

GE_GERICHTE JTAPI/285/2025 vom 17. März 2025

GE Cour de justice, 2025-03-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_285_2025

FR: GE_GERICHTE JTAPI/285/2025 du 17 mars 2025

IT: GE_GERICHTE JTAPI/285/2025 del 17 marzo 2025

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 de 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. 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.

- 5/8 - A/1929/2024

E. 4.1

; 138 II 57 consid. 2.2).

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.

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, 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

- 6/8 - A/1929/2024 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

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. 9

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. 10

En l'espèce, la recourante conteste l'applicabilité de la « méthode valaisanne » au motif d'une part, qu'elle n'a qu'un caractère subsidiaire et, d'autre part, qu'elle ne tient pas compte de l'engagement particulièrement important de son administrateur, qui a permis une augmentation substantielle de son chiffre d'affaires malgré la période du Covid.

E. 11

Le tribunal relève dans ce contexte que le bonus allégué ne figure pas dans le certificat de salaire. En outre, la recourante n'a produit, ni contrat de travail, ni aucune autre pièce permettant de comprendre comment elle a calculé la part fixe et

- 7/8 - A/1929/2024 variable de la rémunération de son administrateur. Exprimé autrement, la politique salariale de la recourante n'est pas connue. Par ailleurs, elle ne fournit aucun exemple chiffré démontrant que la rémunération litigieuse est comparable à celles versées dans la même branche et pour des fonctions de même nature. En d'autres termes, elle ne démontre pas que le salaire de son administrateur reflète le prix du marché. Enfin le calcul fondé sur la « méthode valaisanne » intègre déjà, comme rappelé ci-dessus, un pourcentage du chiffre d'affaires en augmentation du salaire de base.

E. 12

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 au recours, l'autorité intimée a accepté de tenir compte de manière séparée des honoraires d'administrateur de CHF 20'000.-. Elle a joint en annexe à celle-ci le détail du calcul des reprises, dont le montant est réduit par rapport à celui déterminé initialement. Ces calculs ne sont pas contestés en tant que tels par la recourante, si bien qu'ils seront confirmés.

E. 13

La société allègue enfin que le bonus versé en 2022 couvre également une activité déployée par son administrateur pendant les années antérieures.

E. 14

En application des principes de la périodicité du revenu imposable et de l'étanchéité des exercices, le contribuable ne peut, à son choix, faire supporter des frais ou des dépenses à un exercice autre que celui durant lequel ils sont intervenus ou qui le concernent, pas plus qu'il n'est autorisé à étaler ses revenus sur plusieurs périodes fiscales ou les attribuer à des exercices autres que ceux au cours desquels ils ont été réalisés (ATA/778/2016 du 13.09.2016 consid. 9 et les arrêts cités).

E. 15

Le tribunal, qui n'est saisi que d'un litige relatif à la période 2022, ne peut que constater que, pour celle-ci, la rémunération versée est excessive. Par ailleurs, la recourante n'allègue, ni ne démontre avoir enregistré dans ses comptes des exercices précédents une provision pour bonus qui aurait été dissoute en 2022.

E. 16

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. 17

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 succombe largement, est condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 8/8 - A/1929/2024

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