/485/2013 du 30 juillet 2013 ; ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011). 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 ; ATF 119 Ib 116 consid. 2 ; ATA/548/2013 du 27 août 2013 consid. 4a ; ATA/532/2013 du 27 août 2013 consid. 4a ; ATA/485/2013 du 30 juillet 2013 consid. 4a ; 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 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. Au niveau de la société, l'autorité fiscale réintègrera la prestation dans les bénéfices imposables de celle-ci (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 prévoise des règles

- 11/16 - A/1085/2015 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 ; ATF 136 II 88 consid. 3.1 ; ATF 119 Ib 111 consid. 2c ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_645/2012 du 13 février 2013 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 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, n. 33 à 55 et 62 ad art. 57-58 LIFD).

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/332/2016 du 19 avril 2016 ; ATA/285/2006 du 23 mai 2006). 10) a. Lorsqu'elle doit déterminer si la rémunération servie par la société à ses employés actionnaires est en rapport avec l'importance de leur prestation de travail, l'autorité fiscale n'a pas à substituer sa propre appréciation en matière de salaire à celle de la société, mais la liberté de l'employeur n'est pas sans limite. En effet, la rémunération doit correspondre à celle qui aurait été octroyée à une tierce personne dans des circonstances identiques. L'élément pertinent est donc la rémunération conforme au marché. Pour savoir si la rémunération est excessive et constitue une distribution dissimulée de bénéfice, il convient de prendre en compte l'ensemble des circonstances du cas d'espèce (arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 précité consid. 3.1 et 3.3 et les références citées ; Emily MELLER/Jessica SALOM, op. cit., p. 111). Parmi les critères pertinents, figure notamment 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, sa situation financière, ainsi que la position du

- 12/16 - A/1085/2015 salarié dans l'entreprise, sa formation et son expérience (arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 précité consid. 3.1).

b. Pour fixer un salaire de base moyen lorsque les données servant de référence à la détermination de la rémunération des cadres dans une société font défaut ou sont

inexploitables, il est admissible selon la jurisprudence de se fonder sur des statistiques. Ce schématisme a l'avantage d'assurer l'égalité de traitement entre les personnes travaillant dans la même branche. La simplification de cette détermination doit toutefois rester dans certaines limites afin de ne pas tomber dans l'arbitraire. Il a été jugé à cet égard que le fait d'individualiser le salaire moyen en fonction des circonstances du cas d'espèce et de prendre en compte pour ce faire le cahier des charges relatif au poste en cause, les fonctions et les responsabilités des personnes concernées conduit à un schématisme exempt d'arbitraire (arrêt du Tribunal fédéral 2C_209/2013 du 16 janvier 2014 consid. 3.1 ; 2C_188/2008 précité consid. 5.3 ; Emily MELLER/Jessica SALOM, op. cit., p. 118).

c. Dans ce cadre, la méthode la plus communément appliquée en Suisse romande pour déterminer le salaire admissible d'employés actionnaires est la méthode dite « valaisanne ». Pour arrêter la rémunération à prendre en considération, un salaire de base est déterminé ; il est augmenté d'une participation au chiffre d'affaires et au bénéfice. Cette méthode prend ainsi en compte dans le calcul de la rémunération l'implication des salariés actionnaires dans la bonne marche de l'entreprise et, pour une part au moins, leur activité en qualité d'apporteurs d'affaires.

La méthode consiste à déterminer un salaire de base moyen, puis à l'augmenter d'une participation au chiffre d'affaires de la société (1 % jusqu'à CHF 1'000'000.-, 0.9 % jusqu'à CHF 5'000'000.- et 0.8 % au-delà, la participation étant doublée pour les sociétés de services afin de tenir compte de la marge brute élevée de ce type de sociétés) ainsi qu'une part du bénéfice (1/3 pour les sociétés employant moins de vingt collaborateurs et 1/4 pour les entreprises plus grandes ; ATA/485/2013 précité ; ATA/170/2012 du 27 mars 2012 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 ; Emily MELLER/Jessica SALOM, op. cit., p. 118).

d. Le Tribunal fédéral a pour sa part confirmé l'application de la « méthode valaisanne » dans la mesure où elle a conduit à un résultat exempt d'arbitraire, adapté aux circonstances du cas d'espèce (arrêts du Tribunal fédéral 2C_660/2014 du 6 juillet 2015 consid. 6.2 ; 2C_421/2009 précité consid. 3.3 ; 2C_188/2008 précité consid. 5.3). La « méthode valaisanne » a reçu l'aval de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) et son application a été entérinée par la jurisprudence cantonale (ATA/480/2016 du 7 juin 2016 ; ATA/94/2016 du 2 février 2016 ; ATA/184/2015 du 17 février 2015).

- 13/16 - A/1085/2015 11) Selon l'art. 67 al. 1 LIFD et 19 al. 1 LIPM, les pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites du bénéfice net de cette période, à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du bénéfice net imposable de ces années. 12) a. En l'espèce, l'AFC-GE a considéré que les prestations versées à l'actionnaire avaient un caractère insolite, la rémunération ne correspondant pas à celle qui aurait été octroyée à une tierce personne dans des circonstances identiques. À défaut de données de référence, l'AFC-GE a appliqué la « méthode valaisanne » afin de déterminer ce salaire. Tant la jurisprudence, que l'administration fédérale des contributions, ont confirmé l'application de cette méthode, sous réserve du respect du principe de l'interdiction de l'arbitraire. Contrairement à ce que prétend la recourante, cette méthode est ainsi actuelle et reconnue.

b. Pour procéder à l'examen de l'admissibilité du salaire versé à l'actionnaire-employé, l'AFC-GE s'est fondée sur les dossiers des déclarations fiscales et les justificatifs annexés, soit les comptes de l'entreprise. Il incombe à la recourante, conformément à la répartition du fardeau de la preuve, d'apporter la démonstration des éléments qui sont, selon elle,

susceptibles d'influencer la taxation, soit de démontrer que le salaire versé à M. E_____ est justifié par l'usage commercial. Or, elle s'est limitée à expliquer qu'en parallèle à sa fonction de commercial, M. E_____ endosse celle de directeur général d'un groupe de logistique, gérant 105 employés et une surface de stockage de 14'000 m² pour un chiffre d'affaires de 45 millions et que son activité principale peut être comparée à celle effectuée par des sociétés comme « F_____ » ou « G_____ ». Aucun élément ne permet cependant de comparer effectivement le salaire versé, avec d'autres rémunérations de cadre dans le même domaine d'activité. De plus, la recourante a varié dans ses explications. Elle a d'abord prétendu que le salaire de M. E_____ était fixe, pour finalement admettre qu'il pouvait varier, comme en 2010, afin de tenir compte des bénéfices et des pertes de la société. La recourante n'ayant pas démontré, à satisfaction de droit, que le montant du salaire était justifié par l'usage commercial, elle doit supporter l'échec de la preuve démontrant que le salaire de son actionnaire ne présentait pas un caractère insolite.

c. Au vu de ce qui précède, il n'existait pas de données servant de référence à la détermination de la rémunération de l'intéressée. Or, c'est précisément dans de telles circonstances qu'il convient, selon la jurisprudence, de recourir à la « méthode valaisanne ».

L'AFC-GE a ainsi à bon droit recouru à cette dernière pour déterminer si, sur le plan fiscal, une partie de la rémunération versée à l'actionnaire constitue une distribution dissimulée de bénéfices devant être réintégrés dans le bénéfice imposable. Le grief de la contribuable sera dès lors écarté.

- 14/16 - A/1085/2015

d. Dès lors que le calcul effectué par l'AFC-GE selon la « méthode valaisanne » n'est pas contesté et apparaît correct, le montant de la reprise, qu'elle a effectué en bénéfice sera confirmé. 13) La recourante ne peut être suivie lorsqu'elle prétend que la diminution du salaire perçu par M. E_____ en 2010 doit être prise en compte pour déterminer le montant de celui de 2009. En effet, en application des principes de la périodicité du revenu imposable et de l'étanchéité des exercices, la recourante ne peut, à son choix, faire supporter une part du salaire perçu en 2009 par l'exercice 2010, soit attribuer des salaires à des exercices autres que ceux au cours desquels ils ont été versés. 14) De plus, il n'est pas admis de modifier des comptes définitifs, ce d'autant plus lorsque ces modifications ont un but purement fiscal, à savoir la réalisation d'une économie d'impôts. Ainsi, la recourante viole le principe de détermination si elle modifie ses comptes définitifs en comptabilisant la reprise de salaire excessif au débit du compte courant actionnaire. Pour ces motifs, c'est à bon droit que l'AFC-GE a considéré que les comptes ne pouvaient plus être modifiés afin de neutraliser fiscalement la prestation appréciable en argent, qui était d'ores et déjà consommée et qui avait revêtu la forme d'un salaire excessif.

Par contre, la reprise pour salaires excessifs est soumise aux règles correctrices du droit. L'AFC-GE s'est à bon droit écartée du bilan pour déterminer le résultat de l'exercice, en réduisant le montant de la perte de l'exercice du montant de la prestation. 15) Les conditions de la dissimulation de bénéfice sont dès lors réalisées. L'AFC-GE était fondée tant pour l'ICC que pour l'IFD à retenir le salaire excessif, en appliquant la « méthode valaisanne », pour la période fiscale en cause et à réintégrer celui-ci dans le bénéfice imposable de la société. 16) Mal fondé, le recours sera rejeté. 17) En application des art. 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante, qui succombe, sera

condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 1'000.-. Vu l'issue du litige, il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

- 15/16 - A/1085/2015

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