

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/495/2011-ICCIFD

ATA/389/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 27 mai 2014

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

A_____ SA

représentée par Mes Xavier Oberson et Fouad Sayegh, avocats

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
29 août 2012 (JTAPI/1005/2012)**

EN FAIT

- 1) La société A_____ SA (ci-après : A_____), inscrite au registre du commerce de Genève le 10 juin 1999, a pour but : « opérations de gestion de biens ou de fortune, activité de courtier et de commissionnaire sur les marchés financiers, fourniture de conseils et d'assistance dans les domaines économique, financier, administratif et exécution de mandats de gestion dans ces domaines ; la société n'accepte aucun dépôt et ne conserve en son nom aucune valeur mobilière pour le compte de clients ; exécution de mandats de conseil économique et financier, activité d'intermédiation financière et d'investissement ».

Depuis le 20 octobre 2009, Monsieur B_____, actionnaire à 80 %, en est le président du conseil d'administration avec signature individuelle. Il en était également l'un des deux employés, l'autre étant son assistante, et gérait seul un portefeuille de plus de deux cents clients pour un montant sous gestion de CHF 300'000'000.-.

- 2) Le 31 juillet 2009, A_____ a envoyé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) sa déclaration fiscale 2008 dûment remplie. Son compte de résultat faisait état d'un bénéfice net de CHF 200'825.- pour l'exercice 2008. Le montant des charges s'élevait à CHF 2'681'605.- dont CHF 1'177'567.- de charges de personnel.

Selon l'annexe C « prestations versées aux membres de l'administration et aux autres organes » (ci-après : « annexe C »), la rémunération versée à M. B_____ pour l'année civile 2008 était de CHF 858'228.-, à laquelle s'ajoutait une allocation pour frais de CHF 47'499.-. Selon le certificat de salaire de l'intéressé joint, cette rémunération se composait d'un salaire de base de CHF 552'500.40 et d'un bonus de CHF 347'624. 60, les déductions sociales étant de CHF 46'896.20.- .

- 3) Le 14 octobre 2010, l'AFC a adressé à A_____ :
- un bordereau de taxation définitive pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2008 retenant un bénéfice net imposable de CHF 411'994.- ;
 - un bordereau de taxation définitive pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2008 retenant un bénéfice net imposable de CHF 411'994.-.

Dans les deux cas, l'AFC avait repris et augmenté le bénéfice de l'exercice 2008 de CHF 211'169.-, au titre de salaire excessif versé à M. B_____, déterminé selon la méthode dite valaisanne.

- 4) A_____ ayant contesté la reprise susmentionnée aussi bien pour l'ICC que pour l'IFD en soutenant que le temps de travail de M. B_____ était plus important que celui retenu par l'AFC et le bonus à prendre en considération n'était pas celui figurant sur le certificat de salaire 2008 mais celui résultant des comptes de la société, l'AFC a admis partiellement ses réclamations par deux décisions du 12 janvier 2011, sur le nombre d'heures hebdomadaires effectuées par M. B_____. Elle a rectifié les taxations litigieuses en conséquence, établissant deux bordereaux rectificatifs de taxation ICC et IFD 2008 fixant le montant de la reprise à CHF 200'825.-, pour un bénéfice net de CHF 401'650.-.
- 5) Le 14 février 2011, A_____ a recouru auprès du tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), contre les deux taxations susmentionnées, concluant à l'annulation de la reprise et à l'émission de nouveaux bordereaux. Elle développait l'argumentation écartée par l'AFC. Celle-ci s'était fondée sur le certificat de salaire et non sur la comptabilité de la société pour examiner l'admissibilité de la rémunération de l'actionnaire-employé. Or, la rémunération annuelle de ce dernier était constituée d'un salaire fixe et d'un bonus calculé sur la base des résultats de l'année précédente. Le certificat de salaire 2008 ne reflétait ainsi pas la rémunération en relation avec l'exercice commercial 2008. Le bonus pour l'année 2008 avait été de CHF 106'852.-, de sorte que la rémunération à prendre en compte pour déterminer s'il y avait eu versement de salaire excessif était de CHF 659'532.-. Ce bonus apparaissait comme provision dans les comptes de la société. Le fait qu'il ne figurait pas sur le certificat de salaire ne justifiait pas que la charge ne devait pas être admise cette même année. L'origine du bonus provisionné en 2008 se trouvait dans le résultat 2008, nonobstant le fait qu'il ne serait versé que durant l'année 2009. En cas de décalage temporel entre la comptabilité et la rémunération inscrite sur le certificat de salaire de l'employé, il y avait lieu de se fonder sur les comptes de la société pour l'examen de l'admissibilité du salaire. En procédant de la sorte, la disproportion entre le salaire admissible et le salaire effectivement versé n'était manifestement pas reconnaissable pour les organes de la société.
- 6) Le 31 août 2011, l'AFC a conclu au rejet du recours.
- 7) Le 15 juin 2012, en réponse à une demande du TAPI, A_____ a détaillé les rubriques « compte de régularisation » au passif du bilan 2008 et « frais de personnel » des charges du compte de profits et pertes 2008.

Dans la première apparaissaient une provision de CHF 100'000.- pour bonus de son actionnaire-employé et une provision de CHF 6'852.70 pour les charges sociales liées. Dans la seconde figuraient le salaire de l'intéressé ainsi que le bonus, charges sociales incluses, provisionnés.

- 8) Le 18 juillet 2012, l'AFC a persisté dans ses décisions. La part du salaire admissible devait être déterminée sur la base du certificat de salaire et non sur la

base des comptes de la société lorsque le premier ne correspondait pas à la seconde.

- 9) Le 29 août 2012, le TAPI a admis partiellement le recours. Il a annulé les décisions sur réclamation et les deux bordereaux rectificatifs de taxation du 12 janvier 2011, renvoyant le dossier à l'AFC pour notification de nouveaux bordereaux. Le bonus versé à M. B_____ en 2008 qui devait être pris en compte n'était pas celui mentionné sur le certificat de salaire en CHF 347'624.- mais celui qui ressortait des comptes de la société en CHF 106'852.- et qui aurait dû figurer sur le certificat de salaire. En tenant compte d'une rémunération effective ainsi calculée, le salaire versé en 2008 demeurait excessif, dans une mesure reconnaissable pour les organes de la société, à concurrence de CHF 42'326.-, montant qui devait être repris par l'AFC.
- 10) Le 1^{er} octobre 2012, l'AFC a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement susmentionné, concluant à son annulation et à la confirmation de ses décisions du 12 janvier 2011, en reprenant son argumentation antérieure.
- 11) Le 1^{er} novembre 2012, A_____ a conclu au rejet du recours et à la confirmation du jugement du TAPI.
- 12) Le 22 novembre 2012, l'AFC a persisté dans son recours.
- 13) Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

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 - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - RS D 3 17).
- 2) 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. 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 (art. 58 al. 1 let. b LIFD).

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.

b. Bien qu'elles ne le mentionnent pas expressément, les dispositions susmentionnées visent notamment les distributions dissimulées de bénéfice (Martin ZWEIFEL/Peter ATHANAS [éd.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)*, 2^e édition, 2002, 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/736/2013 du 5 novembre 2013 ; ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011).

Selon la jurisprudence, il y a une prestation appréciable en argent - également qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice - devant être réintégrée dans le bénéfice imposable de la société, lorsque les conditions cumulatives suivantes sont réalisées : la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le touchant de près ; elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; 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 et 2C_188/2008 du 19 août 2008 ; ATA/736/2013 du 5 novembre 2013 ; ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 ; Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4^e édition, 2012, n. 41 p. 236). 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 105, p. 110).

c. En matière de fardeau de la preuve, il appartient à l'administration fiscale de prouver que la prestation de la société est disproportionnée car effectuée sans contrepartie. Si cette preuve est apportée, il revient à la société de renverser cette présomption et 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 (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_30/2010 du 19 mai 2010 ; Xavier OBERSON, *op. cit.*, n. 47 p. 238).

d. 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 (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 ; Xavier OBERSON,

op. cit., n. 42 p. 236). L'avantage octroyé doit s'expliquer par le lien particulier entre le bénéficiaire de la prestation et la société. Entrent avant tout en ligne de compte les actionnaires majoritaires. Ce qui caractérise objectivement la distribution dissimulée de bénéfice n'est pas l'influence que peut exercer l'actionnaire, mais le fait que la prestation n'aurait pas été effectuée ou aurait été notablement plus faible, si le bénéficiaire avait été une personne étrangère à la société (Danielle YERSIN, apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable, 1977, p. 249).

e. Bien qu'il n'appartienne pas à l'AFC 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 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 (Emily MELLER/Jessica SALOM, *op. cit.*, p. 112).

f. 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 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/736/2013 du 5 novembre 2013 et les références citées ; Emily MELLER/Jessica SALOM, *op. cit.*, p. 118).

- 3) En l'espèce, l'existence d'un salaire excessif, déterminé par application de la méthode valaisanne, versé à l'actionnaire-employé en 2008, n'est plus litigieuse. En revanche, demeure contestée le montant de la rémunération à prendre en considération pour procéder à la détermination du salaire admissible.
- 4) Pour procéder à l'examen de l'admissibilité du salaire versé à l'actionnaire-employé de A_____, l'AFC s'est fondée sur la déclaration fiscale de la société et les pièces produites, soit, pour l'objet en question, le certificat de salaire de l'intéressé, l'annexe C et les comptes sociaux produits. Aucun de ces documents ne fait état de modalités particulières de détermination de la rémunération de celui-ci. Aucune rubrique du compte de profits et pertes ou du bilan n'est détaillée et les annexes aux comptes ne comportent pas d'éléments sur ce point. Il n'est par ailleurs pas allégué que le certificat de salaire établi pour l'année 2008 ne correspondrait pas aux montants effectivement versés en 2008 à l'actionnaire-employé.

L'argumentation de la société, selon laquelle devait être retenue la rémunération telle que ressortant de ses comptes en raison de ses modalités particulières de fixation, ne peut être suivie. C'est le lieu de relever que les caractéristiques alléguées des mécanismes de rémunération n'ont pas fait l'objet de discussion par l'autorité et la juridiction de première instance, alors qu'aucun contrat de travail ou autre accord équivalent n'a été produit par l'intimée, à laquelle incombe le fardeau de la preuve. Par économie de procédure, la chambre de céans ne remettra néanmoins pas en cause cet élément. Cela étant, on ne peut suivre le raisonnement de la société sur la prise en considération comme bonus versé en 2008 du seul montant ressortant de ses comptes produits, car ceux-ci ne permettent pas de déterminer la nature et le sort comptables de la différence de CHF 240'772.60 entre le bonus provisionné et décaissé en CHF 106'852.- – sans au demeurant que l'on sache sur quelle base – et le montant de CHF 347'624.60 effectivement versé durant l'exercice 2008, lequel coïncide avec l'année fiscale. Dans ces circonstances, c'est bien ce montant clairement déterminé par un document ayant force probante et corrélé par un annexe présumée exacte de la déclaration fiscale 2008 de la société, qui seul doit être pris en compte pour la détermination du salaire admissible. Dès lors qu'il s'agit de la taxation 2008, l'AFC s'est fondée à juste titre sur ces éléments pour déterminer si cette rémunération versée en 2008 à l'actionnaire-employé était admissible ou excessive.

- 5) Au vu de ce qui précède, le recours sera admis. Le jugement querellé sera annulé et les deux décisions sur réclamation de l'AFC du 12 janvier 2011 relatives à l'ICC et à l'IFD 2008 seront rétablies, de même que les deux bordereaux rectificatifs y annexés.

Vu l'issue du litige, un émoulement de CHF 1'000.- sera mis à la charge de A_____ et aucune indemnité de procédure ne lui sera octroyée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 1^{er} octobre 2012 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 29 août 2012 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 29 août 2012 ;

rétablit les deux décisions sur réclamation de l'AFC du 12 janvier 2011 relatives à l'ICC et à l'IFD 2008, de même que les deux bordereaux rectificatifs de taxation ICC 2008 et IFD 2008 y annexés ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de la société A_____ SA ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiquera le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Mes Xavier Oberson et Fouad Sayegh, avocats de la société A_____ conseils et placements SA, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :