

GE_GERICHTE DCCR/130/2010 vom 1. Februar 2010

GE Cour de justice, 2010-02-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_DCCR_130_2010

FR: GE_GERICHTE DCCR/130/2010 du 1 février 2010

IT: GE_GERICHTE DCCR/130/2010 del 1 febbraio 2010

Erwägungen

E. 1

La Commission cantonale de recours en matière administrative, qui a repris depuis le 1er janvier 2009 les compétences des Commission cantonale de recours en matière d'impôts et Commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (art. 162 al. 4 de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 – LOJ – E 2 05), connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'Administration fiscale cantonale (art. 56X al. 2 et 56Y LOJ ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 – LIFD – RS 642.11 et art. 5 du règlement d'application de diverses dispositions fiscales fédérales du 30 décembre 1958 – RDDFF – D 3 80.04 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du

E. 1.6

% sur le solde (arrêt précité du 27 juin 2005, FI.2004.0127 et réf. cit.). L'étape suivante consiste à soustraire du salaire annuel effectivement versé le montant obtenu au titre de salaire de base statistique ainsi que la participation au chiffre d'affaires. Le résultat obtenu est ensuite ajouté au bénéfice net déclaré par la société, et constitue un sous-total (appelé « bénéfice restant » dans la jurisprudence vaudoise) permettant de définir la part au bénéfice admissible. L'importance de cette part est fonction du nombre de personnes travaillant dans l'entreprise : en-dessous de 20 personnes, cette part peut être d'un tiers, et d'un quart au-delà. Pour finir, le salaire de base annuel, la participation au chiffre d'affaires et la part au bénéfice sont additionnés, et constituent le salaire conforme aux usages commerciaux, c'est-à-dire fiscalement admissible. La différence avec le salaire effectivement versé par la société constitue la part excessive qu'il convient de reprendre au titre de distribution dissimulée de bénéfice. Dans une affaire récente (DCCR n° 69 du 26 février 2007), la Commission cantonale de recours en matière d'impôts a appliqué, afin de déterminer le salaire de base annuel, la méthode valaisanne en recourant au calculateur de salaire en ligne de l'Observatoire genevois du marché du travail (OGMT – www.unige.ch/ses/lea/oue/projet/salaires/ogmt/), ci-après le calculateur, car celui-ci tenait compte non seulement du salaire mensuel brut médian standardisé dans la branche économique du « commerce de détail » où exerçait principalement la société recourante, mais aussi du niveau des qualifications requises pour le poste de travail, de la difficulté des tâches exécutées ainsi que de la formation, de l'ancienneté, de l'âge et de la position hiérarchique du salarié concerné. Ladite

- 11/16 - A/1594/2007 commission a aussi pris en compte qu'une partie des activités de l'entreprise recourante relevait également du « commerce de gros et intermédiaires du commerce », où les salaires admissibles étaient plus élevés, pour arriver à la conclusion que les salaires en cause n'étaient pas excessifs.

Contrairement à ce qui semble ressortir de l'arrêt rendu ensuite dans la même affaire par le Tribunal administratif (ATA/645/2007 du 18 décembre 2007), lequel a confirmé le salaire de base retenu par l'administration et non celui, plus élevé, retenu par la commission, cette dernière ne s'est pas écartée de la méthode valaisanne, qu'elle a intégralement appliquée de la façon décrite ci-dessus. La divergence de point de vue ne concerne que la manière d'estimer le salaire de base fiscalement admissible, avant de procéder aux étapes suivantes de la méthode. A cet égard, l'utilisation du calculateur de salaire en ligne de l'OGMT, qui se fonde sur les données statistiques du secteur privé pour le canton de Genève de l'enquête suisse sur la structure des salaires, prend en compte les particularités de chaque salarié, à savoir sa position dans l'entreprise, son ancienneté dans celle-ci, sa formation, son âge, etc. Dans cette mesure, il s'agit de données statistiques plus fines, qui correspondent au principe selon lequel le salaire excessif doit être déterminé en prenant en considération toutes les circonstances propres au cas d'espèce. Quand bien même les renseignements relatifs à la marche de l'entreprise font défaut, obligeant alors à faire usage de la méthode valaisanne, cette dernière ne peut basculer dans un schématisme absolu en ignorant les possibilités statistiques de distinguer différentes catégories de salariés, d'entreprises, etc.

Pour sa part, le Tribunal fédéral a confirmé l'arrêt précité du Tribunal administratif (Arrêt 2C_188/2008 du 19 août 2008), en retenant que si le cahier des charges relatif au poste en cause ainsi que la fonction des personnes concernées est pris en considération, et que le salaire de base sélectionné correspond aux responsabilités des personnes concernées, ce schématisme est acceptable et n'aboutit pas à un résultat arbitraire. Le calcul du salaire fiscalement déductible effectué par l'administration a donc été confirmé. Rendu dans le cadre de l'examen de l'interdiction de l'arbitraire, cet arrêt ne fait qu'admettre un certain schématisme, et n'exclut certainement pas la possibilité de définir le salaire de base le plus proche du marché en se servant du calculateur OGMT mentionné ci-dessus. 6. La commission tient à préciser que les critiques adressées par la recourante à l'encontre la méthode valaisanne ne peuvent être prises en considération : en effet, celle-ci été avalisée par le Tribunal administratif dans son arrêt du 18 décembre 2007, qui se référait à la pratique ou à la jurisprudence d'autres cantons ou encore de l'Administration fédérale des contributions. Cette méthode, a pour objectif de fixer un salaire raisonnable pour les administrateurs en tenant compte de leur

- 12/16 - A/1594/2007 secteur d'activité, de leurs responsabilités, du chiffre d'affaires de l'entreprise et du nombre de collaborateurs employés par celle-ci. La méthode valaisanne introduit un certain schématisme qui a l'avantage d'assurer l'égalité de traitement entre contribuables travaillant dans le domaine de la même branche, en l'espèce l'architecture. La recourante ne saurait ainsi se prévaloir de sa situation unique sur le marché pour octroyer des salaires excessivement élevés. Elle ne propose pas d'autre système permettant de déterminer objectivement une limite de salaire raisonnable. Par ailleurs, rien n'indique à la lecture des arrêts susmentionnés que la méthode valaisanne ne serait appropriée que pour certaines branches économiques et pas pour des entreprises dégageant une marge bénéficiaire importante par rapport au chiffre d'affaires. Au vu de ce qui précède, la commission fera application de la méthode valaisanne pour déterminer si les salaires versés par la société sont excessifs et emploiera le calculateur 2006 de l'OGMT pour fixer le salaire de base. Compte tenu du résultat obtenu par la méthode valaisanne, qui est subsidiaire, il n'y a pas lieu de se prononcer sur la question de savoir si la méthode proposée par la contribuable conduisant à la fixation d'un salaire de 400'000 fr. est admissible en

l'espèce.

E. 4

La société conteste la détermination du salaire admissible effectuée par l'administration.

E. 5

Conformément à l'article 58 alinéa 1 lettre b LIFD, sont considérés comme bénéfice 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.

- 7/16 - A/1594/2007 Les prestations qu'une société anonyme fait directement ou indirectement à ses actionnaires, à ses participants ou à des personnes la ou les touchant de près, sans contre-prestation, c'est-à-dire à titre volontaire, et qu'elle n'aurait pas faites à des tiers qui lui sont étrangers dans les mêmes circonstances, ne sont pas justifiées par l'usage commercial et doivent être ajoutées à son rendement, car elles n'ont pas le caractère de frais généraux pour la société (Archives 56, 247). Le Tribunal fédéral recourt aussi aux notions de distribution dissimulée de bénéfice et de prestation appréciable en argent (RDAF 1995, p. 38ss). Pour qu'il y ait « prestation » trois conditions doivent être remplies, à savoir : a. il faut qu'il s'agisse d'une prestation à laquelle ne correspond pas une contre-prestation équivalente, de sorte qu'elle entraîne un appauvrissement de la société ; b. il faut que cette prestation soit destinée à un sociétaire ou à une personne proche du sociétaire, étant entendu que cette prestation n'aurait pas été versée si son bénéficiaire avait été un tiers étranger à la société ; c. il faut enfin que la disproportion entre prestation et contre-prestation soit manifeste et ait été reconnaissable pour les organes sociaux, de sorte qu'ils ont pu se rendre compte qu'elle représentait un avantage consenti au sociétaire ou à une personne proche (RYSER et ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 1994, p. 241). Ces prestations appréciables en argent peuvent apparaître de diverses façons. Elles peuvent être réalisées par un accroissement injustifié des frais généraux, notamment par les versements de salaires excessifs (Revue fiscale 1996 46ss, 47 ; JdT 1969 1 597-598). La jurisprudence a confirmé que la prise en charge par une société de frais d'entretien de l'actionnaire était constitutive de prestations appréciables en argent (Archives 63, 145). Il en est de même en cas de salaire excessif versé par la société à l'actionnaire directeur (RDAF 1997 II 507, RF 2003 p. 290). Selon le Tribunal fédéral, la société doit 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 (Arrêt 2A.223/2000 du 23 juin 2000). En outre, quiconque effectue des paiements qui ne sont pas justifiés par des documents doit en supporter les conséquences, c'est-à-dire s'attendre à ce que ses versements soient qualifiés de prestations appréciables en argent (ATA F. du 21 mai 1996 ; Archives 56, 436/437 consid. 4a ; 60, 564/565 consid. 3 ; DCCR n° 97 de 2003).

- 8/16 - A/1594/2007 L'autorité fiscale est en droit de présumer que la prestation a été faite à un actionnaire ou à une personne le touchant de près lorsque cette conclusion s'impose impérativement et qu'aucune autre explication du déroulement de l'opération insolite ne peut être trouvée (SJ 1994 p. 289). Il est admis, en droit commercial et fiscal suisse, que la société peut conclure des contrats avec ses actionnaires, pour autant qu'elle le fasse aux mêmes conditions que celles qu'elle accorderait à des tiers. Ces principes sont valables

également s'agissant du contrat de travail conclu entre la société et le directeur actionnaire. L'employeur dispose d'une liberté d'appréciation dans la fixation du salaire de son personnel. Il n'en demeure pas moins que l'autorité fiscale doit être à même, ne serait-ce que pour éviter des abus, de vérifier le bien-fondé de la rémunération qu'une société sert à son directeur-actionnaire (Revue fiscale 2003 p. 296 et références citées), en appréciant si la société aurait accordé une prestation à des conditions identiques à un tiers qui n'aurait aucun lien avec elle (ATA G. SA du

E. 7

Z___, né en 196X, dont le salaire est contesté, est l'administrateur d'une société de gestion de fortune. Il est titulaire d'un diplôme européen d'analyste financier et de gestionnaire de fortune, ainsi que d'un diplôme de formation en gestion de fortune. Il gère des avoirs de l'ordre de 300 millions de francs. Il déclare que son expérience bancaire remonte à 1983. S'agissant du niveau de qualification et du domaine d'activité, l'intéressé est en charge des travaux les plus difficiles et a pour mission la définition de la stratégie de l'entreprise. Le salaire médian mensuel brut déterminé par le calculateur pour Z___ s'élève à 23'730 fr. Le résultat obtenu correspond au salaire mensuel brut, y compris les cotisations sociales à la charge du salarié, divers versements de primes et autres commissions, un douzième de l'éventuel treizième (quatorzième ou énième) salaire et un douzième des paiements spéciaux annuels irréguliers. En revanche, il ne correspond pas à la rémunération des heures supplémentaires, les allocations familiales et les allocations pour enfants, etc. La recourante a allégué – sans toutefois le prouver – que le précité effectuait 55 heures de travail par semaine, weekends et déplacement à l'étranger en sus. Compte tenu de la difficulté des tâches exécutées par l'administrateur et de la nature de ses responsabilités, la commission estime conforme à la réalité économique qu'il effectue des heures supplémentaires. En l'absence de preuve, elle fixera le nombre d'heures hebdomadaires à 60.

- 13/16 - A/1594/2007 Le salaire médian mensuel brut s'élève ainsi à 35'595 fr., soit 427'140 fr. par année. Ce montant est valable pour l'année 2006. Or, l'année fiscale litigieuse est 2005, de sorte qu'il y a lieu de désindexer le montant de 427'140 fr. Pour ce faire, la commission se fondera sur les variations de l'indice genevois des prix à la consommation. En décembre 2005, l'indice se montait à 106.2 et en décembre 2006, il ascendait à 107.0. La désindexation se calcule ainsi : $427'140 \text{ fr.} \cdot 106.2 / 107 = 423'946 \text{ fr.}$

E. 8

Une fois les salaires de base déterminés, il y a lieu de calculer la participation au chiffre d'affaires. La société a déclaré un chiffre d'affaires de 2'794'933 fr. Tranche de CA Jusqu'à 1 mio 2 % 1'000'000 20'000 Jusqu'à 5 mios 1.8% 1'794'933 32'309
2'794'933 52'309

La participation au chiffre d'affaires se monte à 52'309 fr.

E. 9

Ensuite, il faut calculer la part au bénéfice de la recourante, qui emploie 2 collaborateurs. La société a déclaré un bénéfice de 541'486 fr. La part au bénéfice se calcul comme suit :
Bénéfice net 541'486 Salaires versés 660'926 - Salaire de base -423'946 - Supplém. en fonction du CA -52'309 Sous-total 726'157 Part au bénéfice 242'052

La part au bénéfice ascende à 242'052 fr.

E. 10

Enfin, l'on peut déterminer si les salaires versés par la société sont excessifs ou non. Salaire de base 423'946 Supplément en fonction du CA 52'309 Part au bénéfice 242'052 Rémunération maximum 718'307 Salaires effectifs 660'926 Salaires excessifs -57'381 En fin de compte, il appert que le salaire versé par la société à son administrateur ne se révèle pas excessif. Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct et le dossier renvoyé à l'administration pour nouvelle taxation en ce - 14/16 - A/1594/2007 sens que la société soit taxée sur la base du salaire qu'elle a effectivement versé à l'administrateur, soit 660'926 fr. II. Impôt cantonal et communal

E. 11

La société conteste la détermination du salaire admissible effectuée par l'administration.

E. 12

L'article 12 lettres a et h de la loi sur l'imposition des personnes morales (LIPM – D 3 15) prévoit que sont considérés comme bénéfice net imposable le bénéfice net tel qu'il résulte du compte de profits et pertes, 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. Cette disposition correspond à l'article 58 alinéa 1 lettre b LIFD. Bien qu'elles ne le mentionnent pas expressément, les deux dispositions susmentionnées, soit l'article précité et l'article 58 alinéa 1 lettre b LIFD, visent notamment les distributions dissimulées de bénéfice, soit des prélèvements qui ne sont pas conformes au droit commercial et qui doivent donc être réintégrés au bénéfice imposable. Rédigé différemment de l'article 58 alinéa 1 lettre b LIFD, l'article 12 lettre h LIPM est toutefois conforme à cette disposition. Il s'impose d'y apporter une interprétation identique, laquelle est souhaitée par le droit fédéral conformément au principe de l'harmonisation verticale (Arrêt du Tribunal fédéral 26 octobre 2004 in RDAF 2005 II 123, p. 127). En outre, les principes jurisprudentiels applicables en l'espèce sont les mêmes pour l'IFD et l'ICC.

E. 13

Il s'ensuit que les considérations développées ci-dessus pour l'impôt fédéral direct s'appliquent également à l'impôt cantonal et communal. En fin de compte, il appert que le salaire versé par la société à son administrateur ne se révèle pas excessif. Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal et le dossier renvoyé à l'administration pour nouvelle taxation en ce sens que la société soit taxée sur la base du salaire qu'elle a effectivement versé à l'administrateur, soit 660'926 fr.

E. 14

En application des articles 144 alinéa 1 LIFD, 52 alinéa 1 LPFisc, 87 alinéa 1 LPA, la contribuable, qui obtient gain de cause, est dispensée du paiement d'un émoulement.

- 15/16 - A/1594/2007 Vu l'issue du litige, et compte tenu du fait que la société a eu recours aux services d'un avocat, la commission allouera à la contribuable une indemnité de procédure de 1'500 fr. à la charge de l'Etat de Genève, soit pour lui le Département des finances (art. 87 al. 2 LPA).

- 16/16 - A/1594/2007

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