

# GE\_GERICHTE A/2894/2011 vom 24. Juni 2014

GE Cour de justice, 2014-06-24, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_2894\\_2011](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2894_2011)

FR: GE\_GERICHTE A/2894/2011 du 24 juin 2014

IT: GE\_GERICHTE A/2894/2011 del 24 giugno 2014

## Erwägungen

### E. 1

ère section dans la cause A\_\_\_\_\_ SA représentée par Me Christian Lüscher, avocat contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE et ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS \_\_\_\_\_ Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 29 octobre 2012 ( JTAPI/1314/2012 ) EN FAIT 1) La société A\_\_\_\_\_ SA, active dans le commerce et la logistique au niveau international, a son siège à Genève (ci-après : A\_\_\_\_\_). Elle fait partie d'un groupe de sociétés propriété de B\_\_\_\_\_ SA (ci-après : le groupe).! [endif]>! [if> 2) Monsieur C\_\_\_\_\_ (ci-après : l'administrateur), né le \_\_\_\_\_ 1959, est l'actionnaire unique et administrateur-président du groupe, et en particulier de A\_\_\_\_\_. ! [endif]>! [if> 3) Il est employé à 100 % entre les trois entités du groupe, ou 33 % pour A\_\_\_\_\_.! [endif]>! [if> 4) Le groupe emploierait plus de 100 employés - cela n'est pas établi par la procédure - et réalise un chiffre d'affaires consolidé de plus de CHF 40'000'000.- par année. ! [endif]>! [if> 5) Le conseil d'administration de A\_\_\_\_\_ est composé de cinq administrateurs, y compris M. C\_\_\_\_\_, qui le préside. Trois directeurs sont également inscrits au registre du commerce. ! [endif]>! [if> 6) L'évolution du chiffre d'affaires du groupe, de A\_\_\_\_\_, des charges de salaire de cette dernière et enfin du salaire versé à M. C\_\_\_\_\_ peut être résumée comme suit.! [endif]>! [if> Chiffre d'affaires réalisé par Salaire de M. C\_\_\_\_\_ Frais salaires le groupe au total A\_\_\_\_\_ au total A\_\_\_\_\_ 2008 54'495'004.- 26'293'287.- 402'005.- 1'218'065.- 1'455'254.- 2009 42'457'299.- 14'414'649.- 482'295.- 1'494'108.- 2'071'441.- 2010 39'721'556.- 14'078'503.- 18'000.- 322'600.- 2'545'657.- 7) Aucune pièce relative aux résultats du groupe et de A\_\_\_\_\_, comme s'agissant des salaires perçus par M. C\_\_\_\_\_, sur l'année 2007 n'a été produite. ! [endif]>! [if> 8) Dans sa déclaration fiscale pour l'année 2009, A\_\_\_\_\_ a ainsi annoncé un chiffre d'affaires de CHF 14'414'649,05, les charges s'élevant à CHF 14'373'872,67 (dont CHF 2'071'441,60 au titre des salaires) ; le bénéfice de l'exercice s'élevait à CHF 40'776,38. ! [endif]>! [if> 9) Le 1 er octobre 2010, A\_\_\_\_\_ a versé un dividende de CHF 1'800'000.- à M. C\_\_\_\_\_, selon décision intervenue dans le cadre du bouclage de l'exercice 2009. ! [endif]>! [if> 10) Cette déclaration a suscité une demande de renseignements de la part de l'administrative fiscale cantonale (ci-après : l'AFC ou l'autorité intimée) en date du 5 janvier 2011. Elle souhaitait obtenir des précisions quant aux activités déployées par son administrateur-salarié, son taux d'activité, la base de calcul ayant permis de fixer son salaire, ainsi que l'identité exacte de tous ses actionnaires. ! [endif]>! [if> 11) Le 31 janvier 2011, A\_\_\_\_\_ a donné suite à cette demande. ! [endif]>! [if> M. C\_\_\_\_\_ travaillait à 100 % pour le groupe. Il définissait la stratégie du groupe, assumait la gestion opérationnelle et avait développé un programme informatique, compatible SAP, permettant un suivi logique des processus de transport et d'entreposage qui représentait le savoir-faire du groupe. Son salaire avait été fixé conformément aux règles habituellement admises (échelle valaisanne), en 2008 sur la base des résultats

provisionnels 2008, à savoir un salaire annuel de base généralement admis de CHF 448'200.-, auquel s'ajoutait un complément de salaire fonction du chiffre d'affaires réalisé et s'élevant à 2 % du chiffre d'affaires jusqu'à un million de recettes, à 1,18 % de un à cinq millions et à 1,16 % au-delà. Sur cette base, son salaire aurait pu s'élever à CHF 1'332'120.-, alors que son salaire effectif s'était monté à CHF 1'218'065.-. En 2009, le salaire avait été fixé de la même manière, en se basant sur le budget d'exploitation 2009 du groupe, qui prévoyait un résultat supérieur à celui de 2008. Il avait ainsi été arrêté à CHF 1'494'108.-. Malheureusement, l'exercice 2009 avait été frappé par la crise et les résultats n'avaient pas été à la hauteur des attentes. En tenant compte des chiffres d'affaires réalisés en 2009 et en appliquant le même calcul que pour 2008, le salaire de M. C\_\_\_\_\_ n'aurait pas dû excéder CHF 1'139'517.-. Parallèlement à des mesures « drastiques » de rationalisation appliquées au groupe, « M. C\_\_\_\_\_ avait d'ores et déjà adapté son salaire à la baisse pour 2010 et 2011, en le ramenant à CHF 322'600.- ». « Lissé sur la période 2008 à 2010 », le salaire effectif versé à M. C\_\_\_\_\_ était conforme aux règles généralement admises et correspondait aux salaires versés « aux directeurs de groupes de logistique de transports internationaux offrant des prestations équivalentes ». 12) Le 10 juin 2011, l'AFC a taxé A\_\_\_\_\_ pour l'année 2009 de façon définitive. [endif]>[if> Au titre du bénéficiaire net réalisé, elle a rapporté un montant de CHF 113'039.- au titre de « salaire excessif » (rubrique 01.128). Une partie du salaire de M. C\_\_\_\_\_ avait été considérée comme une prestation à l'actionnaire, sur la base d'un calcul communiqué parallèlement par pli séparé du même jour. 13) A\_\_\_\_\_ a formé réclamation contre cette taxation, par courrier du 12 juillet 2011. Le salaire de base retenu, même cumulé sur l'ensemble des sociétés du groupe, ne correspondait pas au salaire minimum d'une personne tierce exerçant une telle fonction. Le salaire était par ailleurs fixé pour l'année sur la base des budgets et ce n'était qu'au début de l'année suivante qu'il était possible de l'adapter en fonction des résultats passés et des « budgets corrigés ». [endif]>[if> 14) Le 2 août 2011, l'AFC a rejeté la réclamation. En substance, il convenait, en application de la jurisprudence cantonale, d'avoir recours, au titre de critère de comparaison externe, à l'application du calculateur de salaire en ligne de l'Observatoire genevois du marché du travail (ci-après : le calculateur OGMT). La taxation respectait ces exigences. [endif]>[if> 15) A\_\_\_\_\_ a porté ce prononcé devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) par acte du 2 septembre 2011, concluant à l'annulation de la reprise. [endif]>[if> Aucune pièce nouvelle n'a été produite. 16) Après avoir provoqué la détermination de l'autorité intimée, le TAPI a partiellement admis le recours par jugement du 29 octobre 2012, notifié le 9 novembre 2012, ramenant la reprise à CHF 87'187.-. [endif]>[if> 17) Par acte du 10 décembre 2012 remis au greffe de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), A\_\_\_\_\_ a recouru contre le jugement précité, concluant, sous suite de frais de dépens, à l'« irrecevabilité » de son recours et, en substance, à l'annulation de la reprise. [endif]>[if> A part les certificats de salaire de M. C\_\_\_\_\_ pour les années 2010 et 2011, ainsi que des pièces issues de la procédure, elle n'a produit aucune pièce nouvelle. 18) Le TAPI a renoncé à se déterminer le 4 janvier 2013. [endif]>[if> 19) Dans ses observations du 25 janvier 2013, l'AFC propose le rejet du recours et la confirmation du jugement de première instance. [endif]>[if> 20) A\_\_\_\_\_ a brièvement répliqué le 15 mars 2013. [endif]>[if> 21) A la suite de ces échanges, le 22 mars 2013, la cause a été gardée à juger. [endif]>[if> EN DROIT 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ ; 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du

12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). [endif]>![if> La conclusion de la recourante proposant l'irrecevabilité de son propre recours relève d'une inadvertance manifeste qui, remise dans le contexte des conclusions prises sur le fond du litige, ne prête pas à conséquence, la recevabilité du recours étant en tout état de cause examinée d'office par le juge administratif ( ATA/358/2014 du 16 mai 2014 consid. 2 ; cf. aussi l'art. 54 de la loi sur la procédure fiscale du 21 octobre 2001 - LPFisc – D 3 17). 2) La chambre administrative applique le droit d'office. Elle ne peut pas aller au-delà des conclusions des parties, sans toutefois être liée par les motifs invoqués (art. 69 LPA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (Pierre MOOR/Etienne POLTIER, Droit administratif, vol. II, Berne 2011, p. 300 ss.). Le recours peut être formé pour violation du droit y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation, ainsi que pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 61 al. 1 LPA). La chambre administrative n'a toutefois pas compétence pour apprécier l'opportunité de la décision attaquée, sauf exception prévue par la loi (art. 61 al. 2 LPA) et non réalisée en l'espèce.![endif]>![if> La détermination du bénéfice imposable faisant partie du droit harmonisé (art. 24 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 – LHID – RS 642.14), il y a lieu d'aborder le présent litige globalement pour l'impôt communal, cantonal et fédéral ( ATA/714/2012 du 30 octobre 2012, consid. 2). 3) L'objet du présent litige porte sur la question du salaire versé en 2009 par la recourante à son administrateur, allégué comme excessif - ou, autrement dit, fiscalement non admissible - par l'autorité intimée.![endif]>![if> Les premiers juges ont considéré qu'en application de la jurisprudence, il se justifiait de faire application du calculateur OGMT. De formation universitaire, l'administrateur de la recourante était âgé de 50 ans en 2009 et occupait la fonction litigieuse à 33 % d'activité. Il exerçait une fonction de cadre supérieur, ayant une ancienneté de sept années. Il effectuait les « travaux les plus exigeants » et travaillait 60 heures par semaine. Le salaire de base s'élevait à CHF 115'578.-, auquel il convenait d'ajouter CHF 20'000.-, 72'000.- et 150'634.- au regard du chiffre d'affaires réalisé. Le salaire admissible était de CHF 422'193.-, si bien qu'un salaire excessif de CHF 87'187.- avait été versé. Il convenait de le ramener dans le bénéfice réalisé par la recourante. Pour le surplus, il n'était pas vraisemblable que l'administrateur réalise 40 heures d'activité - ou 20 heures par jour - pour chacune des trois sociétés du groupe. La recourante n'avait pas démontré la durée effective du travail hebdomadaire de son directeur, si bien qu'il y avait lieu de retenir 60 heures, compte tenu du fait qu'il devait accomplir des fonctions essentielles liées au développement de tout le groupe de sociétés. Une rémunération maximale de CHF 422'193.- pour un taux d'activité de 33 % tenait parfaitement compte de tous les éléments qui, selon la recourante, permettraient de retenir des valeurs supérieures. La recourante critique cette appréciation. Sans remettre en cause l'emploi de la méthode valaisanne ni les calculs auxquels a procédé l'instance précédente, elle dénonce son caractère « exagérément schématique » et ne tenant « aucunement compte des circonstances du cas d'espèce ni de la réalité économique de la société ». Elle conteste le fait que la condition du caractère insolite et d'emblée reconnaissable de l'opération soit réalisée. Enfin, elle dénonce l'application du salaire brut moyen médian, au détriment de celle du salaire supérieur. Or, son administrateur était le président des trois sociétés du groupe. Ses activités et responsabilités seraient donc « particulièrement accrues ». Le salaire de CHF 482'295.- ne pouvait être considéré comme excessif. L'autorité intimée confirme s'être basée sur les données du calculateur OGMT. Les paramètres retenus dans sa mise en œuvre n'avaient pas été remis en cause par la recourante, qui n'avancé aucune

autre preuve que ses propres allégations. Si le chiffre d'affaires de la recourante avait en effet diminué en 2009, ses frais de personnel avaient, eux, augmenté en 2009 puis 2010. Celle-ci avait par ailleurs versé un dividende de CHF 1'800'000.- à son administrateur sur l'exercice 2009. Ce dernier aurait pu adapter son salaire dans le courant de l'année 2009, lorsque la baisse du chiffre d'affaires s'est ressentie - ce que la recourante conteste dans sa réplique. La jurisprudence commandant l'application du salaire supérieur ne trouvait pas application en l'occurrence, compte tenu de la situation particulière des bénéficiaires des salaires litigieux. A teneur du dossier, aucun élément déterminant ne justifiait de contrevenir à la jurisprudence constante en faisant application du salaire supérieur.

4) 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, qui comprend, selon l'art. 58 al. 1 let. a LIFD, le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent. L'art. 58 al. 1 let. b et c LIFD instaure des règles correctrices. L'art. 58 al. 1 let. b LIFD précise que le bénéfice net imposable comprend aussi tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial. Il s'agit d'une règle générale de réintégration de charges. Cette règle est explicitée par une énumération non exhaustive de cinq tirets exposant des exemples « tels que » les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par ledit usage (Peter LOCHER, *Kommentar zum DBG*, 2004, II partie, n° 86 ad art. 58 LIFD).

b. 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 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 la 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\_421/2009 du 11 janvier 2010 ; 2C\_188/2008 du 19 août 2008 ; ATA/633/2011 et ATA/152/2011 précités ; Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4 ème éd., 2012, p. 236 n. 41 et les références 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 (Emily MELLER/Jessica SALOM, *Le salaire excessif en droit fiscal suisse*, RDAF 2011 II, p. 105, 110 et les références citées).

c. 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 les bénéficiaires de la prestation, ont conduit à l'octroi d'une prestation insolite (ATA/346/2014 du 13 mai 2014 consid. 6 et les arrêts cités). Il appartient au contribuable non seulement d'alléguer les éléments de fait pertinents, 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).

d. La chambre de céans a récemment eu l'occasion de poser les principes applicables en matière de salaire excessif à l'ATA/346/2014 précité, auquel on peut donc se référer.

5) La recourante fait valoir que l'application du calculateur OGMT amènerait à un résultat « exagérément schématique ». Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, il est possible de se fonder sur des statistiques 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. Cette méthode induit un certain schématisme

