

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1085/2015-ICCIFD

ATA/778/2016

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 13 septembre 2016

4^{ème} section

dans la cause

A _____

représentée par DUCHOSAL BERNEY SA, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
12 novembre 2015 (JTAPI/1330/2015)**

EN FAIT

1. Selon le Registre du commerce de Genève, A_____ (ci-après : la société), est une société anonyme sise à Genève, enregistrée au registre du commerce (ci-après RC) de ce canton depuis le 1^{er} août 2002 sous la raison sociale B_____, puis le 23 septembre 2003 sous C_____
2. et du 12 avril 2012 au 23 juillet 2013 sous D_____, dont les buts statutaires sont l'acquisition, la détention et la vente de tout bien immobilier à caractère industriel, la location de surfaces commerciales et d'entreposage et toutes autres opérations y relatives, à l'exception de toute opération ou autre activité soumise à la loi fédérale sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger.

Selon l'extrait du RC, Monsieur E_____ en était l'administrateur président notamment du 28 octobre 2005 jusqu'au 26 juillet 2013.

M. E_____ est l'actionnaire unique de la société.

3. a. Par bordereaux du 10 juin 2011, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé la société à hauteur de CHF 30'375.50 pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2009 et à concurrence de CHF 0.- pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2009, sur la base d'un bénéfice net imposable de CHF 0.- et d'un capital propre imposable de CHF 1'171'100.-.

À la perte de CHF 1'141'239.- déclarée, elle avait déduit un montant de CHF 382'452.-, considéré comme salaire excessif versé à M. E_____.

- b. Par courrier séparé du 10 juin 2011, l'AFC-GE a adressé à la société le détail du calcul du salaire excessif.

Elle avait appliqué la « méthode valaisanne » et avait déduit du salaire effectif déclaré pour son administrateur de CHF 550'240.- un salaire de base de CHF 76'800.- et CHF 90'988.- comme « supplément en fonction du chiffre d'affaires/des honoraires ».

- c. Par jugement du 25 juin 2012 (JTAPI/837/2012) le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) a déclaré irrecevable le recours interjeté par la société contre cette reprise, faute d'un intérêt actuel.

Le bénéfice imposable étant nul, le montant de l'impôt ne pouvait être réduit davantage. La question du report de perte, et par là même les éléments retenus pour la détermination du salaire excessif, pourraient être examinés au moment où la société dégrèverait un bénéfice imposable.

d. Par arrêt du 18 février 2014 (ATA/101/2014), la chambre administrative de la Cour de Justice (ci-après : la chambre administrative) a confirmé cette décision.

4. Dans sa déclaration fiscale 2010, la société a déclaré un bénéfice net imposable de CHF 226'736.-, compte tenu des pertes fiscales des sept exercices précédents, d'un montant total de CHF 1'081'729.-.

Le bilan annexé faisait apparaître un bénéfice reporté de CHF 2'133'295.10 au 31 décembre 2010 et de CHF 826'144.37 au 31 décembre 2009.

5. Par bordereaux de taxation du 5 novembre 2014, l'AFC-GE a fixé l'ICC 2010 à CHF 155'888.55 et l'IFD 2010 à CHF 46'716.-, sur la base d'un bénéfice net imposable de CHF 549'678.- et d'un capital propre imposable de CHF 2'255'295.-.

Selon les avis de taxation joints à ces bordereaux, l'AFC-GE n'avait pas retenu le montant déclaré de CHF 1'081'729.-, mais celui de CHF 758'787.- comme perte fiscale pour l'année 2009 à reporter.

6. Le 3 décembre 2014, la société a élevé réclamation contre la taxation 2010, contestant la modification apportée aux pertes fiscales déductibles.

7. Par décisions du 19 décembre 2014, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation et remis à la contribuable des bordereaux rectificatifs ICC et IFD 2010.

Ceux-ci faisaient état d'un report de perte 2009 de CHF 836'583.-, réduisant ainsi le bénéfice imposable de CHF 77'796.-.

Le montant du salaire excessif pour la période fiscale 2009 avait été calculé conformément au tableau « méthode valaisanne » remis en annexe :

Données de base

Résultat fiscal avant redressement au titre de salaire excessif	CHF 1'141'239.00
Salaire effectif	CHF 550'240.00
Chiffre d'affaires/Honoraires	CHF 4'943'770.00
Nombre d'employés	1 à 20 personnes
Type d'activité	Activité de services

Détermination du salaire excessif

Base et année de référence de l'enquête	Observatoire genevois du marché du travail (OGMT) - 2010
---	--

<u>Salaire de base annuel</u>	
Salaire de base mensuel	CHF 12'996.00
Salaire de base mensuel indexé	CHF 12'883.00
Salaire de base annuel	CHF 154'596.00
 <u>Salaire excessif</u>	
Salaire effectif	CHF 550'240.00
./. Salaire de base annuel	- CHF 154'596.00
./. Supplément en fonction du chiffre d'affaires	- CHF 90'988.00
./. Part de bénéfice supplémentaire	CHF 0.00
Salaire excessif	<u>CHF 304'656.00</u>

Compte tenu du salaire excessif finalement repris, la perte de l'exercice commercial 2009 s'établissait à CHF 836'583.-, au lieu de CHF 758'787.-, selon le calcul suivant :

Résultat fiscal avant redressement	CHF 1'141'239.00
./. Reprise pour salaire excessif	- CHF 304'656.00
Perte reportable après redressement	<u>CHF 836'583.00</u>

8. Par acte du 31 mars 2015, la société a recouru contre la décision sur réclamation du 19 décembre 2014 auprès du TAPI, concluant à son annulation et à ce que le report de perte tel que ressortant de son bilan soit admis fiscalement pour 2010. Les conclusions étaient prises « sous suite de frais et de dépens ».
9. Le 7 août 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.
10. Les parties ont encore répliqué et dupliqué.
11. Par jugement du 12 novembre 2015, le TAPI a rejeté le recours.

En contestant le montant de la perte reportée, dès la survenance d'un exercice comptable bénéficiaire, ce qui était le cas de l'année 2010 en cause, la société pouvait logiquement remettre en question la détermination du salaire excessif de son administrateur président. Cependant, bien que le report de perte de CHF 836'583.- semblât être contesté par la société, celle-ci ne faisait valoir aucun élément de fait ni argument visant à remettre en cause l'application de la « méthode valaisanne » et son calcul. Partant, il n'y avait pas lieu d'examiner plus avant cette question.

Le Tribunal fédéral avait jugé qu'il n'était pas nécessaire que la prestation faite à l'actionnaire le soit par prélèvement sur le bénéfice ou sur les réserves. Par

conséquent, la société ne pouvait être suivie lorsqu'elle soutenait que, compte tenu du déficit de l'exercice comptable 2009, il ne pouvait pas être question de distribution de « dividende caché », la notion de dividende étant étroitement liée à la réalisation d'un bénéfice.

La société soutenait en outre que le susdit « salaire excessif » ne devait pas avoir d'incidence sur les pertes reportées, mais être porté au débit d'un compte courant actionnaire, au titre de prélèvements excessifs au lieu d'une distribution de dividende, de telle sorte que l'administrateur puisse rembourser la société. Comme le relevait avec raison l'AFC-GE, la reprise pour salaire excessif constituait une prestation appréciable en argent en faveur de l'actionnaire. Dès lors que celle-ci violait une disposition impérative du droit fiscal, l'AFC-GE était en droit de s'écarter du bilan afin de rétablir une situation conforme au droit. En revanche, dans la mesure où la société n'avait pas comptabilisé le salaire versé en trop à son administrateur au débit du compte courant actionnaire avec sa contrepartie au crédit du compte salaire, et attendu que cette situation n'était pas contraire au droit fiscal, elle ne saurait modifier ses comptes joints à sa déclaration fiscale sans violer le principe de détermination.

La taxation 2010 de l'actionnaire n'avait pas à être examinée, dès lors que le Tribunal n'était pas saisi d'un recours concernant les résultats de cette année-là.

12. Par acte expédié le 16 décembre 2015, la société a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative, concluant à son annulation et à l'admission du report de pertes tel qu'il ressortait du bilan pour 2010. Les conclusions étaient prises « sous suite de frais et dépens ».

La pratique de l'application de la « méthode valaisanne » avait été abandonnée par la plupart des administrations fiscales cantonales, tant elle était arbitraire. C'était donc à tort que le TAPI avait considéré que cette méthode était reconnue.

Le salaire déterminant de M. E_____ retenu dans le calcul de la « méthode valaisanne » était de CHF 154'596.-, ce qui ne correspondait manifestement pas aux fonctions de ce dernier. De plus, ce salaire de base était corrigé en fonction du résultat de la société, alors qu'un tiers ne verrait pas son salaire adapté à la hausse ou à la baisse en fonction du résultat de l'entreprise, si ce n'était éventuellement dans une moindre mesure une participation aux bénéfices.

Le TAPI avait également considéré que le salaire du directeur-actionnaire représentait usuellement une rémunération variable. Or, le salaire était fixe. Ayant toutefois perdu un client important en 2009 qui avait plongé son groupe dans les chiffres rouges, M. E_____ en sa qualité d'actionnaire avait réduit fortement son salaire en 2010, ce que n'aurait pas fait un tiers. La société avait invité l'AFC-GE à considérer cette baisse intervenue en 2010 sur la base des résultats 2009 pour

apprécier dans quel mesure un salaire excessif aurait été versé en 2009. Elle n'avait pas été suivie sur cette voie, l'AFC-GE se retranchant derrière le principe d'étanchéité des exercices.

Concernant la comptabilisation des reprises fiscales opérées, le TAPI avait rappelé dans son jugement que l'AFC-GE pouvait s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des normes fiscales correctrices l'exigeaient. En revanche, elle ne reconnaissait pas le droit au contribuable de comptabiliser la reprise fiscale opérée dans ses livres comptables en s'appuyant sur le principe de détermination. Il allait sans dire que la société ne pouvait pas enregistrer le salaire excessif versé à M. E_____ au débit de son compte courant, dès lors qu'elle ne considérait pas ce salaire comme étant excessif. Par contre, dès qu'elle avait eu connaissance de la reprise fiscale opérée par l'AFC-GE, elle devait également avoir le droit de comptabiliser cette reprise sur l'exercice concerné. En comptabilisant la reprise fiscale par le débit d'un compte courant actionnaire, certes la perte reportée aurait été réduite également, mais l'actionnaire aurait pu par la suite soit rembourser sa créance pour le bien de la société, soit s'attribuer un nouveau salaire sur les exercices futurs si l'activité de la société le permettait, méthode qui n'aurait fait que constater le caractère attribué d'office par le TAPI, de rémunération variable. La société contestait donc l'application du principe de détermination dans le cas d'espèce.

13. Le 5 janvier 2016, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observation.
14. Le 18 février 2016, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

En l'absence de points de comparaison suffisants avec le marché, la méthode la plus communément appliquées en Suisse romande pour déterminer le salaire admissible d'employés actionnaires était la méthode dite « valaisanne ». Cette méthode n'arrêtait pas le montant de la rémunération au seul salaire de base, mais l'augmentait d'une participation au chiffre d'affaires et au bénéfice, ce qui permettait de prendre en compte dans le calcul de la rémunération l'implication du salarié actionnaire dans la bonne marche de l'entreprise et, pour une part au moins, sa dimension d'apporteur d'affaires. Cette méthode avait reçu l'aval de l'Administration fédérale des contributions et son application avait été confirmée par la jurisprudence fédérale et cantonale, dans la mesure où elle conduisait à un résultat exempt d'arbitraire.

En matière de salaires excessifs, il appartenait à la société de prouver que les prestations en question étaient 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, avaient conduit à l'octroi d'une prestation insolite. Il appartenait au contribuable non seulement d'alléguer les éléments de fait

pertinents, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve.

Les corrections de comptes avaient pour but de rendre conforme au droit commercial un bilan qui violait une disposition impérative de la loi. Conformément à la jurisprudence, les corrections du bilan pouvaient être effectuées par le contribuable aussi longtemps qu'une taxation définitive n'était pas entrée en force, à savoir notamment au cours de la procédure de taxation. La demande de la société ne constituait pas une correction de comptes, étant précisé que les états financiers déposés ne violaient pas une disposition impérative de la loi, mais bien une modification de comptes. Par modifications, on entendait les changements qu'une entreprise apportait à son bilan dans le cadre du pouvoir d'appréciation que lui laissait le droit commercial. Ces modifications devaient être conformes au droit commercial. Les modifications apportées aux comptes définitifs n'étaient pas admises. Elles ne pouvaient pas intervenir lorsque leur but était purement fiscal, à savoir la réalisation d'une économie d'impôts. Pour ces motifs, l'AFC-GE maintenait que les comptes ne pouvaient plus être modifiés afin de neutraliser fiscalement la prestation appréciable en argent, qui était d'ores et déjà consommée et qui avait revêtu la forme d'un salaire excessif.

15. Le 19 mai 2016, la cause a été gardée à juger.
16. Pour le reste, les arguments des parties de même que les pièces produites seront, en tant que de besoin, repris dans la partie en droit ci-après.

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. 53 et 54 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
- 2) La recourante conclut à ce qu'il soit tenu compte de la perte fiscalement reportable de l'exercice commercial 2009 de CHF 1'081'729.-, mentionnée dans sa déclaration fiscale 2010, alors que l'AFC-GE a ramené cette perte à CHF 836'583.-, la différence étant en lien avec la reprise pour salaires excessifs de l'exercice 2009 qui peut être prise à compter de 2010, dès lors que l'exercice est bénéficiaire.
- 3) La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ;

arrêts du Tribunal fédéral 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 et 2C_60/2013 du 14 août 2013 consid. 1 ; ATA/405/2016 du 10 mai 2016).

4) a. La procédure de réclamation et la procédure de recours contre les décisions de taxation en matière d'IFD prononcées avant l'entrée en vigueur de la modification du 20 juin 2014 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) sont régies par l'ancien droit (art. 207b al. 2 LIFD).

b. À Genève, le 30 mars 2016 est entrée en vigueur la nouvelle teneur de l'art. 12 al. 1 let. h de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), adoptée le 29 janvier 2016 par le Grand Conseil, qui prévoit que sont considérés comme bénéfice net imposable 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.

En règle générale, s'appliquent aux faits dont les conséquences juridiques sont en cause, les normes en vigueur au moment où ces faits se produisent (ATA/1184/2015 du 3 novembre 2015 ; ATA/113/2013 du 26 février 2013 ; Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, Droit administratif, vol. 1, 3^{ème} éd., 2012, p. 184). La rétroactivité d'une disposition légale est contraire aux principes de la sécurité et de la prévisibilité du droit. Elle n'est admise qu'exceptionnellement par la jurisprudence, qui exige, entre autres conditions, qu'elle figure dans une base légale claire (ATF 116 Ia 207 consid. 4a ; ATA/1184/2015 précité ; ATA/113/2013 précité ; Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, op. cit., p. 200).

c. En l'espèce, contrairement à la LIFD, la LIPM ne comprend aucune disposition transitoire prévoyant notamment l'application de la nouvelle teneur de l'art. 12 al. 1 let. h LIPM aux causes pendantes au moment de son entrée en vigueur. Il sera ainsi fait application des dispositions légales idoines dans leurs teneurs antérieures aux décisions de taxation en cause (ci-après : aLIPM) que ce soit pour l'IFD que l'ICC.

5) a. La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (arrêts du Tribunal fédéral 8C_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/1309/2015 du 8 décembre 2015 ; ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015).

b. En droit fiscal, l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (art. 46 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes - LHID - RS 642.14). À Genève, le département compétent procède à la taxation des impôts sur la base de la déclaration d'impôt et des justificatifs déposés par le contribuable, ainsi que des contrôles et investigations effectués (art. 36 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

c. Il appartient ainsi à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015).

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 (ATF 138 II 57 consid. 7.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_589/2013 et 2C_590/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2 ; 2C_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2). Néanmoins, lorsqu'une prestation en argent présente un caractère insolite, le contribuable est alors tenu de prouver que la prestation en cause est justifiée par l'usage commercial (ATF 119 Ib 431 consid. 2c). Les autorités doivent en effet pouvoir s'assurer que seules des raisons commerciales, et non les rapports personnels et économiques étroits entre la société et le bénéficiaire de la prestation, étaient déterminantes pour le choix de la prestation présentant un caractère insolite (arrêt du Tribunal fédéral 2C_18/2011 du 31 mai 2011 consid. 5.2 et les références citées).

6) a. S'agissant de l'IFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD). Celui-ci comprend le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 let. a LIFD), ainsi que 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).

b. Pour ce qui est de l'ICC, sont considérés comme bénéfice net imposable le bénéfice net, tel qu'il résulte du compte de pertes et profits, et 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. a et h aLIPM).

c. Bien que l'art. 12 let. h aLIPM ne le mentionne pas expressément, il vise, à l'instar de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, notamment les distributions dissimulées de bénéfice (Stephan KUHN/Peter BRÜLISAUER in Martin ZWEIFEL/Peter ATHANAS [éd.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)*, 2^{ème} éd., 2008, n. 74 ad. art. 24 p. 406), soit des prélèvements qui ne sont pas conformes à l'usage commercial et qui doivent donc être réintégrés dans le bénéfice imposable (ATA/485/2013 du 30 juillet 2013 ; ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011).

- 7) a. Il y a prestation appréciable en argent – également qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice – devant être réintégrée dans le bénéfice imposable de la société lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont réalisées :
- 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ;
 - 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le 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 le caractère insolite de la prestation est reconnaissable par les organes de la société (arrêts du Tribunal fédéral 2C_263/2014 du 21 janvier 2015 consid. 5.2 ; 2C_708 du 21 décembre 2012 consid. 4.3 non publié in ATF 139 I 64 ; ATF 131 II 593 consid. 5.1 ; ATF 119 Ib 116 consid. 2 ; ATA/548/2013 du 27 août 2013 consid. 4a ; ATA/532/2013 du 27 août 2013 consid. 4a ; ATA/485/2013 du 30 juillet 2013 consid. 4a ; Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 2012, p. 236 n. 41 et les références citées). 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, p. 105, 110 et les références citées).

b. Les prestations appréciables en argent peuvent apparaître de diverses façons. 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 précité consid. 3.1 et les références citées ; Xavier OBERSON, *op. cit.*, p. 236 n. 42). 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 (Xavier OBERSON, *op. cit.*, p. 197 n. 35).

- 8) En définissant le bénéfice imposable par renvoi au solde du compte de résultat, l'art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce le principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance, selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles

correctrices spécifiques. L'autorité peut en revanche s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 137 II 353 consid. 6.2 ; ATF 136 II 88 consid. 3.1 ; ATF 119 Ib 111 consid. 2c ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_645/2012 du 13 février 2013 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_71/2009 du 10 juin 2009 consid. 7.1 ; Robert DANON, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, n. 33 à 55 et 62 ad art. 57-58 LIFD).

Le droit fiscal et le droit comptable suisses poursuivent en effet des objectifs différents. Le premier recherche une présentation qui fasse ressortir au mieux le résultat effectif et la réelle capacité contributive de l'entreprise, tandis que le second est avant tout orienté sur la protection des créanciers et fortement marqué par le principe de prudence. Dans ce contexte, les règles correctrices fiscales figurant à l'art. 58 al. 1 let. b et c LIFD visent à compenser le fait que le résultat comptable puisse s'éloigner de la réalité économique ; elles assurent une imposition du bénéfice qui tienne compte au mieux de la réelle situation patrimoniale d'une société. Par leur intermédiaire, le droit fiscal cherche à se rapprocher d'un système fondé sur le principe de l'image fidèle (« true and fair »), qui prévaut dans les normes de comptabilité internationales (Pierre-Marie GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, vol. 2, 2005, p. 96 s.).

- 9) 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/332/2016 du 19 avril 2016 ; ATA/285/2006 du 23 mai 2006).
- 10) a. Lorsqu'elle doit déterminer si la rémunération servie par la société à ses employés actionnaires est en rapport avec l'importance de leur prestation de travail, l'autorité fiscale n'a pas à substituer sa propre appréciation en matière de salaire à celle de la société, mais la liberté de l'employeur n'est pas sans limite. En effet, la rémunération doit correspondre à celle qui aurait été octroyée à une tierce personne dans des circonstances identiques. L'élément pertinent est donc la rémunération conforme au marché. Pour savoir 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 précité consid. 3.1 et 3.3 et les références citées ; Emily MELLER/Jessica SALOM, op. cit., p. 111). Parmi les critères pertinents, figure notamment 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 précité consid. 3.1).

b. Pour fixer un salaire de base moyen lorsque les données servant de référence à la détermination de la rémunération des cadres dans une société font défaut ou sont inexploitable, il est admissible selon la jurisprudence de se fonder sur des statistiques. 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 afin de ne pas tomber dans l'arbitraire. Il a été jugé à cet égard que le fait d'individualiser le salaire moyen en fonction des circonstances du cas d'espèce et de prendre en compte pour ce faire le cahier des charges relatif au poste en cause, les fonctions et les responsabilités des personnes concernées conduit à un schématisme exempt d'arbitraire (arrêt du Tribunal fédéral 2C_209/2013 du 16 janvier 2014 consid. 3.1 ; 2C_188/2008 précité consid. 5.3 ; Emily MELLER/Jessica SALOM, op. cit., p. 118).

c. Dans ce cadre, la méthode la plus communément appliquée en Suisse romande pour déterminer le salaire admissible d'employés actionnaires est la méthode dite « valaisanne ». Pour arrêter la rémunération à prendre en considération, un salaire de base est déterminé ; il est augmenté d'une participation au chiffre d'affaires et au bénéfice. Cette méthode prend ainsi en compte dans le calcul de la rémunération l'implication des salariés actionnaires dans la bonne marche de l'entreprise et, pour une part au moins, leur activité en qualité d'apporteurs d'affaires.

La méthode 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 CHF 1'000'000.-, 0.9 % jusqu'à CHF 5'000'000.- 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 du bénéfice (1/3 pour les sociétés employant moins de vingt collaborateurs et 1/4 pour les entreprises plus grandes ; ATA/485/2013 précité ; ATA/170/2012 du 27 mars 2012 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 ; Emily MELLER/Jessica SALOM, op. cit., p. 118).

d. Le Tribunal fédéral a pour sa part confirmé l'application de la « méthode valaisanne » dans la mesure où elle a conduit à un résultat exempt d'arbitraire, adapté aux circonstances du cas d'espèce (arrêts du Tribunal fédéral 2C_660/2014 du 6 juillet 2015 consid. 6.2 ; 2C_421/2009 précité consid. 3.3 ; 2C_188/2008 précité consid. 5.3). La « méthode valaisanne » a reçu l'aval de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) et son application a été entérinée par la jurisprudence cantonale (ATA/480/2016 du 7 juin 2016 ; ATA/94/2016 du 2 février 2016 ; ATA/184/2015 du 17 février 2015).

- 11) Selon l'art. 67 al. 1 LIFD et 19 al. 1 LIPM, les pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites du bénéfice net de cette période, à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du bénéfice net imposable de ces années.
- 12) a. En l'espèce, l'AFC-GE a considéré que les prestations versées à l'actionnaire avaient un caractère insolite, la rémunération ne correspondant pas à celle qui aurait été octroyée à une tierce personne dans des circonstances identiques. À défaut de données de référence, l'AFC-GE a appliqué la « méthode valaisanne » afin de déterminer ce salaire. Tant la jurisprudence, que l'administration fédérale des contributions, ont confirmé l'application de cette méthode, sous réserve du respect du principe de l'interdiction de l'arbitraire. Contrairement à ce que prétend la recourante, cette méthode est ainsi actuelle et reconnue.
- b. Pour procéder à l'examen de l'admissibilité du salaire versé à l'actionnaire-employé, l'AFC-GE s'est fondée sur les dossiers des déclarations fiscales et les justificatifs annexés, soit les comptes de l'entreprise. Il incombe à la recourante, conformément à la répartition du fardeau de la preuve, d'apporter la démonstration des éléments qui sont, selon elle, susceptibles d'influencer la taxation, soit de démontrer que le salaire versé à M. E_____ est justifié par l'usage commercial. Or, elle s'est limitée à expliquer qu'en parallèle à sa fonction de commercial, M. E_____ endosse celle de directeur général d'un groupe de logistique, gérant 105 employés et une surface de stockage de 14'000 m² pour un chiffre d'affaires de 45 millions et que son activité principale peut être comparée à celle effectuée par des sociétés comme « F_____ » ou « G_____ ». Aucun élément ne permet cependant de comparer effectivement le salaire versé, avec d'autres rémunérations de cadre dans le même domaine d'activité. De plus, la recourante a varié dans ses explications. Elle a d'abord prétendu que le salaire de M. E_____ était fixe, pour finalement admettre qu'il pouvait varier, comme en 2010, afin de tenir compte des bénéfices et des pertes de la société. La recourante n'ayant pas démontré, à satisfaction de droit, que le montant du salaire était justifié par l'usage commercial, elle doit supporter l'échec de la preuve démontrant que le salaire de son actionnaire ne présentait pas un caractère insolite.
- c. Au vu de ce qui précède, il n'existait pas de données servant de référence à la détermination de la rémunération de l'intéressée. Or, c'est précisément dans de telles circonstances qu'il convient, selon la jurisprudence, de recourir à la « méthode valaisanne ».

L'AFC-GE a ainsi à bon droit recouru à cette dernière pour déterminer si, sur le plan fiscal, une partie de la rémunération versée à l'actionnaire constitue une distribution dissimulée de bénéfices devant être réintégrés dans le bénéfice imposable. Le grief de la contribuable sera dès lors écarté.

d. Dès lors que le calcul effectué par l'AFC-GE selon la « méthode valaisanne » n'est pas contesté et apparaît correct, le montant de la reprise, qu'elle a effectué en bénéfice sera confirmé.

13) La recourante ne peut être suivie lorsqu'elle prétend que la diminution du salaire perçu par M. E._____ en 2010 doit être prise en compte pour déterminer le montant de celui de 2009. En effet, en application des principes de la périodicité du revenu imposable et de l'étanchéité des exercices, la recourante ne peut, à son choix, faire supporter une part du salaire perçu en 2009 par l'exercice 2010, soit attribuer des salaires à des exercices autres que ceux au cours desquels ils ont été versés.

14) De plus, il n'est pas admis de modifier des comptes définitifs, ce d'autant plus lorsque ces modifications ont un but purement fiscal, à savoir la réalisation d'une économie d'impôts. Ainsi, la recourante viole le principe de déterminance si elle modifie ses comptes définitifs en comptabilisant la reprise de salaire excessif au débit du compte courant actionnaire. Pour ces motifs, c'est à bon droit que l'AFC-GE a considéré que les comptes ne pouvaient plus être modifiés afin de neutraliser fiscalement la prestation appréciable en argent, qui était d'ores et déjà consommée et qui avait revêtu la forme d'un salaire excessif.

Par contre, la reprise pour salaires excessifs est soumise aux règles correctrices du droit. L'AFC-GE s'est à bon droit écartée du bilan pour déterminer le résultat de l'exercice, en réduisant le montant de la perte de l'exercice du montant de la prestation.

15) Les conditions de la dissimulation de bénéfice sont dès lors réalisées. L'AFC-GE était fondée tant pour l'ICC que pour l'IFD à retenir le salaire excessif, en appliquant la « méthode valaisanne », pour la période fiscale en cause et à réintégrer celui-ci dans le bénéfice imposable de la société.

16) Mal fondé, le recours sera rejeté.

17) En application des art. 87 al. 1 LPA 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, sera condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 1'000.-. Vu l'issue du litige, il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 16 décembre 2015 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 novembre 2015 ;

au fond :

le rejette ;

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

dit qu'aucune indemnité de procédure ne sera allouée ;

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 des recourants, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Duchosal Berney SA, mandataire de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, 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 :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :