

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2842/2006-ICCIFD

ATA/633/2011

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 11 octobre 2011

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

B_____ S.A.

représentée par Mes Nicolas Merlino et Thierry Salsac, avocats

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

B_____ S.A.

représentée par Mes Nicolas Merlino et Thierry Salsac, avocats

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière
administrative du 31 août 2009 (DCCR/823/2009)**

EN FAIT

1. La société B_____ S.A. (ci-après : la contribuable ou la société) a son siège à Genève. Elle est active dans la gérance d'immeubles, la promotion, le courtage, l'achat, la vente et les investissements dans le domaine immobilier et les assurances. En 2003 et 2004, son administrateur/président était Monsieur T_____, ses administrateurs étaient Messieurs C_____ et M_____. Tous les trois étaient actionnaires de la société et disposaient de la signature individuelle. La société comptait 45 employés en 2003 et 48 employés en 2004.
2. Dans sa déclaration fiscale 2003, la société a fait état d'un bénéfice net imposable de CHF 84'918,79 pour l'exercice commercial 2003. Selon son compte de profits et pertes, les produits s'élevaient à CHF 8'381'504,36 et les charges à CHF 8'296'585,52. Dans celles-ci, figuraient en particulier les postes « salaires » et « charges sociales » s'élevant à respectivement CHF 4'984'969,60 et CHF 993'694,25.
3. Le 3 décembre 2004, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a notifié à la société un bordereau de taxation pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2003.

En date du 23 décembre 2004, l'AFC-GE a informé la contribuable que les bordereaux du 3 décembre 2004 avaient été émis par erreur et lui a notifié un nouveau bordereau de taxation provisoire ICC 2003 de CHF 25'099,25 qui annulait et remplaçait celui du 3 décembre 2004. Le bordereau IFD 2003 suivrait.
4. Le 24 mai 2005, la contribuable a remis sa déclaration fiscale 2004. Le bénéfice net imposable s'élevait à CHF 29'463.-. Selon le compte de profits et pertes, les produits se montaient à CHF 7'739'517,44 et les charges à CHF 7'710'053,84. Dans celles-ci figuraient notamment les postes « salaires » et « charges sociales » pour des sommes s'élevant respectivement à CHF 4'606'083.- et CHF 920'968,60.
5. Pour faire suite à une demande de l'AFC-GE relative à l'exercice 2003, la contribuable lui a remis, le 7 septembre 2005, le détail des postes « salaires » et « charges sociales ». La rémunération totale de chaque actionnaire se décomposait comme suit :

| | |
|--|--------------------------|
| - salaire de base annuel : | CHF 390'000.- |
| | (soit CHF 30'000.- x 13) |
| - prime (correspondant à un salaire mensuel) : | CHF 30'000.- |
| - gratification : | CHF 140'000.- |

| | |
|---|---------------|
| - jetons de présence (pour l'activité d'administrateur) : | CHF 70'000.- |
| - participation aux frais d'assurance-maladie : | CHF 1'500.- |
| - participation aux frais de repas : | CHF 2'280.- |
| Total : | CHF 633'780.- |

Le conseil d'administration de la société s'était réuni quatorze fois durant l'année 2003, à raison d'une réunion mensuelle d'une durée d'une journée, plus deux réunions extraordinaires. Pour chaque séance, les jetons de présence avaient été de CHF 5'000.-.

6. Le 29 novembre 2005, l'AFC-GE a notifié à la contribuable un bordereau de taxation ICC 2004 de CHF 144'742,25 fondé sur un bénéfice imposable de CHF 594'261.- et un capital imposable de CHF 1'276'682.-, ainsi qu'un bordereau IFD 2004 d'un montant de CHF 50'507.- fondé sur un bénéfice de CHF 594'200.- et un capital propre imposable de CHF 1'276'000.-.
7. Le 9 décembre 2005, l'AFC-GE a notifié à la contribuable deux bordereaux rectificatifs pour l'ICC et l'IFD 2003. Fondé sur un bénéfice imposable de CHF 946'519.- et un capital imposable de CHF 1'277'219.-, l'ICC dû s'élevait à CHF 227'489,75. Calculé sur un bénéfice imposable de CHF 946'500.- et un capital imposable de CHF 1'277'000.-, l'IFD s'élevait à CHF 80'452,50. L'AFC-GE avait procédé à des reprises sur une part des salaires accordés aux trois administrateurs qu'elle avait estimés comme étant excessifs et relevant d'une distribution déguisée de bénéfice.
8. Le litige concerne ainsi l'ICC et l'IFD 2003 et 2004.
9. Le 23 décembre 2005, la contribuable a déposé des réclamations à l'encontre de ces bordereaux de taxation. Les salaires octroyés n'étaient pas excessifs au vu des différents éléments les composant, la méthode dite « valaisanne » n'était pas applicable dans le cas d'espèce, enfin, l'AFC-GE avait admis ces rémunérations au cours des années antérieures.
10. Par quatre décisions du 23 juin 2006, l'AFC-GE a partiellement admis les réclamations de la contribuable. Les participations tant aux frais d'assurance-maladie qu'à ceux de repas ont été corrigées dans le sens des réclamations et ajoutées au salaire de base retenu. En revanche, seul un salaire de base mensuel de CHF 15'400.- pouvait être admis « par comparaison avec d'autres sociétés déployant le même type d'activité et de même catégorie (notamment la taille) ». Elle avait par ailleurs tenu compte du versement de la prime puisque le salaire de base mensuel avait été multiplié par quatorze. S'agissant des gratifications, la contribuable n'avait pas démontré que leur montant était déterminé en fonction d'éléments objectifs, ou sur le même mode de fonctionnement que pour les