qui a l'avantage d'assurer l'égalité de traitement entre les personnes travaillant dans la même branche. Ce schématisme doit toutefois rester dans certaines limites et ne pas tomber dans l'arbitraire (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_188/2008 du 19 août 2008 consid. 5.2). La notion d'arbitraire et ses réquisits procéduraux ont été récemment abordés à l'ATA/622/2013 du 24 septembre 2013 consid. 3, auquel il convient ainsi de se rapporter. En l'espèce, la recourante se contente de dénoncer de façon purement appellatoire, et sans aucunement étayer ses allégués par des éléments de preuve - alors que le fardeau de la preuve lui incombe exclusivement en la matière (cf. consid. 4c supra) -, l'application du calculateur OGMT. Or, force est de constater qu'aucun élément régulièrement établi par la procédure ne permet de retenir que le résultat auquel sont parvenus les premiers juges serait choquant au point d'apparaître comme constitutif d'un abus du pouvoir d'appréciation, c'est-à-dire non simplement critiquable ou discutable, mais absolument inadmissible. Le moyen apparaît partant irrecevable. Il est, quoiqu'il en soit, infondé. En effet, ainsi que le relève pertinemment l'autorité intimée, vu la baisse conséquente de son chiffre d'affaires sur l'année 2009 (qui, vu son ampleur, n'est certainement pas apparue soudainement en fin d'année), il aurait été possible à la recourante, en cours d'année, d'ajuster le salaire attribué à son administrateur. Bien qu'ayant contesté cette affirmation, la recourante n'a toutefois produit aucun élément de preuve - par exemple, un procès-verbal de son conseil d'administration constatant l'impossibilité de procéder à un réajustement, ou encore des éléments comparatifs permettant d'établir que la réalité du marché serait toute autre - permettant d'étayer un tant soit peu la réalité économique qu'elle décrit à l'appui de son grief. En outre, cette thèse, à la supposer rendue vraisemblable, serait quoi qu'il en soit battue en brèche par le fait que les frais de personnel de la recourante ont régulièrement augmenté en 2009 et 2010. Il suit de là que le caractère insoutenable de l'application au cas d'espèce du calculateur OGMT n'est nullement démontré. A le supposer recevable, le moyen doit donc être rejeté. 6) La recourante fait valoir que le salaire supérieur aurait dû être pris en considération. A l'ATA/300/2014 du 29 avril 2014, la chambre de céans a soigneusement examiné la casuistique en la matière. Elle en a conclu que la jurisprudence prévoit 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, il n'est pas contesté que l'administrateur de la recourante occupe une fonction d'administrateur en soi lourde en termes de responsabilité. Force est, cela étant, de constater qu'aucun élément de preuve permettant d'étayer, au-delà du simple chiffre d'affaires réalisé par la recourante - élément qui ne saurait de toute évidence suffire -, le caractère « manifestement exceptionnel » de la fonction occupée par l'administrateur, n'a été produit. En particulier, la production du cahier des charges, d'un descriptif des fonctions et rôles de l'administrateur au sein de la recourante aurait permis de déterminer précisément ce qu'il en était, ce qui n'a pas été fait, malgré un double échange d'écritures. Certes, la recourante a allégué que le groupe emploierait plus de cent personnes ; cet élément de fait n'est toutefois pas démontré, étant rappelé que le fardeau de la preuve lui incombait. A cela s'ajoute le fait que M. C\_\_\_\_\_ n'est pas administrateur unique, mais au contraire secondé par quatre administrateurs et trois directeurs à la direction de la recourante. Dans ces circonstances, l'instance précédente pouvait, sans violer le droit

fédéral, se baser sur le salaire médian dans son appréciation du litige. Mal fondé, le grief soulevé doit être rejeté. 7) La recourante se plaint enfin du fait que l'autorité inférieure aurait à tort considéré que la condition de la connaissance du caractère insolite de l'opération était réalisée. La disproportion entre les salaires versés et ceux qui l'auraient été à un tiers ne peut s'expliquer que par la qualité d'actionnaire de l'administrateur. L'importance de cette prestation, soit CHF 87'187.- (soit CHF 509'380.- - CHF 422'193.-), pour une société qui a réalisé un bénéfice net de CHF 40'776,38 en 2009, accordée sans contre-prestation, n'a pas par ailleurs pu échapper à la recourante (cf. consid. 4b supra). Enfin, ce qui a déjà été dit ci-dessus au consid. 5 vaut mutatis mutandis ici : la « réalité économique » alléguée par la recourante n'est pas prouvée, et, à supposer que tel fut le cas, la baisse conséquente de son chiffre d'affaires sur l'année 2009 aurait pu et dû l'amener, en cours d'année, à ajuster le salaire attribué à son administrateur. Enfin, cette thèse, même à la supposer rendue vraisemblable, serait quoi qu'il en soit battue en brèche par le fait que les frais de personnel de la recourante ont régulièrement augmenté en 2009 et 2010, ainsi que par le versement d'un dividende conséquent sur l'année 2009 précisément. Mal fondé, le moyen est rejeté. 8) Pour le surplus, la recourante ne critique pas le résultat auquel est parvenue l'instance précédente, ni les paramètres retenus dans ce cadre, sous réserve des griefs rejetés ci-dessus. Ainsi, en retenant que la recourante avait procédé à une distribution dissimulée de bénéfice en octroyant un salaire excessif à son administrateur et qu'il convient d'ajouter au bénéfice net imposable de la période fiscale 2009 la différence entre les salaires versés et ceux admissibles fiscalement, les premiers juges n'ont violé ni le droit fédéral, ni le droit cantonal harmonisé. Le recours doit donc être rejeté, dans la mesure où il est recevable. 9) Vu l'issue du recours, un émolument 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.