

## **GE\_GERICHTE A/1594/2007 vom 1. Februar 2010**

GE Cour de justice, 2010-02-01, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_1594\\_2007](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1594_2007)

FR: GE\_GERICHTE A/1594/2007 du 1 février 2010

IT: GE\_GERICHTE A/1594/2007 del 1 febbraio 2010

### **Regeste**

; BÉNÉFICE ; RENDEMENT ABUSIF ; RENDEMENT ADMISSIBLE ; PRESTATION APPRÉCIABLE EN ARGENT ; ACTIONNAIRE | LIFD.58.al.1.let.b; LIPM.12.let.a; LIPM.12.let.h;

### **Volltext**

Genf Tribunal administratif de première instance en matière fiscale 01.02.2010 A/1594/2007 Genève Tribunal administratif de première instance en matière fiscale 01.02.2010 A/1594/2007 Ginevra Tribunal administratif de première instance en matière fiscale 01.02.2010 A/1594/2007

; BÉNÉFICE ; RENDEMENT ABUSIF ; RENDEMENT ADMISSIBLE ; PRESTATION APPRÉCIABLE EN ARGENT ; ACTIONNAIRE | LIFD.58.al.1.let.b; LIPM.12.let.a; LIPM.12.let.h;

A/1594/2007 DCCR/130/2010 du 01.02.2010 ( ICC ) , ADMIS Descripteurs : ; BÉNÉFICE ; RENDEMENT ABUSIF ; RENDEMENT ADMISSIBLE ; PRESTATION APPRÉCIABLE EN ARGENT ; ACTIONNAIRE Normes : LIFD.58.al.1.let.b; LIPM.12.let.a; LIPM.12.let.h; En fait En droit Par ces motifs RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE POUVOIR JUDICIAIRE A/1594/2007 ICC et A/1595/2007 IFD DCCR/130/2010 DÉCISION DE LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE ADMINISTRATIVE du 1 er février 2010 dans la cause X\_\_\_ contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE ADMINISTRATION FEDERALE DES CONTRIBUTIONS (Impôt fédéral direct, cantonal et communal 2005) EN FAIT X\_\_\_ (ci-après la société ou la contribuable ou encore la recourante) a pour but les opérations de gestion de biens ou de fortune, l'activité de courtier et de commissionnaire sur les marchés financiers, la fourniture de conseils et d'assistance dans les domaines économique, financier, administratif et l'exécution de mandats de gestion dans ces domaines, l'exécution de mandats de conseil économique et financier, ainsi que l'activité d'intermédiation financière et d'investissement. Elle a notamment pour administrateur Z\_\_\_ (ci-après l'administrateur), né en 196X, depuis le 20 octobre 1999. Le précité détient 80 % du capital-actions. Dans son compte de profits et pertes annexé à sa déclaration fiscale 2005, la société a mentionné un total des produits s'élevant à 2'794'933 fr., ainsi qu'un bénéfice de l'exercice totalisant 541'486 fr. Dans sa déclaration fiscale 2005, elle a fait état de prestations versées à l'administrateur, par 660'926 fr. En 2005, W\_\_\_, autre administrateur de la société, a perçu des honoraires s'élevant à 60'059 fr. Donnant suite à une demande de renseignements de l'Administration fiscale cantonale (ci-après l'administration), la société a exposé que le salaire de l'administrateur se détaillait comme suit : salaire de base (450'000 fr.) + bonus (210'926 fr.) – bonus provisionné à la fin 2004 (105'463 fr.) + bonus provisionné à la fin 2005 (100'000 fr.), soit au total 655'463 fr. S'agissant de la fonction de

chaque salarié dans l'entreprise, la société a fait valoir qu'y travaillaient l'administrateur (actionnaire, gestionnaire de fortune et directeur), ainsi que M\_\_\_\_, collaboratrice et gestionnaire de fortune. La société avait fixé le salaire de l'administrateur suivant les salaires d'usage figurant sur le site internet de l'Union syndicale suisse, branche de l'intermédiation financière. Les bonus calculés selon la méthode valaisanne avaient permis de vérifier que les salaires et bonus ne se révélaient pas disproportionnés. Le 29 janvier 2007, l'administration a notifié à la société un bordereau de taxation ICC 2005 d'un montant de 161'427 fr. 30, calculé sur la base d'un bénéfice imposable de 623'505 fr. et d'un capital imposable de 3'506'893 fr. Elle lui a également notifié un bordereau de taxation IFD 2005 d'un montant de 52'997 fr. 50, calculé sur la base d'un bénéfice imposable de 623'500 fr. Ce faisant, l'administration a effectué une reprise de 82'019 fr. au niveau du bénéfice de la société au titre de salaire excessif. Ladite reprise se déterminait comme suit :

Bénéfice net comptable	541'486.00
Salaires effectifs	660'926.00
Salaires effectifs	660'926.00
Rémunération maximum totale. - Salaires de base	240'000.00
- Salaires de base	240'000.00
- Supplém. en fonction du CA	27'154.00
- Supplém. en fonction du CA	27'154.00
Sous total	935'258.00
-Part du bén. Supplém. 1/3	311'752.67
Part de bénéf. imposable 2/3	623'505.33
Rémunération max. totale.	578'906.67
Salaires excessifs	82'019.33
Supplém. en fonction du CA Jusqu'à 2 mios 1 %	2'000'000.00
20'000.00 entre 2 et 12 mios 0.90 %	794'933.00
7'154.40	27'154.40

Par acte du 27 février 2007, la contribuable a élevé réclamation à l'encontre des bordereaux notifiés le 29 janvier précédent. Elle a fait valoir que les banques actives dans la gestion de fortune octroyaient à leurs gestionnaires un salaire de base, ainsi que des primes et des bonus qui s'écartaient de ceux pris en compte par le fisc, sans que l'administration puisse assimiler une partie de la rémunération de ces gérants à une prestation appréciable en argent. Il existait une inégalité de traitement quant au montant de la rémunération octroyées aux gestionnaires de fortune travaillant en raison individuelle ou ceux aux salariés d'une société. Le calcul de l'administration était en contradiction avec les renseignements donnés par celle-ci, suivant lesquels la société pouvait se fonder sur les salaires déterminés par l'Enquête suisse sur les salaires. Les salaires imposés par l'administration comme étant des salaires de référence ne tenaient pas compte des risques inhérents au métier de gestionnaire de fortune. L'exercice faisait ressortir un bénéfice de 541'000 fr. après déduction du salaire de l'administrateur. La société était particulièrement rentable, puisque le bénéfice net représentait environ 20 % des produits. La société proposait le calcul suivant : Salaire d'usage indexé 440'000 Salaire effectif 660'926 Supplément en fonction du CA Jusqu'à 2 mios : 1 % 2'000'000 20'000 entre 2 et 12 mios : 0.90 % 794'933 7'154 27'154 Bénéfice net 541'486 Elimination du salaire et bonus effectif 660'926 Salaire de base -440'000 Bonus calculé sur le chiffre d'affaires -27'154 Bénéfice 735'258 Part de bénéfice imposable 1/3 245'086 Rémunération maximum totale 712'240 Par décisions du 16 mars 2007, l'administration a rejeté la réclamation, en faisant valoir que la méthode valaisanne avait le mérite de fixer des éléments cohérents. La contribuable critiquait cette méthode, sans toutefois en proposer d'autre. Dans une société où l'actionnaire majoritaire était simultanément un dirigeant, il n'existait pas de critique du conseil d'administration et de l'assemblée générale, relativement au salaire dudit actionnaire. Le fisc devait dès lors vérifier le respect des dispositions légales relatives à la double imposition économique et aux charges justifiées par l'usage commercial. Le salaire de base de 240'000 fr. avait été déterminé par comparaison avec d'autres sociétés déployant le même type d'activité et de même taille. L'administration avait également tenu compte des spécificités du cas d'espèce. La rémunération totale admise, par 578'907 fr., était plus

élevée que les 440'000 fr. ressortant des statistiques fournies par l'observatoire universitaire de l'emploi de l'Université de Genève. Par acte du 19 avril 2007, la société a déféré les décisions du 16 mars précédent à la Commission cantonale de recours en matière d'impôts et à la Commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct en concluant à l'annulation des décisions entreprises et à ce que les commissions disent que la rémunération est entièrement déductible. Le tout, sous suite de frais et dépens. La recourante a exposé qu'elle disposait d'une masse sous gestion de l'ordre de 300 millions de francs, comprenant plus de 200 clients. La recourante employait deux collaborateurs, soit l'administrateur et son assistante. Celui-là était titulaire d'un diplôme européen d'analyste financier et de gestionnaire de fortune, ainsi que d'un diplôme de formation en gestion d'entreprise. Son expérience bancaire remontait à 1983. De 2002 à 2004, le chiffre d'affaires brut avait varié de 2'185'000 fr. à 2'400'000 fr., alors que son bénéfice après impôt pour l'année 2004 se montait à 421'556 fr. Durant les années 2002 à 2004, l'administrateur avait perçu un salaire de 500'000 fr. environ. Le chiffre d'affaires réalisé par la société en 2005, de l'ordre de 2'795'000 fr., avait été obtenu du seul fait de l'administrateur, qui gérait à lui seul des avoirs de l'ordre de 300 millions de francs. Il avait perçu un salaire dont le montant oscillait entre 21 % et 24 % des produits financiers bruts, cette pratique se situant pleinement dans les normes d'autres établissements bancaires du même ordre, dans lesquels la participation aux produits brut pouvait atteindre 50 %. De 2004 à 2005, le bénéfice de la recourante après impôts avait augmenté de 28.5 %, alors que le salaire de l'administrateur avait crû de 31.5 %. La rémunération de l'intéressé était dès lors admissible compte tenu des caractéristiques propres de la recourante et de son marché. La méthode valaisanne, applicable uniquement de manière subsidiaire, ne pouvait s'appliquer au cas d'espèce. A supposer que la méthode valaisanne s'appliquât au cas d'espèce, l'administration l'avait mal employée. Le salaire de base de 240'000 fr., retenu par l'autorité intimée, était beaucoup trop bas par rapport au mode de rémunération d'un tiers présentant des caractéristiques similaires à l'actionnaire employé. L'administration n'avait par ailleurs pas indiqué de quelle manière elle avait obtenu ce chiffre. Selon les statistiques genevoises pour l'année 2002 indexées, la limite supérieure du salaire médian annuel pour une activité similaire à celle déployée par l'administrateur s'élevait à 440'300 fr. En 1999, soit lorsqu'il était employé non-actionnaire, l'administrateur percevait un salaire annuel de 390'000 fr., bonus non compris. Compte tenu de l'augmentation de l'indice genevois des prix à la consommation, cette somme se montait à 418'000 fr., laquelle devait être considérée comme salaire de base pour l'application de la méthode valaisanne. Le pourcentage de la rémunération par rapport au chiffre d'affaires appliquée par l'administration ne tenait pas compte des caractéristiques propres aux sociétés de service, pour lesquelles la marge réalisée par rapport au chiffre d'affaires était supérieure à celle réalisée par les entreprises actives dans la vente ou la construction. Le fisc vaudois prenait en compte un taux doublé pour calculer la part au chiffre d'affaires pour les sociétés de service. L'administration n'avait pas tenu compte de l'activité d'administrateur exercée par Z\_\_\_, quand bien même celui-ci ne percevait pas d'honoraires d'administrateur à proprement parler. Il paraissait équitable de lui attribuer un montant de 62'360 fr., équivalant aux honoraires versés à W\_\_\_. Si par impossible la méthode valaisanne devait s'appliquer, il y avait lieu de prendre en considération les éléments suivants : un salaire de base d'au minimum 418'000 fr., un supplément en fonction du chiffre d'affaires de 2 %, ainsi que des honoraires d'administrateur de 62'360 fr., soit au total 694'890 fr., montant supérieur au salaire versé à l'administrateur en 2005, par 598'566 fr. Dans ses réponses du 12 décembre 2008,

l'administration conclut au rejet du recours, en faisant valoir en faisant valoir que c'était à juste titre que la part des salaires apparaissant comme excessive en application de la méthode valaisanne avait fait l'objet d'une reprise au titre de prestation appréciable dans le cas d'espèce, puisqu'un salaire aussi élevé n'aurait jamais été accordé à une personne ne possédant pas des liens aussi étroits avec la recourante. L'administration avait tenu compte des qualifications professionnelles de l'administrateur, s'agissant de déterminer son salaire de base en fonction de son type d'activité. La recourante n'avait pas démontré que la méthode employée par l'administration serait arbitraire. Par lettres du 12 décembre 2008, la recourante, se déterminant sur l'arrêt du Tribunal fédéral du 19 août 2008 en la cause 2C\_188/2008, a exposé que dans cette affaire, la recourante n'avait pas contesté l'application de la méthode valaisanne. En effet, le TF compte tenu de son pouvoir d'examen limité, ne s'était pas formellement prononcé sur le caractère subsidiaire de la méthode valaisanne, mais uniquement sur les modalités de son application au cas d'espèce. La méthode valaisanne avait été conçue pour des entreprises industrielles et se révélait inappropriée pour les activités de service, telle la gestion de fortune. Par plis du 14 janvier 2009, la société a persisté dans les termes et les conclusions de ses recours. Donnant suite à une demande de renseignements de la commission, la société a exposé par pli du 17 novembre 2009 que Z\_\_\_ effectuait environ 55 heures de travail par semaine, compte non tenu des heures effectuées durant les weekends, les déplacements à l'étranger, soit environ deux fois par mois. EN DROIT La Commission cantonale de recours en matière administrative, qui a repris depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009 les compétences des Commission cantonale de recours en matière d'impôts et Commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (art. 162 al. 4 de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 – LOJ – E 2 05), connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'Administration fiscale cantonale (art. 56X al. 2 et 56Y LOJ ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 – LIFD – RS 642.11 et art. 5 du règlement d'application de diverses dispositions fiscales fédérales du 30 décembre 1958 – RDDFF – D 3 80.04 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc – D 3 17). Interjetés en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, les recours sont recevables au sens des articles 140 LIFD et 49 LPFisc. Les recours A/1594/2007 ICC et A/1595/2007 IFD concernant le même complexe de faits et soulevant les mêmes problèmes juridiques, la commission les joindra sous la procédure A/1594/2007 ICC (art. 70 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 – LPA – E 5 10). Impôt fédéral direct La société conteste la détermination du salaire admissible effectuée par l'administration. Conformément à l'article 58 alinéa 1 lettre b LIFD, sont considérés comme bénéfice 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. Les prestations qu'une société anonyme fait directement ou indirectement à ses actionnaires, à ses participants ou à des personnes la ou les touchant de près, sans contre-prestation, c'est-à-dire à titre volontaire, et qu'elle n'aurait pas faites à des tiers qui lui sont étrangers dans les mêmes circonstances, ne sont pas justifiées par l'usage commercial et doivent être ajoutées à son rendement, car elles n'ont pas le caractère de frais généraux pour la société (Archives 56, 247). Le Tribunal fédéral recourt aussi aux notions de distribution dissimulée de bénéfice et de prestation appréciable en argent (RDAF 1995, p. 38ss). Pour qu'il y ait « prestation » trois conditions doivent être remplies, à savoir : il

faut qu'il s'agisse d'une prestation à laquelle ne correspond pas une contre-prestation équivalente, de sorte qu'elle entraîne un appauvrissement de la société ; il faut que cette prestation soit destinée à un sociétaire ou à une personne proche du sociétaire, étant entendu que cette prestation n'aurait pas été versée si son bénéficiaire avait été un tiers étranger à la société ; il faut enfin que la disproportion entre prestation et contre-prestation soit manifeste et ait été reconnaissable pour les organes sociaux, de sorte qu'ils ont pu se rendre compte qu'elle représentait un avantage consenti au sociétaire ou à une personne proche (RYSER et ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 1994, p. 241). Ces prestations appréciables en argent peuvent apparaître de diverses façons. Elles peuvent être réalisées par un accroissement injustifié des frais généraux, notamment par les versements de salaires excessifs (Revue fiscale 1996 46ss, 47 ; JdT 1969 1 597-598). La jurisprudence a confirmé que la prise en charge par une société de frais d'entretien de l'actionnaire était constitutive de prestations appréciables en argent (Archives 63, 145). Il en est de même en cas de salaire excessif versé par la société à l'actionnaire directeur (RDAF 1997 II 507 , RF 2003 p. 290). Selon le Tribunal fédéral, la société doit 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 (Arrêt 2A.223/2000 du 23 juin 2000). En outre, quiconque effectue des paiements qui ne sont pas justifiés par des documents doit en supporter les conséquences, c'est-à-dire s'attendre à ce que ses versements soient qualifiés de prestations appréciables en argent (ATA F. du 21 mai 1996 ; Archives 56, 436/437 consid. 4a ; 60, 564/565 consid. 3 ; DCCR n° 97 de 2003). L'autorité fiscale est en droit de présumer que la prestation a été faite à un actionnaire ou à une personne le touchant de près lorsque cette conclusion s'impose impérativement et qu'aucune autre explication du déroulement de l'opération insolite ne peut être trouvée (SJ 1994 p. 289). Il est admis, en droit commercial et fiscal suisse, que la société peut conclure des contrats avec ses actionnaires, pour autant qu'elle le fasse aux mêmes conditions que celles qu'elle accorderait à des tiers. Ces principes sont valables également s'agissant du contrat de travail conclu entre la société et le directeur actionnaire. L'employeur dispose d'une liberté d'appréciation dans la fixation du salaire de son personnel. Il n'en demeure pas moins que l'autorité fiscale doit être à même, ne serait-ce que pour éviter des abus, de vérifier le bien-fondé de la rémunération qu'une société sert à son directeur-actionnaire (Revue fiscale 2003 p. 296 et références citées), en appréciant si la société aurait accordé une prestation à des conditions identiques à un tiers qui n'aurait aucun lien avec elle (ATA G. SA du 7 octobre 1997). Si l'autorité fiscale entend contester totalement ou partiellement le caractère de frais généraux d'un salaire, elle doit démontrer qu'il y a entre la prestation de la société et la contre-prestation du bénéficiaire, en fait son travail, une disproportion évidente (Revue fiscale 1994 p. 310). Dans deux arrêts rendus en 2005, le Tribunal administratif du canton de Vaud a détaillé la manière de vérifier si une société avait versé des salaires excessifs. Il a tout d'abord rappelé que la méthode valaisanne, dont il sera question ci-après, n'a qu'une valeur subsidiaire et ne s'applique que dans l'hypothèse où une appréciation de l'ensemble des circonstances relatives à la marche de l'entreprise ne fournit pas de réponse (arrêts du 21 avril 2005 FI.2004.0092 et du 27 juin 2005 FI.2004.0127). Il apparaît qu'en pratique, cette juridiction a tantôt comparé l'analyse qu'elle avait préalablement faite de l'ensemble des circonstances, avec les résultats obtenus dans un deuxième temps par l'application subsidiaire de la méthode valaisanne (arrêt du 27 juin 2005 FI.2004.0127) ou, à l'inverse, a d'abord établi un calcul par l'application de la méthode valaisanne, pour ensuite

se pencher sur l'ensemble des circonstances relatives à la marche de l'entreprise (arrêt du 21 avril 2005 FI.2004.0092). Cette dernière notion, qui doit également permettre de déterminer le salaire qui pourrait être versé à des tiers, implique la prise en compte, notamment : de la politique salariale générale de l'entreprise, des rémunérations des personnes de rang et de fonctions identiques ou similaires, de la position du salarié dans l'entreprise, sa formation, ses connaissances et son expérience, de la taille de l'entreprise, son chiffre d'affaires, son capital, ses bénéfices, de même que leur évolution. La jurisprudence insiste sur le fait que l'existence d'un salaire excessif ne peut être appréciée que de cas en cas, en fonction de l'ensemble des circonstances relatives à la marche de l'entreprise (RDAF 1997 II 510 ).

Ainsi, le Tribunal administratif du canton de Vaud a par exemple relevé qu'un salaire de 840'000 fr. par année, au sein d'une société faisant le commerce de textile et dont le chiffre d'affaires oscillait autour des 5 millions, était excessif en regard de la rémunération moyenne du poste directorial le plus élevé dans des grands groupes tels que Crédit Suisse, Swiss Life, ABB, Swissair, etc., soit 726'763 fr. pour un chiffre d'affaires de plus de 420 millions. Il fallait en outre observer que le salaire en cause équivalait à lui seul à 15 % du chiffre d'affaires, voire à une proportion plus élevée certaines années (arrêt du 21 avril 2005, FI.2004.0092). Dans la même affaire, le Tribunal a relevé que les trois employés les mieux payés après le directeur/président du Conseil d'administration recevaient respectivement 90'000 fr., 53'000 fr. et 52'000 fr. par année. Une telle différence avec le salaire de 840'000 fr. ne pouvait s'expliquer uniquement par l'intense activité de son bénéficiaire. Cette rémunération répondait à d'autres critères que ceux sur la base desquels les salaires des collaborateurs de l'entreprise avaient été fixés. Dans son arrêt du 27 juin 2005 déjà mentionné, le Tribunal administratif du canton de Vaud a relevé qu'un employeur, dans sa relation avec un cadre non lié à l'actionnaire, n'introduirait pas un système de participation aux bénéfices équivalent, comme dans le cas d'espèce, à 10.5 fois le bénéfice comptabilisé. Il n'était pas vraisemblable non plus que, entre tiers tout au moins, la part variable excède de cinq fois le montant du salaire fixe. Enfin, dans l'arrêt du 21 avril 2005 cité ci-dessus, le Tribunal administratif a précisé que le fait que les dividendes distribués nonobstant la comptabilisation dans les charges d'un salaire de 840'000 fr. soient sensiblement supérieurs au rendement moyen (environ 7 %) qu'aurait théoriquement pu exiger un tiers actionnaire de son investissement, ne permettait pas en soi d'écarter la possibilité d'un salaire excessif. Il s'est référé à ce sujet à une jurisprudence fédérale selon laquelle la rémunération du capital investi ne constitue qu'un indice d'une distribution dissimulée de bénéfice, en tant qu'elle repose uniquement sur des considérations commerciales (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.562/2004 du 6 octobre 2004). La méthode valaisanne, qui a reçu l'aval de l'Administration fédérale des contributions, et a été confirmée par la jurisprudence fédérale et cantonale (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_188/2008 du 19 août 2008 ; ATA/645/2007 du 18 décembre 2007 ; outre les deux arrêts vaudois susmentionnés, cf. arrêt du Tribunal administratif du canton de Vaud du 15 janvier 1996, FI.1995.0016; du 8 mars 2002, FI.2001.0087), consiste tout d'abord à déterminer un salaire de base annuel conforme aux usages commerciaux, en se référant à des données statistiques. A cet égard, le Tribunal administratif vaudois se sert de l'Enquête suisse sur la structure des salaires effectuée par l'Office fédéral de la statistique, et a été amené à écarter une enquête sur les salaires des cadres et spécialistes en Suisse, menée par ATAG Ernst & Young/IHA (arrêt du 27 juin 2005, FI.2004.0127). Il faut ensuite définir une participation au chiffre d'affaires, qui est normalement de 1 % jusqu'à 1 million, de 0.9 % jusqu'à 5 millions, puis de 0.8 % sur le solde (arrêt précité du 21 avril 2005, FI.2004.0092), mais qui

peut être doublée dans le cas de sociétés de services, dès lors que la marge brute de ces entreprises est plus élevée que la moyenne, soit 2 % jusqu'à 1 million, 1.8 % jusqu'à 5 million et 1.6 % sur le solde (arrêt précité du 27 juin 2005, FI.2004.0127 et réf. cit.). L'étape suivante consiste à soustraire du salaire annuel effectivement versé le montant obtenu au titre de salaire de base statistique ainsi que la participation au chiffre d'affaires. Le résultat obtenu est ensuite ajouté au bénéfice net déclaré par la société, et constitue un sous-total (appelé « bénéfice restant » dans la jurisprudence vaudoise) permettant de définir la part au bénéfice admissible. L'importance de cette part est fonction du nombre de personnes travaillant dans l'entreprise : en-dessous de 20 personnes, cette part peut être d'un tiers, et d'un quart au-delà. Pour finir, le salaire de base annuel, la participation au chiffre d'affaires et la part au bénéfice sont additionnés, et constituent le salaire conforme aux usages commerciaux, c'est-à-dire fiscalement admissible. La différence avec le salaire effectivement versé par la société constitue la part excessive qu'il convient de reprendre au titre de distribution dissimulée de bénéfice. Dans une affaire récente (DCCR n° 69 du 26 février 2007), la Commission cantonale de recours en matière d'impôts a appliqué, afin de déterminer le salaire de base annuel, la méthode valaisanne en recourant au calculateur de salaire en ligne de l'Observatoire genevois du marché du travail (OGMT – [www.unige.ch/ses/lea/oue/projet/salaires/ogmt/](http://www.unige.ch/ses/lea/oue/projet/salaires/ogmt/)), ci-après le calculateur, car celui-ci tenait compte non seulement du salaire mensuel brut médian standardisé dans la branche économique du « commerce de détail » où exerçait principalement la société recourante, mais aussi du niveau des qualifications requises pour le poste de travail, de la difficulté des tâches exécutées ainsi que de la formation, de l'ancienneté, de l'âge et de la position hiérarchique du salarié concerné. Ladite commission a aussi pris en compte qu'une partie des activités de l'entreprise recourante relevait également du « commerce de gros et intermédiaires du commerce », où les salaires admissibles étaient plus élevés, pour arriver à la conclusion que les salaires en cause n'étaient pas excessifs. Contrairement à ce qui semble ressortir de l'arrêt rendu ensuite dans la même affaire par le Tribunal administratif (ATA/645/2007 du 18 décembre 2007), lequel a confirmé le salaire de base retenu par l'administration et non celui, plus élevé, retenu par la commission, cette dernière ne s'est pas écartée de la méthode valaisanne, qu'elle a intégralement appliquée de la façon décrite ci-dessus. La divergence de point de vue ne concerne que la manière d'estimer le salaire de base fiscalement admissible, avant de procéder aux étapes suivantes de la méthode. A cet égard, l'utilisation du calculateur de salaire en ligne de l'OGMT, qui se fonde sur les données statistiques du secteur privé pour le canton de Genève de l'enquête suisse sur la structure des salaires, prend en compte les particularités de chaque salarié, à savoir sa position dans l'entreprise, son ancienneté dans celle-ci, sa formation, son âge, etc. Dans cette mesure, il s'agit de données statistiques plus fines, qui correspondent au principe selon lequel le salaire excessif doit être déterminé en prenant en considération toutes les circonstances propres au cas d'espèce. Quand bien même les renseignements relatifs à la marche de l'entreprise font défaut, obligeant alors à faire usage de la méthode valaisanne, cette dernière ne peut basculer dans un schématisme absolu en ignorant les possibilités statistiques de distinguer différentes catégories de salariés, d'entreprises, etc. Pour sa part, le Tribunal fédéral a confirmé l'arrêt précité du Tribunal administratif (Arrêt 2C\_188/2008 du 19 août 2008), en retenant que si le cahier des charges relatif au poste en cause ainsi que la fonction des personnes concernées est pris en considération, et que le salaire de base sélectionné correspond aux responsabilités des personnes concernées, ce schématisme est acceptable et n'aboutit pas à un résultat arbitraire. Le calcul du salaire fiscalement

déductible effectué par l'administration a donc été confirmé. Rendu dans le cadre de l'examen de l'interdiction de l'arbitraire, cet arrêt ne fait qu'admettre un certain schématisme, et n'exclut certainement pas la possibilité de définir le salaire de base le plus proche du marché en se servant du calculateur OGMT mentionné ci-dessus. La commission tient à préciser que les critiques adressées par la recourante à l'encontre la méthode valaisanne ne peuvent être prises en considération : en effet, celle-ci été avalisée par le Tribunal administratif dans son arrêt du 18 décembre 2007, qui se référait à la pratique ou à la jurisprudence d'autres cantons ou encore de l'Administration fédérale des contributions. Cette méthode, a pour objectif de fixer un salaire raisonnable pour les administrateurs en tenant compte de leur secteur d'activité, de leurs responsabilités, du chiffre d'affaires de l'entreprise et du nombre de collaborateurs employés par celle-ci. La méthode valaisanne introduit un certain schématisme qui a l'avantage d'assurer l'égalité de traitement entre contribuables travaillant dans le domaine de la même branche, en l'espèce l'architecture. La recourante ne saurait ainsi se prévaloir de sa situation unique sur le marché pour octroyer des salaires excessivement élevés. Elle ne propose pas d'autre système permettant de déterminer objectivement une limite de salaire raisonnable. Par ailleurs, rien n'indique à la lecture des arrêts susmentionnés que la méthode valaisanne ne serait appropriée que pour certaines branches économiques et pas pour des entreprises dégageant une marge bénéficiaire importante par rapport au chiffre d'affaires. Au vu de ce qui précède, la commission fera application de la méthode valaisanne pour déterminer si les salaires versés par la société sont excessifs et emploiera le calculateur 2006 de l'OGMT pour fixer le salaire de base. Compte tenu du résultat obtenu par la méthode valaisanne, qui est subsidiaire, il n'y a pas lieu de se prononcer sur la question de savoir si la méthode proposée par la contribuable conduisant à la fixation d'un salaire de 400'000 fr. est admissible en l'espèce. Z\_\_\_, né en 196X, dont le salaire est contesté, est l'administrateur d'une société de gestion de fortune. Il est titulaire d'un diplôme européen d'analyste financier et de gestionnaire de fortune, ainsi que d'un diplôme de formation en gestion de fortune. Il gère des avoirs de l'ordre de 300 millions de francs. Il déclare que son expérience bancaire remonte à 1983. S'agissant du niveau de qualification et du domaine d'activité, l'intéressé est en charge des travaux les plus difficiles et a pour mission la définition de la stratégie de l'entreprise. Le salaire médian mensuel brut déterminé par le calculateur pour Z\_\_\_ s'élève à 23'730 fr. Le résultat obtenu correspond au salaire mensuel brut, y compris les cotisations sociales à la charge du salarié, divers versements de primes et autres commissions, un douzième de l'éventuel treizième (quatorzième ou énième) salaire et un douzième des paiements spéciaux annuels irréguliers. En revanche, il ne correspond pas à la rémunération des heures supplémentaires, les allocations familiales et les allocations pour enfants, etc. La recourante a allégué – sans toutefois le prouver – que le précité effectuait 55 heures de travail par semaine, weekends et déplacement à l'étranger en sus. Compte tenu de la difficulté des tâches exécutées par l'administrateur et de la nature de ses responsabilités, la commission estime conforme à la réalité économique qu'il effectue des heures supplémentaires. En l'absence de preuve, elle fixera le nombre d'heures hebdomadaires à 60. Le salaire médian mensuel brut s'élève ainsi à 35'595 fr., soit 427'140 fr. par année. Ce montant est valable pour l'année 2006. Or, l'année fiscale litigieuse est 2005, de sorte qu'il y a lieu de désindexer le montant de 427'140 fr. Pour ce faire, la commission se fondera sur les variations de l'indice genevois des prix à la consommation. En décembre 2005, l'indice se montait à 106.2 et en décembre 2006, il ascendait à 107.0. La désindexation se calcule ainsi :  $427'140 \text{ fr.} \cdot \frac{106.2}{107} = 423'946 \text{ fr.}$  Une fois les salaires de base déterminés, il y a

lieu de calculer la participation au chiffre d'affaires. La société a déclaré un chiffre d'affaires de 2'794'933 fr. Tranche de CA Jusqu'à 1 mio 2 % 1'000'000 20'000 Jusqu'à 5 mios 1.8% 1'794'933 32'309 2'794'933 52'309 La participation au chiffre d'affaires se monte à 52'309 fr. Ensuite, il faut calculer la part au bénéfice de la recourante, qui emploie 2 collaborateurs. La société a déclaré un bénéfice de 541'486 fr. La part au bénéfice se calcul comme suit : Bénéfice net 541'486 Salaires versés 660'926 - Salaire de base -423'946 - Supplém. en fonction du CA -52'309 Sous-total 726'157 Part au bénéfice 242'052 La part au bénéfice ascende à 242'052 fr. Finalement, l'on peut déterminer si les salaires versés par la société sont excessifs ou non. Salaire de base 423'946 Supplément en fonction du CA 52'309 Part au bénéfice 242'052 Rémunération maximum 718'307 Salaires effectifs 660'926 Salaires excessifs -57'381 En fin de compte, il appert que le salaire versé par la société à son administrateur ne se révèle pas excessif. Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct et le dossier renvoyé à l'administration pour nouvelle taxation en ce sens que la société soit taxée sur la base du salaire qu'elle a effectivement versé à l'administrateur, soit 660'926 fr. II. Impôt cantonal et communal La société conteste la détermination du salaire admissible effectuée par l'administration. L'article 12 lettres a et h de la loi sur l'imposition des personnes morales (LIPM – D 3 15) prévoit que sont considérés comme bénéfice net imposable le bénéfice net tel qu'il résulte du compte de profits et pertes, 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. Cette disposition correspond à l'article 58 alinéa 1 lettre b LIFD. Bien qu'elles ne le mentionnent pas expressément, les deux dispositions susmentionnées, soit l'article précité et l'article 58 alinéa 1 lettre b LIFD, visent notamment les distributions dissimulées de bénéfice, soit des prélèvements qui ne sont pas conformes au droit commercial et qui doivent donc être réintégrés au bénéfice imposable. Rédigé différemment de l'article 58 alinéa 1 lettre b LIFD, l'article 12 lettre h LIPM est toutefois conforme à cette disposition. Il s'impose d'y apporter une interprétation identique, laquelle est souhaitée par le droit fédéral conformément au principe de l'harmonisation verticale (Arrêt du Tribunal fédéral 26 octobre 2004 in RDAF 2005 II 123 , p. 127). En outre, les principes jurisprudentiels applicables en l'espèce sont les mêmes pour l'IFD et l'ICC. Il s'ensuit que les considérations développées ci-dessus pour l'impôt fédéral direct s'appliquent également à l'impôt cantonal et communal. En fin de compte, il appert que le salaire versé par la société à son administrateur ne se révèle pas excessif. Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal et le dossier renvoyé à l'administration pour nouvelle taxation en ce sens que la société soit taxée sur la base du salaire qu'elle a effectivement versé à l'administrateur, soit 660'926 fr. En application des articles 144 alinéa 1 LIFD, 52 alinéa 1 LPFisc, 87 alinéa 1 LPA, la contribuable, qui obtient gain de cause, est dispensée du paiement d'un émolument. Vu l'issue du litige, et compte tenu du fait que la société a eu recours aux services d'un avocat, la commission allouera à la contribuable une indemnité de procédure de 1'500 fr. à la charge de l'Etat de Genève, soit pour lui le Département des finances (art. 87 al. 2 LPA). PAR CES MOTIFS LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE ADMINISTRATIVE déclare les recours A/1594/2007 et A/1595/200X recevables ; joint ces recours sous la procédure A/1595/2007 ; les admet et renvoie le dossier à l'administration pour nouvelle taxation dans le sens des considérants ; dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ; alloue à la recourante une indemnité de procédure de 1'500 fr. à la charge de l'Etat de Genève, soit pour lui le Département des finances ; dit que, conformément aux articles 56A LOJ, 63 let. a et 65 LPA, la présente

décision est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné de la décision attaquée et des autres pièces dont dispose le recourant ; communiquer la présente décision à : X\_\_\_ ; l'Administration fiscale cantonale ; l'Administration fédérale des contributions. Siégeant : Quynh STEINER SCHMID, présidente, Damien BONVALLAT et Christian FISCHELE, juges assesseurs. Au nom de la Commission : La présidente Quynh STEINER SCHMID Copie conforme de cette décision a été communiquée aux parties. Genève, Le greffier

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.