

GE_GERICHTE A/2159/2007 vom 19. Oktober 2010

GE Cour de justice, 2010-10-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2159_2007

FR: GE_GERICHTE A/2159/2007 du 19 octobre 2010

IT: GE_GERICHTE A/2159/2007 del 19 ottobre 2010

Erwägungen

E. 2

Le 8 juin 2006, la société a remis sa déclaration fiscale 2005 pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC). Elle a déclaré un bénéfice de CHF 2'256.-, selon le compte de profits et pertes couvrant la période allant du 13 octobre 2004 au 31 décembre 2005 annexé à la déclaration. Les produits encaissés représentaient CHF 801'814.- dont CHF 797'808.- d'honoraires encaissés. Le montant total des charges s'élevait à CHF 799'557.- dont CHF 610'051 de frais de personnel, pour un loyer et des charges de CHF 50'326.-, des frais généraux de CHF 30'295.-, des frais de représentation et de voyage de CHF 64'389.-, des frais de véhicule de CHF 10'379.-.

E. 3

Dans le document « renseignements complémentaires relatifs aux comptes » annexé à la déclaration d'impôts, sous la rubrique « renseignements concernant les actionnaires ou personnes proches des actionnaires », la contribuable a indiqué que M. B_____ avait perçu un salaire brut de CHF 489'816.- durant l'exercice couvert par la déclaration, que la part de charges sociales versées par l'employeur en rapport avec sa rémunération s'élevait à CHF 119'985.- et qu'un montant de CHF 54'000.- avait été remboursé à l'intéressé à titre de frais forfaitaires.

E. 4

Le 22 juin 2006, l'AFC a demandé à M. B_____ l'identité et les adresses de chaque bénéficiaire des montants versés à titre de frais de personnel et le rapport de ces personnes avec la société. Le détail et la justification des postes honoraires, loyers et charges, frais généraux, voyages et représentation, le détail et la part des frais privés compris dans le poste « frais de véhicule ».

E. 5

Le 3 juillet 2006, Fiducior S.A. (ci-après : la mandataire) a répondu pour le compte de la société. Elle confirmait ce qui ressortait des renseignements communiqués avec la déclaration fiscale 2005. C'était M. B_____ qui était le bénéficiaire unique des prestations versées au titre de frais de personnel. Il était actionnaire direct à 100 %. Elle a également donné le détail des autres postes du compte de profits et pertes au sujet desquels des explications étaient requises.

E. 6

a. Le 19 décembre 2006, l'AFC a établi un bordereau de taxation (ci-après : bordereau) ICC 2005 d'un montant de CHF 34'911.-. L'impôt avait été calculé en fonction d'éléments qu'elle communiquait en annexe à la société. Plusieurs postes de charges du compte de

profits et pertes avaient été repris, car ils n'étaient pas justifiés par l'usage commercial. Il s'agissait de reprises sur les postes « frais de représentation » et frais de véhicules, de même qu'une reprise de CHF 133'553.- sur le poste « frais de personnel », considérée comme une distribution dissimulée de bénéfice. En effet, le salaire de M. B _____ était excessif. Le salaire admissible avait été déterminé « par l'application de la méthode » qu'elle utilisait, dont elle annexait la feuille de calcul. Cette méthode se caractérisait par « la détermination d'un salaire de base en fonction de l'activité déployée, à laquelle s'ajoutait une part du chiffre d'affaires et du bénéfice restant ». Compte tenu des différentes reprises, le bénéfice net imposable passait dès lors à CHF 146'491.-, ce qui conduisait à admettre un capital propre imposable dans le canton de CHF 102'056.-. b. Le même jour, l'AFC a établi un bordereau IFD 2005 d'un montant de CHF 12'444.- sur la base d'une reprise similaire des éléments déclarés.

E. 7

Le 9 janvier 2007, la société a formé deux réclamations, l'une pour l'ICC, l'autre pour l'IFD, contre les taxations précitées dont elle sollicitait l'annulation. Contrairement à ce qui avait été annoncé, le détail du calcul ayant conduit aux reprises n'avait pas été annexé à la taxation. Elle sollicitait la transmission de ce document et un délai pour compléter sa réclamation.

E. 8

Le 30 mars 2007, ayant reçu les précisions demandées, la contribuable a complété sa réclamation. La part du salaire considérée comme excessive avait été arrêtée par détermination du salaire acceptable fondée sur la méthode de calcul dite « méthode valaisanne ». L'AFC avait effectué ses calculs en se fondant sur un salaire de base de CHF 275'000.-. Le recours à un salaire d'un tel montant était contesté. N'étaient pas admises les seules prestations qu'une société faisait directement ou indirectement à un actionnaire sans contre-prestation, c'est-à-dire qu'elle ne les aurait pas faits à des tiers qui lui étaient étrangers dans les mêmes circonstances, et qui n'étaient pas justifiées par l'usage commercial. En l'occurrence, même si M. B _____ était l'actionnaire de la société, le montant de son salaire ne constituait aucunement une rémunération exagérée. Il avait une formation de très haut niveau dans le domaine de la gestion d'investissement, la fusion et l'acquisition. Sa rémunération brute durant les dernières années s'était élevée à des montants tout aussi élevés. La rémunération de CHF 489'816.- était donc pleinement justifiée et elle aurait été en tout état de cause accordée à toute autre personne ayant le même profil et les mêmes compétences que M. B _____. Cette rémunération se justifiait d'autant plus que la société avait réalisé, lors de son premier exercice, un chiffre d'affaires de CHF 797'808.- correspondant aux honoraires générés par son activité. La reprise sur frais de représentation était également contestée, de même que celle sur la part privée du véhicule.

E. 9

a. Le 7 mai 2007, par deux décisions distinctes, l'une concernant l'ICC et l'autre l'IFD, l'AFC a admis partiellement les deux réclamations. Elle a annulé les reprises effectuées sur les frais de représentation et sur les frais du véhicule. Par contre elle a augmenté la reprise sur salaires excessifs à CHF 136'980.-, selon le calcul suivant : Bénéfice net comptable + 2'656.- Salaires effectifs 489'816.- Salaires effectifs + 489'816.- Salaires de base - 275'000.- Salaire de base -275'000.- Supplément en fonction du CA (1% jusqu'à 1 million) - 8'018.-

Supplément en fonction du CA 1/3 (1/3 si moins de 20 employés) - 8'018.- sous-total 209'454.- Part de bénéfice imposable (2/3 du sous-total) 139'636.- Part de bénéfice supplém. (1/3 du « sous-total ») -69'818.- Salaire excessif 136'980.- Le « salaire de base » de CHF 275'000.- avaient été déterminé selon « les statistiques des études de marché à la disposition de l'AFC ». En l'absence d'autres méthodes proposées par le recourant, le recours à la « méthode de calcul valaisanne » s'imposait pour déterminer le montant de la reprise sur le poste en question. b. Le même jour, L'AFC a émis : - un bordereau rectificatif ICC 2005 d'un montant de CHF 33'300,90 fondé sur un bénéfice de CHF 139'636.- et un capital de CHF 102'056.-. - un bordereau rectificatif IFD 2005 d'un montant de CHF 11'866.- fondé sur un bénéfice de CHF 139'600.- et un capital de CHF 102'000.-.

E. 10

Le 4 juin 2007, par deux actes séparés, l'un concernant l'ICC et l'autre l'IFD, la société a recouru auprès de la commission cantonale de recours matière d'impôts, remplacée depuis le 1^{er} janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) concluant à l'annulation des décisions sur réclamation précitées et à ce qu'il soit constaté que le salaire contesté n'était pas excessif, le bénéfice imposable étant de CHF 2'656.-. Lorsque M. B_____ avait quitté le groupe P_____, il était vice-président de celui-ci, qui « chapeautait » des sociétés de marques de produits de luxe prestigieuses. Il avait à ce titre réalisé les salaires suivants : CHF 640'000.- en 2001, CHF 858'750.- en 2002, CHF 865'837.- en 2003 et CHF 891'860.-, non-incluse l'indemnité de départ, en 2004. La contribuable reprenait pour le surplus l'argumentation qu'elle avait développée dans le cadre de la procédure de réclamation pour justifier l'adéquation de la rémunération servie à M. B_____.

E. 11

Le recours relatif à l'ICC a été traité par la commission cantonale de recours en matière d'impôts cantonaux et communaux (cause A/2189/2007 ICC) et celui relatif à l'IFD par la commission de recours en matière d'impôt fédéral direct (cause A/2159/07).

E. 12

Dans les deux causes, l'instruction a été suspendue à la requête de l'AFC comme dépendant d'une décision du Tribunal fédéral dans une cause similaire.

E. 13

L'arrêt attendu (cause 2C_188/2008) a été rendu le 19 août 2008.

E. 14

Le 10 décembre 2008, l'AFC a répondu aux recours par une argumentation identique dans les deux causes précitées, concluant au rejet de ceux-là. Le Tribunal fédéral avait confirmé dans la cause précitée qu'à Genève on pouvait recourir à l'application de la méthode valaisanne qui était admissible pour déterminer les salaires excessifs.

E. 15

Le 15 décembre 2008, la contribuable a observé que l'arrêt du Tribunal fédéral précité préconisait de ne recourir qu'avec une prudence certaine à la méthode valaisanne pour la détermination du salaire d'un actionnaire travaillant dans une société. Toutes les circonstances relatives à la marche de la société employeuse devaient être prises en considération. Dans le cas présent, puisque M. B_____ avait repris exactement les mêmes

fonctions que lorsqu'il travaillait au sein du groupe X_____, il fallait évaluer son activité en fonction de ces conditions. Sur cette base, un salaire équivalant à son salaire antérieur aurait été justifié. Or, en 2005, celui qui avait été versé n'était que légèrement supérieur à la moitié du montant de celui perçu durant les années antérieures.

E. 16

Le 1^{er} février 2010, après avoir joint les deux causes A/2189/2007 ICC et A/2159/07 IFD, la commission a rejeté le recours. Le droit du fisc de recourir à la méthode valaisanne, pour calculer le montant du salaire de base annuel admissible conforme aux usages commerciaux, était admis par le Tribunal fédéral. L'AFC avait retenu un salaire de base acceptable de CHF 275'000.-, en se fondant sur les statistiques des études de marché à sa disposition et par comparaison avec d'autres sociétés déployant le même type d'activité et de même taille en Suisse. En utilisant le calculateur de salaires en ligne de l'Observatoire genevois du marché du travail (OGTM) et en prenant en compte les facteurs suivants : la formation universitaire, la position de cadre supérieur, le niveau de qualifications qui sont les plus élevées, l'année de naissance (1962) ou 43 ans en 2005, l'ancienneté dans l'entreprise (une année), ainsi que l'horaire hebdomadaire de quarante heures, la commission obtenait un salaire mensuel médian brut de CHF 18'540.-, soit CHF 222'480.- par an selon les statistiques 2006. En l'indexant à l'indice genevois des prix à la consommation 2005, ce salaire se situait à CHF 220'098.- (indice moyen 2005 : 341,9 / indice moyen 2006 : 345,6), soit largement au-dessous du salaire de base calculé par l'administration. Le fait que le salaire de l'administrateur était bien plus faible que celui qu'il percevait lorsqu'il travaillait dans le groupe X_____ pour une même fonction ne pouvait être pris en considération. On ne saurait en effet comparer la taille de la société recourante avec celle d'un groupe commercial comme celui-là. D'un point de vue économique et fiscal, il n'était pas admissible qu'une société, réalisant un chiffre d'affaires de CHF 800'000.-, soit grevée de charges salariales concernant uniquement son administrateur, d'un montant supérieur à CHF 600'000.-, de telle sorte qu'elle ne réalise qu'un bénéfice insignifiant de CHF 2'256.-.

E. 17

Par acte posté le 8 mars 2010, la contribuable a interjeté recours auprès du Tribunal administratif contre la décision précitée qu'elle avait reçue le 11 février 2010. Elle conclut à son annulation, à la constatation de l'absence de distribution dissimulée de bénéfices et à l'annulation de la reprise effectuée pour la taxation 2005. Elle admettait qu'il puisse y avoir distribution dissimulée du bénéfice par le versement à l'actionnaire administrateur d'un salaire excessif et reprise dudit salaire sur le plan fiscal. Elle ne remettait pas en question la jurisprudence du Tribunal fédéral relative au recours aux méthodes expérimentales statistiques pour le calcul de la prestation appréciable. Toutefois, avant de recourir à cette méthode, il y avait lieu préalablement de procéder à une analyse l'ensemble des circonstances pour déterminer s'il y avait disproportion entre la prestation de la société et la contre-prestation du bénéficiaire, ce que n'avait pas fait la commission. En l'espèce, au regard des critères qui devaient être pris en considération dans cet examen, le salaire en question était proportionné et justifié, eu égard à la formation de l'administrateur, à son expérience professionnelle, à ses salaires antérieurs bien plus élevés pour une même fonction ainsi qu'au chiffre d'affaires que générait son activité. Devait être également pris en considération le fait que son activité actuelle s'inscrivait dans la continuité de son activité antérieure. Parmi les pièces produites pour la première fois, figurait le contrat du

22 décembre 2004 passé entre le groupe X_____ et la recourante, intitulé « contrat de prestations de services ». Le contrat entré en vigueur le 1^{er} janvier 2005 pour une durée de vingt-quatre mois. Il était unilatéralement résiliable par la recourante. En contrepartie de ses prestations décrites dans le contrat, celle-ci recevait des honoraires fixes mensuels de CHF 65'000.- durant les douze premiers mois et de CHF 30'000.- durant les douze mois suivants, sur présentation d'une facture. En outre, pour l'une des prestations, le principe d'une rémunération supplémentaire aux résultats était réservé. Les frais de transport, l'hébergement, la restauration, raisonnablement exposés, étaient également remboursés.

E. 18

L'AFC a répondu le 20 avril 2010. Elle conclut au rejet du recours. L'application de la méthode valaisanne se justifiait. La recourante ne démontrait pas à satisfaction de droit que le recours à cette méthode était arbitraire. Il était justifié de l'appliquer dans un contexte où le versement d'un salaire de plus de CHF 600'000.- conduisait à ce que la société ne réalise plus qu'un bénéfice insignifiant.

E. 19

Le 31 mai 2010, l'administration fédérale des contributions s'est prononcée. Elle conclut au rejet du recours.

E. 20

Une audience de comparution personnelle s'est tenue le 18 juin 2010. a. F_____ S.A. était représentée par M. B_____. Celui-ci avait commencé à travailler à Paris pour le groupe X_____. Il était venu s'installer à Genève où il avait créé et pris la direction de la succursale du groupe. Le volume d'activité pour le groupe ayant diminué, il avait eu l'idée de constituer sa propre société, soit la société recourante. Dans ce cadre, il avait obtenu de M. X_____ un mandat de deux ans pour pouvoir continuer à conduire des mandats pour le groupe. Il s'agissait de suivi des affaires immobilières et des participations à Courchevel ou en Espagne. En réalité, le mandat précité avait pris fin après trois ans et demi. Depuis lors, il avait continué ses activités au sein de sa société avec d'autres clients. F_____ S.A. avait des locaux à Genève. Il en était le seul employé. Il avait une double formation, soit un diplôme d'ingénieur et était détenteur d'un MBA obtenu auprès de l'HEC Paris. Avant de travailler dans le groupe X_____, il avait travaillé dix ans dans un autre groupe, également dans le domaine des acquisitions de sociétés et du suivi des fusions. Il avait fixé le montant de son salaire au sein de F_____ S.A. dans l'optique d'une continuité de rémunération. Il avait fixé sa rémunération en fonction de son budget, à savoir le montant des recettes qu'il pouvait percevoir au regard des charges connues de la société. L'objectif était au moins de faire en sorte que celle-ci soit équilibrée financièrement en tenant compte du seul contrat qu'il avait passé avec le groupe X_____. Il n'avait pas de contrat de travail écrit. C'était lui qui décidait seul du montant de son salaire, qu'il avait fixé en comparaison de celui alloué à des personnes ayant son niveau de formation et d'expérience dans le domaine des fusions-acquisitions, mais en se fondant sur les rémunérations accordées à des employés travaillant au plan international dans les grandes métropoles. Sur ce point, l'AFC avait erré en ne prenant en comparaison que les salaires pratiqués pour des personnes opérant dans le même domaine mais au plan local. Selon les accords qu'il avait passés avec M. X_____, son rôle était de représenter celui-ci lorsqu'il était maître de l'ouvrage dans des projets immobiliers. En Espagne, il était administrateur d'une société espagnole qui distribuait des textiles et employait mille personnes. En 2005, la totalité de son chiffre d'affaires était

constituée par les factures qu'il adressait au groupe X_____ dans le cadre de son mandat. Jusqu'en 2007, il avait réalisé un chiffre d'affaires équivalent à celui de 2005. Après que le contrat avec le groupe X_____ eût cessé, le chiffre d'affaires s'était réduit à CHF 300'000.- en 2008, si bien qu'il avait dû adapter son salaire en conséquence. A titre de comparaison, il produisait le compte de profits et pertes provisoire de la succursale du groupe X_____ qui démontrait qu'en 2003 il avait perçu un salaire de CHF 779'600.-, en rapport avec la réalisation d'un chiffre d'affaires de CHF 1'273'000.-. b. Pour l'AFC, le salaire de base à retenir était de CHF 275'000.-, en se fondant sur des comparaisons et des salaires pratiqués dans la branche pour les personnes opérant dans le conseil d'entreprise et la fusion-acquisition. Contrairement à ce que la recourante pensait, ces comparaisons devaient être faites en fonction des salaires pratiqués au plan local. Selon sa pratique, l'AFC s'intéressait à la rémunération déclarée fiscalement pour l'employé également actionnaire d'une société lorsque celle-ci dépassait un montant de CHF 200'000.-. A l'issue de l'audience, les parties ont été avisées que la cause était gardée à juger. EN DROIT 1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2. Il s'agit de déterminer si la reprise décidée par l'AFC sur la charge que la recourante a comptabilisée en rapport avec le salaire qu'elle verse à son administrateur est conforme au droit. Impôt fédéral direct 3. a. L'impôt sur le bénéfice d'une entreprise a pour objet son bénéfice net (art. 57 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, du 14 décembre 1990 (LIFD ; RS 642.11). L'assiette de l'impôt est fixée à l'art. 58 LIFD. Pour les sociétés astreintes à tenir une comptabilité commerciale, le bénéfice imposable se définit par renvoi au solde du compte de résultat compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 LIFD). b. Toutefois, ce renvoi n'est pas absolu. Il est tempéré par l'existence de certaines règles correctives, propres au droit fiscal, énoncées art. 58 al. 1 let b et c LIFD (D. YERSIN / Y. NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2007, ad art. 57-58, n° 1 p. 716). Considérés comme des prestations appréciables en argent, 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 qui ne sont pas justifiées par l'usage commercial et qui entrent dans la typologie des opérations énoncées à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, doivent être notamment ajoutés au bénéfice comptable. Doivent y être également ajoutés les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats au sens de l'art. 58 al. 1 let. c LIFD. Sont visées les opérations qui équivalent à des distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfices ainsi que les avantages procurés à des tiers, obtenus via des prestations effectuées au débit du compte de profits et pertes, ou par renonciation à un produit (D. YERSIN / Y. NOËL, op. cit., ad art. 57-58, n° 141, p. 755 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3 ème éd., 2007, chap. 10, n° 31, p. 196). c. La notion de « tiers » désigne les actionnaires ou les proches de ceux-ci (D. YERSIN / Y. NOËL, op. cit., ad art. 57-58 LIFD, n os 122 et 124, p. 751 ; P.-M. GLAUSER, op. cit, p. 106 ; Arch 51 p. 438 = RDAF 1984 104 ; Arch 55 p. 624 = RDAF 1988 p. 400 ; RDAF 2006 II p. 85). En effet, la correction du bénéfice d'une entreprise en raison d'une distribution dissimulée de bénéfice au sens de l'art. 58 let b LIFD vise certaines situations dans lesquelles les relations entre la société et ses actionnaires ou détenteurs de parts sont aménagées de façon à réduire le bénéfice par le biais d'obligations contractuelles, notamment le contrat de travail (D. YERSIN / Y. NOËL, op. cit., n° 104, p. 745). En l'occurrence, la problématique concerne le montant d'un salaire octroyé à

l'administrateur et actionnaire unique de la société, affectant le compte de charges. Elle doit être examinée à l'aune des conditions de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD. 4. Il y a distribution cachée de bénéfice lorsqu'il apparaît que celle-ci repose en réalité sur le rapport de participation (ATF 131 I p. 593 consid. 5 ; 119 Ib 116 ; 115 Ib 238 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.473/2005 du 16 février 2006). Quatre conditions doivent être réalisées (ATF 131 II 593 consid 5 p. 607 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2008 du 19 août 2008, consid. 5.2 et jurisprudence citée ; D. YERSIN / Y. NOËL, op. cit., ad art. 57-58 n° 105, p. 745-746 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3 ème éd., 2007, chap. 10, n° 32, p. 197 ; P.-M. GLAUSER, op. cit., p. 106) : La prestation accordée par la société n'a pas de contrepartie correspondante ; La prestation est accordée à un actionnaire ou à un proche ; La prestation n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; La disproportion entre la prestation et la contreprestation est manifeste, de telle sorte que les organes auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient. 5. a. Il s'agit de déterminer si le principe de pleine concurrence a été respecté en examinant si la prestation effectuée par la société apparentée aurait été octroyée dans la même mesure, à un tiers étranger à la société (D. YERSIN / Y. NOËL, op. cit., ad art. 57-58 n° 107, p. 746). En matière de fixation du salaire de ses employés, l'employeur dispose d'une liberté d'appréciation étendue. Toutefois, la rémunération doit correspondre à celle qui aurait été versée par un tiers dans les mêmes circonstances. Le critère déterminant est celui du marché : en d'autres termes, il faut établir si un autre employeur serait disposé à payer le même salaire (D. YERSIN / Y. NOËL, op. cit., ad art. 57-58 n° 143, p. 755). C'est l'ensemble de ces circonstances, objectives et subjectives, qui doivent être prises en compte, sans qu'il soit permis à l'AFC de substituer sa propre appréciation en matière de salaires à celle de la société (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_421/2010 du 11 janvier 2010 ; 2A_71/2004 du 4 février 2005; RDAF 1997 II 507). La comparaison doit ainsi être faite en fonction de la politique salariale générale de l'entreprise et de sa continuité dans le temps, des rémunérations accordées à des personnes de fonctions identiques ou similaires, au sein ou à l'extérieur de l'entreprise, de la taille de l'entreprise et de sa situation financière, de la position du salarié d'entreprise, en particulier de sa formation, de ses connaissances et de son expérience, et de la politique de distribution de dividendes de l'entreprise (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2010 précité, consid. 3.1 et doctrine citée ; D. YERSIN / Y. NOËL, op. cit., ad art. 57-58 n° 143, p. 755). b. Comme il est difficile de trouver des points de comparaison identiques, la pratique administrative recourt à des méthodes permettant de déterminer de manière schématique la rémunération conforme aux principes de pleine concurrence telle, en Suisse romande, la méthode dite « valaisanne » dont l'utilisation a été validée par le Tribunal fédéral (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2008 du 19 août 2008). Selon celle-ci, une fois le salaire de base calculé, il convient de prendre en compte une participation au chiffre d'affaires, laquelle s'élève à 1 % pour un chiffre d'affaires jusqu'à CHF 1'000'000.-, mais qui peut être doublée dans le cas de sociétés de services. Il y a encore lieu d'effectuer la différence entre le salaire effectivement versé et le salaire pour une activité équivalente figurant dans les données statistiques en tenant compte toutefois de l'éventuelle participation au chiffre d'affaires. Le résultat obtenu est ensuite ajouté au bénéfice net déclaré par la société et constitue un sous-total 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 vingt personnes, cette part est d'un tiers. Enfin, 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. La différence avec le salaire effectivement versé par la société constitue alors la part excessive

qu'il convient de reprendre en compte au titre de distribution dissimulée de bénéfice (Arrêts du Tribunal administratif du canton de Vaud FI.2004.0127 du 27 juin 2005 et FI.2004.0092 du 21 avril 2005). c. Le recours à une telle méthode est subsidiaire et ne s'applique que dans l'hypothèse où l'appréciation de l'ensemble des circonstances relatives à la marche de l'entreprise ne permet pas de fournir de réponse (D. YERSIN / Y. NOËL, op. cit., ad art. 57-58 n° 144, p. 756 ; RF 2003 296). 6. a. En l'occurrence, l'exercice 2005 est le premier exercice comptable bouclé depuis la constitution de la contribuable qui n'a qu'un employé, son administrateur. Dans ces circonstances, aucune comparaison interne n'est possible pour apprécier l'adéquation du salaire qu'il s'est lui-même fixé. b. La recourante considère qu'une rémunération de CHF 489'000.- est admissible en comparaison des salaires d'un montant supérieur qu'il percevait pour la même activité au sein du groupe X_____. On ne peut cependant comparer le niveau de salaires qui peuvent être pratiqués dans un grand groupe avec la politique salariale, plus prudente, qui doit être menée dans une société nouvelle. c. En 2005, le chiffre d'affaires réalisé par la contribuable provenait du seul contrat de mandat signé avec l'ancien employeur de son administrateur, lequel était d'une durée de deux ans. Aucun contrat de travail écrit n'a été établi réglant la question du salaire de celui-ci. C'est en fonction du volume des « honoraires » escomptés provenant de cette source que le salaire passé en charge a été arrêté. Si le montant de la rémunération d'un salarié d'une société peut être fonction des résultats escomptés par celle-ci, une certaine prudence s'impose. Le salaire versé par une personne morale à un employé n'a pas à être fixé de la même manière que le dividende versé à un actionnaire, même s'il s'agit de la même personne. Au travers de sa politique salariale, une entreprise va déterminer ordinairement le montant des salaires qu'elle verse à ses employés d'une manière lui permettant de leur assurer une rémunération stable dans la perspective de sa continuité, en cherchant à éviter une trop grande fluctuation au gré des résultats qu'elle obtiendra. En l'occurrence, sans le rapport spécial qui unissait la recourante à son administrateur-actionnaire, aucune société, qui ne compterait qu'un seul employé et qui serait de surcroît dans sa première année d'existence, n'aurait fixé la rémunération de ce dernier au montant retenu par la recourante, opération qui lui laissait à la fin de sa première année d'existence un bénéfice disponible réduit de CHF 2'656.-. La prestation salariale passée par charge pour l'exercice 2004 ne respectait donc pas le principe de pleine concurrence rappelé plus haut. En vertu de l'art. 58 al. 2 let b LIFD, se trouvant sans critère de comparaison objectif disponible, l'AFC était donc fondée à recourir à la méthode valaisanne aux fins de calculer le montant acceptable au plan fiscal de la charge salariale admissible. 7. Pour effectuer ses calculs, L'AFC a retenu un salaire de base de CHF 275'000.-. Il reste à déterminer si elle était en droit de retenir un tel montant déterminé, comme l'a relevé la commission, par recours à la feuille de calcul en ligne mise à disposition par l'Observatoire genevois du marché du travail (ci-après : OGMT). Ce dernier organisme, en fonction depuis l'année 2002, est l'autorité compétente pour la politique générale du marché du travail dans le canton. Il est rattaché au conseil de surveillance du marché de l'emploi (ci-après : CSME). L'OGMT mobilise les compétences respectives de trois entités : l'office cantonal de la statistique (ci-après : OCSTAT), le laboratoire d'économie appliqué (ci-après : LEA) de l'université, et l'office cantonal de l'inspection et des relations du travail (ci-après : OCIRT). L'OCSTAT est le répondant de l'OGMT. La source statistique de référence de l'OGMT est l'enquête suisse sur la structure des salaires (ci-après : LSE). Dans les cas où les données statistiques sont insuffisantes, l'OGMT réalise, sur mandat du CSME, des enquêtes de terrain spécifiques dans les branches sélectionnées.

Les données de l'OGMT doivent être considérées comme étant objectives. Elles ont par ailleurs l'avantage d'être plus précises que celles de l'OCSTAT, dont l'application a été confirmée par le Tribunal fédéral (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2008 du 19 août 2008) et sont ainsi conformes aux méthodes de calcul que celui-ci préconise d'utiliser (ATA/622/2010 du 7 septembre 2010 consid. 5b). Ainsi que la commission l'a détaillé dans sa décision du 1^{er} février 2010, le salaire mensuel médian brut d'un collaborateur ayant les fonctions et caractéristiques de l'administrateur de la société s'établissait en 2005, à CHF 220'096.- par an. Contrairement à ce qu'elle retient, ce montant rejoint celui retenu par l'AFC dans sa décision sur réclamation du 7 mai 2007, le salaire de base de CHF 275'000.- retenu par cette dernière étant identique au sien, mais appliqué à une période de quinze mois correspondant à la période couverte par les comptes 2004 de la contribuable (220'096.- /12 x 15). 8. La décision de l'AFC de reprendre un montant de CHF 136'986.- sur le compte de charge à titre de salaire excessif, ne peut dès lors qu'être confirmée. Impôts cantonaux et communaux Selon l'art. 24 al. 1 let. a de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), l'impôt sur le bénéfice a pour objet l'ensemble du bénéfice net, y compris les charges non justifiées par l'usage commercial portées au débit du compte de résultat. L'art. 12 let. a et h de la loi sur l'imposition des personnes morales, du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) prévoit que sont considérés comme bénéfice net imposable le bénéfice net tel qu'il résulte du compte de pertes et profits, ainsi que les allocations volontaires à des tiers et les prestations de toute nature fournies gratuitement à des tiers ou à des actionnaires de la société. Bien qu'elles ne le mentionnent pas expressément, les deux dernières dispositions susmentionnées visent notamment les distributions dissimulées de bénéfice (Stephan Kuhn/Peter Brülisauer, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2^{ème} 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. 24 al. 1 let. a LHID, même s'il est rédigé différemment, et les considérations relatives aux conditions d'application de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD s'appliquent pleinement à cette disposition légale (ATA/622/2010 précité). Pour la taxation de l'ICC 2005, c'est donc par le même raisonnement que la reprise sur bénéfice décidée par l'AFC-GE dans sa décision sur réclamation du 7 mai 2007 doit être confirmée. 9. Le recours sera intégralement rejeté. Un émolument de procédure de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al 1 LPA). * * * * *

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