

GE_GERICHTE A/2725/2007 vom 1. November 2011

GE Cour de justice, 2011-11-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2725_2007

FR: GE_GERICHTE A/2725/2007 du 1 novembre 2011

IT: GE_GERICHTE A/2725/2007 del 1 novembre 2011

Regeste

SALAIRE USUEL; PRESTATION APPRÉCIABLE EN ARGENT; CALCUL; DISSIMULATION(CHOSSES, FAITS); BÉNÉFICE; ACTIONNAIRE; DROIT FISCAL ; IMPÔT | En application de la méthode valaisanne, les salaires à hauteur de CHF 1'972'000.-, versés aux deux membres fondateurs d'une société anonyme (bureau d'architecte), par ailleurs seuls cadres actionnaires apparaissent excessifs à hauteur de CHF 428'853,20. Une prestation appréciable en argent de ce montant n'est pas négligeable et n'aurait manifestement pas été versée à un tiers non actionnaire, ce que le conseil d'administration de la recourante aurait dû reconnaître. Les conditions de la dissimulation de bénéfice sont dès lors réalisées et le montant de salaire excessif devra être réintégré dans le bénéfice imposable de la société. | LIFD.58.al1.letb ; LIPM.12.leta ; LIPM.12.leth

Erwägungen

E. 20

Cette décision a été communiquée aux parties le 12 février 2010 et reçue par la société le 15 février 2010.

E. 21

Le 10 mars 2010, cette dernière a recouru auprès du Tribunal administratif devenu depuis le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), contre la décision précitée. Elle a requis un délai supplémentaire pour compléter et motiver son recours.

E. 22

Le 15 mars 2010, le Tribunal administratif a fait droit à cette demande et invité la recourante à procéder d'ici au 31 mars 2010.

E. 23

Le 25 mars 2010, la société a conclu à ce qu'il soit dit que la double imposition économique avait été pleinement respectée, que la méthode « valaisanne » ne trouvait pas application, ni de manière systématique, ni dans le cas spécifique, à ce que les reprises fiscales soient annulées et à ce qu'il soit dit qu'elle n'avait pas versé de salaires excessifs. Subsidiairement, elle invitait le Tribunal administratif à dire que le salaire de base retenu pour l'application de la méthode « valaisanne » devait être majoré de 50 % au moins afin de tenir compte de la dimension d'apporteur d'affaires des actionnaires-dirigeants. Le coefficient de participation au chiffre d'affaires devait par ailleurs être multiplié par cinq au minimum pour atténuer les inégalités que la méthode « valaisanne » créait en fonction des différents secteurs d'activités concernés. Enfin, elle concluait à l'annulation de la décision attaquée, et ceci fait, à ce que la taxation définitive ICC 2005, et implicitement IFD, soit

modifiée pour prendre en compte les éléments figurant dans sa déclaration 2005, soit un bénéfice net de CHF 1'601'134.-. L'AFC-GE avait commencé à corriger certaines situations d'abus, dans lesquelles des actionnaires-dirigeants ramenaient par des procédés comptables le bénéfice annuel de leur entreprise à un niveau proche de zéro pour échapper à l'impôt sur le bénéfice. Ces corrections avaient été effectuées par l'application de la méthode « valaisanne ». Bien que consacrée par le Tribunal fédéral dans des cas spécifiques, celle-ci était dorénavant appliquée de manière systématique par les autorités fiscales genevoises, aussi bien en matière d'ICC que d'IFD de sorte que d'une exception cette méthode était devenue une règle de fait appliquée dans le seul canton de Genève. Cette situation posait un problème d'égalité de traitement au plan national. S'il était légitime que l'AFC-GE procède à des reprises lorsque la double imposition économique n'était pas respectée, dans le cas particulier cette démarche n'était pas fondée. Les états financiers de l'exercice 2005 démontraient clairement le respect de la double imposition économique. Au demeurant, même si par extraordinaire il fallait considérer que les dirigeants-actionnaires avaient sciemment essayé de compenser les années de crise des années 1990 par des salaires plus conséquents, ce salaire de compensation ne constituait pas une distribution dissimulée du bénéfice comme l'avait précisé la jurisprudence. Les salaires de MM. R_____ et O_____ avaient été décidés et planifiés à la fin de l'exercice précédent et payés durant l'exercice 2005. Aucune provision comptable en vue d'augmenter les salaires et de diminuer le bénéfice n'avait été passée lors de la clôture de l'exercice 2005. Le bénéfice net de CHF 1'601'134.- reflétait dès lors bien la réalité économique de la société. La recourante était une entreprise d'architecture dont la qualité des prestations fournies et le développement de la clientèle reposaient sur les deux animateurs principaux. Ni l'AFC-GE, ni la commission n'avaient analysé si des raisons commerciales avaient conduit à la prestation concernée. En l'occurrence, les deux actionnaires-dirigeants n'exerçaient pas uniquement leur activité d'architecte, mais également celle d'apporteur d'affaires. La réussite de l'entreprise ne pouvait donc pas être dissociée d'eux. Le salaire de base tel que retenu par l'AFC-GE et la commission, déterminés sur la base du calculateur en ligne de l'OGMT, n'était ainsi pas déterminant. Il convenait de le majorer pour tenir compte de la dimension de « goodwill » personnel, majoration qui devrait être de 50 % au minimum. Le salaire déterminé sur le site de l'OGMT était peut-être relevant pour un collaborateur architecte, mais certainement pas pour un collaborateur ou associé ayant, outre ses compétences techniques, une dimension d'apporteur d'affaires. Le calculateur de salaire en ligne de l'OGMT précisait sous la rubrique « mise en garde » que ses résultats constituaient par nature une représentation simplifiée de la réalité. Il s'agissait de résultats statistiques et non pas de normes. Ces résultats n'avaient ainsi aucune valeur juridique. Sous la rubrique « Limites et portée du salaire estimé », il était stipulé que la fiabilité des salaires estimés ne pouvait pas être garantie pour certains profils particuliers. MM. R_____ et O_____ oeuvraient comme associés depuis plus de trente ans. Ils étaient des architectes de renommée internationale. Grâce à leur savoir-faire, leurs réalisations passés et leur « goodwill » personnel, ils avaient pu acquérir et réaliser notamment les mandats « L_____ ». Outre l'acquisition de ces mandats, leur engagement lors des réalisations de ces mandats avait été hors du commun. Ils avaient régulièrement travaillé plus de soixante heures par semaine, parfois quatre-vingt heures par semaine en travaillant les samedis et les dimanches. Ils ne pouvaient pas être comparés à des architectes gérants des mandats de petite et moyenne taille. Lors de la taxation ordinaire du 22 décembre 2006, l'AFC-GE avait pris un salaire de base annuel de CHF 200'000.-. Sur réclamation, le salaire de base

considéré avait augmenté à CHF 300'000.-. La commission avait quant à elle pris en considération un salaire de base de CHF 185'520.-, multiplié par 1,5 pour tenir compte du nombre d'heures effectives ce qui avait porté le salaire de base à CHF 273'780.-. La variation des salaires de base à chaque étape de la procédure démontrait le caractère arbitraire de la pratique. Au surplus, la commission avait choisi de prendre comme salaire de base le montant médian de CHF 15'210.- provenant du calculateur OGMT alors que compte tenu de la réalité des faits exposés, MM. R_____ et O_____ faisaient partie des 25 % des salariés touchant un salaire supérieur à la moyenne. Enfin, doubler le chiffre d'affaires n'était pas suffisant pour atténuer les inégalités provenant des pourcentages de marges brutes selon les secteurs d'activités.

E. 24

Le 30 mars 2010, la commission a persisté dans sa décision.

E. 25

Le 27 avril 2010, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Les arguments de la recourante selon lesquels les deux actionnaires-dirigeants devaient être rémunérés non seulement pour leur activité d'architecte, mais également pour celle d'apporteur d'affaires de sorte qu'il fallait majorer le salaire de base d'au minimum 50 % tombaient en faux. La méthode « valaisanne », ainsi que le mode de détermination d'un salaire de base sur une base statistique, confirmés par le Tribunal fédéral, visaient précisément des situations d'employés actionnaires qui, dans leur très grande majorité, avaient également vocation à être des apporteurs d'affaires auprès de la société qui les employait et dont ils étaient également les actionnaires.

E. 26

Le 30 juin 2010, l'AFC-CH a renoncé à déposer des observations circonstanciées, concluant au rejet du recours et à la confirmation de la décision entreprise.

E. 27

Après avoir pris connaissance des écritures de l'AFC-GE et de l'AFC-CH, la recourante a persisté le 19 juillet 2010 dans les termes de son recours.

E. 28

Sur ce, 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 dans sa teneur au 31 décembre 2010 - aLOJ ; art. 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) 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, 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. 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 (ATA/152/2011 du 8 mars 2011). 4. a. Selon la jurisprudence, il y a prestation appréciable en argent - également qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice - qui devra 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 (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 et réf. citées ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2008 du 19 août 2008 ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011 ; ATA/21/2005 du 18 janvier 2005 ; X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, Bâle 2007, p. 197 n° 33 et réf. citées). Selon la jurisprudence, il ne s'agit pas d'examiner si les parties ont reconnu la disproportion, mais plutôt si elles auraient dû la reconnaître (E. MELLER, J. SALOM, *Le salaire excessif en droit fiscal suisse*, RDAF 2011 II, p. 105, 110 et réf. citées). b. 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 (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_275/2010 du 24 août 2010 et 2A.355/2004 du 20 juin 2005). c. Les prestations appréciables en argent peuvent apparaître de diverses façons. Le versement d'un salaire disproportionné accordé à un actionnaire-directeur constitue en effet une situation classique de distribution dissimulée de bénéfice (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 et réf. citées ; X. OBERSON, op. cit. p. 197 n° 34) 5. a. Bien qu'il n'appartient 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 toutefois 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. L'élément déterminant est donc la rémunération conforme au marché. Pour déterminer 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 du 11 janvier 2010 consid. 3.1 et 3.3 et réf. citées ; E. MELLER, J. SALOM op. cit. p. 111). 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 (E. MELLER, J. SALOM op. cit. p. 112). Parmi les critères pertinents, on peut notamment 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, 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 réf. citées). b. En l'absence de points de comparaison suffisants avec le marché, la méthode la plus communément appliquée en Suisse romande 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/777/2010 du 9 novembre 2010 ; E. MELLER, J. SALOM op. cit. p. 118). c. La méthode « valaisanne » a reçu l'aval de l'AFC-CH et son application a été entérinée par la jurisprudence cantonale (ATA /658/2011 du 18 octobre 2011 ; ATA/633/2001 du 11 octobre 2011 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 ; ATA/683/2010 du 5 octobre 2010 ; ATA/622/2010 du 7 septembre 2010). Le Tribunal fédéral a pour sa part confirmé son application 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_421/2009 du 11 janvier 2010, consid. 3.3 et 2C_188/2008 du 19 août 2008, consid. 5.3). 6. a. Pour déterminer un salaire de base moyen lorsque les données servant de base à la détermination de la rémunération des cadres dans une société font défaut ou sont inexploitable, 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_188/2008 du 19 août 2008, consid. 5.3 ; E. MELLER, J. SALOM op. cit. p. 118) b. Dans un arrêt récent, la juridiction de céans a avalisé, dans le cadre du calcul du salaire qualifié d'excessif selon la méthode valaisanne, le fait de prendre comme salaire de base le calculateur en ligne de l'OGMT, reposant sur des salaires bruts totaux, toutes prestations comprises. Elle a relevé que cela aboutissait à établir un salaire maximal fixé au point le plus élevé de la fourchette des rémunérations possibles (ATA 658/2011 du 18 octobre 2011 ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 ; ATA/622/2010 du 7 septembre 2010). 7. 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). 8. a. En l'espèce et vu l'absence de points de comparaison, c'est à bon droit que la commission, conformément à la jurisprudence précitée, a appliqué la méthode valaisanne pour déterminer si au plan fiscal une partie des rémunérations versées aux actionnaires majoritaires salariés constituaient des distributions dissimulées de bénéfices devant être réintégrées dans le bénéfice imposable. MM. R_____ et O_____ sont en effet les deux membres fondateurs de la société. Ils sont par ailleurs les seuls cadres actionnaires de la société qui assurent la haute direction de l'entreprise et à ce titre sont seuls responsables de

la conception des projets architecturaux développés et réalisés par la société, ainsi que de la gestion du personnel et des finances. Leur situation ne pouvait ainsi être comparée à celles d'autres employés de l'entreprise. b. La méthode valaisanne utilisée vise au demeurant à déterminer les salaires fiscalement admissibles de salariés actionnaires. Dans cette mesure, elle n'arrête pas le montant de la rémunération au seul salaire de base, mais l'augmente d'une participation au chiffre d'affaires et au bénéfice. Cette méthode prend ainsi en compte dans le calcul de la rémunération l'implication du salarié actionnaire dans la bonne marche de l'entreprise et donc sa dimension d'apporteur d'affaires. Les critiques de la recourante à cet égard tombent ainsi à faux. c. Pour déterminer le salaire de base, c'est à juste titre que la commission a fait application du calculateur de salaire en ligne de l'OGMT. En effet, les données de l'OGMT doivent être considérées comme objectives et conformes aux méthodes de calcul préconisées par le Tribunal fédéral (ATA/777/2010 du 9 novembre 2010). Lorsqu'elle a fait usage de cet outil de calcul, la commission a individualisé les salaires de MM. R_____ et O_____ en fonction de leurs âges respectifs, de leurs cahiers des charges, soulignant qu'ils exerçaient une fonction de cadre supérieurs et étaient en charge des travaux les plus difficiles. Elle a en outre admis, bien qu'ils n'aient pas été prouvés, les allégués relatifs au fait qu'en 2005 ils avaient oeuvré soixante heures par semaine en moyenne au lieu des quarante contractuelles. Se fondant sur les circonstances du cas d'espèce, elle a ainsi respecté les critères posés par la jurisprudence précitée en matière d'utilisation de statistiques pour déterminer le salaire de base. d. Parmi les trois salaires mensuels bruts donnés par le calculateur de l'OGMT (inférieur, médian et supérieur), la CCRA a toutefois retenu pour MM. R_____ et O_____ le salaire médian de la fourchette, perçu par 50 % des salariés. Or, aucun élément objectif ne le justifiait. Au contraire, vu leurs cahiers des charges respectifs et les fonctions qu'ils assument, c'est le salaire supérieur, touché par 25 % des salariés, qui aurait dû être pris en compte. e. Selon le calculateur de salaires en ligne de l'OGMT, CHF 18'620.- par mois constitue un salaire pertinent pour un salarié âgé de 65 ans, âge maximum pris en compte par la statistique, ayant 25 ans d'ancienneté. Ce salaire ne comprend pas les heures supplémentaires de sorte que c'est en définitive un salaire mensuel brut de base de CHF 27'930.- qui doit être retenu. (CHF 18'620.- x 1,5). Ce salaire étant valable selon la dernière version du calculateur en ligne de l'OGMT pour l'année 2008 et non 2005, il doit encore être désindexé. L'indice genevois des prix à la consommation s'étant élevé à 106,2 en décembre 2005 et à 109,5 en décembre 2008, c'est un montant de salaire de base de CHF 27'088,30 qui est pertinent pour l'année 2005 (CHF 27'930.- x 106,2 / 109,5 = CHF 27'088,30). Le salaire de base pour les deux employés s'élevait ainsi à CHF 650'118,60 (CHF 325'059,30 x 2). La participation au chiffre d'affaires de CHF 216'366.- retenue par la commission en application de la méthode valaisanne est, pour le surplus, exempte de critiques, dès lors que selon la jurisprudence, les caractéristiques de l'entreprise considérée, à savoir une société de services, ont été prises en compte. La part au bénéfice, pour une entreprise qui emploie cinquante collaborateurs, s'élève quant à elle à CHF 676'662,20 (soit CHF 1'601'133.- (bénéfice net comptable) + CHF 1'972'000.- (salaires effectivement versés) - CHF 650'118,60 (salaires de base) - CHF 216'366.- (supplément en fonction du chiffre d'affaires) = CHF 2'706'648,40 dont ¼ = CHF 676'662,10 (part au bénéfice). Sur cette base, la rémunération maximale en application de la méthode valaisanne s'élève à CHF 1'543'146,70 (CHF 650'118,60 (salaires de base) + CHF 216'366.- (supplément en fonction du chiffre d'affaires) + CHF 676'662,10 (part au bénéfice) = CHF 1'543'146,70). Les salaires effectivement versés s'étant élevés à CHF 1'972'000.-, ils sont excessifs à hauteur de CHF 428'853,20. f. Une prestation appréciable en

argent de CHF 428'853,20 n'est pas négligeable et n'aurait manifestement pas été versée à un tiers non actionnaire, ce que le conseil d'administration de la recourante, qui, à fin 2004, a décidé de verser les salaires en question, aurait dû reconnaître. Les conditions de la dissimulation de bénéfice sont dès lors réalisées et le montant de salaire excessif devra être réintégré dans le bénéfice imposable de la société. Le recours sera dès lors partiellement admis. 9. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante qui succombe en grande partie et il ne lui sera dès lors pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 LPA). * * * * *

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