

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2154/2007-ICC

ATA/152/2011

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 8 mars 2011

1^{ère} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

X_____ (SUISSE) S.A.

représentée par Me Pascal Marti, avocat

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 2 février 2010 (DCCR/186/2010)

EN FAIT

1. La société X_____S.A. (Suisse) S.A. (ci-après : X_____S.A.), anciennement Y_____ (Genève) S.A., est inscrite au registre du commerce de Genève depuis 1997. Son but social est la consultation et le développement de projets dans le domaine de la santé, de la santé publique et de l'industrie pharmaceutique.

En 2005, 1'000 actions nominatives de la société étaient détenues à raison de 499 par Madame L_____, de 499 par Monsieur L_____ - tous deux exerçant par ailleurs les fonctions de directeur - et de 2 par l'administrateur, à titre fiduciaire.

2. Dans sa déclaration fiscale pour l'imposition tant cantonale (ci-après : ICC) que fédérale (ci-après : IFD) 2005, datée du 10 avril 2006, X_____S.A. a indiqué un bénéfice net imposable de CHF 52'054.- et un capital imposable de CHF 426'984.-.

Dans le questionnaire relatif aux actionnaires et aux personnes proches de ceux-ci il était mentionné que Mme L_____ et M. L_____ avaient perçu chacun une rémunération brute de CHF 352'260.-.

3. Le 21 avril 2006, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a demandé, pour l'ICC et l'IFD, des renseignements complémentaires à X_____S.A. au sujet de la composition de son actionnariat et du mode de calcul ayant permis de déterminer les salaires de Mme L_____ et de M. L_____, ainsi qu'une description de leur activité.

4. En date du 30 mai 2006, la contribuable a précisé que ses actionnaires étaient tous deux médecins et salariés d'X_____S.A.. Afin de maintenir une trésorerie annuelle suffisante, ils avaient choisi de s'attribuer une rémunération fixe sur treize salaires, puis un complément une fois par an, si la situation financière le permettait. Cette part variable était déterminée par le chiffre d'affaires réalisé et par les heures supplémentaires effectuées par les actionnaires.

5. Le 22 décembre 2006, l'AFC-GE a adressé à X_____S.A. un bordereau IFD 2005 dans lequel elle avait retenu un bénéfice net imposable de CHF 248'591.-, ayant procédé à une reprise de CHF 196'537.- au titre de salaire excessif versé à Mme L_____ et à M. L_____, considérant qu'il s'agissait d'une prestation aux actionnaires.

6. X_____S.A. a formé réclamation contre les deux bordereaux susmentionnés auprès de l'AFC-GE, en date du 19 janvier 2007.

Pour procéder à sa reprise, l'AFC-GE avait pris en compte un montant de CHF 803'520.- pour les salaires des actionnaires alors qu'ils n'avaient été que de CHF 704'520.-. Par ailleurs, le montant du salaire de base admis pour chacun d'eux par l'AFC-GE, soit CHF 230'000.- était contesté. Il ne correspondait pas aux salaires usuels dans le secteur pour des cadres de ce niveau, effectuant des horaires hebdomadaires de 55 à 60 heures, cinquante semaines par année. Ainsi, les deux derniers salaires encaissés par M. L. _____ auprès de son précédent employeur genevois, où il occupait un poste d'adjoint-médical à la direction générale, ascendaient à CHF 242'420.- en 1995 et à CHF 260'325.- en 1996 (salaire annualisé). Quant à Mme L. _____, en qualité de responsable d'un cabinet médical en Allemagne, elle avait réalisé un salaire équivalent à CHF 302'000.- en 1996 et à CHF 323'000.- en 1997 (salaire annualisé). En tenant compte d'une augmentation moyenne annuelle de 306, l'actualisation de ces revenus donnerait en 2005 un montant de CHF 420'000.- pour Mme L. _____ et de CHF 340'000.- pour M. L. _____. Dès lors, le salaire de base pris en compte dans l'estimation de l'AFC devait être de l'ordre de CHF 400'000.-.

7. Le 29 janvier 2007, l'AFC-GE a adressé deux nouveaux bordereaux ICC et IFD 2005, remplaçant ceux du 22 décembre 2006 et retenant un bénéfice net imposable de CHF 182'591.-, après reprise de CHF 130'357.- au titre du salaire excessif et prestation aux actionnaires.
8. Par deux décisions du 4 mai 2007, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation du 19 janvier 2007, dans la même mesure et pour les mêmes motifs en matière d'ICC et d'IFD.

Dans une société où l'actionnaire majoritaire était également dirigeant de l'entreprise, la critique du conseil d'administration et de l'assemblée générale, en particulier s'agissant de la fixation du salaire de la direction, n'existait pas. L'AFC devait alors vérifier que les dispositions légales en matière de double imposition économique et de charges justifiées par l'usage commercial étaient respectées. En l'absence de méthode acceptable du calcul de la rémunération, elle appliquait une méthode adoptée par la plupart des cantons romands, dite méthode valaisanne, qui consistait à évaluer un salaire de base et à y rajouter une part du chiffre d'affaires et du bénéfice restant. Le salaire de base de CHF 230'000.- avait été déterminé en fonction d'informations de l'office cantonal de la statistique (ci-après : OCS) et par comparaison avec d'autres sociétés similaires. Toutefois, afin de tenir compte des spécificités, notamment des heures supplémentaires propres à la situation des actionnaires de la contribuable, les salaires de base avaient été portés à CHF 250'000.-, portant leur rémunération globale respective à CHF 300'325.-.

Au final, le bénéfice net imposable retenu était fixé à CHF 155'925.-, y compris une reprise de CHF 103'871.- au titre de salaire excessif et prestation aux actionnaires.

9. Par acte unique du 30 mai 2007, X_____S.A. a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, remplacée le 1^{er} janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), - elle-même devenue le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) le 1^{er} janvier 2011 -, contre les décisions susmentionnées, concluant à leur annulation, à l'annulation des bordereaux ICC et IFD 2005 et à ce qu'il soit procédé à des taxations rectificatives en retenant les salaires tels que ressortant du compte de pertes et profits 2005.

Elle reprenait en substance son argumentation antérieure relative au niveau correct des salaires versés à ses directeurs, compte tenu de l'ensemble de leur activité et de leur investissement en temps dans la société.

10. Le 10 décembre 2008, l'AFC-GE a persisté dans ses décisions. La méthode valaisanne utilisée pour déterminer le caractère excessif d'un salaire versé par une société à ses actionnaires était fiable et avait été validée par la jurisprudence.
11. Un second échange d'écritures n'a pas apporté d'éléments nouveaux.
12. Le 2 février 2010, la commission a joint les recours et les a admis.

Elle a effectué le calcul des salaires excessifs selon la méthode valaisanne, mais en utilisant le calculateur de salaire en ligne de l'observatoire genevois du marché du travail (ci-après : OGMT) pour déterminer le salaire annuel de base - estimé de la sorte à CHF 270'388.- pour Mme L_____ et à CHF 269'614.- pour M. L_____. Elle a également modifié le supplément de salaire ajouté pour tenir compte du chiffre d'affaires d'X_____S.A., le portant à CHF 43'374.- alors que l'AFC-GE avait admis CHF 22'687.-. Elle est arrivée à la conclusion que le montant des salaires excessifs était de CHF 63'405.- pour un montant de salaire fiscalement admissible de CHF 641'155.-, le premier représentant 9,88 % du second. La disproportion n'était pas manifeste, donc pas reconnaissable pour les organes d'X_____S.A..

13. Le 12 mars 2010, l'AFC-GE a recouru auprès du Tribunal administratif, devenu le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la section administrative de la Cour de justice, contre la décision susmentionnée, concluant à son annulation.

Le mode de calcul du salaire excessif retenu par la commission était une distorsion de la méthode valaisanne et aboutissait à un résultat généreux pour le contribuable. L'AFC n'entendait toutefois pas revenir sur ce mode de calcul. En revanche, elle contestait qu'une fois établi le montant excessif des salaires, on prenne encore en compte, comme critère supplémentaire, la proportion de celui-ci en regard du salaire fiscalement admissible. Une partie du salaire étant excessif, la reprise devait intervenir sur celle-ci. Pour le surplus, on pouvait difficilement

considérer comme négligeable une prestation d'un montant de CHF 63'405.- quand le bénéfice net déclaré était de CHF 52'054.-.

14. Le 30 mars 2010, la commission a transmis son dossier, sans observations.
15. Le 19 avril 2010, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a appuyé le recours de l'AFC-GE et conclu à l'annulation de la décision attaquée.
16. Le 27 avril 2010, X_____S.A. a conclu au rejet du recours, pour les motifs exposés par la commission, rappelant pour le surplus la substance de son argumentation antérieure.
17. Ces écritures ont été communiquées à l'AFC-GE et à l'AFC-CH le 3 mai 2010. Aucun acte d'instruction complémentaire n'a été requis par les parties et la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Depuis le 1^{er} janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative de la Cour de justice, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1^{er} janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A aLOJ ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 dans sa teneur au 31 décembre 2010).
3. Le présent litige porte sur la question de savoir si c'est à bon droit que la commission a considéré que le salaire excessif des actionnaires directeurs de CHF 63'405.-, soit 9,88 % du montant de salaire fiscalement admissible, ne constituait pas une prestation aux actionnaires et que l'AFC-GE n'était pas légitimée à ajouter ce montant au bénéfice net imposable de la contribuable pour la taxation IFD et ICC 2005. En effet, la recourante ne conteste pas le mode de calcul utilisé par la commission.
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.

Aux termes de 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.

b. 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.

c. Bien qu'elles ne le mentionnent pas expressément, les deux dispositions susmentionnées visent notamment les distributions dissimulées de bénéfice (S. KUHN/P. BRÜLISAUER, in : M. ZWEIFEL/P. ATHANAS, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2^e éd., n^o 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.

d. Selon la jurisprudence, l'existence d'une prestation appréciable en argent suppose la réalisation de quatre conditions cumulatives : 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 les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATA/21/2005 du 18 janvier 2005 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2007, p. 197 n^o 33 et réf. citées).

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 le bénéficiaire de la prestation ont conduit à la prestation insolite (Arrêts du Tribunal fédéral 2C.275/2010 du 24 août 2010 et 2A.355/2004 du 20 juin 2005).

Les prestations appréciables en argent peuvent apparaître de diverses façons. Elles peuvent être réalisées par un accroissement injustifié de frais généraux, notamment par des versements de salaires excessifs (X. OBERSON, op. cit. p. 197 n^o 34).

Par rémunération salariale excessive, il faut entendre tout avantage octroyé dans le contexte des rapports de travail. Il peut ainsi s'agir du salaire disproportionné

octroyé à un actionnaire-directeur. La délimitation entre revenus du travail et distribution dissimulée de bénéfices se pose toutefois également pour toutes les autres formes de rémunération, à savoir les indemnités de départ, les bonus, les revenus en nature, etc. (D. YERSIN, Y. NOËL, Commentaire romand, Bâle 2008, art. 57-58 n° 142, p. 755).

En présence d'une prestation appréciable en argent, les conséquences fiscales sont multiples. Au niveau de la société, l'autorité fiscale réintègrera la prestation dans les bénéfices imposables de celle-ci (X. OBERSON, op. cit. p. 197 n° 35).

5. Dans un arrêt récent, la juridiction de céans a admis que dans le cadre du calcul du salaire excessif selon la méthode valaisanne, la commission prenne comme salaire de base le calculateur en ligne de l'OGMT, qui indique des salaires bruts totaux, toutes prestations comprises. Elle a relevé que cela aboutissait à établir un salaire maximal fixé au point le plus élevé de la fourchette des rémunérations possibles, et prenait déjà en compte l'appréciation du caractère du salaire excessif. De cette manière, la commission parvenait à un salaire maximum fiscalement admissible calculé de manière très large (ATA/777/2010 du 9 novembre 2010).

La situation est en l'espèce identique, la commission ayant retenu un montant de salaire fiscalement admissible de CHF 641'115.-, soit CHF 40'466.- de plus que l'AFC-GE.

La part de salaire dépassant ce maximum admissible constitue ainsi non seulement un salaire excessif, mais également une distribution dissimulée de bénéfice. Le rapport de dépassement fixé en pourcentage du salaire maximum (9.88 %) confirme l'existence d'une distribution dissimulée de bénéfice. Cette part excède le salaire maximum qui aurait été versé à des tiers dans les mêmes circonstances et s'explique uniquement par la qualité d'actionnaires des bénéficiaires. Contrairement à ce qu'a retenu la commission, le montant de CHF 63'405.-, au demeurant supérieur au bénéfice de la société, représente une disproportion, reconnaissable par les organes et doit par conséquent faire l'objet d'une reprise en tant que prestation appréciable en argent (ATA/777/2010 déjà cité).

6. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis, la décision du 2 février 2010 de la commission annulée partiellement, en ce sens que le montant de salaire excessif de CHF 63'405.- doit être imposé aussi bien pour l'IFD que pour l'ICC 2005.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de X_____S.A. Il ne sera pas alloué d'indemnité (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 12 mars 2010 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 2 février 2010 ;

au fond :

l'admet ;

annule partiellement la décision du 2 février 2010 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

dit que le montant de salaire excessif de CHF 63'405.- doit être imposé aussi bien pour l'impôt fédéral direct 2005 que pour les impôts cantonaux et communaux 2005 ;

confirme pour le surplus la décision du 2 février 2010 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

met à la charge de X_____ (Suisse) S.A. un émoulement de CHF 1'500.- ;

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

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 (la présente décision) et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, à Me Pascal Marti, avocat de X_____ (Suisse) S.A., ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy et Junod, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :