

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2044/2007-ICC

ATA/683/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 5 octobre 2010

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Z_____S.A.

représentée par Me Myriam Nicolazzi, avocate

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 2 février 2010 (DCCR/154/2010)

EN FAIT

1. Z_____S.A. (ci-après : la société ou la contribuable) est inscrite au registre du commerce de Genève depuis le 7 juillet 1989. Elle a comme but l'organisation et l'exploitation d'un bureau d'ingénieurs, l'étude, la direction et l'exécution de travaux techniques de construction, de génie civil et d'aménagement, l'acquisition et la mise en valeur de brevets, licences, sous-licences et marques de fabriques ainsi que l'administration de participations et investissements à toutes entreprises de la même branche.

Selon l'extrait du registre internet (disponible sur http://ge.ch/dares/registre-du-commerce/recherche_entreprises-1064.html [consulté le 13 septembre 2010]), Monsieur R_____ exerce la fonction d'administrateur secrétaire de la société et Monsieur C_____, celle d'administrateur président. Le capital-actions, entièrement libéré, s'élève à CHF 400'000.-, soit 800 actions nominatives de CHF 500.-.

2. Le 3 août 2005, la société a remis sa déclaration fiscale 2004 à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE). Elle a indiqué un bénéfice de CHF 134'488.-. Après imputation des pertes reportées totalisant CHF 320'457.-, le bénéfice imposable était inexistant. Le capital propre imposable dans le canton s'élevait à CHF 1'002'819.-.

Dans son compte de pertes et profits, la société a mentionné des frais de personnel de CHF 2'398'598,45.

Le document intitulé « renseignements concernant les actionnaires ou personnes proches des actionnaires » indiquait des salaires bruts de CHF 332'400.- pour M. R_____ et de CHF 368'400.- pour M. C_____. Il était précisé que ces salaires comprenaient des bonus pour l'exercice 2003 payés en 2004 correspondant, pour M. R_____, à CHF 132'000.- et, pour M. C_____, à CHF 168'000.-.

3. Le 3 octobre 2005, la contribuable a, sur demande de l'AFC-GE, fourni le détail et la justification du poste « représentation, prospection » de CHF 75'083,87 figurant dans le compte pertes et profits.
4. Le 19 décembre 2005, l'AFC-GE a notifié à la société un bordereau de taxation provisoire pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2004 de CHF 4'580,85, basé sur un capital imposable de CHF 1'002'819.-, ainsi qu'un avis de non-imposition pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2004.
5. Le 11 mai 2006, l'AFC-GE a demandé à la société des renseignements complémentaires sur la composition et la structure de son actionnariat et sur

l'activité déployée par MM. C_____ et R_____. Elle a également requis la base de calcul ayant permis de déterminer le salaire de base de CHF 200'000.- et le bonus.

6. Le 8 juin 2006, la société a expliqué qu'au 31 décembre 2004, le capital-actions était détenu à concurrence de 50 % par M. C_____ et de 50 % par M. R_____. Jusqu'au 28 mai 2004, une part de ce capital-actions était également en mains de Messieurs S_____ et Y_____.

M. C_____, âgé de 48 ans, était ingénieur civil diplômé de l'école polytechnique fédérale de Lausanne. Il dirigeait le département génie civil et infrastructures ainsi que l'administration et les finances de la société. Quant à M. R_____, il était âgé de 51 ans et était ingénieur civil diplômé de l'école d'ingénieurs de Genève. Il avait la charge du département structures et ouvrages d'art de la société.

Les dénominations « salaire de base » et « bonus » ne devaient pas être interprétées dans leur sens étroit. Ainsi, les bonus provisionnés correspondaient à une rémunération brute de MM. C_____ et R_____ due sur un exercice mais non encore versée ou créditée au 31 décembre de l'exercice considéré. Ces bonus devaient s'entendre d'un salaire complémentaire et d'un bonus dans l'acceptation étroite du terme. Le niveau de rémunération de MM. C_____ et R_____ devait être appréhendé dans sa globalité. La société employait environ vingt personnes. Créée en 1989, elle avait été administrée et dirigée jusqu'en 2000 par Messieurs S_____, X_____ et R_____. En 2001, M. C_____ avait rejoint le conseil d'administration et la direction de la société et, depuis 2003, MM. C_____ et R_____ assumaient seuls les fonctions d'administrateurs et de dirigeants. Ceux-ci avaient repris les tâches effectuées précédemment par MM. X_____ et S_____ dont les postes n'avaient pas été repourvus. MM. C_____ et R_____ avaient ainsi vu leur temps de travail augmenté et leurs responsabilités accrues, ce qui avait évidemment influencé le niveau de leur rémunération dès 2003. L'association genevoise des ingénieurs (ci-après : association) réalisait chaque année une enquête relative au salaire des ingénieurs ayant le statut d'employé, sans poste de direction. Selon cette dernière, le niveau de rémunération de certains ingénieurs d'une classe d'âge de 42 à 47 ans se situait à CHF 240'000.-. Le niveau de rémunération de MM. C_____ et R_____ paraissait ainsi conforme au marché.

7. Le 2 août 2006, la société a remis sa déclaration fiscale 2005. Elle a indiqué un bénéfice de CHF 206'065.-.

Après déduction des pertes reportées, totalisant CHF 185'969.- et d'un bénéfice net non-imposable dans le canton de CHF 273.-, le bénéfice net imposable à Genève s'élevait à CHF 19'823.-. Le capital propre imposable était de

CHF 1'208'884.-. Au compte de pertes et profits, figuraient des frais de personnel d'un montant de CHF 2'105'484,75.

Des salaires bruts de CHF 371'043.- pour M. R_____ et de CHF 378'400.- pour M. C_____ étaient déclarés dans le document « renseignements concernant les actionnaires ou personnes proches des actionnaires ».

8. Le 9 novembre 2006, l'AFC-GE a informé la société que le bordereau provisoire notifié le 22 décembre 2005 était devenu définitif. Des modifications avaient été apportées à la déclaration qui n'avaient toutefois aucune incidence sur ledit bordereau.

Selon le procès-verbal de taxation annexé, une partie du salaire de MM. C_____ et R_____, soit CHF 130'172.- avait été considérée comme prestation à l'actionnaire en application de la « méthode valaisanne ».

9. Le 28 novembre 2006, l'AFC-GE a notifié à la société un bordereau de taxation ICC 2005 de CHF 78'938,55, basé sur un bénéfice imposable de CHF 309'667.- et un capital imposable de CHF 1'208'884.-.

L'avis de taxation joint au bordereau mentionnait une reprise de CHF 145'800.- au titre de salaire excessif.

10. Le 4 décembre 2006, l'AFC-GE a remis à la société un bordereau de taxation IFD 2005 de CHF 26'605.-, calculé sur un bénéfice net imposable de CHF 313'000.-. Une reprise de CHF 145'800.-, au titre de salaire excessif, avait également été opérée.

11. Le 7 décembre 2006, la société a élevé réclamation contre le procès-verbal de taxation du 9 novembre 2006. Elle demandait que les rémunérations, totalisant CHF 700'800.-, versées en 2004 à MM. C_____ et R_____ soient admises et, en conséquence, que la reprise pour salaire excessif de CHF 130'172.- figurant sur le procès-verbal de taxation soit annulée. La contribuable a repris les arguments énoncés dans son courrier du 8 juin 2006.

Les chiffres retenus par AFC-GE ne tenaient pas suffisamment compte des qualifications et valeurs que représentaient MM. C_____ et R_____ et ce, principalement au niveau de la rémunération dite de base retenue dans le calcul de la « méthode valaisanne ». Outre leur engagement et leurs activités d'ingénieurs et d'administrateurs, MM. C_____ et R_____ assumaient entièrement la responsabilité de la recherche et du développement de la clientèle. La progression du chiffre d'affaires leur était ainsi entièrement attribuable. Ils étaient également responsables du maintien des postes de travail au sein de leur entreprise. Sans leur activité, la société serait inexistante. Le domaine d'activités de la société portait sur d'importants projets impliquant une responsabilité pouvant représenter plusieurs centaines de millions de francs. En leur qualité d'actionnaire,

d'administrateur et de directeur de la société, MM. C_____ et R_____ supportaient les risques inhérents à cette activité. Du fait de cette responsabilité, leurs fonctions n'étaient pas comparables à celle d'ingénieur-employé et la méthode dite « valaisanne » ne pouvait dès lors leur être appliquée telle quelle.

12. Le 18 décembre 2006, la société a également déposé une réclamation contre les bordereaux ICC et IFD 2005. Elle a repris les arguments déjà développés.
13. Par quatre décisions séparées du 19 avril 2007, l'AFC-GE a rejeté les réclamations relatives aux taxations ICC et IFD 2004 et 2005.
14. Le 22 mai 2007, la société a recouru, par actes séparés, auprès de la commission cantonale de recours en matière d'ICC et auprès de la commission cantonale de recours de l'IFD, dont les compétences ont été reprises depuis lors par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) contre les décisions précitées. Elle a repris l'argumentation évoquée auprès de l'administration.

Elle contestait la reprise de CHF 130'172.- opérée par l'AFC-GE sur les charges de l'exercice 2004 au titre de salaires excessifs pour le motif que la rémunération de MM. R_____ et C_____ était conforme au marché, qu'elle trouvait sa justification dans le travail fourni et qu'elle ne saurait dès lors être qualifiée de prestation appréciable en argent mais constituait une charge déductible pour la société.

L'activité déployée sur le terrain pour des ouvrages de plusieurs dizaines de millions, les efforts fournis pour développer les affaires et la clientèle de la société, les charges assumées en matière de gestion interne et les responsabilités encourues par la position de décideurs justifiaient une rémunération élevée de MM. C_____ et R_____. Celle-ci correspondait au travail fourni et au marché.

15. Le 8 décembre 2008, l'AFC-GE s'est opposée aux recours.

La part des salaires apparaissant comme excessive en application de la « méthode valaisanne » avait fait l'objet d'une reprise au titre de prestation appréciable puisqu'un salaire aussi élevé n'aurait de toute évidence jamais été accordé à une personne ne possédant pas des liens aussi étroits avec la contribuable. La « méthode valaisanne » avait été correctement appliquée. En particulier, les qualifications professionnelles de MM. R_____ et C_____ avaient été prises en compte dans le cadre de la détermination du salaire de base en fonction du type d'activité, en se fondant sur des données statistiques relatives au secteur économique concerné et répondaient ainsi pleinement aux exigences du Tribunal fédéral.

16. Par décisions du 2 février 2010, la commission a admis les recours après les avoir joints. Elle a renvoyé les dossiers à l'AFC-GE pour une nouvelle décision de taxation conforme à ses considérants.

L'AFC-GE avait fixé le salaire de base à CHF 200'000.- pour chacun des deux administrateurs et actionnaires de la société, sans expliquer sur quelles données elle se fondait alors que le fardeau de la preuve lui incombait. En particulier, elle n'avait pas fourni des études comparatives avec des sociétés de dimensions analogues exerçant le même type d'activité dont elle faisait état dans ses décisions sur réclamations.

D'après le calculateur en ligne de l'observatoire genevois du marché du travail (ci-après : OGMT) 2006, dans sa teneur au 17 mai 2007, dans la branche d'activité de la société, soit « bureaux d'architectures et ingénieurs », le salaire médian, en 2006, pour quarante heures de travail hebdomadaires s'élevait à CHF 15'790.- pour M. C_____, ingénieur diplômé à l'EPFL, et à CHF 15'190.- pour M. R_____, ingénieur civil diplômé de l'école d'ingénieurs de Genève. Vu la position et les fonctions exercées par M. C_____ et le fait que celui-ci effectuait soixante heures de travail par semaine, ce salaire devait être adapté et porté à CHF 23'685.-. Il convenait par ailleurs d'indexer le montant d'après la statistique établie par l'office cantonal de la statistique (ci-après : OCSTAT) T 05.02.02 pour lui faire correspondre des chiffres valables en 2004 et 2005, soit en l'occurrence CHF 277'394.- en 2004 et CHF 281'177.- en 2005. Un calcul identique devait être effectué pour M. R_____ ce qui aboutissait à un salaire pour celui-ci de CHF 267'328.- en 2004 et de CHF 270'493.- en 2005. Les revenus des deux personnes totalisaient ainsi CHF 544'722.- pour 2004 et CHF 551'670.- pour 2005.

Pour l'année 2004, la reprise au titre de salaires excessifs était de CHF 33'743.-. Toutefois, celle-ci n'avait aucune incidence sur la taxation, attendu que le revenu imposable était égal à zéro en raison de l'imputation des pertes reportées pour l'année fiscale 2004.

Pour l'année fiscale 2005, le montant des salaires excessifs était de CHF 44'686.-, ce qui représentait 6,3 % du salaire fiscalement admissible. La commission considérait que la disproportion entre la prestation et la contre-prestation n'était pas manifeste de telle sorte qu'elle n'était pas reconnaissable par les organes sociaux et qu'il n'y avait donc pas de distribution dissimulée de bénéfice.

Ces considérations étaient valables tant pour IFD que pour l'ICC.

17. Le 12 mars 2010, l'AFC-GE a recouru contre la décision du 2 février 2010 de la commission auprès du Tribunal administratif. Elle conclut à son annulation.

La commission avait jugé de manière erronée que le versement excessif de salaire de CHF 44'686.- pour l'année fiscale 2005 aux administrateurs actionnaires de la société n'était pas une distribution dissimulée de bénéfices. De plus, elle ne s'était pas prononcée sur le sort qu'il convenait de réserver aux salaires considérés comme excessifs pour l'année 2004, correspondant à CHF 33'743.-. Or, l'année 2005 étant bénéficiaire, la détermination du montant des pertes 2004 à reporter sur 2005 était nécessaire.

Pour procéder à l'évaluation du salaire de base des deux actionnaires administrateurs, la commission avait appliqué un calculateur de salaire et elle avait tenu compte d'heures supplémentaires. Elle était ainsi parvenue à un salaire maximum fiscalement admissible largement plus élevé que celui qui avait été retenu par l'AFC-GE. Or, même avec ce calcul, le salaire effectivement versé était encore supérieur à celui fiscalement admissible. Il y avait donc eu distribution dissimulée de bénéfices, dont l'importance ne pouvait échapper aux organes de la société.

Les données retenues par l'AFC-GE pour déterminer le salaire de base dans la taxation initiale de la contribuable n'étaient pas arbitraires. Elles se fondaient sur une enquête réalisée par la société Kienbaum, « conseils en rémunération/Etudes sur les salaires des cadres en Suisse 2006 » qui retenait un salaire médian de base de CHF 200'788.-, arrondi à CHF 200'000.- par l'administration, pour un cadre, universitaire, membre de la direction, à Genève, dans le domaine des services, pour une société présentant un chiffre d'affaires de l'ordre de CHF 3'000'000.-. La commission, quant à elle, s'était basée sur d'autres données statistiques qui avaient, d'une façon générale, pour effet de revoir à la hausse le salaire de base et par conséquent de diminuer le montant du salaire excessif, tel que fixé par l'administration. Même si l'AFC-GE n'entendait pas revenir dans le cadre du recours sur le mode de calcul du salaire de base retenu par la commission, il n'en demeurait pas moins que le salaire effectif versé aux actionnaires restait supérieur au salaire maximum fiscalement admissible calculé de façon très large par celle-ci.

Selon le calculateur en question, les calculs et les relevés de salaires utilisés pour déterminer le salaire de base étaient des salaires bruts totaux, toutes prestations comprises. Il convenait dès lors de faire preuve de mesure et de prendre comme référence un véritable salaire de base car, dans la « méthode valaisanne », il était encore rajouté une part au chiffre d'affaires et une part au bénéfice. La commission ne pouvait dès lors pas retenir un critère supplémentaire. La question de la disproportion manifeste de la prestation était déjà intégrée dans les critères retenus par la commission dans son calcul du salaire maximum. La condition relative au caractère manifeste de la prestation devait être considérée comme acquise dès lors que l'existence d'un salaire excessif avait été constatée. Il convenait de procéder à une appréciation globale de la situation et d'examiner si

l'existence de ce salaire excessif déterminé pouvait s'expliquer autrement que par la qualité d'actionnaire du bénéficiaire. En l'occurrence, tel n'était pas le cas. Par conséquent, une reprise sur salaires excessifs se justifiait pour les années 2004 et 2005.

18. Le 30 mars 2010, la commission a produit son dossier et persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.
19. Le 15 avril 2010, la société s'est opposée au recours. Les salaires de MM. C_____ et R_____ n'étaient pas disproportionnés par rapport à la prestation fournie. Ils ne constituaient pas une prestation appréciable en argent.

Le calculateur de l'OGMT avait été conçu par les services de l'Etat de Genève et était offert sur le site WEB de ce dernier. La commission avait appliqué ces calculateurs en fonction des éléments de faits et non par des choix opérés à mauvais escient. Cela étant, la société prenait acte que l'AFC-GE n'entendait pas revenir sur le mode de calcul du salaire de base retenu par la commission.

La commission avait mesuré un excès de rémunération de 5 % pour l'année 2004 et de 6,3 % pour l'année 2005 par rapport aux salaires établis en application de la « méthode valaisanne ». L'existence d'un salaire excessif ne pouvait être appréciée que de cas en cas. Ce n'était que dans l'hypothèse où une appréciation de l'ensemble des circonstances relatives à la marche de l'entreprise ne fournissait pas une autre réponse, alternativement, si les données servant de base à la détermination de la rémunération des cadres dans une société faisaient défaut ou étaient inexploitables, que le Tribunal fédéral autorisait l'application de la « méthode valaisanne » et seulement à titre subsidiaire. Même lorsque cette méthode était retenue, il fallait fixer le salaire de base et plusieurs possibilités existaient. L'AFC-GE ne pouvait dès lors prétendre que la méthode retenue par la commission constituait l'unique mesure d'une rémunération adéquate et que la disproportion était manifeste dès le premier franc de dépassement.

La sécurité du droit revêtait une grande importance dans un état de droit. Or, les conditions de déterminabilité et de prévisibilité ne pouvaient pas être satisfaites car la méthode appliquée par la commission n'existait pas en 2004, année fiscale de la première reprise concernant la société. Même à l'heure actuelle, cette méthode ne pouvait pas être considérée comme une pratique. Dans ces conditions, on ne pouvait pas admettre que tout dépassement de salaires déterminés par cette méthode constituait une disproportion manifeste et reconnaissable par les organes.

Les efforts constants fournis, les charges assumées et les responsabilités encourues aussi bien vis-à-vis de l'environnement extérieur que vis-à-vis des employés de la société justifiaient que MM. C_____ et R_____ aient une rémunération élevée. Leurs salaires étaient en adéquation avec les rémunérations

figurant dans l'étude salariale réalisée chaque année par l'association auprès des sociétés d'ingénieurs sises à Genève.

20. Le 30 juin 2010, l'AFC-CH a renoncé à déposer des observations circonstanciées. Elle conclut au bien-fondé du recours déposé par l'AFC-GE.
21. Le 24 août 2010, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 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 - D 3 17).
2. Dans le cadre de la présente procédure, l'AFC-GE a déclaré ne pas revenir sur le mode de calcul utilisé par la commission. Reste donc à examiner si les montants de CHF 33'743.- pour l'année 2004 et de CHF 44'686.- pour l'année 2005 doivent être réintégrés au bénéficiaire imposable dans le cadre des taxations ICC et IFD.
3. En matière fiscale, les règles générales relatives au fardeau de la preuve impliquent que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 256/257; E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6^e éd., Zurich 2002, p. 416 et les réf. citées). Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures ; on ne peut pas demander au contribuable de prouver un fait négatif, par exemple qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (J.-M. RIVIER, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2e éd., Lausanne 1998, p. 138). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables qui n'ont pas été annoncés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération, sauf s'il s'agit d'un fait qui, après instruction, demeure incertain (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_47/2009 du 26 mai 2009, consid. 5.4 et 2A.105/2007 du 3 septembre 2007, consid. 4.4, in RDAF 2007 II p. 299 ; voir également D. SCHÄR, *Normentheorie und mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung in gemischten Steuerverfahren*, Archives 67 p. 433 ss, en particulier p. 448). En ce qui concerne les prestations appréciables en argent faites

par la 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 (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_76/2009 du 23 juillet 2009 et les réf. citées).

4. 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. Celui-ci comprend notamment tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par ledit usage (art. 58 al. 1 let. b in fine LIFD).

5. a. Selon l'art. 24 al. 1 let. a de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), l'impôt sur le bénéfice a pour objet l'ensemble du bénéfice net, y compris les charges non justifiées par l'usage commercial portées au débit du compte de résultat.

b. L'imposition des personnes morales au titre de l'impôt cantonal est régie par la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15).

L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 11 LIPM). Aux termes de l'art. 12 LIPM, sont notamment considérés comme bénéfice net imposable, le bénéfice net tel qu'il résulte du compte de profits et de pertes (art. 12 let. a LIPM) 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 (art. 12 let. h LIPM).

c. Le Tribunal fédéral a admis que, malgré une rédaction différente, l'art. 12 let. h LIPM est conforme à l'art. 24 al. 1 let. a LHID (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2008 du 19 août 2008, consid. 5.1).

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), 2e éd., 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.

6. a. Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont remplies : la société fait une

prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la 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 (ATF 131 II 593 consid. 5 p. 607 ss; 119 Ib 116 consid. 2 p. 119 ; 115 Ib 238 ; cf. par rapport à l'art. 24 LHID S. KUHN/P. BRÜLISAUER, op. cit., n° 74 ad art. 24 p. 406).

Le versement d'un salaire disproportionné accordé à un actionnaire-directeur constitue une situation classique de distribution dissimulée de bénéfice (R. DANON, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, n° 142 ad art. 57-58 LIFD; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.562/2004 du 6 octobre 2004, consid. 3, StE 2005 B 72.13.22 n° 43). Certes, l'employeur dispose d'une liberté d'appréciation étendue dans la fixation du salaire de son personnel (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.71/2004 du 4 février 2005, consid. 2, StE 2005 B 72.13.22 n° 44). Pour déterminer si, malgré cette liberté, l'on a affaire à une rémunération excessive constituant une distribution dissimulée de bénéfice, il convient de prendre en compte l'ensemble des circonstances du cas d'espèce, étant précisé qu'il n'appartient pas à l'administration fiscale de substituer sa propre appréciation en matière de salaire à celle de la société (arrêt du Tribunal fédéral 2A.71/2004 précité, consid. 2). 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 et 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).

b. La pratique administrative a élaboré des méthodes permettant de déterminer de manière schématique la rémunération conforme au principe de pleine concurrence (R. DANON, op. cit., n° 144 ad. art. 57-58 LIFD). La « méthode valaisanne », qui a reçu l'aval de l'AFC-CH et qui a été confirmée par la jurisprudence fédérale et cantonale, permet de contrôler le caractère admissible de la rémunération totale versée aux administrateurs-directeurs d'une personne morale de la manière suivante : en partant du bénéfice de l'entreprise avant salaire, on en déduit tout d'abord celui convenu avec les administrateurs ou actionnaires-directeurs, puis une participation au chiffre d'affaires selon un pourcentage dégressif afin de déterminer la part admissible du bénéfice qui peut être affectée au paiement des traitements litigieux (ATA/645/2007 du 18 décembre 2007). Le Tribunal fédéral a jugé que l'estimation d'un salaire de base moyen par le biais des statistiques, lorsque les données servant de base à la détermination de la rémunération des cadres dans une société font défaut ou sont inexploitable, met l'accent sur la praticabilité de la détermination de ce salaire et induit un certain schématisme. Ce schématisme a l'avantage d'assurer l'égalité de

traitement entre les personnes travaillant dans la même branche. La simplification de cette détermination doit toutefois rester dans certaines limites et ne pas tomber dans l'arbitraire (arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2008 du 19 août 2008).

c. En présence d'une prestation appréciable en argent, les conséquences fiscales seront multiples. Au niveau de la société, le fisc réintégrera la prestation dans les bénéfices imposables de la société (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., 2007, p. 196-197, n^{os} 31 et 35).

7. En l'espèce, pour évaluer la rémunération de base des deux actionnaires dirigeants, la commission s'est fondée exclusivement sur le calculateur en ligne de l'OGMT et a retenu des salaires mensuels de CHF 15'790.- pour M. C_____ et de CHF 15'190.- pour M. R_____. Le calculateur utilisé prend en compte la branche d'activité de la société, la formation, l'âge, la position hiérarchique, l'ancienneté, le niveau de qualification et le domaine d'activité de la personne. Récemment, le tribunal de céans a confirmé l'application des données de l'OGMT, celles-ci étant objectives et conformes aux méthodes de calcul dont l'utilisation est préconisée par le Tribunal fédéral (ATA/622/2010 du 7 septembre 2010). La commission a ensuite augmenté les montants obtenus de moitié pour tenir compte des heures de travail hebdomadaires effectuées par les intéressés, soit soixante heures par semaine. Enfin, elle a procédé à une désindexation pour parvenir à des chiffres valables en 2004 et 2005. Elle est ainsi parvenue à un salaire annuel de base pour M. C_____ de CHF 277'394.- en 2004 et de CHF 281'177.- en 2005 et, pour M. R_____, de CHF 267'328.- en 2004 et de CHF 270'493.- en 2005. Enfin, en application de la « méthode valaisanne », la commission a établi la rémunération maximale admissible et le montant correspondant à des salaires excessifs, soit CHF 33'743.- pour 2004 et CHF 44'686.- pour 2005. En l'état, il n'y a pas lieu de discuter de la méthode et des critères de pondération retenus, ceux-ci n'étant pas contestés par les parties.

En se référant aux indications fournies par le calculateur de l'OGMT et en les ajustant, la commission a pris en considération les particularités des personnes concernées. Les résultats obtenus ne sont dès lors pas arbitraires. Ils permettent de fixer une rémunération conforme aux usages commerciaux et fiscalement admissible qui aurait été versée à un tiers dans les mêmes circonstances. La part dépassant ce salaire doit être reconnue comme une rémunération salariale excessive.

En l'occurrence, la commission n'a pas réintégré les montants correspondant aux salaires excessifs dans le bénéfice net imposable de la société intimée. Pour l'année fiscale 2004, elle a estimé qu'une reprise n'avait aucune incidence sur la taxation. Toutefois, même si le revenu imposable est égal à zéro en raison de l'imputation des pertes reportées, une reprise est nécessaire car le montant des pertes 2004 est pris en compte dans le calcul du bénéfice imposable 2005 (art. 67 al. 1 LIFD ; 19 al. 1 LIPM). Le montant de CHF 33'743.- correspondant à la

dissimulation de bénéfice doit donc être ajoutée au bénéfice net imposable dans le cadre des taxations ICC et IFD.

Pour l'année fiscale 2005, la commission a considéré que la différence entre le salaire versé et le salaire fiscalement admissible étant de 6,3 %, la disproportion n'était pas manifeste. Elle n'a toutefois pas démontré que la société intimée présentait une situation particulière. Dans ces conditions et en l'absence d'éléments pertinents qui justifieraient le versement d'un salaire supérieur aux usages commerciaux, le tribunal de céans considère que la commission s'est écartée à tort des résultats issus des données de l'OGMT et de l'application de la « méthode valaisanne ». Il y a donc eu distribution dissimulée de bénéfice pour un montant de CHF 44'686.- qui doit également être réintégrée au bénéfice net imposable pour les taxations ICC et IFD.

8. Au vu de ce qui précède le recours sera admis. La cause sera retournée à l'AFC-GE afin qu'elle procède à de nouvelles décisions qui tiennent compte d'une reprise de CHF 33'743.- pour les taxations ICC et IFD 2004 et de CHF 44'686.- pour la taxation ICC et IFD 2005. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la société (art. 87 LPA).

* * * * *

**PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

à la forme :

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

au fond :

l'admet ;

dit qu'un montant de CHF 33'743.- doit être ajouté au bénéfice net imposable de la société Z_____S.A. pour la taxation ICC de l'exercice fiscal 2004 ;

dit qu'un montant de CHF 33'743.- doit être ajouté au bénéfice net imposable de la société Z_____S.A. pour la taxation IFD de l'exercice fiscal 2004 ;

dit qu'un montant de CHF 44'686.- doit être ajouté au bénéfice net imposable de la société Z_____S.A. pour la taxation ICC de l'exercice fiscal 2005 ;

dit qu'un montant de CHF 44'686.- doit être ajouté au bénéfice net imposable de la société Z_____S.A. pour la taxation IFD de l'exercice fiscal 2005 ;

retourne le dossier à l'AFC-GE pour qu'elle procède à de nouvelles taxations 2004 et 2005 dans le sens des considérants ;

met à la charge de la société Z_____S.A. un émolument de CHF 1'000.- ;

dit que, conformément aux art. 82 et 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 ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Myriam Nicolazzi, avocate de Z_____S.A., à la commission cantonale de recours en matière administrative ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

F. Glauser

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

