

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1022/2007 ICC et A/1023/2007 IFD

DCCR/178/2010

DÉCISION

DE LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS

EN MATIÈRE ADMINISTRATIVE

du 2 février 2010

dans la cause

**Z\_\_\_ SA, en liquidation**

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**ADMINISTRATION FEDERALE DES CONTRIBUTIONS**

(Impôt fédéral direct, cantonal et communal 2003, 2004 et 2005)

---

## EN FAIT

1. La société Z\_\_\_ SA (ci-après la contribuable ou la recourante), active dans le domaine des conseils en matière de fusions, d'acquisitions, de réorganisations et de gestion d'entreprises, ayant son siège à Genève, est en liquidation. Monsieur L\_\_\_, détenant 50% du capital-actions, fonctionne comme son administrateur président, l'autre actionnaire étant Monsieur C\_\_\_.
2. Dans ses déclarations fiscales pour les années 2003, 2004 et 2005, la contribuable a fait état notamment des éléments suivants:

<b>Année fiscale</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>
Chiffre d'affaires	1'523'870	1'920'743	1'920'652
Total des charges	1'397'306	1'729'766	1'592'199
<b>Total des salaires versés à MM L___ et C___</b>	<b>914'280</b>	<b>1'152'000</b>	<b>971'040</b>
<b>Bénéfice imposable</b>	<b>74'559</b>	<b>95'562</b>	<b>221'775</b>

3. Avant d'établir les bordereaux pour l'impôt cantonal et communal (ci-après l'ICC) et pour l'impôt fédéral direct (ci-après l'IFD) des années 2003, 2004 et 2005, l'Administration fiscale cantonale (ci-après l'administration) a demandé à la contribuable, par lettre des 14 octobre 2004, de préciser la fonction exercée par Messieurs L\_\_\_ et C\_\_\_, le degré de leur responsabilité dans la société, le détail des activités déployées, la base de calcul permettant de fixer leurs salaires et des copies de leurs contrats de travail.
4. Par lettre du 30 novembre 2004 et plusieurs correspondances qui ont suivi, la contribuable avait expliqué notamment que les rémunérations de deux salariés de la société étaient identiques, soit 457'140 fr. pour chacun d'entre eux. Ces derniers disposaient d'une formation universitaire ainsi que d'une très grande expérience dans le management et le consulting international. Ils mettaient au service des sociétés mandantes leurs solides compétences, que ce soit en matière de management, de marketing, d'acquisitions ou encore dans le domaine financier. Dans le cadre des mandats confiés, ils fournissaient des précieux conseils aux diverses entreprises, afin de leur faire "éviter des mauvais choix". Compte tenu de la structure "bicéphale" de la société, ils avaient réciproquement les mêmes pouvoirs décisionnels et engageaient chacun une "responsabilité totale" dans le cadre des prestations qu'ils fournissaient.

Enfin, la contribuable expliquait qu'elle n'avait jamais établi les contrats de travail des deux administrateurs. Selon la contribuable, la rémunération brute individuelle et annuelle de 457'140 fr. se situait en-dessous de celle qui pourrait être exigée par un tiers pour assumer un poste à responsabilité et pouvoir décisionnel équivalents.

5. En établissant les bordereaux ICC et IFD pour les années 2003, 2004 et 2005, l'administration a procédé à des reprises sur une part des salaires accordés aux deux administrateurs qu'elle avait considérés comme excessifs et comme distribution déguisée des bénéfices. En substance, l'administration a effectué les corrections suivantes sur le poste des salaires des deux dirigeants de la contribuable ainsi que sur son bénéfice imposable:

<b>Année fiscale</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>
Salaire de base fiscalement admissible par actionnaire	300'000	300'000	300'000
Augmentation en fonction du chiffre d'affaires	7'619,50	9'406,50	9'603,50
Augmentation en fonction du bénéfice de l'exercice	62'266,50	104'791,50	95'601,50
<b>Salaire fiscalement admissible par actionnaire</b>	<b>369'886</b>	<b>414'198</b>	<b>405'204</b>
<b>Total de la reprise sur les salaires des actionnaires</b>	<b>174'508</b>	<b>323'604</b>	<b>160'631</b>
<b>Bénéfice imposable après les reprises</b>	<b>257'798</b>	<b>425'746</b>	<b>390'366</b>

6. Suite aux réclamations formées par la contribuable contre ces bordereaux, l'administration a maintenu sa position par décisions du 5 février 2007. Elle a relevé que la contribuable critiquait l'application de la méthode dite valaisanne sans toutefois proposer une autre méthode permettant d'établir le salaire fiscalement admissible. Seul un salaire de base annuel s'élevant à 300'000 fr. était justifié en comparaison avec d'autres sociétés de la même taille et déployant le même type d'activité. Il se justifiait d'ajouter à ce montant une majoration annuelle en fonction du chiffre d'affaires de la société et une autre pour la part du bénéfice considéré comme salaire.
7. En date du 7 mars 2007, la contribuable a interjeté recours contre ces décisions sur réclamation en concluant à leur annulation. La recourante estimait que le salaire fiscalement admissible par dirigeant, compte tenu du chiffre d'affaires et du bénéfice de la société, devrait s'élever à 462'537 fr. 63 pour l'année 2003, à 541'582 fr. 23 pour 2004 et à 525'158 fr. 85 pour 2005. Ainsi, il était justifié d'effectuer uniquement une reprise dans le cadre de l'année fiscale 2004 s'élevant à 68'835 fr. 54.

Elle exposait notamment que, compte tenu de l'activité exercée par ses administrateurs, de leurs responsabilités, de leurs formations, des qualifications, de l'âge, de l'expérience et de la taille de l'entreprise, les salaires versés à ces derniers étaient parfaitement conformes au marché et ne sauraient être qualifiés d'excessifs. Les deux actionnaires dirigeants déployaient une activité extrêmement étendue et exigeante pour le compte de la société, avec des responsabilités importantes. L'application de la méthode valaisanne ne dispensait pas l'administration d'apprécier encore le résultat obtenu en fonction des circonstances particulières de la société. Plusieurs facteurs supplémentaires auraient dû être pris en considération, notamment la formation particulièrement pointue des dirigeants concernés, qui avaient "fréquenté des hautes écoles et obtenu des diplômes prestigieux", leur expérience confirmée, ainsi que "leur séniorité dans le domaine du Private Equity". Leur rémunération actuelle en pourcentage du chiffre d'affaires correspondait à celle reçue à une époque où ils n'étaient pas actionnaires de la société. Leurs activités n'étaient pas déployées en Suisse mais à l'étranger (en France, en Angleterre, en Italie, en Allemagne et aux Pays-Bas) et leurs salaires devaient être comparables à ceux en vigueur sur les marchés où des salaires annuels de base pour une activité similaire pouvait aller jusqu'à 575'000 fr., auxquels s'ajoutait un bonus de 100%, voire plus. De manière générale, les salaires genevois dans le domaine financier étaient inférieurs à ceux pratiqués en Europe, comme Paris ou Londres. Ainsi, un salaire de

base de 400'000 fr. et un bonus de 100% du salaire de base, soit une rémunération totale annuelle de 800'000 fr. par personne aurait été conforme au marché et se situerait même dans la fourchette basse. Le fait que l'activité de la société était une activité de services devait également être prise en compte, car il était bien connu que les sociétés de services dégageaient une marge plus faible, de l'ordre de 5% à 10% en moyenne.

8. Par ses écritures du 8 décembre 2008, l'administration a conclu au rejet des recours. Elle exposait notamment avoir pour pratique d'utiliser la méthode dite valaisanne pour examiner la quotité de la rémunération des actionnaires dirigeants d'une société. Cette méthode avait été élaborée par les autorités valaisannes et avait obtenu l'aval de l'Administration fédérale des contributions. La méthode valaisanne servant à déterminer les salaires excessifs devait être appliquée, compte tenu de son caractère fiable reconnu par la jurisprudence, ainsi que pour des motifs d'harmonisation verticale, l'Administration fédérale des contributions ayant entériné ladite pratique. D'après la jurisprudence, cette méthode était applicable lorsque les données servant de fondement à la définition de la rémunération des cadres faisaient défaut ou étaient inexploitables. Selon l'administration, la recourante contestait l'application de la méthode valaisanne en estimant, sur la base de considérations générales, que celle-ci avait des limites. Elle ne démontrait cependant pas quelle autre méthode aurait été en l'occurrence plus objective pour déterminer les salaires admissibles, ni que l'application de la méthode valaisanne aboutissait à un résultat arbitraire. Un salaire aussi élevé n'aurait de toute évidence jamais été accordé à des administrateurs extérieurs et indépendants de la société.
9. Par ses écritures des 4 décembre 2008 et 13 janvier 2009, la recourante a persisté dans ses conclusions. Se référant à l'arrêt du Tribunal fédéral du 19 août 2008 (2C\_188/2008), elle soutient en substance que la méthode valaisanne ne s'applique que subsidiairement, lorsque les données servant de base à la détermination de la rémunération des cadres font défaut ou sont inexploitables. La méthode valaisanne appliquée à une entreprise industrielle ne pouvait être considérée comme adéquate s'agissant d'une société de services, comme la recourante qui était de surcroît active à l'étranger.
10. Par lettre du 29 octobre 2009, la commission a demandé à la recourante de préciser le nombre d'heures hebdomadaires effectuées par ses deux administrateurs.
11. Par lettre du 3 novembre 2009, la recourante a confirmé que Messieurs L\_\_\_ et C\_\_\_ travaillaient environ 65 heures par semaine, voire 75 heures pour les semaines "d'exception".

---

## EN DROIT

1. La Commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après la commission), 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 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).
2. 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.
3. Attendu que les recours A/1022/2007 ICC et A/1023/2007 IFD concernent le même complexe de faits et soulèvent les mêmes problèmes juridiques, la commission de céans les joindra sous la procédure A/1022/2007 ICC (art. 70 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 – LPA – E 5 10).

### **I. Impôt fédéral direct**

4. La question à trancher est celle de savoir si l'administration était légitimée à ajouter au bénéfice net imposable de la contribuable les montants considérés comme la part excessive du salaire accordé à ses deux administrateurs-actionnaires.

En d'autres termes, il appartient à la commission de déterminer si la part litigieuse de la rémunération des dirigeants de la recourante peut être considérée comme une distribution dissimulée de bénéfice.

A cet égard, la recourante plaide en substance la prise en compte d'un salaire de base annuel de 400'000 fr., se situant dans la tranche supérieure des statistiques cantonales.

5. 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 :

- a) 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;
- b) 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;
- c) 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 I 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 (ATF du 23 juin 2000 dans la cause X. SA, 2A.223/2000). 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 du 21 mai 1996 dans la cause F.; Archives 56, p. 436/437 consid. 4a ; 60 p. 564/565 consid. 3; DCCRICC 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 du 7 octobre 1997 dans la cause G. SA).

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 x 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 (ATF 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 (ATF 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 (DCCRICC 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/)), 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 (ATF 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.

6. En l'espèce, la commission tient à préciser en premier lieu que les critiques adressées par la recourante à l'encontre de l'arrêt du Tribunal fédéral (ATF 2C\_188/2008 précité) ne peuvent être prises en considération. Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral n'a pas remis en cause l'applicabilité de la méthode valaisanne en tant que telle. Il a admis que cette méthode induit un certain schématisme. Toutefois, selon notre Haute Cour, ce schématisme a l'avantage d'assurer l'égalité de traitement entre les personnes travaillant dans la même branche. Par ailleurs, rien n'indique à la lecture de cet arrêt 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.

Dans la présente cause, la commission n'entend pas non plus remettre en cause le principe d'application de la méthode valaisanne mais souligne que cette méthode 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 et à la personne salariée ne fournit pas une autre réponse. La commission considère que pour déterminer le montant admissible des salaires, il faut prendre comme salaire de base le salaire mensuel brut médian qui tient compte non seulement du secteur d'activité commerciale de la société mais aussi du niveau des qualifications du salarié requises pour le poste de travail, de la difficulté des tâches exécutées ainsi que de la formation, de l'ancienneté au sein de l'entreprise, de l'âge, de la position hiérarchique et du nombre d'heures travaillées par semaine. De cette manière, l'activité prépondérante des intéressés dans la société est prise en compte et le salaire qui en résulte conforme à l'usage commercial. C'est à ce salaire de base qu'il faut encore ajouter, selon la méthode valaisanne, une majoration annuelle, en tenant compte du chiffre d'affaires et une majoration annuelle pour la part du bénéfice considéré comme salaire. La prise en compte du salaire de base selon le calculateur OGMT, majoré selon ce qui vient d'être dit, s'inscrit parfaitement dans la méthode valaisanne et ne dénote aucun arbitraire.

Dans le cas de la recourante, qui est active dans le domaine de conseils en gestion d'entreprise (services), il y a lieu de retenir les éléments suivants afin d'appliquer le calculateur de l'OGMT:

<u>Pour Monsieur L</u>		<u>Pour Monsieur C</u>	
Formation:	Université	Université	
Age:	1959	1955	
Position hiérarchique:	Cadre supérieur	Cadre supérieur	
Ancienneté:	6 ans en 2005	6 ans en 2005	
Qualification:	Travaux les plus exigeants	Travaux les plus exigeants	
Nombre d'heures admis:	60	60	

En tenant compte de tous ces éléments, selon le calculateur mis en place par OGMT pour l'année 2006, ainsi que de ceux relatifs à la marche des affaires de la contribuable, le calcul des salaires fiscalement admissibles des deux administrateurs se présente comme suit:

### **Année 2003**

<b>Salaire de base</b>	Salaire médian OGMT	60 heures	Salaire annuel
<b>M. L</b> ___	19'080	28'620	343'440
<b>M. C</b> ___	19'300	28'950	347'400
Total			690'840
Désindexation 102.9/106.8			665'613

### **Tranche de chiffre d'affaires**

Jusqu'à 1 mio	2 %	1'000'000	20'000
Entre 2 et 5 mios	1.8%	523'870	9'430
Au-delà	1.6 %		-
Total			29'430

### **Tranche pour la part du bénéfice**

Bénéfice net déclaré	74'559
Salaires versés	914'280
- Salaire de base	-665'613
- Supplém. en fonction du CA	-29'430
Sous total	293'797
Part au bénéfice (1/3)	97'932

### **Salaires fiscalement admissibles**

Salaire de base	665'613
Supplément en fonction du CA	29'430
Part au bénéfice	97'932
Rémunération maximale	763'545
Salaires effectifs	914'280
<b>Salaires excessifs</b>	<b>121'305</b>

### **Année 2004**

<b>Salaire de base</b>	Salaire médian OGMT	60 heures	Salaire annuel
<b>M. L</b> ___	19'290	28'935	347'220
<b>M. C</b> ___	19'470	29'205	350'460
Total			697'680
Désindexation 104.2/106.8			680'695

---

**Tranche de chiffre d'affaires**

Jusqu'à 1 mio	2 %	1'000'000	20'000
Entre 2 et 5 mios	1.8%	920'743	16'573
Au-delà	1.6 %		-
Total			36'573

**Tranche pour la part du bénéfice**

Bénéfice net déclaré	95'562
Salaires versés	1'152'000
- Salaire de base	-680'695
- Supplém. en fonction du CA	-36'573
Sous total	530'293
Part au bénéfice (1/3)	176'764

**Salaires fiscalement admissibles**

Salaire de base	680'695
Supplément en fonction du CA	36'573
Part au bénéfice	176'764
Rémunération maximale	894'033
Salaires effectifs	1'152'000
<b>Salaires excessifs</b>	<b>257'967</b>

**Année 2005**

<b>Salaire de base</b>	Salaire médian OGMT	60 heures	Salaire annuel
<b>M. L____</b>	19'500	29'250	351'000
<b>M. C____</b>	19'630	29'445	353'340
Total			704'340
Désindexation 105.6/106.8			696'426

**Tranche de chiffre d'affaires**

Jusqu'à 1 mio	2 %	1'000'000	20'000
Entre 2 et 5 mios	1.8%	920'652	16'572
Au-delà	1.6 %		-
Total			36'572

**Tranche pour la part du bénéfice**

Bénéfice net déclaré	221'775
Salaires versés	971'040
- Salaire de base	-696'426
- Supplém. en fonction du CA	-36'572
Sous total	459'817
Part au bénéfice (1/3)	153'272

**Salaires fiscalement admissibles**

Salaire de base	696'426
Supplément en fonction du CA	36'572
Part au bénéfice	153'272
Rémunération maximale	886'270
Salaires effectifs	971'040
<b>Salaires excessifs</b>	<b>84'770</b>

Il s'ensuit que les reprises contestées sur les salaires doivent être rectifiées conformément aux calculs qui précèdent.

En revanche, les montants des salaires nettement supérieur proposé par la recourante, contrevient clairement à la jurisprudence récente du Tribunal fédéral (ATF 2C\_188/2008 susmentionné). En particulier, la commission considère qu'une gratification de 400'000 fr. par année et par administrateur concernée ne trouverait aucune justification commerciale, compte tenu de ses bénéfices réalisés en 2003 (74'559 fr.), en 2004 (95'562 fr.) et en 2005 (221'775 fr.), qu'elle n'aurait pas pu s'expliquer autrement que par la qualité d'actionnaire des bénéficiaires et qu'elle aurait dû être également réintégrée dans le bénéfice imposable.

Il y a lieu de souligner qu'il ne s'agit pas de contraindre la société à limiter les salaires versés aux deux membres de sa direction, mais de distinguer la part de ces salaires justifiée par l'usage commercial, de celle qui ne l'est pas et doit être considérée comme distribution dissimulée de bénéfice. La notion d'usage commercial implique la référence à une moyenne. Plus l'on s'écarte de cette moyenne, plus on s'éloigne de l'idée d'usage, ce qui ne peut se justifier que par l'existence de circonstances qui n'ont pas déjà été prises en considération dans la détermination de la moyenne pertinente. Les éléments qui, selon la recourante, permettraient de retenir des valeurs deux fois supérieures à la moyenne (soit la position des deux administrateurs, à savoir leurs qualifications, leur formation, l'âge, l'ancienneté, la position hiérarchique et la difficulté des tâches qu'ils exécutent) sont précisément ceux qui ont été pris en considération pour déterminer la tranche salariale dont cette moyenne est issue. Il n'y a donc pas de raison de s'écarter de cette dernière.

En outre, la recourante ne peut tirer aucune conclusion du fait que ses deux administrateurs exécutent leurs tâches à l'étranger, dans la mesure où son siège à elle est à Genève, où elle y est assujettie aux impôts de manière illimitée. Dans ces conditions, l'admissibilité fiscale des salaires qu'elle accorde à ces employés-actionnaires ne peut être considérée qu'à l'égard du marché salarial genevois.

Elle ne peut non plus tirer aucune conclusion du fait que ces derniers avaient un salaire plus élevé à l'époque où ils étaient salariés non actionnaires. Il y a lieu de rappeler à cet égard que la branche économique prise en compte dans la détermination du salaire fiscalement admissible doit correspondre à l'activité principale de l'entreprise et non à la profession du salarié. La question d'applicabilité de la méthode valaisanne entre en ligne de compte afin de déterminer la justification commerciale des salaires qu'une société accorde à ses actionnaires-salariés. En d'autres termes, il s'agit là d'un moyen à disposition de l'administration afin qu'elle puisse vérifier si, compte tenu de l'ensemble de sa réalité économique, de la marche de ses affaires et, notamment du résultat réalisé, la société considérée aurait accordé pour la même activité le même salaire à un tiers non actionnaire. La contribuable ne saurait raisonnablement prétendre qu'elle aurait accordé aux deux salariés non actionnaires un salaire correspondant pratiquement à la moitié de son chiffre d'affaire et au risque de subir une perte.

En conclusion, la rémunération fiscalement acceptable pour les deux intéressés est de 763'545 fr. pour l'année 2003, de 894'033 fr. pour l'année 2004 et de 886'270 fr. pour l'année 2005. Or, les salaires portés comme charge dans les comptes 2003 étaient de 914'280 fr., de 1'152'000 fr. dans les comptes 2004 et de 971'040 fr. dans les comptes 2005. La disproportion entre les salaires versés et ceux qui l'auraient été à un tiers ne peut s'expliquer que par la qualité d'actionnaire des intéressés. L'importance de ces prestations, pour une société qui a réalisé un bénéfice net de seulement 74'559 fr. en 2003, de 95'562 fr. en 2004 et de 221'775 fr. en 2005, accordées sans contre-prestations équivalentes, n'a pas pu échapper à la recourante.

7. Au vu de ce qui précède, le recours est admis partiellement en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

## **II. Impôt cantonal et communal**

8. 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. 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 (ATF du 26 octobre 2004, RDAF 2005 II 123, p. 127). En outre, les principes jurisprudentiels applicables en l'espèce sont les mêmes pour l'IFD et l'ICC.
9. Il s'ensuit que les considérations développées ci-dessus pour l'impôt fédéral direct s'appliquent également à l'impôt cantonal et communal. Par conséquent, le recours est également partiellement admis en tant qu'il a trait à l'impôt cantonal et communal.
10. En application des articles 144 alinéa 1 LIFD, 52 alinéa 1 LPFisc, 87 alinéa 1 LPA et 1 et 2 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (RFPA – E 5 10.03), la contribuable, qui succombe pour l'essentiel, est condamnée au paiement d'un émolument réduit s'élevant à 1'500 fr. La contribuable succombant pour l'essentiel, aucune indemnité ne lui est allouée.

**PAR CES MOTIFS**  
**LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS**  
**EN MATIERE ADMINISTRATIVE**

1. déclare les recours A/1022/2007 ICC et A/1023/2007 IFD recevables;
2. les joint sous la procédure A/1022/2007;
3. les admet partiellement;
4. renvoie les dossiers à l'administration pour nouveaux bordereaux IFD et ICC 2003, 2004 et 2005 conformes aux considérants;
5. met à la charge de la recourante un émolument de 1'500 fr.;
6. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité;
7. 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;
8. communique la présente décision à:
  - a. Z\_\_\_ SA, en liquidation;
  - b. l'Administration fiscale cantonale;
  - c. 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

La greffière