employés non actionnaires. Il se justifiait donc d'appliquer « les pourcentages habituels de la méthode utilisée à Genève ».

Ainsi, la rémunération de chaque actionnaire aurait dû s'élever à CHF 219'380.-, soit un total de CHF 658'140.- pour les trois actionnaires. Leur activité d'administrateur entrainait dans celle d'actionnaire et était « déjà incluse au niveau du salaire de base ». La méthode dite « valaisanne » était pertinente car elle utilisait des critères objectifs qui avaient le mérite de fixer des éléments cohérents. Enfin, l'examen de la rémunération des actionnaires ne constituait pas un changement de pratique. La part excessive du salaire pour chacun d'entre eux s'élevait par conséquent à CHF 284'365.- (CHF 633'780.- - CHF 349'415.-), dès lors qu'il se justifiait d'ajouter au montant de CHF 219'380.- par actionnaire une majoration annuelle de CHF 25'811.- en fonction du chiffre d'affaires de la contribuable et une majoration annuelle de CHF 104'224.- pour la part du bénéfice considérée comme salaire.

11. Le même jour, l'AFC-GE a émis de nouveaux bordereaux rectificatifs. L'ICC 2003 se montait à CHF 225'491,65.- et l'IFD 2003 à CHF 79'730.-. L'ICC et l'IFD 2004 étaient respectivement de CHF 142'744,40 fondé sur un bénéfice imposable de CHF 585'756.- et un capital imposable de CHF 1'276'682.-, et de CHF 49'784,50.
12. En date du 26 juillet 2006, la contribuable a interjeté recours contre les décisions précitées en concluant à leur annulation au motif que les salaires versés aux trois administrateurs n'étaient pas excessifs.
13. Par décision du 31 août 2009, la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), devenue depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), a partiellement admis les recours, après les avoir joints et a renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelles taxations dans le sens des considérants.

En substance, l'AFC-GE s'était fondée sur les données en matière de salaires publiées par l'office cantonal de la statistique (ci-après : OCSTAT), en particulier sur le tableau intitulé « le salaire mensuel brut médian dans le secteur privé, selon le sexe, le niveau des qualifications et la branche économique, à Genève en 2003 et 2004 ». Sur cette base, elle avait retenu un salaire mensuel de base moyen de CHF 15'400.- multiplié par treize, ce qui donnait un salaire annuel de CHF 200'200.-. Le salaire médian de CHF 15'400.- avait été déterminé en tenant compte du salaire moyen relatif aux « travaux plus difficiles - travail indépendant et très qualifié ». Ce salaire médian avait été augmenté d'une prime d'ancienneté correspondant à un salaire mensuel. En outre, l'AFC-GE avait procédé à une majoration annuelle de CHF 25'811.- en tenant compte du chiffre d'affaires de la société et à une majoration annuelle de CHF 104'224.- pour la part du bénéfice considérée comme salaire. L'activité prépondérante des intéressés

dans la société avait donc été reconnue. Il s'ensuivait que la prise en compte du salaire médian selon la statistique OCSTAT, majoré comme indiqué ci-dessus, s'inscrivait parfaitement dans la méthode valaisanne et ne dénotait aucun arbitraire. Le montant deux fois supérieur à la moyenne proposé par la société contrevenait à la jurisprudence récente du Tribunal fédéral. La disproportion entre les salaires versés et ceux qui l'auraient été à un tiers ne pouvait s'expliquer que par la qualité d'actionnaire des intéressés.

Les gratifications de CHF 140'000.- versées en sus des salaires ne trouvaient aucune justification commerciale, compte tenu en particulier des bénéfices réalisés par la société en 2003 et 2004, respectivement de CHF 84'919.- et CHF 29'464.-, et ne pouvaient s'expliquer autrement que par la qualité d'actionnaire des bénéficiaires.

La rémunération pour l'activité d'administrateur (jetons de présence de CHF 70'000.-) ne pouvait être considérée comme faisant partie du salaire de base, dans la mesure où elle récompensait une activité additionnelle distincte, comportant d'autres tâches et responsabilités ne faisant pas partie des critères déterminant le salaire moyen. La déductibilité de cette prestation devait donc être admise quant à son principe. S'agissant du montant fiscalement admissible, l'AFC-GE n'avait pas allégué ni démontré qu'il serait contraire à l'usage commercial. Cette reprise devait donc être annulée.

14. Par acte du 8 octobre 2009, l'AFC-GE a interjeté recours à l'encontre de la décision précitée auprès du Tribunal administratif, devenu depuis le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) en concluant à son annulation et à la confirmation de ses propres décisions du 23 juin 2006. La rémunération relative à l'activité d'administrateur devait être incluse dans le salaire de base, contrairement à ce qu'avait retenu la commission. En conséquence, la méthode dite « valaisanne » devait s'appliquer de manière schématique à la rémunération totale de l'employé - administrateur - actionnaire, sans qu'il soit nécessaire de procéder à une distinction entre l'activité de salarié et celle d'administrateur de l'intéressé, vu « la confusion des genres » existant au moment de la fixation de la rémunération totale. Si les honoraires d'administrateur devaient être appréhendés séparément de la rémunération de l'employé - actionnaire, par la méthode dite « valaisanne », se posait alors la question de la justification des CHF 70'000.- versés. Ce montant devait en effet être de CHF 5'000.- au plus par année et par administrateur. Dans cette dernière hypothèse, l'AFC-GE s'en remettait à justice s'agissant d'une *reformatio in pejus*.
15. Le 12 octobre 2009, la société a également interjeté recours contre la décision prise le 31 août 2009 par la commission en concluant à l'annulation de celle-là en tant qu'elle concernait la détermination du salaire versé aux directeurs - actionnaires. Elle concluait également au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour l'établissement de nouveaux bordereaux dans le sens des

considérants, acceptant l'intégralité des rémunérations versées comme charges déductibles, et à l'octroi d'une indemnité de procédure. Subsidiairement, la société a conclu à la fixation d'une reprise équivalent à CHF 141'894.- au maximum pour l'année 2003 et à CHF 44'442.- pour l'année 2004, au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour qu'elle émette un bordereau en ce sens et à l'octroi d'une indemnité de procédure.

En substance, la méthode valaisanne appliquée par l'AFC-GE, et confirmée par la commission, était une méthode subsidiaire, qui ne s'appliquait que si l'appréciation de l'ensemble des circonstances relatives à la marche de l'entreprise ne fournissait pas une autre réponse. Ainsi, la comparaison avec les rémunérations versées par des entreprises tierces pour le même travail pouvait intervenir en lieu et place de celle-ci. Aussi, afin de déterminer la charge salariale totale admissible, la société se fondait sur deux cas particuliers d'entreprises comparables et sur les directives sur le salaire déterminant de l'AVS/AI/APG, démontrant que les salaires perçus par les directeurs - actionnaires de la société n'étaient pas excessifs au sens de la loi.

Même si la méthode valaisanne était applicable, le salaire retenu par l'AFC-GE, sur la base des statistiques de l'OCSTAT, n'avait pas été pris en compte de manière adéquate. Hormis les problèmes liés à de telles statistiques, le salaire considéré ne correspondait ni au sexe des directeurs - actionnaires, ni au type d'activité, ni même aux exigences nécessaires pour la marche quotidienne des affaires de la société. La société a développé les calculs à opérer sur la base du tableau publié par l'OCSTAT et intitulé « Salaire mensuel brut standardisé, selon le niveau des qualifications requises pour le poste de travail, le sexe et le domaine d'activité, en 2004, résultats par quartile ».

Les conditions cumulatives requises par la jurisprudence du Tribunal fédéral pour admettre une prestation appréciable en argent n'étaient pas remplies. S'il fallait remplacer les directeurs - actionnaires par des tiers, il était fort probable qu'un tiers remplissant les mêmes fonctions, apportant des affaires de manière significative à la société et lui permettant de se développer sur le long terme, aurait droit à une rémunération similaire à celle du directeur actuel. Quant à la prestation disproportionnée reconnaissable par les organes de la société, rien ne permettait à ceux-ci de constater une différence manifeste entre les prestations fournies, très importantes tant en nombre qu'en qualité, et les contre-prestations versées, selon les informations disponibles auprès du « monde économique en général ». De surcroît, l'AFC-GE avait accepté sans aucune question les rémunérations versées pendant plusieurs années jusqu'en 2002. Enfin, la rémunération fixe réelle des directeurs - actionnaires diminuait année après année, compte tenu des effets de l'inflation.

La gratification accordée par la société à ses directeurs - actionnaires dépendait principalement de l'apport de clientèle et n'avait rien d'une

participation au bénéfice. La commission n'avait pas examiné les différents arguments avancés par la société s'agissant de ce poste. En particulier, les gratifications pouvaient être touchées par n'importe quel employé, pour autant que celui-ci apporte de nouvelles affaires à la société. Par ailleurs, les directeurs - actionnaires étant ceux qui apportaient le plus d'affaires, le montant absolu qui leur revenait était donc supérieur à celui des employés de la société. Néanmoins, dans la réalité, leurs gratifications se montaient à 15 ou 17 % des commissions totales versées, soit à un pourcentage inférieur à celui accordé au personnel. Cette part accordée aux directeurs - actionnaires n'était pas supérieure aux règles du marché, les commissions versées à des tiers, dans le marché immobilier, étant de l'ordre de 30 à 50 %. Cette pratique était identique à celle prévalant sur le marché des valeurs mobilières, puisque la fourchette de 20 % à 50 % était précisément indiquée dans le rapport de la Commission fédérale des Banques du mois d'août 2008. La gratification correspondait à une fois le montant encaissé chez le client apporté, répartie sur trois ans (chaque année, un tiers du montant encaissé était versé à l'employé apporteur). Enfin, le montant payé à ce titre apparaissait clairement sur les fiches de salaire. Aussi, la gratification touchée par chacun des directeurs - actionnaires relevait d'une règle applicable à tout le personnel de l'entreprise et n'était pas fonction de leur qualité d'actionnaire.

16. Le 28 octobre 2009, la commission a produit son dossier et persisté dans sa décision.
17. En date du 13 novembre 2009, la société a conclu au rejet du recours de l'AFC-GE.

Elle s'est référée à son propre recours. En appliquant les statistiques de l'OCSTAT, l'AFC-GE était tombée dans l'arbitraire car elle disposait d'éléments plus sérieux que ceux qu'elle avait utilisés. L'amalgame qu'elle avait fait entre les activités d'administrateur et de salarié était également arbitraire du fait que l'administrateur avait pour tâche de définir la direction stratégique de l'entreprise, ainsi que les activités organisationnelles et de gestion, alors que le directeur gérait les questions opérationnelles. Le rôle d'administrateur devait donc être connu et rémunéré en tant que tel.

18. Le 14 décembre 2009, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours de la société.

L'AFC-GE a repris les arguments de ses précédentes écritures et les a développés. Pour déterminer le salaire mensuel moyen, elle s'était fondée sur les publications de l'OCSTAT concernant « les salaires mensuels bruts médians dans le secteur privé, selon le sexe ou le niveau de qualifications et le domaine d'activité, à Genève en 2003 et 2004 ». Sur la base des montants ressortant de ces statistiques, elle avait pris en compte un salaire annuel moyen de CHF 215'600.- (CHF 15'400.- x 14). En prenant en considération les versements effectués au titre de participation aux frais d'assurance-maladie et de repas, le salaire annuel de

base avait été arrêté en 2003 et 2004 à CHF 219'380.- par administrateur, soit un total de CHF 658'140.- pour les trois.

19. Le 14 janvier 2010, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a transmis ses observations. Elle faisait siennes les considérations et conclusions exprimées par l'AFC-GE dans son recours du 8 octobre 2009 à l'encontre de la décision de la commission du 31 août 2009. Les activités d'administrateur - actionnaire et d'employé - actionnaire se confondaient en l'espèce. La méthode valaisanne devait s'appliquer à la rémunération totale des employés - administrateurs - actionnaires. Dans l'hypothèse d'une distinction nécessaire reconnue entre les activités d'administrateur et d'employé, le montant de CHF 70'000.- attribué à chacun des administrateurs de la société paraissait excessif. Compte tenu des douze réunions annuelles alléguées, le montant octroyé correspondait à une rémunération de plus de CHF 5'800.- par séance. De tels montants ne résistaient pas à la comparaison avec des tiers, ce d'autant que les administrateurs de la société étaient parfaitement informés de l'activité et des risques de l'entreprise et que de telles séances ne nécessitaient vraisemblablement pas de déplacements à l'extérieur.

Pour les mêmes motifs que ceux invoqués par l'AFC-GE dans son recours du 8 octobre 2009, l'AFC-CH a conclu à l'annulation de la décision de la commission, à la confirmation des décisions de l'AFC-GE du 23 juin 2006 et au rejet du recours déposé le 12 octobre 2009 par la société.

20. Les parties ont encore répliqué et dupliqué.
21. En date du 8 juillet 2011, le juge délégué a requis de l'AFC-GE des informations supplémentaires aux fins de savoir sur quel tableau publié par l'OCSTAT elle s'était fondée, dès lors que le chiffre retenu de CHF 15'400.- n'apparaissait pas dans le document dont elle se prévalait, quels avaient été les critères retenus pour arrêter le salaire de base, s'agissant du domaine d'activité, du sexe, ainsi que du niveau de qualifications requises pour le poste choisi. Enfin, elle était priée d'indiquer quel quartile elle avait employé dans son calcul.
22. Le 20 juillet 2011, l'AFC-GE a répondu que le service compétent ne s'était fondé sur aucun tableau. Le salaire de base, fixé à CHF 15'400.-, avait été « déterminé par comparaison avec d'autres sociétés déployant le même type d'activité de même catégorie (notamment la taille). Après détermination du salaire de base, le formulaire type détermination d'après la méthode valaisanne avait été utilisé. Elle a ajouté qu'« à l'époque, l'administration fiscale ne se basait pas systématiquement sur les publications de l'OCSTAT ».
23. Le 28 juillet 2011, un délai au 16 août 2011 a été imparti à la société et à l'AFC-CH pour déposer d'éventuelles observations, ensuite de quoi, la cause serait gardée à juger.

Ce délai a été reporté au 31 août 2011, à la requête de la société.

24. Le 26 août 2011, celle-ci a transmis ses commentaires relatifs à la réponse précitée de l'AFC-GE. Celle-ci avait ainsi établi le salaire de base en fonction de données internes et secrètes indisponibles à des tiers. Il était dès lors impossible de vérifier si la prestation en cause pouvait être reconnaissable par les organes de la société, condition essentielle pour qu'il existe une prestation appréciable en argent. En l'absence d'une quelconque justification quant aux chiffres retenus, il était difficile d'accorder du crédit à la manière dont le salaire de base avait été déterminé, rendant ainsi la décision arbitraire. La société avait en revanche effectué cette détermination de plusieurs manières, basées sur des sources publiques et avec des explications claires quant au moyen d'obtenir ce qui pouvait être considéré comme acceptable.
25. L'AFC-CH ne s'est pas manifestée.
26. Comme annoncé le 28 juillet 2011, la cause a alors 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, les recours sont recevables (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ ; 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. Les deux recours concernant des affaires ayant une cause juridique commune et concernant les mêmes parties, seront joints (art. 70 al. 1 LPA), sous le n° de cause A/2842/2006.
4. L'impôt a pour objet le bénéfice net. Le bénéfice imposable correspond à l'augmentation du capital propre entre le début et la fin de la période en cause (art. 57 et 58 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

5. a. Aux termes de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, sont considérés comme bénéfice net imposable 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. 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 pour l'ICC 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.

Bien qu'elle ne le mentionne pas expressément, la disposition susmentionnée vise notamment les distributions dissimulées de bénéfice. L'art. 12 let. h LIPM est ainsi conforme à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD quand bien même il est rédigé différemment (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_18/2011 du 31 mai 2011 consid. 5.1 et les références citées).

6. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_18/2011 du 31 mai 2011 consid. 5.1), il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsqu'une personne morale accorde à ses actionnaires ou à toute personne la ou les touchant de près, sans contre-prestation équivalente, une prestation appréciable en argent, qu'elle n'aurait pas consentie à des tiers dans les mêmes circonstances (ATF 131 II 593 consid. 5.1 p. 607) et que les organes de la société auraient pu reconnaître le caractère insolite de cette prestation (ATF 119 Ib 431 consid. 2b, p. 435 ; 115 Ib 274 consid. 9b, p. 279 et la jurisprudence citée), ce qui implique une disproportion manifeste entre la prestation et la contre-prestation (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_788/2010 du 18 mai 2001).

a. Les prestations appréciables en argent peuvent apparaître de diverses façons. Elles peuvent être réalisées par un accroissement injustifié de frais généraux, notamment par des versements de salaires excessifs (ATA/152/2011 du 8 mars 2011 et les références citées).

b. Par rémunération salariale excessive, il faut entendre tout avantage octroyé dans le contexte des rapports de travail. Il peut ainsi s'agir du salaire disproportionné octroyé à un actionnaire - directeur. La délimitation entre revenus du travail et distribution dissimulée de bénéfices se pose également pour toutes les autres formes de rémunération, à savoir les indemnités de départ, les bonus, les revenus en nature, *etc.* (D. YERSIN, Y. NOËL, Commentaire romand, Bâle 2008, art. 57-58 n. 142 p. 755).

c. L'employeur dispose, certes, d'une liberté d'appréciation étendue dans la fixation du salaire de son personnel. Pour déterminer si, malgré cette liberté, la rémunération en cause constitue une distribution dissimulée de bénéfice, il convient de prendre en compte l'ensemble des circonstances du cas d'espèce. En matière de salaires, il n'appartient pas à l'administration fiscale de substituer sa propre appréciation en matière de salaire à celle de la société. Parmi les critères pertinents, il faut citer la rémunération des personnes de rang et de fonction identiques ou similaires, les salaires versés par d'autres entreprises opérant dans le même domaine, la taille de l'entreprise et sa situation financière, ainsi que la position du salarié dans l'entreprise, sa formation et son expérience (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 consid. 3.1 et les références citées).

d. Les conséquences fiscales d'une prestation appréciable en argent sont multiples. L'autorité fiscale réintègrera la prestation dans les bénéfices imposables de la société (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., 2007, p. 197 n. 35).

7. Le Tribunal fédéral a confirmé l'application de la méthode dite « valaisanne », consistant à utiliser un salaire de base annuel conforme aux usages commerciaux, en se référant à des données statistiques, soit aux salaires publiés par les offices cantonaux de statistiques lorsque les données servant de base à la détermination de la rémunération dans une société font défaut, pour autant que le salaire de base sélectionné corresponde aux responsabilités et critères des personnes concernées (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2008 du 19 août 2008, consid. 5.3).

Une fois le salaire de base calculé, il convient de prendre en compte une participation au chiffre d'affaires de 2 % jusqu'à 1 mio, de 1,8 % jusqu'à 5 mio et de 1,6 % sur le solde s'agissant d'une société de services. Il faut ensuite calculer la différence entre le salaire effectivement versé et le salaire pour une activité équivalente, figurant dans les données statistiques, en tenant compte de l'éventuelle participation au chiffre d'affaires. Le résultat ainsi obtenu est alors ajouté au bénéfice net déclaré par la société et constitue un sous-total permettant de définir la participation admissible au bénéfice. L'importance de celle-ci est fonction du nombre de personnes travaillant dans l'entreprise : en dessus de vingt personnes, cette part est de trois quarts. Le salaire de base annuel, la participation au chiffre d'affaires et la participation au bénéfice sont additionnés et constituent le salaire conforme aux usages commerciaux. La différence avec le salaire effectivement versé par la société constitue alors la part excessive que l'AFC peut reprendre au titre de distribution dissimulée de bénéfice (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2008 du 19 août 2008, consid. 5.3 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 et les références citées).

Le Tribunal fédéral a en revanche laissé ouverte la question de l'applicabilité de cette méthode dans un arrêt plus récent, tout en la jugeant appropriée de

manière générale. Il a réfuté les critiques faites par la contribuable à l'encontre des autorités cantonales, quant à l'approche adoptée qui consistait à fixer le salaire annuel en se fondant sur une enquête des salaires de la branche en question, dès lors qu'en l'espèce le caractère excessif des salaires avait été démontré (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 du 11 janvier 2010).

8. La chambre de céans a jugé que la méthode précitée permettait d'établir un salaire qui prenait déjà en compte l'appréciation du caractère excessif du salaire (ATA/152/2011 du 8 mars 2011 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 ; *contra* RDAF II 2011 105).
9. 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 (Peter LOCHER, Kommentar zum DBG, vol. II, Therwil/Bâle 2004, *ad* art. 58 n. 170 ; Felix RICHNER/Walter FREI/Stefan KAUFMANN/Hans Ulrich MEUTER, Handkommentar zum DGB, 2e éd., Zurich 2009, *ad* art. 123 n. 68 ; Martin ZWEIFEL/Silvia 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. En l'espèce, l'AFC-GE a avancé des chiffres sans la moindre justification. Le dossier ne comporte aucun document corroborant les montants retenus, ni même un quelconque développement ou calcul. Dans sa réponse du 14 décembre 2009 au recours de la société, l'AFC-GE a annoncé avoir fixé le salaire de base en se fondant sur les statistiques publiées par l'OCSTAT. Elle a même cité le tableau utilisé, à savoir « le salaire mensuel brut médian dans le secteur privé, selon le sexe, le niveau des qualifications et la branche économique, à Genève en 2003 et 2004 ». Puis, elle s'est ravisée et a admis sur requête du juge délégué ne pas avoir recouru à de telles statistiques, mais avoir utilisé des informations internes, sans

plus d'explications. Le montant de CHF 15'400.- n'apparaît effectivement pas dans la statistique précitée. Or, la preuve d'une prestation appréciable en argent lui incombait au vu des jurisprudences précitées.

11. La commission s'est contentée de reprendre les chiffres avancés par l'AFC-GE en précisant que cette dernière s'était fondée sur les données de l'OCSTAT, sans pour autant vérifier si ces données apparaissaient effectivement dans les tableaux.

12. La chambre administrative est habilitée, en raison de l'effet dévolutif qui caractérise la procédure de recours (art. 67 LPA) et du pouvoir de décision dont elle bénéficie (art. 69 LPA), à substituer sa motivation à celle de l'autorité de première instance (ATA/23/2007 du 23 janvier 2007).

Au vu de la jurisprudence susmentionnée, elle déterminera le salaire de base en fonction de la statistique « salaire mensuel brut standardisé, selon le niveau des qualifications requises pour le poste de travail, le sexe et le domaine d'activité, en 2004, résultats par quartile », qui est la plus appropriée au cas d'espèce (parmi les sept tableaux portant sur les niveaux de salaires en 2003 et 2004 publiés par l'OCSTAT) (ci-après : le tableau). Le salaire acceptable sera ensuite calculé selon la méthode valaisanne, méthode jugée appropriée et avalisée par le Tribunal fédéral.

13. Le salaire effectivement versé à chacun des trois directeurs - actionnaires intègre une gratification de CHF 140'000.- et des honoraires d'administrateur de CHF 70'000.-

La chambre administrative se rallie à l'argumentation de la commission s'agissant desdits postes. Le montant de la gratification ne trouve en effet aucune justification en relation avec les bénéfices réalisés par la société au cours des années litigieuses. En revanche, la rémunération pour l'activité d'administrateur ne saurait être intégrée dans le salaire de base dès lors que cette activité doit être distinguée de la fonction de directeur, les responsabilités de l'un et de l'autre différent. Le Tribunal fédéral a d'ailleurs jugé que même si l'activité d'administrateur reposait sur un mandat, l'administrateur était soumis à une réglementation légale et statutaire stricte (art. 698 ss de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911, Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220) justifiant une indemnité forfaitaire liée à l'importance de son travail (ATF 121 I 259, consid. 3d). Or, l'AFC-GE n'a pas prouvé en quoi ce montant serait contraire à l'usage commercial.

14. a. Selon le tableau, le salaire mensuel brut standardisé pour les activités relatives aux « expertises, conseils, vente » est de CHF 21'600.- (Colonne 1, niveau de qualification : « Travaux les plus exigeants et tâches les plus difficiles », quartile 3 : « valeur pour laquelle 75 % des observations lui sont

inférieures et 25 % supérieures. Il marque la limite entre le quart des salaires les plus élevés et le reste »).

Selon la colonne 1+2 (« travaux les plus exigeants et tâches lues plus difficiles + travail indépendant et très qualifié), Q3, le salaire des hommes seuls est de 1.087 supérieur à celui de la moyenne (16'773/15'430).

Les directeurs - actionnaires étant des hommes, il convient de tenir compte de ce qui précède. Le salaire doit être donc porté à CHF 23'480.- (21'600*1.087).

b. Le salaire mensuel brut standardisé pour les activités concernant la « Définition des buts et de la stratégie de l'entreprise » est de CHF 23'740.- (Colonne 1, niveau de qualification : « Travaux les plus exigeants et tâches les plus difficiles », quartile 3 : « valeur pour laquelle 75 % des observations lui sont inférieures et 25 % supérieures. Il marque la limite entre le quart des salaires les plus élevés et le reste).

Selon la colonne 1+2, Q3, le salaire des hommes seuls est de 1,026 supérieur à celui de la moyenne (22'151/21'587), ce qui porte le salaire à CHF 24'080.-.

c. Ces deux types d'activité relèvent du cahier des charges de directeurs - actionnaires, il convient d'en faire une moyenne, ce qui donne un salaire mensuel brut standardisé de CHF 23'780.- (CHF 23'480.- + CHF 24'080.- /2).

Le salaire de base annuel (14 mois, non contestés) se monte donc à CHF 332'920.- pour un taux horaire de quarante heures par semaine. La société n'a pas prouvé que les directeurs - actionnaires effectuaient d'avantage d'heures par semaine.

d. Il convient également de considérer l'ancienneté des directeurs - actionnaires, laquelle n'est pas prise en compte dans le cadre du tableau. Le calculateur de salaires de l'Union syndicale Suisse 2006 permet de mesurer l'écart entre un salaire à l'embauche et celui après vingt-cinq ans d'ancienneté, l'écart est de 1,143. Le salaire de base annuel de CHF 332'920.- doit donc être porté à CHF 380'527.- (332'920*1,143), ce qui fait un salaire mensuel de CHF 27'180.-.

Le salaire de base annuel se monte ainsi à CHF 1'141'584.- pour les trois actionnaires.

15. La détermination du salaire pour les années 2003 et 2004 selon la méthode valaisanne se présente comme suit :

| | | <u>2003</u> | | <u>2004</u> |
|---|------------|--------------------|-----------------|--------------------|
| Bénéfice net comptable | CHF | 84'918.- | CHF | 29'463.- |
| Salaires effectifs déclarés | CHF | 1'901'340.- | CHF | 1'481'340.- |
| Dont à déduire : | | | | |
| Salaires de base admis | CHF | 1'152'921.- | CHF | 1'152'921.- |
| (380'527*3) | | | | |
| Soit (27'180*14) + 1'500 + 2'280 | | | | |
| Honoraires administrateur | CHF | 210'000.- | CHF | 210'000.- |
| Supplément en fonction du CA | CHF | 77'434.- | CHF | 71'656.- |
| <u>SOUS-TOTAL</u> | <u>CHF</u> | <u>545'873.-</u> | <u>CHF</u> | <u>76'226.-</u> |
| <u>Part du bénéfice imposable (3/4)</u> | CHF | 409'404.- | CHF | 57'169.- |
| (car plus de 20 personnes) | | | | |
| <u>Rémunération max. totale :</u> | | | | |
| Salaire de base admis | CHF | 1'152'921.- | CHF | 1'152'921.- |
| Honoraires administrateurs | CHF | 210'000.- | CHF | 210'000.- |
| Supplément en fonction du CA | CHF | 77'434.- | CHF | 71'656.- |
| Part du bénéfice supplémentaire | CHF | 136'468.- | CHF | 19'056.- |
| | | (1/4 de 545'873) | (1/4 de 76'226) | |
| <u>Salaires admis</u> | <u>CHF</u> | <u>1'576'823.-</u> | <u>CHF</u> | <u>1'453'633.-</u> |
| Salaires admis par personne | CHF | 525'607.- | CHF | 484'544.- |
| <u>Salaires excessifs</u> | | | | |
| Salaires effectifs versés | CHF | 1'901'340.- | CHF | 1'481'340.- |
| Salaires admis | CHF | 1'576'823.- | CHF | 1'453'633.- |
| <u>TOTAL</u> | <u>CHF</u> | <u>324'517.-</u> | <u>CHF</u> | <u>27'707.-</u> |

16. L'application de la méthode valaisanne montre ainsi un dépassement du salaire maximum de 17,06 % pour 2003 et de 1,87 % pour 2004. Selon la jurisprudence cantonale suscitée, il se justifie d'opérer une reprise sur les bénéfiques pour les années concernées à hauteur de ces dépassements.
17. Au vu de ce qui précède, tant le recours de l'AFC-GE que celui de la société seront rejetés. Les bordereaux rectificatifs du 23 juin 2006 concernant l'ICC et l'IFD 2003 et 2004 seront annulés. La décision de la commission du 31 août 2009 sera en revanche confirmée par substitution de motifs et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelles taxations dans le sens des considérants.
18. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la société. L'AFC-GE sera dispensée du paiement d'un émolument (art. 11 al. 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 dans sa teneur en vigueur au 31 décembre 2010 - RFPA - E 5 10.03). Aucune indemnité ne sera allouée.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

joint les recours de l'administration fiscale cantonale et de B_____ S.A. sous le n° de cause A/2842/2006 ;

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 8 octobre 2009 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 31 août 2009 ;

déclare recevable le recours interjeté le 12 octobre 2009 par B_____ S.A. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 31 août 2009 ;

au fond :

rejette le recours de l'administration fiscale cantonale ;

rejette celui de B_____ S.A. ;

confirme la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 31 août 2009 par substitution de motifs en ce qu'elle renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour qu'elle établisse de nouveaux bordereaux dans le sens des considérants ;

met à la charge de B_____ S.A. un émolument de CHF 2'000.- ;

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 Mes Nicolas Merlino et Thierry Salsac, avocats de B_____ S.A., à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Hurni et Junod, MM. Dumartheray et Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

C. Derpich

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :