

GE_GERICHTE ATA/863/2014 vom 4. November 2014

GE Cour de justice, 2014-11-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_863_2014

FR: GE_GERICHTE ATA/863/2014 du 4 novembre 2014

IT: GE_GERICHTE ATA/863/2014 del 4 novembre 2014

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2) 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. Le bénéfice net imposable comprend 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).

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. L'art. 13 LIPM précise quelles sont les charges justifiées par l'usage commercial.

- 7/12 - A/3449/2011

b. Bien qu'elles ne le mentionnent pas expressément, les dispositions concernées de la LIFD visent notamment les distributions dissimulées de bénéfice (Martin ZWEIFEL/Peter ATHANAS [éd.] , Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2ème édition, 2002, 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 (ATA/389/2014 du 27 mai 2014 ; ATA/736/2013 du 5 novembre 2013 ; ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011).

Selon la jurisprudence, 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 conditions cumulatives suivantes sont réalisées : 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 le caractère insolite de la prestation est reconnaissable par les organes de la société (arrêts du Tribunal fédéral 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 et 2C_188/2008 du 19 août 2008 ; ATA/389/2014 précité ; ATA/736/2013 du 5 novembre 2013 ; ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème édition, 2012, n. 41 p. 236). Il ne s'agit pas d'examiner si les parties ont reconnu la disproportion, mais plutôt si elles auraient dû la reconnaître (ATA/389/2014 précité ; Emily

MELLER/Jessica SALOM, Le salaire excessif en droit fiscal suisse, RDAF 2011 II 105, p. 110).

c. En matière de fardeau de la preuve, il appartient à l'AFC-GE de prouver que la prestation de la société est disproportionnée car effectuée sans contrepartie. Si cette preuve est apportée, il revient à la société de renverser cette présomption et 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 les bénéficiaires de la prestation, ont conduit à l'octroi d'une prestation insolite (arrêt du Tribunal fédéral 2C_30/2010 du 19 mai 2010 ; ATA/389/2014 précité ; Xavier OBERSON, op. cit., n. 47 p. 238).

d. Les prestations appréciables en argent peuvent apparaître de diverses façons. Ainsi, 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 du 11 janvier 2010 ; ATA/389/2014 précité ; Xavier OBERSON, op. cit., n. 42 p. 236). L'avantage octroyé doit s'expliquer par le lien particulier entre le bénéficiaire de la prestation et la société. Entrent avant tout en ligne de compte les actionnaires majoritaires. Ce qui

- 8/12 - A/3449/2011 caractérise objectivement la distribution dissimulée de bénéfice n'est pas l'influence que peut exercer l'actionnaire, mais le fait que la prestation n'aurait pas été effectuée ou aurait été notablement plus faible, si le bénéficiaire avait été une personne étrangère à la société (ATA/389/2014 précité ; Danielle YERSIN, apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable, 1977, p. 249).

e. Bien qu'il n'appartienne pas à l'AFC-GE de substituer sa propre appréciation en matière de salaire à celle de la société, la liberté de l'employeur n'est pas sans limite sous l'angle fiscal. En effet, la rémunération doit correspondre à celle qui aurait été octroyée à une tierce personne dans des circonstances identiques. Il s'agit de la sorte de s'assurer que le montant de la rémunération est justifié par des fins commerciales et non par le fait qu'il existe une étroite relation économique ou personnelle (actionnaire ou proche) entre le bénéficiaire de la prestation et la société (ATA/389/2014 précité ; Emily MELLER/Jessica SALOM, op. cit., p. 112).

f. En l'absence de points de comparaison suffisants avec le marché, la méthode la plus communément appliquée pour déterminer le salaire admissible d'employés actionnaires est la méthode dite « valaisanne ». Elle 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 1 million, 0,9 % jusqu'à 5 millions 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 au bénéfice (1/3 pour les sociétés employant moins de vingt collaborateurs et 1/4 pour les entreprises plus grandes) (ATA/389/2014 précité ; ATA/736/2013 du 5 novembre 2013 ; Emily MELLER/Jessica SALOM, op. cit., p. 118). Cette méthode n'arrête ainsi pas le montant de la rémunération au seul salaire de base, mais l'augmente d'une participation au chiffre d'affaires et au bénéfice, ce qui permet de prendre en compte dans le calcul de la rémunération l'implication du salarié actionnaire dans la bonne marche de l'entreprise et, pour une part au moins, sa dimension d'apporteur d'affaires. 3)

En l'espèce, la recourante ne conteste pas l'application de la « méthode valaisanne ».

Le point litigieux porte sur le montant du salaire de base de l'administrateur pour calculer l'éventuel montant de la reprise au titre de salaire excessif pour l'exercice 2010. La problématique se concentre sur deux éléments: le salaire de base mensuel retenu parmi les trois proposés par le calculateur de l'OGMT (« inférieur », « médian » ou « supérieur ») et le nombre d'heures hebdomadaires. 4)

Pour procéder à l'examen de l'admissibilité du salaire versé à l'associé-gérant, l'AFC-GE s'est fondée sur la déclaration fiscale de la société et les pièces produites, soit, le certificat de salaire de l'intéressé, l'annexe C et le bilan au

- 9/12 - A/3449/2011 31 décembre 2010. Aucun de ces documents ne fait état de modalités particulières de détermination de la rémunération de M. C_____. 5)

Pour le calcul des salaires admissibles, la société fait grief au TAPI d'avoir retenu un temps de travail hebdomadaire de quarante heures alors que cinquante heures hebdomadaires avaient été alléguées par celle-ci. Ce temps de travail hebdomadaire était conforme à l'activité effectuée par l'actionnaire salarié, fondateur de la société, qui avait au préalable exercé pendant de nombreuses années en raison individuelle. 6)

La règle en matière fiscale veut que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. 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 (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; ATF 121 II 257 consid. 4c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5 ; 2C_199/2009 du

E. 14

septembre 2009 consid. 3.1 ; 2C_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2 ; 2A.295/2006 consid. 4.3 du 16 octobre 2006 ; 2A.534/2004 du 18 février 2005 ; ATA/162/2013 du 12 mars 2013 consid. 17 ; ATA/124/2013 du 26 février 2013 consid. 3d ; ATA/742/2012 du 30 octobre 2012 ; ATA/633/2011 précité et les références citées). Il n'existe aucune raison pour que la problématique du nombre d'heures hebdomadaires échappe à ces exigences de preuve, surtout lorsque le nombre allégué d'heures de travail hebdomadaires est particulièrement important, quand bien même l'expérience générale de la vie peut dans certains cas suppléer à l'apport d'éléments de preuve tels que documents et témoignages. 7)

La chambre de céans a admis qu'un administrateur-président avec signature individuelle d'une société de prestations, notamment de conseils dans la gestion d'entités, pouvait travailler cinquante heures hebdomadaires, ce sans qu'aucun document justificatif soit produit (ATA/300/2014 du 29 avril 2014) ; de même, elle a admis cinquante heures de travail hebdomadaires pour un directeur général et seul administrateur ayant la signature individuelle d'une société de gestion de fortune (ATA/547/2013 du 27 août 2013). Dans l'ATA/346/2014 du 13 mai 2014, cinquante heures ont été retenues pour un gestionnaire de fortune. Dans ces cas, la chambre de céans a ainsi estimé que selon les circonstances particulières d'espèce et l'expérience générale de la vie, il était raisonnable d'admettre sans autres justificatifs cinquante heures de travail hebdomadaires.

8)

La recourante fait valoir que le salaire de son administrateur devrait être arrêté sur une base de travail hebdomadaire de cinquante heures. L'argument ne saurait être admis. La recourante, à qui incombe le fardeau de la preuve (ATA/633/2011 du 11 octobre 2011

consid. 14c), n'a en effet nullement démontré que l'exercice de son activité par le salarié dépassait la durée retenue par l'AFC-GE, soit quarante heures hebdomadaires. S'il est vrai qu'il s'est investi depuis plusieurs décennies dans la société qu'il a par ailleurs fondée, c'est à juste

- 10/12 - A/3449/2011 titre que le TAPI a retenu qu'il était aujourd'hui âgée de 71 ans et qu'aucune pièce ou autre élément de preuve n'était versé au dossier qui permettait à la société de prouver que les quarante heures contractuelles usuelles retenues par l'OGMT et l'AFC-GE étaient infondées.

Ce grief sera en conséquence rejeté. 9)

La recourante fait valoir que le salaire supérieur aurait dû être pris en considération.

La chambre administrative a récemment examiné la casuistique en la matière (ATA/300/2014 du 29 avril 2014). Elle en a conclu que la jurisprudence prévoyait l'application du salaire « supérieur » de l'échelle du calculateur de l'OGMT uniquement à des cas manifestement exceptionnels. Cette solution, même schématique, permet de respecter l'égalité de traitement et est admissible en matière fiscale. Dans l'analyse des éléments particuliers, une approche globale reprenant l'ensemble des circonstances doit être utilisée. Les seules responsabilités importantes ne suffisent pas à justifier la prise en compte du salaire du troisième quartile (consid. 5 et les nombreuses références).

En l'espèce, l'administrateur a des responsabilités importantes. Cependant, il n'a pas démontré qu'elles se démarquaient significativement de la situation d'un poste similaire dans une des autres entreprises actives dans le même domaine à Genève. Aucun autre critère ne permet de retenir un caractère exceptionnel. En particulier, la production du cahier des charges, d'un descriptif des fonctions et rôles de l'administrateur au sein de la société aurait permis de déterminer précisément ce qu'il en était, ce qui n'a pas été fait, malgré un double échange d'écritures. La jurisprudence a toutefois déjà précisé que le seul chiffre d'affaires ne pouvait suffire à fonder le caractère « manifestement exceptionnel » de la fonction occupée par l'administrateur (ATA 466/2014 du 24 juin 2014).

Enfin, les critères tels que l'âge, la formation, l'ancienneté et la position dans la société invoqués par la recourante sont déjà pris en compte dans le résultat de l'OGMT, tout comme la participation au chiffre d'affaires.

Dès lors, c'est avec raison que l'AFC-GE avait appliqué le salaire « médian » du calculateur de l'OGMT pour fixer le salaire de base. 10) La référence à un salaire de CHF 16'000.- mensuels ou même CHF 20'000.- selon les écritures de la recourante n'est pas conforme à la déclaration fiscale et au certificat de salaire, lesquels font tous deux état d'un salaire de CHF 360'000.- annuels, soit CHF 30'000.- mensuels.

L'AFC-GE s'est fondée à juste titre sur ces éléments pour déterminer si cette rémunération versée en 2010 à l'associé-gérant était admissible ou excessive en application de la « méthode valaisanne ».

- 11/12 - A/3449/2011 11) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. 12) Vu l'issue du recours, un émoulement de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA). Il n'est pas alloué d'indemnité (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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