

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1343/2007-ICC

ATA/25/2013

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 15 janvier 2013**

**2ème section**

dans la cause

**A \_\_\_\_\_ S.A., anciennement M \_\_\_\_\_ S.A.**  
représentée par Me Antoine E. Böhler, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière  
administrative du 1<sup>er</sup> février 2010 (N° DCCR/121/2010)**

---

## EN FAIT

1-1) Monsieur B \_\_\_\_\_, né en 1961, a créé en 1984 et exploité une entreprise en raison individuelle sous la raison de commerce « A \_\_\_\_\_ » dont le but était la serrurerie et les constructions métalliques.

Formatted: Bullets and Numbering

2-2) Les actifs de l'entreprise en raison individuelle ont été repris par la société A \_\_\_\_\_ S.A. (ci-après : la société), inscrite au Registre du commerce de Genève le \_\_\_\_\_ 1995. Monsieur B \_\_\_\_\_ en est l'administrateur unique. Le but de la société est l'exploitation d'une entreprise de serrurerie, de constructions métalliques ainsi que travaux s'y rapportant.

Formatted: Bullets and Numbering

3-3) Dans sa déclaration fiscale 2004 datée du 13 juin 2005, la contribuable a fait état d'un bénéfice net de l'exercice de CHF 107'545.- et d'un capital propre imposable de CHF 325'357.-. Selon le compte de profits et pertes pour l'année 2004, le chiffre d'affaires s'est élevé à CHF 4'436'039,85. Le total des produits a atteint CHF 4'472'936,21. Les charges directes d'exploitation ont totalisé CHF 3'352'487,85, donc CHF 1'550'520.- à titre de « salaire, gratifications », et CHF 164'602,25 pour « autres charges et frais de personnel, CPS ». Les autres charges d'exploitation se sont élevées à CHF 948'211,79. Selon la comptabilité produite, les fonds propres ascendaient à CHF 475'356,56. Le formulaire « Renseignements complémentaires relatifs aux comptes » faisait état d'un salaire brut versé à l'administrateur de CHF 1'025'000.- auquel s'est ajouté le versement de frais forfaitaires d'un montant de CHF 36'000.-.

Formatted: Bullets and Numbering

4-4) Le 4 août 2006, répondant à une demande de renseignements de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), la société a expliqué que M. B \_\_\_\_\_ détenait 100 % du capital-actions de la société, en était l'administrateur unique et en assumait seul la responsabilité. A ce titre, il déployait une activité de chef d'entreprise (PME) qui occupait une dizaine d'employés. Il avait un taux d'activité de 100 %, mais son horaire de travail excédait largement 40 heures par semaine. Il était présent avant et après les heures d'ouverture de la société et travaillait quasiment tous les samedis, voire le dimanche. Le chiffre d'affaires réalisé en 2004 représentait une augmentation de plus de 23 % de celui de l'année 2001.

Formatted: Bullets and Numbering

5-5) Le 17 novembre 2006, l'AFC-GE a adressé à la société un bordereau de taxation définitif IFD 2004 d'un montant de CHF 48'764,50, fondé sur un bénéfice imposable de CHF 573'700.- et un capital propre imposable de CHF 325'000.-.

Formatted: Bullets and Numbering

6-6) Le 27 novembre 2006, l'AFC-GE a adressé à la société un bordereau pour l'ICC 2004 d'un montant de CHF 136'089,45, calculé sur un bénéfice imposable de CHF 573'747.- et un capital imposable de CHF 325'357.-.

Formatted: Bullets and Numbering

7-7) Pour ces taxations, l'AFC-GE avait procédé à une reprise sur salaire excessif de CHF 466'202.- correspondant à une partie du salaire de M. B. \_\_\_\_\_ qu'elle a considérée comme prestation à l'actionnaire.

Formatted: Bullets and Numbering

Le montant de la reprise était calculé comme suit :

«	Bénéfice net comptable	107'545	
+	Salaires effectifs	1'025'000	
./.	Salaires de base	(230'000)	
./.	Supplément en fonction du CA	(41'924)	
			_____
	Sous-total	860'621	
	<b>Part du bénéfice imposable 2/3</b>	<b>537'747</b>	

	Salaires effectifs	1'025'000	
./.	Rémunération maximum totale :		
	Salaires de base	230'000	
./.	Supplément en fonction du CA	41'924	
	Part du bénéfice suppl. 1/3	286'874	(588'798)
			_____
	<b>Salaires excessifs</b>	<b>466'202</b>	

Preuve

	Bénéfice net comptable	107'545	
+	Salaires excessifs	466'202	
			_____
	Bénéfice minimum	573'747	»

8-8) Le 14 décembre 2006, la société a formé réclamation contre les bordereaux de taxation ICC et IFD 2004. Elle a contesté la reprise effectuée au titre de salaires excessifs ainsi que l'application de la « méthode valaisanne » en vertu de laquelle les montants en cause avaient été établis. Le rendement sur fonds propres (22,62 %) était adéquat, de sorte que les salaires versés aux employés de la société, dont son actionnaire unique et directeur général, n'étaient pas excessifs. M. B\_\_\_\_\_ avait créé la société et lui avait apporté toute sa clientèle sans contreprestation. Il développait le fonds de commerce grâce à son savoir-faire et à ses nombreuses relations. Aucun tiers n'aurait accepté un salaire de base aussi peu important que celui retenu par l'AFC-GE pour un tel poste.

Formatted: Bullets and Numbering

9-9) Par décisions sur réclamation du 26 février 2007, l'AFC-GE a maintenu les taxations ICC et IFD 2004 en invoquant que la méthode valaisanne avait le mérite de fixer des éléments cohérents. Le salaire de base avait été déterminé par comparaison avec d'autres sociétés déployant le même type d'activité et de même taille et porté à CHF 230'000.- afin de tenir compte du rôle de M. B\_\_\_\_\_ dans la société. Celui-ci pouvait en outre procéder à des distributions de dividendes afin de se rémunérer en tant qu'actionnaire de la société.

Formatted: Bullets and Numbering

10-10) Dans sa déclaration fiscale 2005, la société a fait état d'un bénéfice net de l'exercice de CHF 60'251.- et d'un capital propre imposable de CHF 248'898.-. Selon le compte de profits et pertes pour l'année 2005, le chiffre d'affaires avait été de CHF 5'049'157,45. Les produits étaient de CHF 5'089'730,94. Les charges directes d'exploitation totalisaient CHF 3'907'110,80, dont CHF 1'979'524,95 à titre de « salaire, gratifications », et CHF 174'997,90 pour « autres charges et frais de personnel, CPS ». Les autres charges d'exploitation étaient de CHF 1'085'776,26 et les fonds propres de CHF 434'898,07. Le formulaire « Renseignements complémentaires relatifs aux comptes » faisait état d'un salaire brut versé à l'administrateur de CHF 1'175'000.- et de frais forfaitaires de CHF 36'000.-.

Formatted: Bullets and Numbering

11-11) Le 5 mars 2007, l'AFC-GE a adressé à la société un bordereau de taxation définitif IFD 2005 d'un montant de CHF 54'289,50, fondé sur un bénéfice net imposable de CHF 638'700.- et un capital propre imposable de CHF 284'000.-. Le même jour, elle a adressé à la société un bordereau de taxation ICC 2005 de CHF 151'226,45, calculé sur un bénéfice imposable de CHF 638'775.- et un capital imposable de CHF 282'898.-.

Formatted: Bullets and Numbering

L'AFC-GE avait procédé à une reprise sur salaire excessif de CHF 578'524.-, calculée de la manière suivante :

«	Bénéfice net comptable	52'542
+	Salaires effectifs	1'175'000

./. Salaires de base	(230'000)	
./. Supplément en fonction du CA	(47'442)	
		_____
Sous-total	957'100	
<b>Part du bénéfice imposable 2/3</b>	<b>638'066</b>	
Salaires effectifs		1'175'000
./. Rémunération maximum totale :		
Salaires de base	230'000	
./. Supplément en fonction du CA	47'442	
Part du bénéfice suppl. 1/3	319'033	(596'476)
		_____
<b>Salaires excessifs</b>		<b>578'524</b>
<u>Preuve</u>		
Bénéfice net comptable	59'542	
+ Salaires excessifs	578'524	
		_____
Bénéfice minimum	638'066	»

[~~12.12~~](#) La société a formé réclimations contre les bordereaux de taxation ICC et IFD 2005, en faisant valoir en substance les mêmes moyens qu'elle avait développés dans les réclimations du 14 décembre 2006 pour les taxations ICC et IFD 2004.

Formatted: Bullets and Numbering

[~~13.13~~](#) Le 20 avril 2007, l'AFC-GE a maintenu les taxations ICC et IFD 2005 en reprenant les mêmes motifs que ceux à l'appui des décisions sur réclamation concernant les taxations ICC et IFD 2004.

Formatted: Bullets and Numbering

14. Le 26 mars 2007, la société a interjeté recours contre les décisions du 26 février 2007 concernant les taxations ICC et IFD 2004 auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts et de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, remplacées par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), devenue depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Elle a conclu à l'annulation des décisions contestées, à ce que le salaire litigieux soit considéré comme non excessif et à la suppression de la reprise sur salaire. C'était par le seul travail, par les connaissances et par l'apport de la clientèle de M. B\_\_\_\_\_, sans contreprestation aucune, que la société avait réalisé un chiffre d'affaires dépassant CHF 4'000'000.- en 2004. A l'activité technique de M. B\_\_\_\_\_ devait s'ajouter son activité administrative. La rémunération perçue correspondait à 23 % du chiffre d'affaires réalisé en 2004 par la société, laquelle dégagait un rendement de fonds propres de 22,62 %. La méthode valaisanne n'avait qu'une valeur subsidiaire. Le caractère excessif du salaire devait s'apprécier de cas en cas en fonction de l'ensemble des circonstances relatives à la marche de l'entreprise. M. B\_\_\_\_\_ avait créé et dirigé la société, il avait généré la quasi-totalité du chiffre d'affaires, il avait développé seul toute sa clientèle et assumait seul le suivi et les risques liés à cette activité. La méthode appliquée par l'administration ne tenait pas compte de ces spécificités, ni de la taille, du capital et du chiffre d'affaires et des bénéfices de la société.
15. Le 22 mai 2007, la société a interjeté recours contre les décisions du 20 avril 2007 concernant les taxations ICC et IFD 2005 auprès de la commission. Elle a pris les mêmes conclusions et a invoqué les mêmes moyens que dans ses recours du 26 mars 2007 contre les taxations ICC et IFD 2004.
16. Les 22, respectivement 24 octobre 2008, la commission a fixé aux parties un délai au 15 décembre 2008 pour se déterminer sur un arrêt du Tribunal fédéral du 19 août 2008 dans la cause 1C\_188/2008 concernant un problème similaire.
17. Le 12 décembre 2008, la société a exposé qu'elle ne disposait d'aucun détail sur le paramètre « salaire de base » retenu pour la fixation du salaire excessif selon la méthode valaisanne. Les données qu'elle avait fournies permettaient de déterminer précisément la rémunération de M. B\_\_\_\_\_. Le rôle de celui-ci interdisait toute comparaison avec la situation d'un cadre d'une autre société de capitaux.
18. Le 15 décembre 2008, l'AFC-GE a conclu au rejet des recours. Le Tribunal fédéral avait validé l'application de la méthode valaisanne par le fisc genevois. Le salaire de base pouvait être calculé sur des données statistiques si des éléments définissant la rémunération des cadres dans une société faisaient défaut ou étaient inexploitable. La reprise litigieuse était justifiée car le salaire en cause n'aurait

jamais été accordé à une personne ne possédant pas des liens aussi étroits avec la société.

19. Le 22 décembre 2009, la société a changé sa raison sociale, qui est devenue M\_\_\_\_\_ S.A.
20. Par décision du 1<sup>er</sup> octobre 2010, la commission, à qui les causes avaient été transmises le 1<sup>er</sup> janvier 2009 pour des raisons de compétence, a joint les recours et les a rejetés.

Il était admis que l'existence d'un salaire excessif ne pouvait être appréciée que de cas en cas, en fonction de l'ensemble des circonstances relatives à la marche de l'entreprise. La méthode valaisanne avait néanmoins reçu l'aval de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) et son utilisation avait été confirmée par diverses juridictions cantonales ainsi que le Tribunal fédéral. Cette méthode consistait à déterminer un salaire de base annuel ainsi que la participation au chiffre d'affaires. La somme de ces montants était soustraite du salaire annuel effectivement versé. Le résultat obtenu était ensuite ajouté au bénéfice net déclaré par la société et constituait un sous-total permettant de définir la part au bénéfice admissible, dont la hauteur était fonction du nombre de personnes travaillant dans l'entreprise. Le salaire de base annuel, la participation au chiffre d'affaires et la part au bénéfice étaient additionnés et constituaient le salaire fiscalement admissible. La différence avec le salaire effectivement versé par la société constituait la part excessive qu'il convenait de reprendre au titre de distribution dissimulée de bénéfice. Pour le calcul du salaire de base annuel, l'utilisation du calculateur de salaire en ligne de l'observatoire genevois du marché du travail (ci-après : OGMT) prenait en compte les particularités de chaque salarié, à savoir sa position dans l'entreprise, son ancienneté dans celle-ci, sa formation, son âge, etc. Ces données statistiques permettaient de prendre en considération toutes les circonstances propres au cas d'espèce.

Compte tenu des faibles explications fournies par la société au sujet de sa politique salariale, il devait être fait usage de la méthode valaisanne. Selon le calculateur de salaire en ligne de l'OGMT, le salaire médian brut obtenu pour la situation de M. B\_\_\_\_\_ (branche de la métallurgie du bâtiment, formation professionnelle supérieure, position de cadre supérieur, mission consistant dans la définition de la stratégie de l'entreprise, niveau de qualification le plus élevé, âge de 43 ans en 2004 et 44 ans en 2005, ancienneté de 20 respectivement 21 ans, horaire hebdomadaire de 50 heures) était de CHF 18'570.- respectivement CHF 18'710.-, soit CHF 222'840.- par an et CHF 224'520.- par an. Le salaire médian brut était inférieur avec le calculateur de salaire en ligne de l'Union Syndicale Suisse, de l'ordre de CHF 203'000.- par an. Le salaire de base retenu par l'administration correspondait à ce qu'il convenait d'admettre comme la limite supérieure des usages commerciaux dans la branche de la société.

21. Le 15 mars 2010, la société a recouru auprès du Tribunal administratif devenu depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), contre la décision de la commission du 1<sup>er</sup> octobre 2010. Elle a conclu préalablement à ce que la comparution personnelle de M. B\_\_\_\_\_ soit ordonnée et à ce que la décision de la commission du 1<sup>er</sup> octobre 2010 ainsi que les bordereaux de taxation ICC et IFD 2004 et ICC et IFD 2005 soient annulés.

Les données permettant de déterminer la juste rémunération de M. B\_\_\_\_\_ ne faisaient pas défaut et n'étaient pas inexploitable. La société ne pouvait pas être comparée à une moyenne statistique. La commission n'avait pas apporté la preuve qu'elle pouvait utiliser la méthode valaisanne. L'application de la méthode était en outre subsidiaire. La statistique ne prenait pas en compte l'apport en industrie de M. B\_\_\_\_\_ à la société. L'application de la méthode valaisanne était constitutive d'une inégalité de traitement. La méthode valaisanne ne permettait pas de tenir compte du fait que M. B\_\_\_\_\_ était à la fois cadre, dirigeant, apporteur d'affaires et même travailleur qualifié dans la société. Les rémunérations correspondant à ces diverses activités devaient être additionnées.

22. Le 17 mai 2010, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. La société n'apportait aucun élément nouveau qui aurait permis d'établir sa politique salariale, de sorte que la méthode valaisanne devait être utilisée. La société n'avait pas démontré que la méthode utilisée par l'administration et par la commission était arbitraire. Dans le cadre de l'application de la méthode valaisanne, le salaire de base de M. B\_\_\_\_\_ avait été correctement établi puisqu'il tenait compte en particulier de ses qualifications professionnelles.

23. Le 17 juin 2010, l'AFC-CH a également conclu au rejet du recours. L'AFC-CH s'est référée à la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à la prestation appréciable en argent et au caractère insolite reconnaissable de celle-ci. La méthode valaisanne avait été utilisée à juste titre et correctement appliquée par la commission. Le salaire calculé selon les données statistiques permettait d'aboutir à un chiffre inférieur au salaire admissible calculé par l'administration, de sorte que celui-ci devait être considéré comme constituant la limite supérieure des usages commerciaux dans la branche de la société.

24. Par modification statutaire du 20 décembre 2012, la raison sociale de la société est redevenue A\_\_\_\_\_ S.A.

25. La société a répliqué en date du 29 juin 2011. Les administrations se bornaient à considérer M. B\_\_\_\_\_ comme un simple cadre. Il travaillait plus de 65 heures par semaine, ce qui lui donnerait droit à une rémunération de CHF 180'000.- par année en appliquant un taux horaire de CHF 120.-/heure. A ce montant devaient s'ajouter les sommes de CHF 332'730.- et CHF 378'686,75, correspondant à 7,5 % du chiffre d'affaires des années 2004 et 2005, au titre de

rémunération pour apporteur d'affaires. Les totaux obtenus étaient supérieurs aux salaires effectivement perçus par M. B\_\_\_\_\_. La société offrait de faire établir par témoins le nombre d'heures supplémentaires effectuées par M. B\_\_\_\_\_.

26. L'AFC-GE a dupliqué le 14 juillet 2011. Les critères sélectionnés dans l'utilisation du calculateur en ligne de l'OGMT étaient favorables à la recourante. Il convenait de se référer à une jurisprudence de la juridiction administrative vaudoise qui avait jugé excessif un salaire annuel de CHF 840'000.- versé par une société faisant le commerce de textiles dont le chiffre d'affaires était de CHF 5'000'000.- en le comparant avec la rémunération moyenne du poste directorial le plus élevé dans des grands groupes tels que C\_\_\_\_\_, G\_\_\_\_\_ ou D\_\_\_\_\_. Le caractère excessif du salaire découlait également de son rapport de près du quart du chiffre d'affaires de la société.
27. Le 28 juin 2011, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

## EN DROIT

1-1) Depuis le 1er 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 1er janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

2-2) 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 en vigueur jusqu'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 leur teneur au 31 décembre 2010).

3-3) L'objet du litige est l'inclusion dans le bénéfice imposable ICC et IFD des années 2004 et 2005 des salaires versés à l'administrateur.

4. a. L'art. 57 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) prévoit que l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net.

Aux termes de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, 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

Formatted: Bullets and Numbering

Formatted: Bullets and Numbering

Formatted: Bullets and Numbering

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/633/2011 du 11 octobre 2011 ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011).

5. a. Selon la jurisprudence, 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 (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_421/2009 du 11 janvier 2010 et références citées ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_188/2008 du 19 août 2008 ; ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2007, p. 197 n. 33 et références 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 références 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 références citées ; X. OBERSON, op. cit. p. 197 n. 34).

6. a. Bien qu'il n'appartienne 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 références 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 références 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/170/2012 du 27 mars 2012 ; 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/170/2012 du 27 mars 2012 ; ATA/748/2011 du 6 décembre 2011 ; ATA/674/2011 du 1er novembre 2011 ; 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).

7. 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 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\_188/2008 du 19 août 2008, consid. 5.3 ; E. MELLER, J. SALOM op. cit. p. 118).
- b. Dans sa jurisprudence récente, 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/170/2012 du 27 mars 2012 ; ATA/58/2011 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).
8. 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).
9. a. En l'espèce et vu l'absence de points de comparaison, c'est à bon droit que l'administration, puis la commission, conformément à la jurisprudence précitée, ont appliqué la méthode valaisanne pour déterminer si, au plan fiscal, une partie des rémunérations versées à l'actionnaire unique salarié constituaient des distributions dissimulées de bénéfices devant être réintégrées dans le bénéfice imposable. M. B\_\_\_\_\_ est le membre fondateur de la société. Il est le seul cadre actionnaire de la société, qui assure la haute direction de l'entreprise et, à ce titre, est seul responsable de la conception des projets développés et réalisés par la société, ainsi que de la gestion du personnel et des finances. Sa 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, pour une part au moins, 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/674/2011 du 1<sup>er</sup> novembre 2011 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010). Lorsqu'elle a fait usage de cet outil de calcul, la commission a individualisé le salaire de M. B.\_\_\_\_\_ en tenant compte de son âge, de son cahier des charges, de sa position de cadre supérieur en charge de la définition de la stratégie de l'entreprise. Elle a en outre considéré que M. B.\_\_\_\_\_ avait œuvré cinquante heures par semaine en moyenne. 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. Cela étant, parmi les trois salaires mensuels bruts donnés par le calculateur de l'OGMT (inférieur, médian et supérieur), la commission a toutefois retenu pour M. B.\_\_\_\_\_ le salaire médian de la fourchette, perçu par 50 % des salariés. Or, aucun élément objectif ne le justifiait. Au contraire, vu son cahier des charges, les fonctions qu'il assume et le rôle essentiel d'apporteur d'affaires, 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, pour un salarié âgé de 43 ans ayant 20 ans d'ancienneté, la différence entre le salaire médian et supérieur est aujourd'hui de 6,9 %. Appliqué au salaire médian de CHF 18'570.- respectivement de CHF 18'710.- calculé par la commission, on parvient à un salaire supérieur de CHF 19'851.-, respectivement de CHF 20'000.-, soit un salaire annuel de CHF 238'212.- et CHF 240'000.- pour les années considérées.

f. En outre, ce salaire ne comprend pas les heures effectuées en sus des 50 heures maximales retenues par le calculateur de l'OGMT et alléguées par la société. La chambre administrative retiendra que M. B.\_\_\_\_\_ a effectué 65 heures hebdomadaires dans la mesure où une telle durée de travail est cohérente avec l'étendue de ses obligations. Le salaire de base doit être adapté en conséquence, de sorte qu'il se monte à CHF 309'676.- (CHF 238'212.- x 1.3) pour l'année 2004 et à CHF 312'000.- (CHF 240'000.- x 1.3) pour l'année 2005 (ATA/674/2011 du 1<sup>er</sup> novembre 2011).

g. C'est partant en fonction de ce salaire de base de CHF 309'676.- pour l'année 2004 et de CHF 312'000.- pour l'année 2005 qu'il doit être fait application de la méthode valaisanne, étant précisé que les autres éléments de calcul retenus par la commission échappent à la critique.

Pour l'année 2004, la participation au chiffre d'affaires a été arrêtée à CHF 41'924.- La part du bénéfice imposable, pour une entreprise qui emploie moins de vingt collaborateurs s'élève à CHF 520'630.- (soit CHF 107'545.- (bénéfice net comptable) + CHF 1'025'000.- (salaires effectivement versés) – CHF 309'676.- (salaires de base) – CHF 41'924.- (supplément en fonction du chiffre d'affaires) = CHF 780'945.-, dont 1/3 = CHF 260'315.- (part du bénéfice supplémentaire).

Sur cette base, la rémunération maximale en application de la méthode valaisanne s'élève à CHF 611'915.- (CHF 309'676.- (salaires de base) + CHF 41'924.- (supplément en fonction du chiffre d'affaires) + CHF 260'315.- (part du bénéfice supplémentaire). Le salaire effectivement versé s'étant élevé à CHF 1'025'000.-, il est excessif à hauteur de CHF 413'085.-.

Pour l'année 2005, la participation au chiffre d'affaires a été arrêtée à CHF 47'442.-. La part du bénéfice imposable, pour une entreprise qui emploie moins de vingt collaborateurs s'élève à CHF 583'400.- (soit CHF 59'542.- (bénéfice net comptable) + CHF 1'175'000.- (salaires effectivement versés) – CHF 312'000.- (salaires de base) – CHF 47'442.- (supplément en fonction du chiffre d'affaires) = CHF 875'100.- dont 1/3 = CHF 291'700.- (part du bénéfice supplémentaire).

Sur cette base, la rémunération maximale en application de la méthode valaisanne s'élève à CHF 651'142.- (CHF 312'000.- (salaires de base) + CHF 47'442.- (supplément en fonction du chiffre d'affaires) + CHF 291'700.- (part du bénéfice supplémentaire). Le salaire effectivement versé s'étant élevé à CHF 1'175'000.-, il est excessif à hauteur de CHF 523'858.-.

h. Une prestation appréciable en argent de CHF 413'085.- respectivement CHF 523'858.-. n'est pas négligeable et n'aurait manifestement pas été versée à un tiers non actionnaire, ce qui est, compte tenu des montants en jeu, aisément reconnaissable. 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.

10. Le recours sera dès lors partiellement admis.

11. 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 15 mars 2010 par A\_\_\_\_\_ S.A. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 1<sup>er</sup> février 2010 ;

**au fond :**

l'admet partiellement ;

dit que la reprise au titre de salaire excessif doit s'élever à CHF 413'085.- pour l'impôt fédéral direct 2004 et pour les impôts cantonaux et communaux 2004 ;

dit que la reprise au titre de salaire excessif doit s'élever à CHF 523'858.- pour l'impôt fédéral direct 2005 et pour les impôts cantonaux et communaux 2005 ;

réforme en ce sens la décision attaquée ;

la confirme pour le surplus ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de A\_\_\_\_\_ S.A.;

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 Me Antoine E. Böhler, avocat 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 Junod, juge, M. Bellanger, juge suppléant

Au nom de la chambre administrative :

La greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :