

GE_GERICHTE A/2610/2008 vom 6. Dezember 2011

GE Cour de justice, 2011-12-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2610_2008

FR: GE_GERICHTE A/2610/2008 du 6 décembre 2011

IT: GE_GERICHTE A/2610/2008 del 6 dicembre 2011

Erwägungen

E. 2

A la requête de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), la société a répondu par l'intermédiaire de sa fiduciaire le 20 décembre 2007 que son actionariat au 31 décembre 2006 se répartissait à raison de 50 % entre Messieurs G_____ et P_____, la part de chacun étant de CHF 10'000.-. Selon les certificats de salaire de chacun des deux associés, le salaire brut total de chacun s'était élevé en 2006 à CHF 408'000.- soit un salaire net de CHF 353'847.-, ce qui se justifiait au regard de leurs activités de chef de la recherche et du développement, de responsable marketing, de directeur de vente et de directeur administratif. Le taux d'activité de chacun d'eux était de 100 % mais ils travaillaient bien sûr plus de quarante heures par semaine. Leur rémunération n'avait rien d'excessif car la société était en pourparlers avec un candidat pour un poste de responsable de vente pour les Etats-Unis et le salaire en cours de négociation se montait à CHF 360'000.-.

E. 3

Répondant à une nouvelle demande de renseignements de l'AFC-GE, la société a précisé le 7 mars 2008 que les deux associés précités étaient assurés sur la base du même plan de prévoyance professionnelle que les autres employés, qu'elle n'avait procédé à des rachats pour aucun d'eux, ni à des versements à la réserve de contribution patronale au sens de l'information 10/99 adressée par l'AFC-GE aux associations professionnelles. Elle avait provisionné une somme de CHF 150'000.- au titre de charges patronales futures mais ce poste devait être rectifié, cette provision résultant d'une erreur et le résultat de l'exercice, qui s'élevait à CHF 175'306.- comme indiqué ci-dessus, devait être augmenté de CHF 150'000.-.

E. 4

Le 1^{er} avril 2008, l'AFC-GE a établi deux bordereaux de taxation, un relatif à l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2006 et l'autre à l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2006, s'élevant respectivement à CHF 90'137,85 et CHF 31'637.-. Il résultait de l'avis de taxation annexé que l'AFC-GE avait procédé à une reprise de CHF 150'000.- (code 01.122) au titre de provision non autorisée par l'usage commercial pour les charges patronales futures selon le courrier de la société du 7 mars 2007 (recte : 2008) ainsi qu'à une reprise de CHF 46'988.- au titre de salaires excessifs (code 01.125), ce montant ayant été considéré comme une prestation à l'actionnaire. Ce montant avait été calculé de la manière suivante : Bénéfice net comptable 325'306.- Salaires effectifs 816'000.- Salaires effectifs + 816'000.- Salaires de base ./ (560'000.-) Rémunération maximum totale : Supplément en fonction du CA 1 % sur 2'000'000.- + 0,9 % sur 318'263.- (22'864.-) Salaires de base 560'000.- Sous-total 558'442.- Supplément en fonction du CA 1 % sur 2'000'000.- + 0,9 % sur 318'263.- 22'864.- Part du bénéfice supplémentaire 1/3 186'147.- (769'012.-) : 2

Part du bénéfice imposable 2/3 372'294.- Salaires excessifs 46'988.- Preuve Bénéfice net comptable 325'306.- Salaires excessifs 46'988.- Bénéfice minimum 372'294.- Ce faisant, l'AFC-GE avait fait application de la méthode dite valaisanne.

E. 5

Par pli recommandé du 28 avril 2008, la société a élevé réclamation auprès de l'AFC-GE à l'encontre des deux bordereaux précités en contestant les reprises qui représentaient un salaire qualifié d'excessif de CHF 23'494.- pour chacun des deux directeurs. Elle priait l'AFC-GE de renoncer à l'application de la méthode valaisanne, d'admettre les salaires selon leur valeur contractuelle à CHF 408'000.- pour chacun d'eux et d'accepter que cette rémunération était adéquate en raison des contre-prestations fournies dans le secteur de la recherche et développement en matière informatique au plus haut niveau, de tels salaires n'ayant rien d'extraordinaire.

E. 6

Par deux décisions du 26 mai 2008, l'AFC-GE a rejeté les réclamations. Le salaire de base qu'elle avait pris en considération de CHF 280'000.- par directeur avait été déterminé « en fonction des informations en notre (sa) possession et par comparaison avec d'autres sociétés déployant le même type d'activité et de même taille ». Elle avait également tenu compte des spécificités décrites par la société elle-même dans sa lettre précitée du 20 décembre 2007. Cet élément s'intégrait dans la méthode reconnue qu'elle appliquait sur la base de laquelle la rémunération totale admise s'élevait à CHF 384'506.- par actionnaire, soit un montant plus élevé que les CHF 360'000.- évoqués pour un responsable des ventes pour les Etats-Unis. Les deux associés pouvaient procéder à des distributions de dividendes afin de se rémunérer en tant qu'actionnaire.

E. 7

Le 24 juin 2008, la société a recouru contre ces deux décisions respectivement auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts et de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct qui ont fusionné le 1 er janvier 2009 pour devenir la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA), laquelle est devenue à son tour le 1 er janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). La société a repris en substance son argumentation, à savoir que la méthode valaisanne ne devait pas lui être appliquée. Les salaires de CHF 408'000.- de chacun des directeurs, par ailleurs actionnaires, devaient être admis comme constituant une rémunération adéquate. Les moyennes prises en considération par l'AFC-GE étaient contestables.

E. 8

Le 12 janvier 2009, l'AFC-GE a conclu au rejet des recours en se référant à l'arrêt 2C_188/2008 du 19 août 2008 rendu par le Tribunal fédéral ayant confirmé l'application de la méthode valaisanne par l'AFC-GE.

E. 9

Le 10 février 2009, la société a répliqué en persistant dans les termes de son recours. A la requête de la CCRA, elle a produit le 26 février 2010 des renseignements complémentaires : MM. G_____ et P_____ avaient une formation d'ingénieur en informatique. Ils étaient tous deux et directeurs et administrateurs de la société qu'ils géraient et cela depuis la création de cette dernière en 2001. Ils étaient l'un et l'autre développeurs en informatique,

en électronique, concepteurs de projets, responsables du marketing, de la gestion stratégique, de la gestion financière et administrative. Cette liste n'était pas exhaustive puisqu'ils devaient aussi remplir de multiples autres fonctions essentielles au développement de la société. Selon un récent calcul auquel ils avaient procédé, ils travaillaient entre nonante-six et cent heures par semaine, ce qui correspondait « au lourd tribut à payer par des jeunes entrepreneurs désirant développer leur entreprise et assurer sa pérennité ».

E. 10

Par décision du 30 mars 2010, la CCRA a joint les deux recours et les a admis. Ce faisant, la CCRA a appliqué la méthode dite valaisanne et eu recours au calculateur OGTM 2006. Elle a déterminé que le calcul des salaires excessifs s'établissait à CHF 71'362.-, représentant 9,58 % du salaire fiscalement admissible. Cette disproportion entre la prestation et la contre-prestation n'était pas manifeste et n'était ainsi pas reconnaissable par les organes de la société. Ce raisonnement valait aussi bien pour l'IFD, au regard de l'art. 58 al. 1 let. b de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), que pour les impôts cantonaux et communaux, l'art. 12 let. h de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) étant similaire à l'art. 58 LIFD précité.

E. 11

Cette décision a été expédiée aux parties par la CCRA le 12 avril 2010.

E. 12

Par acte déposé le 6 mai 2010 auprès du greffe du Tribunal administratif, devenu depuis le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), l'AFC-GE a recouru contre cette décision en concluant à son annulation en tant que le salaire calculé et s'élevant à CHF 71'362.- ne représentait pas une distribution dissimulée de bénéfice, et à la confirmation que ce montant devait faire l'objet d'une reprise à titre de salaire excessif pour l'année fiscale 2006.

E. 13

La CCRA a produit son dossier le 21 mai 2010.

E. 14

Le 10 juin 2010, Y_____ S.A. a conclu au rejet du recours, en contestant que ses deux actionnaires/directeurs aient perçu des salaires excessifs, quel que soit le montant de ceux-ci qui était retenu, alors que par contrat, leur salaire avait été fixé à CHF 408'000.- pour chacun d'eux. Un tel salaire n'était nullement abusif compte tenu de l'activité qu'ils déployaient et du nombre d'heures de travail qu'ils effectuaient. Ni l'AFC-GE, ni la CCRA, ne démontrait une quelconque disproportion évidente entre les prestations qu'ils fournissaient et leur salaire. En 2006, et par le biais de cabinets spécialisés dans le recrutement de cadres, ils avaient cherché à recruter un candidat, mais aucun n'avait les qualifications nécessaires, ni des compétences égales aux leurs. L'intrusion - même indirecte - de l'AFC-GE dans la définition des choix stratégiques de leur entreprise était intolérable et dommageable. Il n'y avait eu aucune distribution dissimulée de bénéfice et les salaires versés étaient une contre-prestation justifiée, eu égard au travail fourni et aux compétences exceptionnelles mises à disposition. En outre, ils priaient le tribunal de considérer « qu'une indemnité de CHF 21'000.- soit octroyée à Y_____ S.A. à titre de participation aux frais occasionnés par cette affaire ».

E. 15

Le 15 juin 2010, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a sollicité une prolongation du délai qui lui avait été octroyé pour pouvoir se déterminer. Celle-ci ayant été refusée, elle n'a pas déposé d'observations.

E. 16

Le 30 novembre 2010, le juge délégué a envoyé aux parties des arrêts rendus récemment par la juridiction administrative dans des cas similaires.

E. 17

Le 14 décembre 2010, puis le 24 janvier 2010 (recte : 2011), Y_____ S.A. s'est déterminée au sujet de ces arrêts, dont la lecture n'avait fait que la conforter dans le bien-fondé de son argumentation.

E. 18

Sur quoi, la cause a été gardée à juger. EN DROIT 1. Depuis le 1 er janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative de la Cour de justice, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ). Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1 er janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer. 2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ ; 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 dans sa teneur au 31 décembre 2010). 3. L'impôt a pour objet le bénéfice net. Le bénéfice imposable correspond à l'augmentation du capital propre entre le début et la fin de la période en cause (art. 57 et 58 LIFD). 4. a. Aux termes de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, sont considérés comme bénéfice net 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. L'art. 12 let. a et h LIPM prévoit que pour l'ICC 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'elle ne le mentionne pas expressément, la disposition susmentionnée vise notamment les distributions dissimulées de bénéfice. L'art. 12 let. h LIPM est ainsi conforme à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD quand bien même il est rédigé différemment (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_18/2011 du 31 mai 2011 consid. 5.1 et les références citées). 5. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_18/2011 du 31 mai 2011 consid. 5.1), il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsqu'une personne morale accorde à ses actionnaires ou à toute personne la ou les touchant de près, sans contre-prestation équivalente, une prestation appréciable en argent, qu'elle n'aurait pas consentie à des tiers dans les mêmes circonstances (ATF 131 II 593 consid. 5.1 p. 607) et que les organes de la société auraient pu reconnaître le caractère insolite de cette prestation (ATF 119 Ib 431 consid. 2b, p. 435 ; 115 Ib 274 consid. 9b, p. 279 et la jurisprudence citée), ce qui implique une disproportion manifeste entre la prestation et la contre-prestation (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_788/2010 du 18 mai 2001).

a. 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 (ATA/152/2011 du 8 mars 2011 et les références citées).

b. 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 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).

c. L'employeur dispose, certes, d'une liberté d'appréciation étendue dans la fixation du salaire de son personnel. Pour déterminer si, malgré cette liberté, la rémunération en cause constitue une distribution dissimulée de bénéfice, il convient de prendre en compte l'ensemble des circonstances du cas d'espèce. En matière de salaires, il n'appartient pas à l'administration fiscale de substituer sa propre appréciation en matière de salaire à celle de la société. Parmi les critères pertinents, il faut citer 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 et sa situation financière, ainsi que la position du salarié dans l'entreprise, sa formation et son expérience (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 consid. 3.1 et les références citées).

d. Les conséquences fiscales d'une prestation appréciable en argent sont multiples. L'autorité fiscale réintègrera la prestation dans les bénéfices imposables de la société (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., 2007, p. 197 n. 35).

6. Le Tribunal fédéral a confirmé l'application de la méthode dite « 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). 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 services. Il faut ensuite calculer 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 alors ajouté au bénéfice net déclaré par la société et constitue un sous-total permettant de définir la participation admissible au bénéfice. L'importance de celle-ci est fonction du nombre de personnes travaillant dans l'entreprise : en dessus de vingt personnes, cette part est de trois quarts. Le salaire de base annuel, la participation au chiffre d'affaires et la participation 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 que l'AFC peut reprendre au titre de distribution dissimulée de bénéfice (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2008 du 19 août 2008, consid. 5.3 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 et les références citées). Le Tribunal fédéral a en revanche laissé ouverte la question de l'applicabilité de cette méthode dans un arrêt plus récent, tout en la jugeant appropriée de manière générale. Il a réfuté les critiques faites par la contribuable à l'encontre des autorités cantonales, quant à l'approche adoptée qui consistait à fixer le salaire annuel en se fondant sur une enquête des salaires de la branche en question, dès lors qu'en l'espèce le caractère excessif des salaires avait été démontré (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 du 11

janvier 2010). 7. La chambre de céans a jugé que la méthode précitée permettait d'établir un salaire qui prenait déjà en compte l'appréciation du caractère excessif du salaire (ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 ; contra RDAF II 2011 105). 8. Il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (ATF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158). Il s'ensuit qu'il appartient en principe à l'autorité fiscale de prouver l'existence d'une prestation appréciable en argent, soit que la société a accordé à ses actionnaires une prestation sans obtenir de contre-prestation ou de prestation correspondante. Le contribuable n'a pas à supporter les conséquences d'un manque de preuve (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_76/2009 du 23 juillet 2009, consid. 2.2, publié in Revue fiscale 64 p. 834 et référence citée). En revanche, si l'autorité fiscale apporte suffisamment d'indices établissant une disproportion entre la prestation et la contre-prestation, il appartient alors à la société assujettie à l'impôt de démontrer l'exactitude de ses allégations et de rapporter la preuve du fait qui justifie son exonération. Si elle n'y parvient pas, elle doit supporter les conséquences du manque de preuves (Peter LOCHER, Kommentar zum DBG, vol. II, Therwil/Bâle 2004, ad art. 58 n. 170 ; Felix RICHNER/Walter FREI/Stefan KAUFMANN/Hans Ulrich MEUTER, Handkommentar zum DGB, 2e éd., Zurich 2009, ad art. 123 n. 68 ; Martin ZWEIFEL/Silvia HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, Beweislast, Drittvergleich, «dealing at arm's length», Art. 29 Abs. 2 BV, Art. 58 DBG : Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs [«dealing at arm's length»], in Archives 77 p. 657 ss, en particulier p. 677 ss RDAF 2011 II 53 , consid. 2.3). 9. En l'espèce, seule l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre de céans contre la décision de la CCRA, en contestant la manière dont cette dernière avait appliqué la méthode valaisanne. Néanmoins, l'AFC-GE a conclu à ce que la somme de CHF 71'362.- (au lieu de celle de CHF 46'988.- qu'elle avait calculée) soit considérée comme un salaire excessif et fasse l'objet, dans le cadre de la taxation 2006, d'une reprise au titre de distribution dissimulée de bénéfice. 10. Or, la chambre de céans est liée par les conclusions prises par l'AFC-GE, en application de l'art. 69 al. 1 LPA. Selon les calculs auxquels a procédé la CCRA, les salaires de base de MM. G_____ et P_____ pour l'année 2006, selon le calculateur OGTM 2006 du 4 mars 2010, étaient les suivants : G_____ P_____ Branche d'activité : informatique informatique Formation : Ingénieur HES Ingénieur HES Âge : 30 26 Position hiérarchique : Cadre supérieur Cadre supérieur Ancienneté : 5 5 Niveau de qualification Trav. les plus exigeants Trav. les plus exigeants Domaine d'activité : Définition stratégie entreprise. Définition stratégie entreprise. Heures hebdomadaires : 60 60 Salaire mensuel brut méd., année 2006 : Fr. 22'380 Fr. 21'240 Salaire annuel brut méd., année 2006 : Fr. 268'560 Fr. 254'880 Quant aux salaires excessifs, ils avaient été déterminés selon le tableau ci-dessous : Bénéfice net comptable 325'306 Salaires effectifs 816'000 Salaires effectifs+ 816'000 Salaires de base./ (523'440) Rémunération maximum totale : Supplément en fonction du CA 1% sur 2'000'000 + 0,9% sur 318'263 (22'864) Salaires de base 523'440 Sous-total 595'002 Supplément en fonction du CA 1% sur 2'000'000 + 0,9% sur 318'263 22'864 Part du bénéfice supplémentaire 1/3 198'334 744'638 2 Part du bénéfice imposable 2/3 396'668 Salaires excessifs 71'362 Preuve Bénéfice net comptable 325'306 Salaires excessifs 71'362 Bénéfice minimum 396'668 11. La seule question à trancher est celle de savoir si cette disproportion - plus importante que celle retenue initialement par l'AFC-GE et représentant 9,58 % du salaire fiscalement admissible - était manifeste et

reconnaisable par les organes de la société, soit par MM. G_____ et P_____, par référence à la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 119 Ib 431 précité ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_788/2010 précité, consid. 4.1) et à celle de la chambre de céans. A en effet été considérée comme telle une disproportion de 17,06 % (ATA/633/2011 du 11 octobre 2011), de 19 % et 21 % (ATA/658/2011 du 18 octobre 2011), de 9,06 % (ATA/540/2011 du 30 août 2011) et même de 6,3 % (ATA/683/2010 du 5 octobre 2010). 12. En l'espèce toutefois, il apparaît que la CCRA a déjà tenu compte dans son calcul d'un horaire de travail hebdomadaire de soixante heures, bien inférieur à celui allégué par MM. G_____ et P_____. Or, la disproportion retenue était manifeste et reconnaissable par ceux-ci, la somme de CHF 71'362.- représentant une part importante du bénéfice net de la société pour cet exercice. Le raisonnement de la CCRA ne peut ainsi être suivi, de sorte que le recours de l'AFC-GE sera admis et la décision attaquée annulée. 13. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge d'Y_____ S.A. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA). * * * * *

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