

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2725/2007-ICC

ATA/674/2011

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 1^{er} novembre 2011

1^{ère} section

dans la cause

ATELIER A_____ S.A.

représentée par NDC-Conseil S.A., mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre la décision de la commission de recours en matière administrative
du 2 février 2010 dans la cause A/2725/2007.**

EN FAIT

1. En 1997, Atelier A_____ Sàrl a repris les actifs et passifs de la société en nom collectif (ci-après : SNC) non inscrite, exploitée conjointement par Messieurs R_____ et O_____.
2. En janvier 2003, Atelier A_____ Sàrl a été transformée en société anonyme et sa raison sociale modifiée en Atelier A_____ S.A. (ci-après : la société). Cette dernière a pour but la gestion d'un bureau d'architecture : projets, mandats d'architecture et d'urbanisme, conseils en planification et supervision de projets, expertises, concours, recherches dans le domaine immobilier et autres activités se rapportant au domaine de l'architecture. M. R_____ était administrateur-président de la société et M. O_____, administrateur vice-président. Tous deux étaient par ailleurs les actionnaires majoritaires de la société.
3. Le 10 novembre 2004, répondant à une demande de renseignements de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), la société a produit un tableau récapitulatif des salaires des administrateurs et des autres collaborateurs, ainsi que les contrats de travail des cadres actionnaires de la société, au nombre desquels MM. R_____ et O_____. Les contrats de travail de ces derniers stipulaient que leur cahier des charges comprenait la recherche de mandats, l'élaboration de projets, les contacts avec les clients et les autorités compétentes, le suivi et la bonne facture de toutes les affaires du bureau : chantiers, devis, bilans, suivis de chantiers (représentation auprès des entrepreneurs, comptabilité de chantiers, rapports hebdomadaires aux clients, déplacements nécessaires à l'étranger notamment en ce qui concernait la construction d'usines), expertises, études d'urbanisme, etc., afin de garantir le volume des affaires et des postes de travail. Leur salaire respectifs, sur la base de ce cahier des charges, étaient fixés à CHF 60'000.- brut par mois. Une gratification pouvait être octroyée en fin d'année en fonction des disponibilités financières de la société, de leur engagement personnel et de leurs années de service au sein de la société. La durée hebdomadaire du travail était fixée à quarante heures au maximum, réparties en principe sur cinq jours, du lundi au vendredi. Les heures supplémentaires, dont les contrats précisaient qu'elles ne pourraient pas dépasser cent-septante heures par année, étaient compensées par un congé de durée équivalente.
4. Le 29 août 2006, la société a déposé sa déclaration pour l'impôt cantonal, communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2005. Dans son compte de pertes et profits annexé à cette déclaration, la société faisait état d'un total des produits s'élevant à CHF 12'772'851,85 et d'un bénéfice annuel net de CHF 1'601'134.-. Au titre des renseignements complémentaires relatifs

aux comptes, sous la section B.3 « salaires bruts, honoraires et autres prestations versées par la société (actionnaires, administrateurs et cadres supérieurs uniquement) », elle indiquait avoir versé un salaire annuel brut de CHF 983'200.- à M. R_____ et de CHF 988'800.- à M. O_____, soit au total CHF 1'972'000.-. La société mentionnait par ailleurs sous la section C.1 que les salaires bruts des cadres supérieurs non actionnaires oscillaient entre CHF 169'000.- et CHF 195'858.- par an.

5. Le 23 octobre 2006, l'AFC-GE a demandé à la société de lui fournir toutes explications utiles concernant l'augmentation des salaires des cadres dirigeants entre l'exercice 2004 et 2005 et un rapport précis justifiant celle-ci.
6. Le 8 novembre 2006, la société a répondu que la politique générale de l'entreprise était d'adapter chaque année les salaires en tenant compte de la marche des affaires, du degré de responsabilité et des performances des employés.
7. Le 22 décembre 2006, l'AFC-GE a notifié à la société le bordereau de taxation ICC 2005, au montant de CHF 540'886.-. Le même jour, elle lui a également notifié un bordereau de taxation IFD, d'un montant de CHF 194'879,50. Elle retenait un bénéfice imposable net de CHF 2'292'713.- et effectuait une reprise de CHF 691'580.-. Les salaires versés à MM. R_____ et O_____, qualifiés d'excessifs, étaient considérés comme une prestation à l'actionnaire.

Le montant de la reprise était calculé comme suit :

« Détermination des salaires excessifs

Bénéfice net comptable	1'601'133
+ Salaires effectifs	1'972'000
./. Salaires de base	(400'000)
./. Supplément en fonction du CA	(116'183)

Sous- total	3'056'950

Part de bénéfice imposable ^{3/4}	<u>2'292'713</u>

Par personne

Salaires effectifs	1'972'000	986'000
--------------------	-----------	---------

./. Rémunération maximum totale :			
Salaire de base	400'000		200'000
./. Supplément en fonction du CA			
	116'183		58'091
Part du bénéfice suppl. ¼	764'238	(1'280'420)	382'119
			<hr/>
			640'210
			<hr/>

Salaires excessifs

691'580

Preuve

Bénéfice net comptable	1'601'133
+ Salaires excessifs	691'580
	<hr/>
Bénéfice minimum	<u>2'292'713</u> »

8. Le 18 janvier 2007, la société a élevé réclamation contre les bordereaux de taxation ICC et IFD 2005. La fixation d'un salaire de base pour MM. R_____ et O_____ à hauteur de CHF 200'000.- était arbitraire. Cela correspondait à un salaire de cadre, mais non de dirigeant d'une entreprise telle que la leur. Les pourcentages supplémentaires sur le chiffre d'affaires tels que retenus par l'AFC-GE étaient également arbitraires car ils ne tenaient pas compte de la nature de l'activité de l'entreprise et de sa marge brute. En 2003, les salaires bruts de MM. R_____ et O_____ avaient été fixés à CHF 810'000.-. Ils étaient toujours déterminés à la veille de chaque exercice, sur la base de critères tels que la compétence, l'engagement, la responsabilité, l'expérience, etc. Il n'y avait pas d'ajustements extraordinaires en fin d'année en fonction des bons résultats de la société. Les taxations 2003 et 2004 n'avaient pas fait l'objet d'une reprise en matière de salaires excessifs. Elles étaient entrées en force. Il n'y avait pas de raisons de traiter différemment la période 2005 des années précédentes, dès lors que la politique de gestion et celle des salaires n'avaient pas changé.
9. Le 11 juin 2007, l'AFC-GE a rendu ses décisions sur réclamation et notifié à la société des bordereaux ICC et IFD rectificatifs. Appliquant la méthode dite « valaisanne », elle a augmenté le salaire de base de MM. R_____ et O_____ à CHF 300'000.- par personne, et ce à titre exceptionnel, pour les périodes fiscales 2005 et 2006 uniquement, compte tenu du chiffre d'affaires réalisé entre 2003 et 2006 dans le cadre d'un mandat ponctuel. Pour le surplus, le fait que les

salaires de MM. R_____ et O_____ n'aient à ce jour pas été contestés ne l'empêchait pas de réexaminer ceux-ci lors de chaque période fiscale. Le montant des salaires excessifs était réduit à CHF 541'580.-, de sorte que le bénéfice net imposable s'élevait désormais à CHF 2'142'713.-, selon le calcul suivant :

« Détermination des salaires excessifs

Bénéfice net comptable	1'601'133		
+ Salaires effectifs	1'972'000		
./. Salaires de base	(600'000)		
./. Supplément en fonction du CA	(116'183)		

Sous- total	2'856'950		

Part de bénéfice imposable $\frac{3}{4}$	<u>2'142'713</u>		
			Par personne
Salaires effectifs	1'972'000		986'000
./. Rémunération maximum totale :			
Salaire de base	600'000		300'000
./. Supplément en fonction du CA	116'183		58'091
Part du bénéfice suppl. $\frac{1}{4}$	714'238	(1'430'420)	357'119

			715'210

Salaires excessifs		<u>541'580</u>	

Preuve

Bénéfice net comptable	1'601'133
+ Salaires excessifs	541'580

Bénéfice minimum

2'142'713 »

10. Le 10 juillet 2007, la société a recouru contre les décisions sur réclamation auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, remplacée par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la CCRA), devenue, depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Elle concluait à ce que les décisions sur réclamation entreprises soient annulées vu l'absence de salaires excessifs et à ce que des décisions de taxations définitives ICC et IFD soient rendues en conformité de la déclaration fiscale du 24 août 2006 faisant état d'un bénéfice net de CHF 1'601'134.-.

Lors du passage de la SNC en société anonyme avec effet au 1^{er} janvier 2003, MM. R_____ et O_____ étaient devenus salariés. Leurs salaires 2003 avaient été déterminés sur la base de leurs compétences, expérience, savoir-faire, engagement et en fonction de leurs revenus 2001 et 2002, à savoir CHF 1'507'413.- par associé en 2001 et CHF 1'655'643.- par associé en 2002. Elle contestait pour le surplus la pratique de l'AFC-GE en matière de salaire excessif, reposant exclusivement sur la méthode dite « valaisanne ». Le salaire de base et l'échelle de participation au chiffre d'affaires étaient non seulement inaccessibles au public, mais également évolutifs. Les salaires de base admis avaient évolué de CHF 200'000.- à CHF 300'000.- sans que cette variation ne soit explicitée, ce qui permettait de douter de la constance des paramètres utilisés dans la fixation des salaires dits « excessifs » et par là même de craindre de profondes inégalités de traitement. La méthode « valaisanne » devait être utilisée de manière subsidiaire lorsque l'entreprise n'avait pas de politique interne de fixation des salaires. Elle n'avait pas vocation à se substituer à celle-ci, ni à limiter la liberté d'action de l'entreprise. Une comparaison entre les salaires versés par la société à ses dirigeants-actionnaires et d'autres situations présentant des analogies s'avérait difficile vu le caractère quasiment unique des mandats traités par la société à Genève, sinon en Suisse romande, voire en Suisse. Dès lors, le recours aux bases statistiques cantonales n'était pas de nature à fournir des éléments pertinents.

11. Le 23 octobre 2008, la commission a remis à la société et à l'AFC-GE une copie de l'arrêt rendu par le Tribunal fédéral le 19 août 2008 dans la cause 2C_188/2008 concernant un problème similaire. Elle était restée dans l'attente de cet arrêt du Tribunal fédéral traitant de la nouvelle pratique de l'AFC-GE en matière de salaires excessifs. Sur cette base, elle invitait la société et l'AFC-GE à lui communiquer leurs observations.
12. Le 4 décembre 2008, la société a considéré que l'arrêt en cause traitait d'une situation qui ne pouvait pas être assimilée à la sienne. Elle contestait l'application de la méthode dite « valaisanne », ce qui n'avait pas été le cas dans l'arrêt précité. Dans ces circonstances, elle maintenait ses recours.

13. Le 15 décembre 2008, l'AFC-GE a répondu au recours. Elle avait fait application de la méthode « valaisanne » compte tenu de son caractère fiable reconnu par la jurisprudence, et pour des motifs d'harmonisation verticale. L'AFC-CH avait entériné cette pratique. Le Tribunal fédéral avait en outre, dans l'arrêt précité, validé l'application de cette méthode. Le salaire de base pouvait être déterminé sur des données statistiques lorsque celles permettant de fixer la rémunération des cadres dans une société faisaient défaut ou était inexploitable. En l'espèce, des salaires aussi élevés n'auraient jamais été accordés à des personnes ne possédant pas des liens étroits avec la société.
14. Le 11 décembre 2008, la commission a transmis à la société les observations de l'AFC-GE et l'a invitée à lui faire savoir si elle maintenait ou non ses recours.
15. Le 8 janvier 2009, la société a indiqué que tel était le cas.
16. Le 1^{er} janvier 2009, pour des raisons de compétence, les recours objets des causes A/2725/2007 et A/2727/2007 ont été transmis à la commission.
17. Le 28 octobre 2009, cette dernière a invité la société à lui indiquer la formation, l'âge et la qualification de MM. R_____ et O_____ ainsi que le nombre d'heures de travail qu'ils effectuaient par semaine.
18. Le 16 novembre 2009, la société a répondu que MM. R_____ et O_____ étaient titulaires de diplômes d'architectes. Ils étaient inscrits au Registre A (niveau Master, universitaire) de la fondation du registre suisse comprenant les professionnels relevant des domaines de l'ingénierie, de l'architecture et de la technique ainsi que des domaines professionnels apparentés. Ils étaient par ailleurs membres de la D_____ suisses. M. R_____ était âgé de 75 ans et M. O_____ de 64 ans. Ils étaient des architectes connus mondialement. Dans le cadre de leurs activités, ils assuraient la haute direction de l'entreprise. M. R_____ était responsable de la conception des projets architecturaux développés et réalisés par la société. M. O_____ et lui assuraient la gestion du personnel et des finances de la société. Ils étaient mandatés à titre d'experts pour estimer des bâtiments et participaient à des jurys lors de concours d'architecture. Ils travaillaient régulièrement plus de soixante heures par semaine. Lors de chantiers de grande envergure, ainsi que lors de la réalisation des chantiers L_____ correspondant à l'exercice 2005, ils avaient parfois travaillé plus de treize heures par jour, y compris le samedi, et trois à quatre heures le dimanche, ce qui représentait une moyenne de quatre-vingt heures par semaine. La réalisation des usines L_____, en particulier celle de E_____ qui avait constitué le plus gros chantier de Suisse (CHF 1'000'000'000.- de travaux) avait nécessité un degré d'engagement et de responsabilité exceptionnel. Le salaire de base des personnes ayant ce niveau de qualification, d'expérience et présentant

ce degré d'engagement et de responsabilité ne pouvait pas être déterminé d'après de simples règles statistiques et médianes.

19. Par décision du 2 février 2010, la commission a déclaré recevables les recours objets des procédures A/2725/2007 et A/2727/2007 et les a joints sous la procédure A/2725/2007. Au fond, elle les a admis partiellement et a renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour une nouvelle taxation dans le sens des considérants.

Il était admis en droit commercial et fiscal suisse que la société passe des contrats avec ses actionnaires pour autant qu'elle le fasse aux mêmes conditions que celles qu'elles accorderaient à des tiers. L'autorité fiscale devait néanmoins être à même de vérifier le bien-fondé de la rémunération servie à un directeur-actionnaire en appréciant si la société accorderait une prestation identique à un tiers sans lien avec elle. La méthode « valaisanne » avait reçu l'aval de l'AFC-CH et avait été confirmée par la jurisprudence fédérale et cantonale. Les critiques de la société à l'encontre de cette méthode ne pouvaient pas être prises en considération. Ladite méthode n'avait pas vocation à se substituer à la politique de gestion de l'entreprise, ni à limiter la liberté d'action de celle-ci. Elle avait pour objectif de fixer un salaire raisonnable pour les administrateurs en tenant compte de leur secteur d'activité, de leurs responsabilités, du chiffre d'affaires de l'entreprise et du nombre de collaborateurs employés par celle-ci. Elle introduisait ainsi un certain schématisme qui avait l'avantage d'assurer l'égalité de traitement entre contribuables travaillant dans la même branche.

La recourante ne pouvait ainsi se prévaloir de sa situation unique sur le marché pour octroyer des salaires excessivement élevés. Elle ne proposait par ailleurs pas d'autres systèmes permettant de déterminer objectivement une limite de salaires raisonnables. La méthode « valaisanne » devait ainsi être appliquée pour déterminer si les salaires versés en l'espèce par la société étaient excessifs. A cette fin, elle faisait usage du calculateur de salaires en ligne de l'Observatoire genevois du marché du travail (ci-après : OGMT), qui se fondait sur les données statistiques du secteur privé pour le canton de Genève, de l'enquête suisse pour la structure des salaires et prenait en compte les particularités de chaque salarié, à savoir sa position dans l'entreprise, son ancienneté, sa formation, son âge, etc. Ces données statistiques, plus fines, correspondaient en effet au principe selon lequel le salaire excessif devait être déterminé en prenant en considération toutes les circonstances propres au cas d'espèce.

MM. R_____ et O_____, âgés de 75 ans et 64 ans, diplômés en architecture, assuraient la haute direction de l'entreprise. Ils étaient responsables de la conception des projets architecturaux développés et réalisés par la société et assuraient conjointement la gestion du personnel et des finances. Ils étaient en outre mandatés pour estimer les bâtiments et participer à des jurys lors de concours d'architecture. Les allégués de la société selon lesquels MM. R_____ et O_____ étaient associés depuis vingt-cinq ans étaient vraisemblables. Ils

exerçaient ainsi une fonction de cadre supérieur. Ils étaient en charge des travaux les plus difficiles et avaient pour mission la définition de la stratégie de l'entreprise. Selon le calculateur, le salaire médian mensuel brut pour M. R._____ s'élevait à CHF 14'990.- pour quarante heures de travail par semaine et pour M. O._____ à CHF 15'210.- pour quarante heures de travail par semaine. Ce salaire ne comprenait pas la rémunération des heures supplémentaires, les allocations familiales, etc. Compte tenu de la difficulté des tâches qu'ils exécutaient et de la nature de leurs responsabilités, la commission estimait conforme à la réalité économique qu'ils effectuent des heures supplémentaires. Bien qu'aucune preuve n'avait été apportée à ce sujet, elle admettait les allégués de la société selon lesquels le nombre d'heures hebdomadaires effectuées par MM. R._____ et O._____ était de soixante heures par personne. Dès lors, elle fixait un salaire annuel pour M. R._____ de CHF 269'820.- et pour M. O._____ de CHF 273'780.-, soit au total des salaires de base de CHF 543'600.-. Considérant que ceux-ci étaient valables pour l'année 2006 et que l'année fiscale litigieuse était 2005, elle désindexait ce salaire en fonction des variations de l'indice genevois des prix à la consommation et arrêta le montant total annuel de ceux-ci à CHF 539'536.-. La participation au chiffre d'affaires déclaré de CHF 2'772'851.- s'élevait à CHF 216'366.- (soit 2 % jusqu'à CHF 1'000'000.- 1,8 % jusqu'à CHF 5'000'000.- et 1,6 % au-delà). La part au bénéfice de la recourante, qui employait cinquante collaborateurs, s'élevait à CHF 704'308.- (soit ¼ de CHF 2'817'232.-). La rémunération maximale admissible ascendait ainsi à CHF 1'460'209.- correspondant à l'addition des salaires de base (CHF 539'536.-), de la participation au chiffre d'affaires (CHF 216'366.-) et de la part aux bénéfices (CHF 704'308.-). Les salaires effectivement versés s'étant élevés à CHF 1'972'000.-, la société avait versé des salaires excessifs à hauteur de CHF 511'791.-.

20. Cette décision a été communiquée aux parties le 12 février 2010 et reçue par la société le 15 février 2010.
21. Le 10 mars 2010, cette dernière a recouru auprès du Tribunal administratif devenu depuis le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), contre la décision précitée. Elle a requis un délai supplémentaire pour compléter et motiver son recours.
22. Le 15 mars 2010, le Tribunal administratif a fait droit à cette demande et invité la recourante à procéder d'ici au 31 mars 2010.
23. Le 25 mars 2010, la société a conclu à ce qu'il soit dit que la double imposition économique avait été pleinement respectée, que la méthode « valaisanne » ne trouvait pas application, ni de manière systématique, ni dans le cas spécifique, à ce que les reprises fiscales soient annulées et à ce qu'il soit dit qu'elle n'avait pas versé de salaires excessifs. Subsidiairement, elle invitait le Tribunal administratif à dire que le salaire de base retenu pour l'application de la

méthode « valaisanne » devait être majoré de 50 % au moins afin de tenir compte de la dimension d'apporteur d'affaires des actionnaires-dirigeants. Le coefficient de participation au chiffre d'affaires devait par ailleurs être multiplié par cinq au minimum pour atténuer les inégalités que la méthode « valaisanne » créait en fonction des différents secteurs d'activités concernés. Enfin, elle concluait à l'annulation de la décision attaquée, et ceci fait, à ce que la taxation définitive ICC 2005, et implicitement IFD, soit modifiée pour prendre en compte les éléments figurant dans sa déclaration 2005, soit un bénéfice net de CHF 1'601'134.-.

L'AFC-GE avait commencé à corriger certaines situations d'abus, dans lesquelles des actionnaires-dirigeants ramenaient par des procédés comptables le bénéfice annuel de leur entreprise à un niveau proche de zéro pour échapper à l'impôt sur le bénéfice. Ces corrections avaient été effectuées par l'application de la méthode « valaisanne ». Bien que consacrée par le Tribunal fédéral dans des cas spécifiques, celle-ci était dorénavant appliquée de manière systématique par les autorités fiscales genevoises, aussi bien en matière d'ICC que d'IFD de sorte que d'une exception cette méthode était devenue une règle de fait appliquée dans le seul canton de Genève. Cette situation posait un problème d'égalité de traitement au plan national. S'il était légitime que l'AFC-GE procède à des reprises lorsque la double imposition économique n'était pas respectée, dans le cas particulier cette démarche n'était pas fondée. Les états financiers de l'exercice 2005 démontraient clairement le respect de la double imposition économique. Au demeurant, même si par extraordinaire il fallait considérer que les dirigeants-actionnaires avaient sciemment essayé de compenser les années de crise des années 1990 par des salaires plus conséquents, ce salaire de compensation ne constituait pas une distribution dissimulée du bénéfice comme l'avait précisé la jurisprudence. Les salaires de MM. R_____ et O_____ avaient été décidés et planifiés à la fin de l'exercice précédent et payés durant l'exercice 2005. Aucune provision comptable en vue d'augmenter les salaires et de diminuer le bénéfice n'avait été passée lors de la clôture de l'exercice 2005. Le bénéfice net de CHF 1'601'134.- reflétait dès lors bien la réalité économique de la société.

La recourante était une entreprise d'architecture dont la qualité des prestations fournies et le développement de la clientèle reposaient sur les deux animateurs principaux. Ni l'AFC-GE, ni la commission n'avaient analysé si des raisons commerciales avaient conduit à la prestation concernée. En l'occurrence, les deux actionnaires-dirigeants n'exerçaient pas uniquement leur activité d'architecte, mais également celle d'apporteur d'affaires. La réussite de l'entreprise ne pouvait donc pas être dissociée d'eux. Le salaire de base tel que retenu par l'AFC-GE et la commission, déterminés sur la base du calculateur en ligne de l'OGMT, n'était ainsi pas déterminant. Il convenait de le majorer pour tenir compte de la dimension de « goodwill » personnel, majoration qui devrait

être de 50 % au minimum. Le salaire déterminé sur le site de l'OGMT était peut-être relevant pour un collaborateur architecte, mais certainement pas pour un collaborateur ou associé ayant, outre ses compétences techniques, une dimension d'apporteur d'affaires. Le calculateur de salaire en ligne de l'OGMT précisait sous la rubrique « mise en garde » que ses résultats constituaient par nature une représentation simplifiée de la réalité. Il s'agissait de résultats statistiques et non pas de normes. Ces résultats n'avaient ainsi aucune valeur juridique. Sous la rubrique « Limites et portée du salaire estimé », il était stipulé que la fiabilité des salaires estimés ne pouvait pas être garantie pour certains profils particuliers.

MM. R_____ et O_____ œuvraient comme associés depuis plus de trente ans. Ils étaient des architectes de renommée internationale. Grâce à leur savoir-faire, leurs réalisations passés et leur « goodwill » personnel, ils avaient pu acquérir et réaliser notamment les mandats « L_____ ». Outre l'acquisition de ces mandats, leur engagement lors des réalisations de ces mandats avait été hors du commun. Ils avaient régulièrement travaillé plus de soixante heures par semaine, parfois quatre-vingt heures par semaine en travaillant les samedis et les dimanches. Ils ne pouvaient pas être comparés à des architectes gérants des mandats de petite et moyenne taille. Lors de la taxation ordinaire du 22 décembre 2006, l'AFC-GE avait pris un salaire de base annuel de CHF 200'000.-. Sur réclamation, le salaire de base considéré avait augmenté à CHF 300'000.-. La commission avait quant à elle pris en considération un salaire de base de CHF 185'520.-, multiplié par 1,5 pour tenir compte du nombre d'heures effectives ce qui avait porté le salaire de base à CHF 273'780.-. La variation des salaires de base à chaque étape de la procédure démontrait le caractère arbitraire de la pratique. Au surplus, la commission avait choisi de prendre comme salaire de base le montant médian de CHF 15'210.- provenant du calculateur OGMT alors que compte tenu de la réalité des faits exposés, MM. R_____ et O_____ faisaient partie des 25 % des salariés touchant un salaire supérieur à la moyenne. Enfin, doubler le chiffre d'affaires n'était pas suffisant pour atténuer les inégalités provenant des pourcentages de marges brutes selon les secteurs d'activités.

24. Le 30 mars 2010, la commission a persisté dans sa décision.
25. Le 27 avril 2010, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Les arguments de la recourante selon lesquels les deux actionnaires-dirigeants devaient être rémunérés non seulement pour leur activité d'architecte, mais également pour celle d'apporteur d'affaires de sorte qu'il fallait majorer le salaire de base d'au minimum 50 % tombaient en faux. La méthode « valaisanne », ainsi que le mode de détermination d'un salaire de base sur une base statistique, confirmés par le Tribunal fédéral, visaient précisément des situations d'employés actionnaires qui, dans leur très grande majorité, avaient également vocation à être des

apporteurs d'affaires auprès de la société qui les employait et dont ils étaient également les actionnaires.

26. Le 30 juin 2010, l'AFC-CH a renoncé à déposer des observations circonstanciées, concluant au rejet du recours et à la confirmation de la décision entreprise.
27. Après avoir pris connaissance des écritures de l'AFC-GE et de l'AFC-CH, la recourante a persisté le 19 juillet 2010 dans les termes de son recours.
28. Sur ce, 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 de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 dans sa teneur au 31 décembre 2010 - 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) 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, 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.

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), 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. 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/152/2011 du 8 mars 2011).

4. a. Selon la jurisprudence, il y a prestation appréciable en argent - également qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice - qui devra 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 (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 et réf. citées ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2008 du 19 août 2008 ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011 ; ATA/21/2005 du 18 janvier 2005 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2007, p. 197 n° 33 et réf. citées). Selon la jurisprudence, il ne s'agit pas d'examiner si les parties ont reconnu la disproportion, mais plutôt si elles auraient dû la reconnaître (E. MELLER, J. SALOM, Le salaire excessif en droit fiscal suisse, RDAF 2011 II, p. 105, 110 et réf. citées).

b. 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).

c. Les prestations appréciables en argent peuvent apparaître de diverses façons. Le versement d'un salaire disproportionné accordé à un actionnaire-directeur constitue en effet une situation classique de distribution dissimulée de bénéfice (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 et réf. citées ; X. OBERSON, op. cit. p. 197 n° 34)

5. a. Bien qu'il n'appartient pas à l'AFC-GE de substituer sa propre appréciation en matière de salaire à celle de la société, la liberté de l'employeur

n'est toutefois 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. L'élément déterminant est donc la rémunération conforme au marché. Pour déterminer si la rémunération est excessive et constitue une distribution dissimulée de bénéfice, il convient de prendre en compte l'ensemble des circonstances du cas d'espèce (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 consid. 3.1 et 3.3 et réf. citées ; E. MELLER, J. SALOM op. cit. p. 111). 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 (E. MELLER, J. SALOM op. cit. p. 112). Parmi les critères pertinents, on peut notamment citer la rémunération des personnes de rang et de fonction identiques ou similaires, les salaires versés par d'autres entreprises opérant dans le même domaine, la taille de l'entreprise, sa situation financière, ainsi que la position du salarié dans l'entreprise, sa formation et son expérience (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 consid. 3.1 et réf. citées).

b. En l'absence de points de comparaison suffisants avec le marché, la méthode la plus communément appliquée en Suisse romande 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/777/2010 du 9 novembre 2010 ; E. MELLER, J. SALOM op. cit. p. 118).

c. La méthode « valaisanne » a reçu l'aval de l'AFC-CH et son application a été entérinée par la jurisprudence cantonale (ATA /658/2011 du 18 octobre 2011 ; ATA/633/2001 du 11 octobre 2011 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 ; ATA/683/2010 du 5 octobre 2010 ; ATA/622/2010 du 7 septembre 2010). Le Tribunal fédéral a pour sa part confirmé son application 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_421/2009 du 11 janvier 2010, consid. 3.3 et 2C_188/2008 du 19 août 2008, consid. 5.3).

6. a. Pour déterminer un salaire de base moyen lorsque les données servant de base à la détermination de la rémunération des cadres dans une société font défaut ou sont inexploitables, 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_188/2008 du 19 août 2008, consid. 5.3 ; E. MELLER, J. SALOM op. cit. p. 118)

b. Dans un arrêt récent, la juridiction de céans a avalisé, dans le cadre du calcul du salaire qualifié d'excessif selon la méthode valaisanne, le fait de prendre comme salaire de base le calculateur en ligne de l'OGMT, reposant sur 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 (ATA 658/2011 du 18 octobre 2011 ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 ; ATA/622/2010 du 7 septembre 2010).

7. 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).

8. a. En l'espèce et vu l'absence de points de comparaison, c'est à bon droit que la commission, conformément à la jurisprudence précitée, a appliqué la méthode valaisanne pour déterminer si au plan fiscal une partie des rémunérations versées aux actionnaires majoritaires salariés constituaient des distributions dissimulées de bénéfices devant être réintégrées dans le bénéfice imposable. MM. R_____ et O_____ sont en effet les deux membres fondateurs de la société. Ils sont par ailleurs les seuls cadres actionnaires de la société qui assurent la haute direction de l'entreprise et à ce titre sont seuls responsables de la conception des projets architecturaux développés et réalisés par la société, ainsi que de la gestion du personnel et des finances. Leur situation ne pouvait ainsi être comparée à celles d'autres employés de l'entreprise.

b. La méthode valaisanne utilisée vise au demeurant à déterminer les salaires fiscalement admissibles de salariés actionnaires. Dans cette mesure, elle n'arrête pas le montant de la rémunération au seul salaire de base, mais l'augmente d'une participation au chiffre d'affaires et au bénéfice. Cette méthode prend ainsi en compte dans le calcul de la rémunération l'implication du salarié actionnaire dans la bonne marche de l'entreprise et donc sa dimension d'apporteur d'affaires. Les critiques de la recourante à cet égard tombent ainsi à faux.

c. Pour déterminer le salaire de base, c'est à juste titre que la commission a fait application du calculateur de salaire en ligne de l'OGMT. En effet, les données de l'OGMT doivent être considérées comme objectives et conformes aux méthodes de calcul préconisées par le Tribunal fédéral (ATA/777/2010 du

9 novembre 2010). Lorsqu'elle a fait usage de cet outil de calcul, la commission a individualisé les salaires de MM. R_____ et O_____ en fonction de leurs âges respectifs, de leurs cahiers des charges, soulignant qu'ils exerçaient une fonction de cadre supérieurs et étaient en charge des travaux les plus difficiles. Elle a en outre admis, bien qu'ils n'aient pas été prouvés, les allégués relatifs au fait qu'en 2005 ils avaient œuvré soixante heures par semaine en moyenne au lieu des quarante contractuelles. Se fondant sur les circonstances du cas d'espèce, elle a ainsi respecté les critères posés par la jurisprudence précitée en matière d'utilisation de statistiques pour déterminer le salaire de base.

d. Parmi les trois salaires mensuels bruts donnés par le calculateur de l'OGMT (inférieur, médian et supérieur), la CCRA a toutefois retenu pour MM. R_____ et O_____ le salaire médian de la fourchette, perçu par 50 % des salariés. Or, aucun élément objectif ne le justifiait. Au contraire, vu leurs cahiers des charges respectifs et les fonctions qu'ils assument, c'est le salaire supérieur, touché par 25 % des salariés, qui aurait dû être pris en compte.

e. Selon le calculateur de salaires en ligne de l'OGMT, CHF 18'620.- par mois constitue un salaire pertinent pour un salarié âgé de 65 ans, âge maximum pris en compte par la statistique, ayant 25 ans d'ancienneté. Ce salaire ne comprend pas les heures supplémentaires de sorte que c'est en définitive un salaire mensuel brut de base de CHF 27'930.- qui doit être retenu. (CHF 18'620.- x 1,5). Ce salaire étant valable selon la dernière version du calculateur en ligne de l'OGMT pour l'année 2008 et non 2005, il doit encore être désindexé. L'indice genevois des prix à la consommation s'étant élevé à 106,2 en décembre 2005 et à 109,5 en décembre 2008, c'est un montant de salaire de base de CHF 27'088,30 qui est pertinent pour l'année 2005 (CHF 27'930.- x 106,2 / 109,5 = CHF 27'088,30). Le salaire de base pour les deux employés s'élevait ainsi à CHF 650'118,60 (CHF 325'059,30 x 2).

La participation au chiffre d'affaires de CHF 216'366.- retenue par la commission en application de la méthode valaisanne est, pour le surplus, exempte de critiques, dès lors que selon la jurisprudence, les caractéristiques de l'entreprise considérée, à savoir une société de services, ont été prises en compte. La part au bénéfice, pour une entreprise qui emploie cinquante collaborateurs, s'élève quant à elle à CHF 676'662,20 (soit CHF 1'601'133.- (bénéfice net comptable) + CHF 1'972'000.- (salaires effectivement versés) – CHF 650'118,60 (salaires de base) – CHF 216'366.- (supplément en fonction du chiffre d'affaires) = CHF 2'706'648,40 dont ¼ = CHF 676'662,10 (part au bénéfice).

Sur cette base, la rémunération maximale en application de la méthode valaisanne s'élève à CHF 1'543'146,70 (CHF 650'118,60 (salaires de base) + CHF 216'366.- (supplément en fonction du chiffre d'affaires) + CHF 676'662,10

(part au bénéfice = CHF 1'543'146,70). Les salaires effectivement versés s'étant élevés à CHF 1'972'000.-, ils sont excessifs à hauteur de CHF 428'853,20.

f. Une prestation appréciable en argent de CHF 428'853,20 n'est pas négligeable et n'aurait manifestement pas été versée à un tiers non actionnaire, ce que le conseil d'administration de la recourante, qui, à fin 2004, a décidé de verser les salaires en question, aurait dû reconnaître. Les conditions de la dissimulation de bénéfice sont dès lors réalisées et le montant de salaire excessif devra être réintégré dans le bénéfice imposable de la société.

Le recours sera dès lors partiellement admis.

9. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante qui succombe en grande partie et il ne lui sera dès lors pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 10 mars 2010 par Atelier A_____ S.A. contre la décision de la commission de recours en matière administrative du 2 février 2010 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

dit que la reprise au titre de salaires excessifs doit s'élever à CHF 428'853,20 aussi bien pour l'impôt fédéral direct 2005 que pour les impôts cantonaux et communaux 2005 ;

réforme en ce sens la décision attaquée ;

la confirme pour le surplus ;

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

dit qu'il ne lui 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 et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à NDC-Conseil S.A., 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. Thélin, président, Mme Hurni, juges, Mme Chirazi, juge suppléante.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction

le président siégeant :

M. Tonossi

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :