

# **GE\_GERICHTE JTAPI/225/2021 vom 8. März 2021**

GE Cour de justice, 2021-03-08, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_JTAPI\\_225\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_225_2021)

FR: GE\_GERICHTE JTAPI/225/2021 du 8 mars 2021

IT: GE\_GERICHTE JTAPI/225/2021 del 8 marzo 2021

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

### **E. 2**

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

### **E. 3**

Le litige porte sur la conformité au droit des reprises effectuées par l'AFC-GE au niveau du bénéfice de la société, à titre de salaire excessif.

### **E. 4**

Selon l'art. 58 al. 1 let. 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.

- 6/12 - A/2228/2020 Bien que rédigé autrement, l'art. 12 let. h de la loi genevoise sur l'imposition des personnes morales (LIPM - D 3 15) est d'une teneur équivalente, puisqu'il prévoit que les tantièmes, ainsi que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial sont considérés comme bénéfice imposable.

### **E. 5**

Les dispositions précitées 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 (ATA/778/2016 du 13 septembre 2016 ; ATA/94/2016 du 2 février 2016). Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont remplies : 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 les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 57 consid. 2.2).

## **E. 6**

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 (ATA/778/2016 du 13 septembre 2016 ; ATA/94/2016 du 2 février 2016). Bien qu'il n'appartienne pas à l'administration 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 soit 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/94/2016 du 2 février 2016). 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. 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 3.3). Les comparaisons entre branches, c'est-à-dire les salaires qui sont effectivement versés dans la même branche pour des fonctions de même nature, peuvent également servir d'aide à la détermination d'un salaire justifié par l'usage commercial (Peter BRÜLISAUER,

- 7/12 - A/2228/2020 Marco MÜHLEMANN in Martin ZWEIFEL, Michael BEUSCH, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3ème éd. 2017, art. 58, § 306, p. 1289 et la réf.).

## **E. 7**

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 valaisanne », qui a reçu l'aval de l'administration fédérale des contributions et a été confirmée par la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_660/2014 du 6 juillet 2015 consid. 6.2 et les références citées). 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/778/2016 du 13 septembre 2016 consid. 10c et les arrêts cités). Enfin, 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.

## **E. 8**

La jurisprudence du Tribunal fédéral n'exclut pas qu'un actionnaire minoritaire puisse recevoir une distribution dissimulée de bénéfice. Le Tribunal fédéral a ainsi imputé une distribution dissimulée de bénéfice à un membre du conseil administration possédant six

actions de l'entreprise et dans plusieurs affaires à un actionnaire minoritaire. Tel sera typiquement le cas lorsque, au regard des circonstances, le minoritaire dispose d'une beherrschende Stellung dans la société distributrice. Il en va typiquement ainsi lorsque l'actionnaire minoritaire préside par exemple le Conseil d'administration de la société. Cela étant, ce critère de domination ne constitue toutefois qu'un indice parmi d'autres. La doctrine, quant à elle, est divisée sur cette question. Certains auteurs estiment que ce contrôle sur l'entreprise (Beherrschungsmöglichkeit) fait partie des éléments constitutifs de la notion de distribution dissimulée de bénéfice. Partant, une distribution dissimulée de bénéfice à un actionnaire minoritaire est uniquement concevable si la position de cette personne est « compensée » par certains droits sociaux lui permettant d'exercer ce contrôle. En l'occurrence, selon GEHRIG, cette position peut découler (i) d'actions à droit de vote privilégié, (ii) des statuts ou encore (iii) d'une convention d'actionnaires permettant au porteur de parts de siéger au conseil d'administration et d'influer sur les décisions de l'entreprise. De simples circonstances économiques ou même personnelles (rapports familiaux) ne sont au contraire pas déterminantes. Pour d'autres auteurs, en revanche, seul est déterminant le fait que la prestation repose sur le rapport de participation (causa societatis). Lorsque cette condition est réalisée, peu importe alors que le bénéficiaire soit un actionnaire majoritaire ou minoritaire (Robert DANON in

- 8/12 - A/2228/2020 Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2ème édition, 2017, art. 58, § 107-199, p. 1109-1110 et les réf.).

## **E. 9**

Depuis mars 2019, le calculateur national des salaires, publié en ligne à l'adresse : « <https://entsendung.admin.ch/Calculateur-de-salaires/lohnberechnung> » par le SECO, remplace le calculateur de l'OGMT (JTAPI/532/2020 du 22 juin 2020 ; JTAPI/878/2019 du 7 octobre 2019). Ce nouvel outil permet en effet d'obtenir à la fois des résultats spécifiques au marché du travail genevois ainsi que pour l'ensemble de la Suisse. Comme son prédécesseur genevois, le calculateur national des salaires repose sur un modèle statistique établi à l'aide des données de l'enquête suisse sur la structure des salaires, menée tous les deux ans par l'office fédéral de la statistique auprès d'un échantillon d'entreprises. La dernière enquête reflète la situation du secteur privé en 2016.

## **E. 10**

Selon la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_124/2016 du 31 janvier 2017 consid. 6.2 et les réf.), il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale. En revanche, il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve. En ce qui concerne les prestations appréciables en argent faites par une société, sans contre-prestation, à ses actionnaires, c'est en principe à l'autorité fiscale qu'il appartient de les prouver. Le contribuable n'a donc pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'on ne puisse lui reprocher une violation de ses devoirs de collaboration.

## **E. 11**

En l'occurrence, la société conteste l'applicabilité de la « méthode valaisanne » au motif d'une part, qu'elle ne tient pas compte de l'extraordinaire performance réalisée par les associés, et d'autre part, qu'elle ne dispose d'aucun intérêt d'ordre fiscal à distribuer des

salaires excessifs, compte tenu de l'imposition partielle des dividendes introduite par la RIE II.

#### **E. 12**

Ce dernier argument doit être rejeté. Depuis l'entrée en vigueur de la RIE II, du point de vue de l'actionnaire, il est certes vrai que, fiscalement parlant, percevoir un dividende se révèle plus intéressant que recevoir un salaire, puisque le premier n'est imposable que partiellement, alors que le second est taxé en plein. Toutefois, la RIE II n'a en rien changé le principe suivant lequel sont seules déductibles les charges justifiées par l'usage commercial et, a contrario, celles qui ne le sont pas, sont rajoutées au bénéfice imposable de la société. Or, le présent litige porte précisément sur le caractère conforme à l'usage commercial de la rémunération des associés.

#### **E. 13**

La société justifie le montant des salaires octroyés aux associés par leur performance extraordinaire, qui s'est notamment traduite par une hausse en 2018 du bénéfice de 143 % par rapport à l'exercice précédent, celui-ci ayant crû de

- 9/12 - A/2228/2020 CHF 109'089.- à CHF 264'727.-, si bien que la société ne s'est pas appauvrie du fait de l'octroi des salaires. Dans ses écritures, elle consacre des développements au sujet de leur profil professionnel, ainsi que de leurs réalisations.

#### **E. 14**

La question de savoir si la société s'est appauvrie en octroyant aux associés les salaires litigieux revient à déterminer si ces rémunérations se révèlent conformes au prix du marché. Malgré une demande de renseignements de l'AFC-GE en ce sens du 12 novembre 2019, la contribuable n'a jamais expliqué la manière dont elle a déterminé le salaire des précités. Tout au plus s'est-elle contentée d'exposer, dans sa réponse du 24 février 2020 à ladite lettre, qu'ils percevaient un salaire mensuel fixe de CHF 30'000.- (versé douze fois l'an), auquel s'ajoutait un bonus fixé en fonction de la performance. Cependant, la société n'a produit ni contrat, ni aucune autre pièce permettant de comprendre comment elle a calculé la part fixe et variable de la rémunération des associés, figurant sur leur certificat de salaire. Exprimé autrement, la politique salariale de la recourante n'est pas connue. La société estime insuffisants les salaires admissibles déterminés au moyen du calculateur du SECO, pour le motif qu'ils ne sont pas représentatifs de l'activité exercée par les associés, dont leur créativité se révèle exceptionnelle. Toutefois, elle ne fournit aucun exemple chiffré démontrant que les rémunérations litigieuses sont comparables à celles versées dans la même branche et pour des fonctions de même nature. En d'autres termes, elle ne démontre pas que les salaires de ses associés reflètent le prix du marché. Elle admet même dans sa réclamation qu'aucun exemple comparable n'existe sur le marché.

#### **E. 15**

La société objecte encore que MM. C \_\_\_\_\_ et D \_\_\_\_\_ en qualité de porteurs de parts minoritaires, n'auraient pas eu le pouvoir de s'octroyer une rémunération telle qu'ils ont perçue en l'espèce. M. B \_\_\_\_\_ les avait rétribués en considérant leur contribution à l'entreprise. Quoi qu'il en soit, un tiers placé dans les mêmes circonstances aurait bénéficié de la même rémunération.

#### **E. 16**

La recourante ne peut être suivie. Ainsi qu'elle l'a exposé dans sa lettre à l'AFC-GE du 24 février 2020, MM. B\_\_\_\_\_, C\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_ occupent les fonctions respectives de Chief executive officer (CEO), Managing director A\_\_\_\_\_ et creative and strategy chief officer. Les deux derniers ont perçu un salaire pour ainsi dire identique (CHF 493'100.- et CHF 494'000.-), tandis que la rémunération dont a bénéficié M. B\_\_\_\_\_ s'est élevée à CHF 595'500.-. Ce montant peut s'expliquer par le fait qu'il occupait le poste de directeur général, de directeur financier et de directeur des ressources humaines, ainsi que la contribuable l'a expliqué dans son recours. Le tribunal considère que le fait que MM. C\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_ ne détiennent qu'une part minoritaire au capital de la société ne suffit pas à exclure qu'ils puissent avoir bénéficié d'une prestation appréciable en argent de la part de la

- 10/12 - A/2228/2020 recourante. En effet, de par leurs réalisations, abondamment mises en avant par la recourante, ils doivent – à l'instar de M. B\_\_\_\_\_ – être considérés comme des animateurs de la société, qui exercent une influence déterminante sur la marche des affaires de l'entreprise.

#### **E. 17**

Au vu de ce qui précède, c'est à bon droit que l'AFC-GE a déterminé les reprises au titre de salaire excessif en se fondant sur le calculateur du SECO et la « méthode valaisanne », étant rappelé que cette méthode a été approuvée par la jurisprudence. Dans sa réponse, l'autorité intimée a accepté de tenir compte d'une durée hebdomadaire de travail de 60 heures (au lieu de 55 heures) et de prendre en considération le salaire supérieur (dernier quartile), et non le salaire médian. Elle a joint en annexe à sa réponse le détail du calcul des reprises, dont le montant est réduit par rapport à celui déterminé initialement. Les redressements se résument comme suit :

Total M. B_____	M. C_____	M. D_____	Salaire effectif	1'582'600	595'500	493'100	494'000		
Salaire de base SECO	-672'672	-220'716	-228'972	-222'984	Supplément en fonction du chiffre d'affaires	-147'791	-55'611	-46'048	-46'132
Part au bénéfice	-342'288	-128'796	-106'649	-106'843	Salaire excessif	419'849	190'377	111'431	118'041

Ces calculs ne sont pas contestés en tant que tels par la société, si bien qu'ils seront confirmés.

#### **E. 18**

La société fait valoir en déduction de son bénéfice des allocations pour frais forfaitaires de représentation, à calculer sur le salaire des associés. L'AFC-GE s'y oppose, en se prévalant du principe de déterminance et de l'autorité du bilan.

#### **E. 19**

En ce qui concerne la reprise des frais forfaitaires de représentation, la circulaire (« Information ») n° 6/2005 de l'AFC-GE du 7 décembre 2005 précise que l'allocation forfaitaire pour frais de représentation ne fait pas partie du revenu imposable pour autant qu'elle ne dépasse pas 5 % du salaire brut pour la première tranche de revenu annuel limitée à CHF 250'000.- et 10% pour la tranche de salaire brut total dépassant CHF 250'000.-, la déduction forfaitaire maximale étant limitée à CHF 100'000.-.

#### **E. 20**

Le principe de déterminance formel implique que le contribuable est lié par les écritures enregistrées dans les comptes qu'il remet avec sa déclaration fiscale. Il ne

- 11/12 - A/2228/2020 peut, sous réserve de dispositions légales spécifiques du droit fiscal ou de l'application du principe de la bonne foi, se prévaloir d'une réalité autre que celle ressortant des comptes commerciaux. L'autorité du bilan commercial tombe en revanche lorsque des normes impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 137 II 353 consid. 6.2). L'autorité formelle du droit comptable déploie un effet contraignant pour le contribuable. En premier lieu, les comptes remis par celui-ci à l'administration jouissent d'une présomption d'exactitude. Ensuite, seules sont décisives d'un point de vue fiscal les écritures ressortant des comptes. En d'autres termes, le contribuable est lié par son mode de comptabilisation. De même, dans la mesure où le contribuable doit se laisser opposer la façon dont il a comptabilisé ses charges, si des indemnités pour frais de représentation ne s'avèrent pas justifiées commercialement, celles-ci ne sauraient être ultérieurement requalifiées de salaire déductible (Robert DANON in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, op. cit, art. 58, § 74, p. 1074-1075 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_645/2012 du 13 février 2013, consid. 8).

#### **E. 21**

En l'occurrence, la société ne peut être suivie. En effet, il ressort de sa déclaration fiscale, ainsi que des certificats de salaires des associés, qu'elle ne leur a pas accordé d'allocation pour frais de représentation. Pour ce motif, elle n'est pas fondée à faire valoir en déduction de telles charges en se fondant sur l'information susmentionnée. En outre, conformément à la jurisprudence exposée ci-dessus, l'autorité formelle du droit comptable interdit de requalifier tout ou partie de la rémunération versée aux associés en frais de représentation.

#### **E. 22**

Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis partiellement et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelles taxations dans le sens de ce qui précède.

#### **E. 23**

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante, qui obtient partiellement gain de cause, est condamnée au paiement d'un émolument réduit à CHF 700.-. Il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF 1'000.-, à la charge de l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, sera allouée à la recourante (art. 87 al. 2 à 4 LPA et 6 RFPA).

- 12/12 - A/2228/2020

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