

# GE\_GERICHTE A/4002/2013 vom 17. Oktober 2014

GE Cour de justice, 2014-10-17, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_4002\\_2013](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_4002_2013)

FR: GE\_GERICHTE A/4002/2013 du 17 octobre 2014

IT: GE\_GERICHTE A/4002/2013 del 17 ottobre 2014

## Regeste

IMPÔT ; SALAIRE ; SALAIRE USUEL ; RÉMUNÉRATION CONVENABLE ;  
ACTIONNAIRE ; PRESTATION APPRÉCIABLE EN ARGENT ; DISTRIBUTION  
DISSIMULÉE DE BÉNÉFICES | LIFD.58.al1.letb; LIPM.12.letb

## Erwägungen

### E. 0

31'166 Supplément en fonction du chiffre d'affaires/des honoraires Salaires excessifs  
Chiffre d'affaires / honoraires % Supplément CHF CHF 2.0% jusqu'à 1 million 1'000'000  
2.0% 20'000 1.8% entre 1 et 5 millions 2'957'490 1.8% 53'235 1.6% plus de 5 millions - - -  
- - - - 3'957'490 73'235 Part de bénéfice supplémentaire Résultat fiscal avant redressement  
au titre de salaire(s) excessif(s) CHF (77'222) + Salaire(s) effectif(s) total/totaux 1'152'094  
Salaire(s) considéré(s) comme excessif(s) ./ Salaires de base (646'416) ./ Supplément en  
fonction du chiffre d'affaire / des honoraires (54'675) Salaire(s) considéré(s) comme non  
excessif(s) ./ Salaires effectif(s) (291'980) + Part(s) théoriques) de bénéfice suppl.  
attribuable(s) au(x) salaire(s) non excessif(s) 5'533 Sous-total 87'335 ./ Part de bénéfice  
supplémentaire 1/4 21'834 Bénéfice imposable 3/4 65'501 Période fiscale 2010 Résultats  
fiscal avant redressement au titre de salaire(s) excessif(s) CHF 10'579 Salaires effectif(s)  
CHF En % - actionnaire 1![endif]>![if> 476'614 41.01% - actionnaire 2![endif]>![if>  
291'980 25.13% - actionnaire 3![endif]>![if> 393'500 33.86% - actionnaire  
4![endif]>![if> - actionnaire 5![endif]>![if> Total 1'162'094 100.00% Chiffre d'affaires /  
Honoraires CHF 3'852'523 Nombre d'employés Plus de 20 personnes Type d'activité  
Activités de services Détermination du (des) salaire(s) excessif(s) Salaires de base CHF -  
actionnaire 1![endif]>![if> 326'016 - actionnaire 2![endif]>![if> 305'280 - actionnaire  
3![endif]>![if> 322'128 - actionnaire 4![endif]>![if> - actionnaire 5![endif]>![if>  
953'424 Base de référence Observatoire genevois du marché du travail Total Actionnaire 1  
Actionnaire 2 Actionnaire 3 CHF CHF CHF CHF Salaires effectif(s) 1'162'094 476'614  
291'980 393'500 ./ Salaires de base (953'424) (326'016) (305'280) (322'128) ./  
Supplément en fonction du chiffre d'affaires / des honoraires

### E. 1

(76'227) (31'811) (19'488) (24'929) ./ Part de bénéfice supplémentaire 1/4 (68'206)  
(28'464) (17'437) (22'306) Salaires excessifs 93'022 90'180 0 2'842 Supplément en  
fonction du chiffre d'affaires/des honoraires Salaires excessifs Chiffre d'affaires /  
honoraires % Supplément CHF CHF 2.0% jusqu'à 1 million 1'000'000 2.0% 20'000 1.8%  
entre 1 et 5 millions 3'123'724 1.8% 56'227 1.6% plus de 5 millions - - - - - 4'123'724  
76'227 Part de bénéfice supplémentaire Résultat fiscal avant redressement au titre de  
salaire(s) excessif(s) CHF 111'597 + Salaires effectif(s) total/totaux 1'142'094 Salaires(s)  
considéré(s) comme excessif(s) ./ Salaires de base (649'584) ./ Supplément en fonction

du chiffre d'affaire / des honoraires (56'739) Salaire(s) considéré(s) comme non excessif(s) /. Salaire(s) effectif(s) (291'980) + Part(s) théoriques) de bénéfice suppl. attribuable(s) au(x) salaire(s) non excessif(s) 17'437 Sous-total 272'825 /. Part de bénéfice supplémentaire 1/4 68'206 Bénéfice imposable 3/4 204'619 9. Par courrier de son mandataire du 23 septembre 2013, la contribuable a élevé réclamation à l'encontre de ces bordereaux de taxation en faisant grief à l'AFC d'avoir effectué des reprises excessives calculées "par actionnaire" plutôt que globalement, contrairement au jugement du tribunal du 10 septembre 2012 relatif à l'année fiscale 2007. Les montants trop repris s'élevaient à CHF 35'080.- pour 2009, à CHF 43'232.- pour 2010 et à CHF 52'529.- pour 2011.

!endif>![if> Pour l'année fiscale 2008, l'AFC avait également calculé de manière erronée la reprise pour salaires excessifs. Celle-ci devait être réduite à CHF 104'377.- au lieu de CHF 214'598.-. S'agissant dans ce cas d'une erreur de calcul, la demande n'était pas tardive, dès lors qu'elle pouvait être déposée dans les cinq ans suivant la notification de la décision de taxation. 10. Par lettre du 3 octobre 2013, l'AFC a accusé réception de la réclamation en indiquant que celle-ci était en cours d'instruction pour les années 2009 à 2011. En revanche, concernant les bordereaux rectificatifs 2008 notifiés le 27 février 2013, la demande était tardive, dès lors que la contribuable aurait dû recourir auprès du tribunal dans le délai légal de 30 jours. !endif]>![if> 11. Par courrier de son mandataire du 28 octobre 2013, la contribuable a indiqué que sa requête du 23 septembre 2013, devait être également considérée comme une demande en révision quant à l'année 2008. !endif]>![if> 12. Par six décisions datées du 20 novembre 2013, l'AFC a rejeté la réclamation concernant les années fiscales 2009 à 2011 pour les motifs suivants : !endif]>![if> - Il est conforme à la pratique actuelle de l'AFC que la méthode "valaisanne" prenne en compte les salaires excessifs "individuellement" et non pas globalement; !endif]>![if> - Dans le cas présent, la méthode "valaisanne" a été appliquée en tenant compte du fait que le salaire d'un des administrateurs (C\_\_\_ E\_\_\_), qui est aussi actionnaire, n'était pas excessif; !endif]>![if> - "Le supplément en fonction du chiffre d'affaires, ainsi que la part de bénéfice supplémentaire de l'actionnaire dont le salaire est excessif doivent être diminués des montants dévolus à l'actionnaire dont le salaire n'est pas excessif"; !endif]>![if> - "Conceptuellement, l'actionnaire dont le salaire est excessif ne doit pas pouvoir bénéficier de l'intégralité du supplément en fonction du chiffre d'affaires, ainsi que de l'intégralité de la part de bénéfice supplémentaire, puisque l'actionnaire dont le salaire n'est pas excessif est également en droit de revendiquer une partie des deux parts supplémentaires"; !endif]>![if> - La rémunération admise selon la méthode "valaisanne" est conforme au principe de pleine concurrence et correspond à ce qui aurait été versé à un tiers dans les mêmes circonstances; !endif]>![if> - Le redressement opéré à hauteur de la rémunération excessive remplit les quatre conditions permettant de reconnaître l'existence d'une prestation appréciable en argent (distribution dissimulée de bénéfice). !endif]>![if> 13. Par acte de son mandataire daté du 3 décembre 2013, mais posté le 10 décembre 2013, la contribuable a interjeté recours auprès du tribunal de céans à l'encontre de ces six décisions sur réclamation en concluant à ce que les reprises pour salaires excessifs soient réduites selon la méthode "globale" telle qu'admise par le jugement du tribunal du 10 septembre 2012 relatif à l'année fiscale 2007, à savoir : !endif]>![if> - Salaires excessifs 2008 : CHF 104'377.- au lieu de CHF 214'598.-; !endif]>![if> - Salaires excessifs 2009 : CHF 107'633.- au lieu de CHF 142'723.-; !endif]>![if> - Salaires excessifs 2010 : CHF 89'541.- au lieu de CHF 132'773.-; !endif]>![if> - Salaires excessifs 2011 : CHF 40'493.- au lieu de CHF

93'092.-.![endif]>![if> et à ce que la requête du 23 septembre 2013 relative à la période fiscale 2008 soit déclarée recevable conformément aux art. 59 al. 1 LPFisc [recte 58 al. 1 LPFisc] et 150 al. 1 LIFD. Contrairement à ce qui était mentionné sur les décisions sur réclamation du 27 février 2013 concernant l'année fiscale 2008, le calcul de l'AFC n'était pas conforme au jugement du tribunal du 10 décembre 2012 relatif à l'année 2007. Le changement de méthode de calcul pour 2008 était arbitraire. Ses administrateurs étaient actionnaires à hauteur de 60% pour A\_\_\_ C\_\_\_, 30% pour B\_\_\_ D\_\_\_ et 10% pour C\_\_\_ E\_\_\_. Il fallait prendre en compte les suppléments pour participation au chiffre d'affaires et pour la part au bénéfice de la SA, "pour le moins", sur la base du pourcentage d'actions détenues par les administrateurs et en répartissant la part de salaire non excessif d'un des administrateurs. La recourante a joint à cet égard un tableau présentant son calcul de répartition des salaires compte tenu du pourcentage d'actions détenues par ses trois administrateurs, dont les éléments sont reproduits ci-dessous :

Salaires excessifs 2009

Actionnaire 1	Actionnaire 2	Actionnaire 3	Total	A___	C___	C___	E___	B___	D___	60%	10%	30%								
1'152'094.00	476'614.00	291'980.00	383'500.00	./.	Salaires effectifs	1'152'094.00	476'614.00	291'980.00	383'500.00	./.	Salaires de base	-949'392.00	-325'728.00	-302'976.00	-320'688.00	202'702.00	150'886.00	10'996.00	62'812.00	./.
Supplément en fonction du CA, réparti en % de l'actionnariat n'ayant pas de salaire excessif																				
-73'235.00	-48'823.33	-24'411.67	./.	Part du bénéfice supplémentaire réparti en % de l'actionnariat n'ayant pas de salaire excessif																
-21'834.00	-14'556.00	-7'278.00	107'633.00	87'506.67	-10'996.00	31'122.33	Compensation salaire non excessif pour actionnaire 2													
-7'330.67	10'996.00	-3'665.33	107'633.00	80'176.00	-27'457.00	Salaires excessifs 2010														
Actionnaire 1 Actionnaire 2 Actionnaire 3 Total A___ C___ C___ E___ B___ D___ 60% 10% 30%																				
1'162'094.00	476'614.00	291'980.00	393'500.00	./.	Salaires effectifs	1'162'094.00	476'614.00	291'980.00	393'500.00	./.	Salaires de base	-953'424.00	-326'016.00	-305'280.00	-322'128.00	208'670.00	150'598.00	-13'300.00	71'372.00	./.
Supplément en fonction du CA, réparti en % de l'actionnariat n'ayant pas de salaire excessif																				
-71'345.00	-47'563.33	-23'781.67	./.	Part du bénéfice supplémentaire réparti en % de l'actionnariat n'ayant pas de salaire excessif																
-47'784.00	-31'856.00	-15'928.00	89'541.00	71'178.67	-13'300.00	31'662.33	Compensation salaire non excessif pour actionnaire 2													
-8'866.67	13'300.00	-4'433.33	89'541.00	62'312.00	-27'229.00	Salaires excessifs 2011														
Actionnaire 1 Actionnaire 2 Actionnaire 3 Total A___ C___ C___ E___ B___ D___ 60% 10% 30%																				
1'142'094.00	476'614.00	291'980.00	373'500.00	./.	Salaires effectifs	1'142'094.00	476'614.00	291'980.00	373'500.00	./.	Salaires de base	-957'168.00	-326'160.00	307'584.00	-323'424.00	184'926.00	150'454.00	-15'604.00	50'076.00	./.
Supplément en fonction du CA, réparti en % de l'actionnariat n'ayant pas de salaire excessif																				
-76'227.00	-50'818.00	-25'409.00	./.	Part du bénéfice supplémentaire réparti en % de l'actionnariat n'ayant pas de salaire excessif																
-68'206.00	-45'470.67	-22'735.33	40'493.00	54'165.33	-15'604.00	1'931.67	Compensation salaire non excessif pour actionnaire 2													
-10'402.67	15'604.00	-5'201.33	40'493.00	43'762.67	-3'269.67	14.														

Dans sa réponse du 21 avril 2014, l'AFC a conclu au rejet du recours. ![endif]>![if> Concernant l'année fiscale 2008, le recours était tardif dès lors qu'il avait été interjeté le 3 décembre 2013 à l'encontre des décisions sur réclamation du 27 février 2013. De plus, les conditions permettant l'admission d'une demande de révision n'étaient pas remplies en l'espèce; la recourante aurait pu soulever ses griefs dans la procédure ordinaire de recours, si elle avait fait preuve de toute la diligence pouvant être exigée d'elle en la circonstance. S'agissant des années 2009 à 2011, en l'absence d'éléments de comparaison avec le marché, la méthode "valaisanne" et le calculateur de l'Observatoire genevois du marché du travail (OGMT) étaient applicables conformément à la jurisprudence fédérale et cantonale. Ainsi, après avoir déterminé le

salaires brut médian annuel pour chacun des trois administrateurs selon le calculateur OGMT, il convenait d'ajouter, d'une part, le supplément de salaire admissible en fonction du chiffre d'affaires annuel et, d'autre part, le supplément de bénéfice admissible attribué à chacun des administrateurs actionnaires. La détermination des salaires excessifs devait être effectuée individuellement pour chaque actionnaire, et non pas globalement, car l'actionnaire dont le salaire était excessif ne devait pas tirer avantage de la situation d'un autre actionnaire dont le salaire n'était pas excessif. 15. Le détail de l'argumentation et des calculs des parties sera repris dans la mesure utile dans la partie "en droit".

EN DROIT 1. Le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). En ce qui concerne les périodes fiscales 2009 à 2011, interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable, au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD. Il en va de même pour l'année fiscale 2008. Quand bien même la lettre de l'AFC du 3 octobre 2013 ne le mentionnait pas expressément, ni n'indiquait les voies et délais de recours ordinaires, elle constituait, en déclarant irrecevable la réclamation pour 2008, une décision susceptible de recours auprès du tribunal de céans dans les 30 jours suivant sa réception. En effet, une notification irrégulière ne peut entraîner aucun préjudice pour les parties en vertu de l'art. 47 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA – E 5 10). Ainsi, un recours tardif pourra être déclaré recevable si l'indication des voies de recours avait été omise ou si elle indiquait un délai erroné. L'administré doit toutefois, en application du principe de la bonne foi, agir dans le délai raisonnable dès la connaissance de la décision. D'une manière générale, l'administré ne subit aucun préjudice s'il a pu ou devait pouvoir, avec l'attention requise, corriger de lui-même l'erreur contenue dans une notification (T. TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, p. 521-522 n. 1576). En l'occurrence, compte tenu des circonstances, il convient d'admettre la recevabilité du recours pour l'année fiscale 2008. Année fiscale 2008 3.

La recourante ne semble pas contester que les décisions sur réclamation IFD et ICC 2008 du 27 février 2013 sont entrées en force, faute d'avoir été portées devant le tribunal dans le délai de 30 jours. En revanche, elle fait valoir une erreur de calcul au sens des art. 58 al. 1 LPFisc et 150 al. 1 LIFD. Selon les art. 150 al. 1 LIFD et 58 al. 1 LPFisc, les erreurs de calcul et de transcription figurant dans une décision ou un prononcé entré en force peuvent, sur demande ou d'office, être corrigées dans les cinq ans qui suivent la notification par l'autorité qui les a commises. La correction de l'erreur ou le refus d'y procéder peuvent être attaqués par les mêmes voies de droit que la décision ou le prononcé (art. 150 al. 2 LIFD et 58 al. 2 LPFisc). Le but de correction instituée par ces dispositions est de pouvoir procéder, par le biais d'une procédure sommaire, à la rectification de décisions et de prononcés entrés en force ne correspondant pas à la réalité. Par cette institution, on ne vise pas les erreurs concernant la formation de la volonté de l'autorité qui a rendu la décision, mais celles intervenues dans l'expression de cette volonté. Les notions d'erreurs de calcul et de transcription sont interprétées de manière restrictive et regroupent ce que l'on appelle également des «erreurs de chancellerie». La correction d'une taxation pour erreur de calcul ou de transcription trouve toujours son origine dans la faute commise par les autorités (H. CASANOVA, Commentaire romand,

Impôt fédéral direct, 2008, p. 1349 ss, n.1 ss ad art. 150 LIFD). La notion d'erreur de calcul ne comprend que les inadvertances qui se sont produites lors d'une opération mathématique, comme par exemple une addition erronée. (H. CASANOVA, op. cit., p. 1350 n. 5 ad art. 150 LIFD, avec d'autres réf. citées). Contrairement à la procédure de révision, une correction d'erreurs de calcul ou de transcription n'est pas exclue lorsque le requérant aurait immédiatement pu découvrir l'erreur et la faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de diligence (H. CASANOVA, op. cit., p. 1350, n. 4 ad art. 150 LIFD). En l'espèce, la recourante a déploré le fait que la détermination des salaires excessifs avait été effectuée individuellement et non pas globalement. L'AFC n'a toutefois pas commis d'erreur de calcul, puisque le résultat mathématique du calcul du revenu imposable est exact. Dans ces conditions, la demande fondée sur une correction d'erreur de calcul et de transcription n'est pas fondée. 5. Bien que dans son mémoire de recours du 3 décembre 2013 la recourante ne sollicite plus expressément la révision de sa taxation 2008, le tribunal examinera ci-dessous si les conditions d'une telle demande sont remplies dans le cas présent.!

!> A teneur des art. 147 al. 1 LIFD et 55 al. 1 LPFisc, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a), lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître, ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure (let. b) et lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (let. c). La révision est exclue lorsque le requérant a invoqué des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 147 al. 2 LIFD et 55 al. 2 LPFisc). Constituent des faits nouveaux des faits qui se sont produits antérieurement à la procédure précédente, mais dont l'auteur de la demande a été empêché, sans sa faute, de faire état dans la procédure précédente (ATA/358/2006 du 27 juin 2006 consid. 4c). Quant aux preuves nouvelles, celles-ci doivent, pour justifier une reconsidération, se rapporter à des faits antérieurs à la décision attaquée (H. CASANOVA, op. cit., p. 1343, n.6 ad art. 147). Encore faut-il qu'elles n'aient pas pu être administrées lors du premier procès ou que les faits à prouver soient nouveaux, au sens où ils ont été définis (ATF 108 V 171 ss; ATF 99 V 191 ; ATF 98 II 255 ; ATF 86 II 386 ; A.GRISEL, Traité de droit administratif, 1984, p. 944). La révision ne permet pas de supprimer une erreur de droit, de bénéficier d'une nouvelle interprétation, d'une nouvelle pratique, d'obtenir une nouvelle appréciation de faits connus lors de la décision dont la révision est demandée ou encore de faire valoir des faits ou des moyens de preuve qui auraient pu ou dû être invoqués dans la procédure ordinaire (ATF 111 Ib 211 ; ATF 98 I 572 ). De nouvelles réflexions de nature juridique ne sont pas des motifs de révision (F. GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 1983, p. 262; ATA/570/2013 du 28 août 2013). En l'espèce, la recourante n'invoque aucun motif de révision au sens des dispositions précitées. Elle se borne à faire valoir que le calcul appliqué pour la période fiscale 2008 n'était pas conforme au jugement du tribunal du 10 décembre 2012 relatif à la période fiscale 2007. Selon, elle, le total des salaires calculé par l'AFC pour 2008 aurait dû s'élever à CHF 104'377.- au lieu de CHF 214'598.-. Cette différence de CHF 110'221.- représente un écart considérable, qui n'aurait pas dû échapper à l'attention de la recourante en faisant preuve de toute la diligence qui pouvait être raisonnablement exigée d'elle. Par conséquent, dès lors qu'elle aurait pu contester ses bordereaux de taxation IFD et ICC 2008 dans le délai ordinaire de recours, la recourante n'est pas admise à solliciter leur révision. Le

recours est donc rejeté pour cette année-là. Années fiscales 2009 à 2011 6. Il n'est pas contesté en l'espèce qu'une part du salaire versé à certains administrateurs actionnaires est excessive. Le litige porte sur la manière de déterminer la part excessive et donc sa quotité exacte. 7. Selon l'art. 58 al. 1 let. 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. L'art. 12 let. h de la loi genevoise sur l'imposition des personnes morales (LIPM - D 3 15) dispose, quant à lui, 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 sont considérées comme bénéfice imposable. L'art. 12 let. h LIPM est conforme à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, quand bien même il est rédigé différemment ( ATA/152/2011 du 8 mars 2011). Bien qu'elles ne le mentionnent pas expressément, ces deux dispositions légales visent notamment les distributions dissimulées de bénéfice (S. KUHN/P. BRÜLISAUER, *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)*, 2e éd., p. 406, n. 74 ad. art. 24), soit des prélèvements qui ne sont pas conformes au droit commercial et qui doivent donc être réintégrés au bénéfice imposable ( ATA/300/2014 du 29 avril 2014). 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 (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_275/2010 du 24 août 2010; RDAF 1995, p. 38ss). Selon la jurisprudence, il y a prestation appréciable en argent - également qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice - devant être réintégrée dans le bénéfice imposable de la société, lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont réalisées : 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le touchant de près ; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que le caractère insolite de la prestation est reconnaissable par les organes de la société (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_209/2013 du 16 janvier 2014 consid. 3.1; 2C\_645/2012 du 13 février 2013 consid. 3.1; ATA/138/2014 du 11 mars 2014; ATA/736/2013 du 5 novembre 2013; ATA/633/2011 du 11 octobre). Selon la jurisprudence, il ne s'agit pas d'examiner si les parties ont reconnu la disproportion, mais plutôt si elles auraient dû la reconnaître (E. MELLER/J. SALOM, *Le salaire excessif en droit fiscal suisse*, RDAF 2011 II, p. 105, 110 et références citées). Les prestations appréciables en argent peuvent apparaître de diverses façons. Le versement d'un salaire disproportionné accordé à un actionnaire-directeur constitue en effet une situation classique de distribution dissimulée de bénéfice (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_421/2009 du 11 janvier 2010 et réf. citées; X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 2012, p. 236, n. 42; *Revue fiscale* 1996 46ss, 47; *JdT* 1969 1 597-598). Bien qu'il n'appartienne pas à l'AFC de substituer sa propre appréciation en matière de salaire à celle de la société, la liberté de l'employeur n'est pas sans limite sous l'angle fiscal. En effet, la rémunération doit

correspondre à celle qui aurait été octroyée à une tierce personne dans des circonstances identiques. L'élément déterminant est donc la rémunération conforme au marché. Pour déterminer si la rémunération est excessive et constitue une distribution dissimulée de bénéfice, il convient de prendre en compte l'ensemble des circonstances du cas d'espèce (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_421/2009 du 11 janvier 2010 consid. 3.1 et 3.3; E. MELLER/J. SALOM, op. cit., p. 111). Il s'agit de la sorte de s'assurer que le montant de la rémunération est justifié par des fins commerciales et non par le fait qu'il existe une étroite relation économique ou personnelle (actionnaire ou proche) entre le bénéficiaire de la prestation et la société (E. MELLER/J. SALOM, op. cit., p. 112). Parmi les critères pertinents, on peut notamment citer la rémunération des personnes de rang et de fonction identiques ou similaires, les salaires versés par d'autres entreprises opérant dans le même domaine, la taille de l'entreprise, sa situation financière, ainsi que la position du salarié dans l'entreprise, sa formation et son expérience (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_421/2009 du 11 janvier 2010 consid. 3.1). Il appartient à l'administration fiscale de prouver que la prestation de la société est disproportionnée car effectuée sans contrepartie. Si cette preuve est apportée, il revient à la société de renverser cette présomption et de prouver que les prestations en question sont justifiées par l'usage commercial afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seules des raisons commerciales, et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et les bénéficiaires de la prestation, ont conduit à l'octroi d'une prestation insolite (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_30/2010 du 19 mai 2010 consid. 2.3; ATA/300/2014 du 29 avril 2014; ATA/138/2014 du 11 mars 2014; Xavier OBERSON, op. cit., n. 47 p. 238). En l'absence de points de comparaison suffisants avec le marché, la méthode la plus communément appliquée en Suisse romande pour déterminer le salaire admissible d'employés actionnaires est la méthode dite « valaisanne ». Elle consiste à déterminer un salaire de base moyen, puis à l'augmenter d'une participation au chiffre d'affaires de la société (1 % jusqu'à 1 million, 0,9 % jusqu'à 5 millions et 0,8 % au-delà, la participation étant doublée pour les sociétés de services afin de tenir compte de la marge brute élevée de ce type de sociétés) ainsi qu'une part au bénéfice (1/3 pour les sociétés employant moins de vingt collaborateurs et 1/4 pour les entreprises plus grandes) (ATA/38/2014 du 11 mars 2014; ATA/736/2013 du 5 novembre 2013; ATA/170/2012 du 27 mars 2012; E. MELLER/J. SALOM, op. cit., p. 118). Cette méthode n'arrête ainsi pas le montant de la rémunération au seul salaire de base, mais l'augmente d'une participation au chiffre d'affaires et au bénéfice, ce qui permet de prendre en compte dans le calcul de la rémunération l'implication du salarié actionnaire dans la bonne marche de l'entreprise et, pour une part au moins, sa dimension d'apporteur d'affaires. La méthode "valaisanne" a reçu l'aval de l'administration fédérale des contributions et son application a été confirmée par le Tribunal fédéral dans la mesure où elle conduit à un résultat exempt d'arbitraire, adapté aux circonstances du cas d'espèce (Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_421/2009 du 11 janvier 2010 consid. 3.3 et 2C\_188/2008 du 19 août 2008 consid. 5.3). Elle a été entérinée par la jurisprudence cantonale (ATA/300/2014 du 29 avril 2014; ATA/138/2014 du 11 mars 2014; ATA/736/2013 du 5 novembre 2013; ATA/170/2012 du 27 mars 2012). Pour fixer un salaire de base moyen lorsque les données permettant de déterminer la rémunération des cadres dans une société font défaut ou sont inexploitable, il est admissible, selon la jurisprudence, de se fonder sur des statistiques. Ce schématisme a l'avantage d'assurer l'égalité de traitement entre les personnes travaillant dans la même branche. La simplification de cette détermination doit toutefois rester dans certaines limites afin de ne pas tomber dans l'arbitraire. Il a été jugé à cet égard que le fait d'individualiser le

salaire moyen en fonction des circonstances du cas d'espèce et de prendre en compte pour ce faire le cahier des charges relatif au poste en cause, les fonctions et les responsabilités des personnes concernées conduit à un schématisme exempt d'arbitraire (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_209/2013 du 16 janvier 2014 consid. 3.1 ; 2C\_188/2008 du 19 août 2008 consid. 5.3; E. MELLER/J. SALOM, op. cit., p. 118). La chambre administrative de la Cour de justice a avalisé, dans le cadre du calcul du salaire qualifié d'excessif selon la méthode "valaisanne", le fait de prendre comme salaire de base le calculateur en ligne de l'OGMT, reposant sur des salaires bruts totaux, toutes prestations comprises ( ATA/300/2014 du 29 avril 2014; ATA/138/2014 du 11 mars 2014; ATA/85/2014 du 12 février 2014). En effet, les données de l'OGMT doivent être considérées comme objectives et conformes aux méthodes de calcul préconisées par le Tribunal fédéral (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_209/2013 du 16 janvier 2014 consid. 3.1; Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_188/2008 du 19 août 2008; ATA/300/2014 du 29 avril 2014; ATA/548/2013 du 27 août 2013; ATA/674/2011 du 1er novembre 2011; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010). 8. En l'espèce, le recours à la méthode "valaisanne" n'est pas remis en question par la recourante, ni même les montants des salaires de base admissibles de chaque administrateur actionnaire calculés au moyen du calculateur OGMT pour les trois années en cause. En revanche, elle soutient que l'AFC aurait dû admettre le calcul des salaires excessifs selon la "méthode globale", conformément au jugement du tribunal, qui avait été rendu à son égard pour l'année 2007 ( JTAPI/1064/2012 du 10 décembre 2012), c'est-à-dire sans tenir compte du fait que le salaire d'un des administrateurs actionnaires n'était pas excessif. Elle ajoute que le supplément en fonction du chiffre d'affaires et la part de bénéfice supplémentaire auraient dû "pour le moins" prendre en considération les pourcentages d'actions détenues par les trois administrateurs actionnaires, comme indiqué sur les tableaux reproduits ci-dessus (ch. 13 de la partie "en fait", p. 8). Contrairement au susdit jugement du tribunal concernant la recourante pour l'année 2007, l'AFC a calculé la reprise pour salaires excessifs des années fiscales 2009 à 2011 en prenant en compte les salaires excessifs "individuellement par actionnaire" et non pas globalement. Selon l'AFC, cette manière de faire se justifiait par le fait que le salaire non excessif d'un des administrateurs actionnaires ne devait pas permettre de compenser les salaires excessifs de ses autres collègues. Cette méthode était plus précise, dès lors qu'elle permettait d'attribuer à chacun d'eux les suppléments pour participation au chiffre d'affaires et pour la part de bénéfice en fonction du pourcentage de salaire effectif déjà versé à chacun. L'AFC perd cependant de vue qu'il s'agit en l'occurrence de déterminer uniquement le montant admissible de la charge salariale déductible versées aux administrateurs actionnaires dans le cadre de la détermination du bénéfice net de la société. Comme rappelé ci-dessus, ces suppléments pour participation au chiffre d'affaires et au bénéfice doivent permettre de prendre en compte dans le calcul des charges salariales de l'entreprise l'implication du salarié actionnaire dans la bonne marche de l'entreprise et, pour une part au moins, sa dimension d'apporteur d'affaires. Il n'appartient pas au fisc de décider de la part qui revient à chaque administrateur dans le cadre de la taxation de la société qui les emploie. Quand bien même le salaire de base est déterminé de manière individuelle en fonction des critères fixés par le calculateur de l'OGMT, les suppléments pour participation au chiffre d'affaires et pour la part de bénéfice sont, eux, uniquement calculés de manière globale respectivement selon un pourcentage du chiffre d'affaires et en fonction du bénéfice disponible, en tenant compte du nombre d'employés de l'entreprise. Dès lors, sous réserve d'une situation d'abus de droit non réalisée en l'espèce, la détermination de ces suppléments de manière individuelle pour chaque administrateur

actionnaire n'entre pas de le cadre de la méthode valaisanne telle que confirmée par le Tribunal fédéral. Le jugement du tribunal de céans du 10 septembre 2012 ( JTAPI/1064/2012 ) va d'ailleurs dans ce sens (cf. également JTAPI/196/2015 du 19 février 2014). En outre, contrairement à ce que semble soutenir en second lieu la recourante, la prise en considération du nombre d'actions détenues par chaque administrateur dans la détermination des suppléments pour participation au chiffre d'affaires et pour la part de bénéfice est exclue. Reconnaître un tel critère reviendrait précisément à admettre une distribution dissimulée de bénéfice, puisque ces suppléments visent avant tout à prendre en compte dans le calcul de la rémunération les prestations fournies par les salariés actionnaires.

9. Compte tenu de ce qui précède, les reprises admissibles s'établissent comme suit :

Année fiscale 2009 Perte nette comptable -77'222 Salaires effectifs 1'152'094 Salaires de base -949'392 Rémunération maximale totale : Supplément en fonction du CA -73'235 Salaires de base -949'392 Sous-total 52'245 Supplément en fonction du CA -73'235 Part du bénéfice supplémentaire 1/4 -13061 -1'035'688 Part du bénéfice imposable 3/4 39'184 Salaires excessifs 116'406 Preuve : Perte nette comptable -77'222 Salaires excessifs 116'406 Bénéfice minimum 39'184 Année fiscale 2010 Bénéfice net comptable 10'579 Salaires effectifs 1'162'094 Salaires de base -953'424 Rémunération maximale totale : Supplément en fonction du CA -71'345 Salaires de base -953'424 Sous-total 147'904 Supplément en fonction du CA -71'345 Part du bénéfice supplémentaire 1/4 -36'976 -1'061'745 Part du bénéfice imposable 3/4 110'928 Salaires excessifs 100'349 Preuve : Bénéfice net comptable 10'579 Salaires excessifs 100'349 Bénéfice minimum 110'928 Année fiscale 2011 Bénéfice net comptable 111'597 Salaires effectifs 1'142'094 Salaires de base -957'168 Rémunération maximale totale : Supplément en fonction du CA -76'227 Salaires de base -957'168 Sous-total 220'296 Supplément en fonction du CA -76'227 Part du bénéfice supplémentaire 1/4 -55'074 -1'088'469 Part du bénéfice imposable 3/4 165'222 Salaires excessifs 53'625 Preuve : Bénéfice net comptable 111'597 Salaires excessifs 53'625 Bénéfice minimum 165'222

10. En conséquence, les reprises pour salaires excessifs seront admise à concurrence de CHF 116'406.- pour l'année fiscale 2009, de CHF 100'349.- pour l'année fiscale 2010 et de CHF 53'625.- pour l'année fiscale 2011.

11. Le recours étant partiellement admis, le dossier sera renvoyé à l'AFC, afin qu'elle notifie à la recourante des bordereaux rectificatifs IFD et ICC pour les années 2009 à 2011.

12. Vu l'issue du litige, un émolument réduit à CHF 500.-, couvert par l'avance de frais d'un même montant versée à la suite du dépôt du recours, sera mis à la charge de la recourante, en application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03).

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