

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3069/2009-ICCIFD

ATA/170/2012

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 27 mars 2012

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

C_____ S.à.r.l.

représentée par Me Monica Favre, avocate

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 28 mars 2011 (JTAPI/250/2011)

EN FAIT

1. C_____ S.à.r.l. est inscrite depuis le 3 juillet 2007 auprès du registre du commerce (ci-après : RC) de Genève, où elle a son siège principal. Elle a pour but « tous conseils en management et financiers en matière d'énergies renouvelables ». La société compte trois associés, Messieurs R_____, S_____ et A_____.
2. Le 9 mai 2008, la société a retourné à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC-GE) sa déclaration 2007 pour les personnes morales à laquelle elle avait joint le compte d'exploitation courant du 9 juillet au 31 décembre 2007 faisant apparaître une perte, pour cet exercice, de CHF 8'707.-. Les produits, soit pour l'essentiel **les honoraires perçus**, s'étaient élevés à CHF 878'426.-, auxquels s'ajoutaient des intérêts à hauteur de CHF 78.-. Les charges d'exploitation ascendaient à CHF 887'211.-. Elles étaient constituées des honoraires de consultant pour CHF 559'112.-, de salaires à hauteur de CHF 250'000.-, de charges sociales et d'assurances pour CHF 33'794.-, de frais administratifs pour CHF 24'596.-, de frais juridiques pour un montant de CHF 18'729.-, d'amortissements à hauteur de CHF 710.- et de frais bancaires pour un total de CHF 270.-. Le total des charges d'exploitation représentait ainsi CHF 887'211.-.
3. A une date qui ne résulte pas du courrier en question, le taxateur a prié C_____ S.à.r.l. de décrire l'activité exacte déployée par M. R_____ au sein de la société, de préciser la base de calcul ayant permis de fixer son salaire ainsi que l'identité exacte de tous les actionnaires avec la mention du pourcentage du capital-actions que ceux-ci détenaient. Enfin, la société était priée de communiquer l'identité du bénéficiaire des honoraires de consultant.
4. M. R_____ a répondu le 18 septembre 2008 qu'il était responsable des aspects financiers des projets d'investissements élaborés par la société, comportant la préparation des structures financières, des business plan, etc. Il recherchait en outre des investisseurs et des partenaires financiers et travaillait à 100 %. Avant de fonder C_____ S.à.r.l., il était directeur financier chez L_____ en Angleterre et Chief Financial Officer pour l'O_____ à Genève. Dans cette dernière activité, il percevait un salaire de CHF 500'000.- par an.

Au sein de C_____ S.à.r.l., son salaire avait été fixé essentiellement en fonction du niveau de compétences qui était le sien et des salaires qu'il avait réalisés précédemment. L'activité de la société avait démarré suite à un contrat signé avec une société hollandaise active dans les énergies renouvelables et les revenus de ce contrat avaient permis de rémunérer les trois associés et de couvrir les frais de fonctionnement de cette entité. Chacun d'eux disposait d'une part de CHF 7'000.-. M. S_____, de nationalité hollandaise, et M. A_____, de

nationalité anglaise, étaient tous deux domiciliés à Londres et percevaient des honoraires de consultants. Seul M. R_____ était domicilié dans le canton de Vaud.

5. Le 27 novembre 2008, l'AFC-GE a notifié à la société un bordereau de taxation pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2007 d'un montant de CHF 63'721,45, calculé sur la base d'un bénéfice imposable de CHF 271'080.- et d'un capital imposable de CHF 21'000.-. Elle lui a également notifié un bordereau de taxation pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2007 d'un montant de CHF 23'035.-, calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 271'080.-.

Ce faisant, l'AFC-GE a effectué une reprise de CHF 279'787.- au niveau du bénéfice de la société au titre de salaires excessifs. Ce montant avait été considéré comme une prestation aux actionnaires. Les salaires admis avaient été déterminés par l'application de la méthode utilisée par l'AFC-GE selon le calcul annexé et se caractérisaient par la détermination d'un salaire de base en fonction de l'activité déployée, auquel s'ajoutait une part du chiffre d'affaires et du bénéfice restant.

6. Le 18 décembre 2008, C_____ S.à.r.l., représentée par une fiduciaire, a élevé réclamation à l'encontre des bordereaux précités. Elle avait conclu un contrat de mandat avec I_____, société sise aux Pays-Bas et active dans les énergies renouvelables et qui avait fixé une rémunération précise pour les activités des associés. Les rémunérations fixées dans le contrat se basaient sur le niveau d'expérience de ceux-ci. Les revenus réalisés grâce à ce contrat servaient à rémunérer les trois associés, M. R_____ en tant que salarié et les deux autres comme consultants, qui facturaient leurs honoraires par le biais de leurs sociétés respectives.
7. Par deux décisions du 23 juillet 2009, l'une relative à l'ICC et l'autre à l'IFD pour l'année fiscale 2007, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation en ce sens qu'elle a réduit de CHF 279'787.- à CHF 244'787.- la reprise au titre de salaires excessifs. Elle a exposé que le salaire de base avait été déterminé par comparaison avec d'autres sociétés déployant le même type d'activité et de même taille. Les informations à disposition du fisc pour ce genre d'activité avaient permis de constater qu'une rémunération annuelle de l'ordre de CHF 220'000.- était habituellement octroyée aux employés occupant un poste similaire. Afin de tenir compte des spécificités de la société, le salaire de base des associés avait été augmenté à CHF 250'000.-. La rémunération totale admise avait été fixée à CHF 564'325.-. L'AFC-GE avait eu recours au calculateur de salaires de l'Observatoire genevois du marché du travail (ci-après : OGMT).
8. Le même jour, l'AFC-GE a notifié à la société un bordereau rectificatif de taxation ICC 2007 d'un montant de CHF 55'503,45, calculé sur la base d'un bénéfice imposable de CHF 236'080.- et d'un capital imposable de CHF 21'000.-.

Elle lui a également notifié un bordereau rectificatif de taxation IFD 2007 d'un montant de CHF 20'060.-, calculé sur la base d'un bénéfice imposable de CHF 236'080.-.

La reprise de CHF 244'787.- avait été déterminée comme suit :

Bénéfice net comptable	-8'707		
Salaires effectifs	809'112		
Salaires de base	437'500		
Chiffre d'affaires	878'426		
Nombre d'employés	1 à 20 pers.		
Détermination des sal. excess.			
		Salaires effectifs	809'112
		- Rémunér. maximum totale.	
Bénéfice net comptable	-8'707		
Salaires effectifs	809'112	-Salaires de base	-437'500
- Salaires de base	-437'500	-Supplém. en fonction du CA	-8'784
- Supplém. en fonction du CA**	-8'784	-Part du bén. supplém. 1/3	-118'040
Sous total	354'121		
Part de bénéfice imposable 2/3	236'080	Salaires excessifs	244'787
** 1 % jusqu'à 2 mio			

Le salaire de base de CHF 437'500.- avait été établi compte tenu d'un salaire de base de CHF 250'000.-, de 50 heures de travail et d'un exercice annuel de sept mois.

Ce faisant, l'AFC-GE avait appliqué la méthode dite « valaisanne ».

9. Par acte posté le 21 août 2009, C_____ S.à.r.l. a recouru contre ces deux décisions auprès de 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), en concluant à leur annulation. L'imposition dont elle avait fait l'objet devait être rectifiée « en ce sens que celle-ci doit [devait] tenir compte des charges salariales conformes à l'usage commercial telles que comptabilisées aux bilan et compte de résultats de l'exercice commercial 2007 ». De plus, l'AFC-GE devait être condamnée « en tous les frais et dépens ».

A l'appui de son recours, elle a produit diverses pièces, toutes en anglais, dont la traduction n'a jusqu'ici pas été requise, de sorte qu'il sera renoncé à l'exiger.

La recourante a fait valoir que le contrat conclu avec I_____ était arrivé à échéance en 2008 et n'avait pas été reconduit. La société se trouvait en veille et les associés envisageaient de la liquider. En janvier 2009, M. R_____ avait trouvé un emploi auprès d'U_____ SA (dont la raison sociale avait été modifiée en « V_____ SA »).

La démarche consistant à comparer les salaires de base avec d'autres sociétés déployant le même type d'activité ne tenait pas compte du fait que les rémunérations étaient directement fixées par un contrat avec un tiers, soit I_____, qui n'avait aucun lien avec la contribuable. Les rémunérations retenues par le fisc (CHF 250'000.-) ne correspondaient pas à la réalité et paraissaient sous-évaluées.

A titre de comparaison, les associés percevaient des rémunérations comprises entre CHF 350'000.- et CHF 500'000.- avant de fonder la société. C'était sur cette base que le contrat de mandat avait été négocié.

L'AFC-GE n'avait pas apporté la preuve que la rémunération excédant CHF 250'000.- par an constituait des charges non justifiées par l'usage commercial, des distributions dissimulées de bénéfices ou des prestations fournies gratuitement aux actionnaires de la société. La recourante avait au contraire démontré que les rémunérations étaient conformes à l'usage commercial et respectaient les prix de pleine concurrence. Elles devaient dès lors être admises en déduction.

La société a produit :

- le contrat conclu avec I_____, qui était entré en vigueur à compter du 1^{er} mai 2007. Il prévoyait que les consultants (*i.e.* les associés) devaient fournir personnellement des services relativement à l'établissement d'un fonds d'investissement. Cet accord réglait également le temps durant lequel les intéressés devaient se mettre à disposition d'I_____.

Celle-ci devait payer mensuellement à la contribuable des « retention fees » de € 56'000.- à compter du 1^{er} mai 2007. Si dans leurs activités, la société/les associés déployaient moins que le nombre de jours convenus durant quarante-cinq semaines sur une base annuelle par consultant, pour quelque raison que ce soit, les honoraires seraient payés proportionnellement. Seule une part proportionnelle pourrait être facturée par la contribuable.

Le document contractuel a été signé par les associés en leur nom et en celui de la société.

- une facture de la société adressée à I_____, du 3 novembre 2007, d'un montant de € 92'405.-, soit € 80'750.- pour les honoraires et € 11'295.- pour les frais.

- le contrat de travail de M. R_____, aux termes duquel celui-ci était engagé en qualité de directeur de la société. L'intéressé devait notamment fournir des conseils aux clients de la société et était rémunéré à raison de € 18'000.- par mois pour 45 heures de travail hebdomadaires.

10. Le 30 avril 2010, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Elle s'était fondée sur le salaire déterminé au moyen du calculateur de salaires en ligne de l'OGMT pour 2006, pour un cadre supérieur ayant une formation universitaire, âgé de 45 ans, comme l'était alors M. R_____. En retenant un niveau de qualification correspondant aux travaux les plus exigeants et à une activité hebdomadaire de 50 heures, le salaire supérieur pour cette catégorie d'employés s'était élevé à CHF 246'600.-, arrondi à CHF 250'000.-. En l'espèce, elle avait réduit proportionnellement cette somme à la durée de l'activité de la société en 2007, ce qui avait conduit à un salaire de base pour les trois actionnaires de CHF 437'500.- après prise en compte d'un supplément, lié à la hauteur du chiffre d'affaires (CHF 8'784.-), et d'une part du bénéfice de la société (CHF 118'040.-). Le salaire maximum fiscalement admissible s'élevait ainsi à CHF 564'325.-, alors qu'il s'était monté à CHF 809'112.-, d'où la reprise à laquelle elle avait procédé, conformément à la méthode « valaisanne », confirmée récemment encore par le Tribunal fédéral et par le Tribunal administratif du canton de Genève.

Ce faisant, l'AFC-GE ne s'est pas déterminée expressément sur le fait que, selon la recourante, le salaire des trois associés avait été fixé par un tiers, soit I_____, sans lien avec C_____ S.à.r.l.

Or, elle avait elle-même, dans ses décisions sur réclamation du 23 juillet 2009, retenu les salaires les plus élevés de la fourchette, allant de CHF 15'000.- à CHF 20'550.-, en considérant le montant supérieur de cette fourchette pour tenir compte du type de travail, de responsabilités, d'âge et d'expérience des cadres en question et ramené à une période de 7/12^{èmes} le salaire de base des trois actionnaires s'élevait ainsi à CHF 437'500.-.

11. Donnant suite à une demande de renseignements de la CCRA, la société a produit les *curriculum vitae* des associés.

M. R_____ était né en 1962 et était titulaire d'un Bachelor of Sciences de l'Institut des sciences et technologies de l'Université de Manchester. Il avait occupé des fonctions de cadre, notamment dans des sociétés actives dans le domaine de l'énergie.

M. A_____ était né en 1962 et avait obtenu un Bachelor of Arts en littérature anglaise de l'Université de Cardiff et un diplôme de l'IMD à Lausanne. Il avait occupé divers postes à hautes responsabilités dans des sociétés actives dans le domaine de l'énergie également.

M. S_____, né en 1941, avait obtenu un Master of Sciences en physique théorique de l'Université de Groningen aux Pays-Bas. Il avait occupé des postes de cadre dans des sociétés pétrolières.

12. Donnant suite à une demande de renseignements du TAPI, la société a exposé que les associés étaient les seules personnes à avoir été employées par la recourante en 2007.

En 2008, la contribuable avait perçu au titre de revenus des honoraires (CHF 870'921) et des intérêts (CHF 47.-). L'exercice s'était soldé par un bénéfice de CHF 6'808.-. En 2009, la contribuable n'avait encaissé aucun produit et l'exercice avait débouché sur une perte de CHF 10'733.-.

Il ressortait de l'extrait du RC d'I_____ que cette société était tombée en faillite le 11 juin 2009 et qu'elle avait pour administrateurs judiciaires Messieurs E_____ et T_____. Son administrateur s'appelait Monsieur W_____.

13. Par jugement du 28 mars 2011, le TAPI a admis les recours de C_____ S.à.r.l. et renvoyé la cause à l'AFC-GE pour nouvelles taxations dans le sens des considérants. Il n'a pas mis d'émolument à charge de la recourante, mais a alloué à celle-ci une indemnité de procédure de CHF 1'000.- à charge de l'Etat de Genève.

S'agissant de l'IFD, le TAPI a relevé que si l'autorité fiscale entendait contester partiellement ou totalement le caractère de frais généraux d'un salaire, elle devait démontrer qu'il y avait une disproportion évidente entre la prestation de la société et la contre-prestation du bénéficiaire. Selon la jurisprudence, un salaire excessif ne pouvait être apprécié que de cas en cas, en fonction de l'ensemble des circonstances relatives à la marche de l'entreprise. En l'espèce, il était établi par pièces que la société I_____ était tombée en faillite le 11 juin 2009. Rien ne permettait de conclure que cette société était une proche de C_____ S.à.r.l. La rémunération des associés avait été fixée au terme du contrat précité du 1^{er} mai 2007. Peu importait que l'affectation des commissions conduise à une perte de l'exercice 2007 car seul importait le bénéfice effectivement réalisé par la société. Le fait que la contribuable occupait une position intermédiaire entre I_____ et les associés de la première ne modifiait pas ce raisonnement. Les trois associés, par ailleurs seuls collaborateurs de la contribuable, auraient pu agir individuellement en concluant avec I_____ un contrat reprenant les conditions convenues avec la contribuable. Les prestations versées par cette dernière en faveur des trois associés étaient par conséquent justifiées par l'usage commercial

« sans qu'il soit possible d'y trouver des éléments insolites ». Aussi, la reprise de CHF 244'787.- au niveau du bénéfice de la société devait être annulée.

Pour l'ICC, les mêmes considérations s'appliquaient par référence respectivement aux art. 58 al. 1 let. b de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 12 let. a et h de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15).

14. Le 16 mai 2011, l'AFC-GE a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) en concluant à l'annulation de celui-ci et au rétablissement de ses décisions sur réclamation du 23 juillet 2009. Elle avait reçu le jugement querellé le 15 avril 2011.

L'objet du litige consistait à déterminer si le contrat de mandat signé par la contribuable avec I_____ était susceptible d'influencer la détermination d'une éventuelle part de salaire excessif dans la rémunération qu'elle versait à ses associés. Selon les considérants du TAPI, ce contrat, qui fixerait la rémunération due aux associés, excluait la présence d'une prestation appréciable en argent dès lors qu'il avait été conclu « at arm's length ». Selon la recourante, cette affirmation, de même que les conclusions qu'en tirait la TAPI, étaient erronées. I_____ se serait contentée d'approuver le coût des services rendus par la contribuable tels qu'ils lui étaient facturés. En septembre 2007, des contrats de mandat avec MM. A_____ et S_____ et de travail avec M. R_____ avaient été signés, même s'il apparaissait que les rémunérations avaient été fixées par la contribuable au coût des services facturés par celle-ci à I_____, c'était bien elle qui assumait au final l'obligation contractuelle de payer ses associés. La présence d'I_____ était ainsi indifférente en l'espèce. Or, en choisissant de reverser la quasi-totalité des honoraires facturés à I_____ au titre de rémunération à ses associés, la contribuable avait opté pour un mode de fonctionnement qui ne pouvait qu'aboutir, structurellement, à des pertes. Ce choix n'était pas indifférent comme l'avait jugé le TAPI, mais bien insolite « et constitutif en soi d'un indice d'un mode de rémunération perverti ». La motivation avancée par le TAPI pour faire abstraction de l'existence de la société - et donc considérer que la rémunération avait été faite par un tiers « at arm's length » - n'était pas défendable. Le contrat avait été signé par les associés mais pour le compte de la contribuable jusqu'à ce que celle-ci soit constituée, son inscription au RC n'étant intervenue que le 3 juillet 2007. Le TAPI avait traité les associés comme s'ils avaient été directement engagés et rémunérés par I_____, ce qui était erroné. En faisant abstraction de la contribuable, le TAPI avait procédé à une appréciation économique des faits qui s'écartait des actes et formes juridiques choisis par les contribuables. Or, seule l'institution de l'évasion fiscale permettait à l'autorité fiscale d'ignorer une construction juridique, de rectifier un état de fait artificiel pour se fonder sur la réalité économique. Les auteurs de l'acte simulé ne

pouvaient invoquer leur simulation pour échapper aux conséquences des apparences qu'ils avaient créées. Référence était faite au Commentaire romand, Impôt fédéral direct, YERSIN / NOËL, éditions Lichtenhahn RP 54 et 48.

De plus, le fait que M. R_____ ait perçu un salaire et ses deux associés des honoraires de consultant était indifférent car tous ces montants constituaient bien des salaires excessifs.

Au vu des pièces produites, l'AFC-GE retenait que M. S_____, au bénéfice d'un contrat de mandat avec la contribuable, travaillait deux jours par semaine, 45 semaines l'an, pour un montant de € 20'000.- mensuellement, alors que les deux autres associés travaillaient trois jours par semaine sur 45 semaines l'an pour € 18'000.- par mois.

Le calcul auquel elle avait procédé était généreux, car les associés possédaient leur propre société et elle avait admis qu'ils consacraient 50 heures hebdomadaires à l'activité déployée par la contribuable. En considérant sans autre instruction qu'I_____ ne pouvait être qualifiée de proche de la contribuable, le TAPI avait fait preuve d'arbitraire. C'était la contribuable et non I_____ qui rémunérait les trois associés, et cette rémunération n'était donc pas fondée sur un contrat entre tiers indépendants.

15. Le 12 juillet 2011, C_____ S.à.r.l. a indiqué n'avoir pas d'observation particulière à formuler mais maintenir sa position et solliciter la confirmation du jugement entrepris.
16. Le 13 juillet 2011, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a déclaré faire siennes les conclusions de la recourante tendant à l'annulation du jugement du TAPI.
17. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire - 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).
2. a. L'art. 57 LIFD 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 LIPM 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).

3. 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 références 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 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)

4. 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/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/748/2011 du 6 décembre 2011 ; ATA/674/2011 du 1^{er} 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).

5. 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 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).
6. 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).
7. En l'espèce et vu l'absence de points de comparaison, la CCRA, conformément à la jurisprudence précitée, a appliqué à juste titre la méthode « valaisanne » pour déterminer si, au plan fiscal, une partie des rémunérations versées aux actionnaires majoritaires salariés constituait des distributions dissimulées de bénéfice devant être réintégrées dans le bénéfice imposable.
8. En l'espèce, MM. R_____, A_____ et S_____ sont les trois membres fondateurs et associés de la contribuable, M. S_____ étant par ailleurs le plus âgé, tous trois disposant d'une solide formation et d'une expérience dans le domaine de l'énergie. Enfin, tous trois étaient actionnaires et associés de C_____ S.à.r.l. Pour les raisons exposées ci-dessus, l'AFC-GE pouvait appliquer la méthode « valaisanne » et se fonder sur le salaire déterminé au moyen du calculateur de salaires en ligne de l'OGMT, si ce n'est qu'elle a considéré les salaires pour 2006, alors que l'année fiscale litigieuse est celle de 2007. A juste titre, elle a retenu le maximum de la fourchette pour tenir compte des qualités personnelles des trois associés et réduit proportionnellement la somme ainsi obtenue à la durée d'activité de la société en 2007.

9. L'AFC-GE conteste dans son recours auprès de la chambre de céans que le contrat signé entre C_____ S.à.r.l. et I_____ était susceptible d'influencer « la détermination d'une éventuelle part de salaire excessif dans la rémunération qu'elle verse [versait] à ses associés ». Le TAPI a en effet considéré que cette société I_____, par ailleurs tombée en faillite, n'avait pas de lien particulier avec C_____ S.à.r.l., pas plus qu'avec les associés de celle-ci, et que le contrat les liant avait été conclu « at arm's length », ce que la recourante traduit par « selon les règles de pleine concurrence ». Or, comme cela résulte des jurisprudences rappelées ci-dessus, en particulier de l'ATA/748/2011 précité, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (ATF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158).

Il s'ensuit qu'il appartient en principe à l'autorité fiscale de prouver l'existence d'une prestation appréciable en argent, soit que la société a accordé à ses actionnaires une prestation sans obtenir de contre-prestation ou de prestation correspondante. Le contribuable n'a pas à supporter les conséquences d'un manque de preuve (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_76/2009 du 23 juillet 2009, consid. 2.2, publié *in* Revue fiscale 64 p. 834 et référence citée). En revanche, si l'autorité fiscale apporte suffisamment d'indices établissant une disproportion entre la prestation et la contre-prestation, il appartient alors à la société assujettie à l'impôt de démontrer l'exactitude de ses allégations et de rapporter la preuve du fait qui justifie son exonération. Si elle n'y parvient pas, elle doit supporter les conséquences du manque de preuves (P. LOCHER, Kommentar zum DBG, vol. II, Therwil/Bâle 2004, *ad* art. 58 n. 170 ; F. RICHNER / W. FREI / S. KAUFMANN / H. U. MEUTER, Handkommentar zum DGB, 2e éd., Zurich 2009, *ad* art. 123 n. 68 ; M. ZWEIFEL / S. HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, Beweislast, Drittvergleich, « dealing at arm's length », Art. 29 Abs. 2 BV, Art. 58 DBG : Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs [« dealing at arm's length »], *in* Archives 77 p. 657 ss, en particulier p. 677 ss RDAF 2011 II 53, consid. 2.3).

10. La recourante critique le jugement querellé au motif que le TAPI a considéré que le contrat entre C_____ S.à.r.l. et I_____ avait été conclu entre des tiers indépendants et qu'il en avait ainsi tiré des conclusions erronées. Il est établi et non contesté par les pièces du dossier qu'I_____ a fait faillite le 11 juin 2009 et que son administrateur, M. W_____, n'avait pas de lien qui soit établi avec C_____ S.à.r.l. ou avec les trois associés de celle-ci. L'AFC-GE allègue que même si les rémunérations des trois associés ont été fixées par I_____ au coût des services facturés par C_____ S.à.r.l., c'était bien cette dernière qui assumait finalement l'obligation contractuelle de payer ses associés. Or, ce point n'a jamais été contesté.

Quant au fait que les associés adressaient à I_____ des factures établies selon un time-sheet et dont le montant pouvait varier en fonction de leur activité, il était connu de la recourante dès 2008, puisque par courrier du 18 septembre 2008, M. R_____ avait fourni ces éléments en répondant à la demande de renseignements qui lui avait été adressée par le taxateur.

L'AFC-GE a produit à l'appui de son recours devant la chambre de céans deux contrats en anglais intitulés « Consultancy Agreement » et liant d'une part, M. S_____ et d'autre part, M. A_____ à C_____ S.à.r.l., de même qu'un « Employment Agreement » entre M. R_____, qualifié d'employé, et C_____ S.à.r.l., ces trois documents étant datés du 25 septembre 2007.

Il ne résulte pas de ceux-ci qu'il existerait un lien particulier entre les associés ou C_____ S.à.r.l., et I_____, contrairement aux allégués de la recourante, de sorte que celle-ci a échoué à rapporter la preuve qui lui incombait.

11. Le raisonnement auquel a procédé le TAPI est ainsi fondé. En considérant que les prestations versées par C_____ S.à.r.l. à ses trois associés étaient justifiées par l'usage commercial et que celles-ci ne comportaient pas d'élément insolite, le TAPI a appliqué correctement les principes légaux et jurisprudentiels rappelés ci-dessus, raison pour laquelle les reprises effectuées par l'AFC-GE, aussi bien pour l'ICC que pour l'IFD, devront être annulées et le recours rejeté.
12. Malgré l'issue du litige, aucun émolument ne sera perçu en application de l'art. 87 al. 1 LPA dans sa nouvelle teneur dès le 27 septembre 2011. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée à C_____ S.à.r.l., faute de conclusion en ce sens (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 16 mai 2011 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 28 mars 2011 ;

au fond :

le rejette ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ni 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 ;

communiqué le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Monica Favre, avocate de C_____ S.à.r.l., à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

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

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction :

M. Tonossi

la présidente siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :