RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1663/2025-ICCIFD **ATA/504/2026**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 19 mai 2026

4ème section

dans la cause

A_____ **recourante**
représentée par CONSULTANTS ASSOCIÉS SA, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS **intimées**

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 27 octobre 2025 (JTAPI/1116/2025)

EN FAIT

A. **a.** Inscrite au registre du commerce de Genève depuis le 14 juillet 2008, A_____ a pour but le placement de personnel fixe et temporaire et la location de services, en particulier dans les domaines de l'hôtellerie/restauration et du secteur médical.

B_____ en est l'administrateur unique (avec signature individuelle). C_____ et D_____ en sont les directrices (chacune avec signature individuelle).

b. Pour l'année fiscale 2012, la société a été taxée d'office, sur un bénéfice imposable de CHF 1'000.- (après déduction des pertes reportées de CHF 29'656.-) et sur un capital propre de CHF 262'099.-.

Non contestée, cette taxation est entrée en force.

B. **a.** Le 4 mars 2022, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a ouvert une procédure en rappel d'impôts et soustraction pour les années 2012 et 2015. La société devait remettre ses états financiers 2012. Un délai lui était imparti pour se déterminer.

Selon ses informations, le bénéfice imposable 2012 s'élevait à CHF 158'835.- (après déduction des pertes reportées de CHF 29'656.-). Par ailleurs, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) lui avait communiqué un produit de CHF 30'896.-, résultant de la vente d'un véhicule, que la société n'avait pas comptabilisé en 2015.

b. Le 22 juillet 2022, l'AFC-GE a étendu les procédures précitées aux années 2016 à 2019 et ouvert une procédure de tentative de soustraction pour la période fiscale 2020. Un délai était imparti à la société pour fournir divers documents et se déterminer.

L'AFC-CH l'avait informée de l'octroi à C_____ et D_____ de prestations appréciables en argent, sous forme de salaires excessifs, soit CHF 60'000.- en 2016, CHF 150'000.- en 2017, CHF 240'000.- en 2018 et CHF 240'000.- en 2019.

La société n'a pas donné suite à ces courriers.

c. Le 28 novembre 2022, l'AFC-GE lui a notifié des bordereaux de rappel d'impôts, portant sur l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), et d'amendes pour l'année fiscale 2012.

Compte tenu de la faute intentionnelle (faute d'avoir réagi aux taxations d'office qui étaient manifestement insuffisantes par rapport à sa réelle capacité contributive), la quotité des amendes (ICC et IFD) était fixée à une fois le montant des impôts soustraits.

d. Le 30 décembre 2022, la société a élevé réclamation contre ces bordereaux.

Aucune soustraction d'impôt intentionnelle ou par négligence ne pouvait être retenue à son encontre. Ayant confié sa gestion comptable et fiscale à des

professionnels et étant alors auditée par une société de révision, un manquement tel qu'une taxation d'office n'aurait pas été identifiée et corrigée était inconcevable. Ignorant qu'une taxation d'office avait été notifiée pour la période fiscale 2012, elle était de bonne foi et n'avait jamais cherché à occulter sa réalité financière ou comptable auprès des autorités fiscales.

e. Le 28 août 2023, l'AFC-GE a notifié à la société les bordereaux de rappel d'impôts et d'amendes pour les années fiscales 2016 à 2019, en précisant que les procédures relatives à la période 2015 s'étaient terminées sans suppléments d'impôt et sans amendes.

Les rappels d'impôt étaient fondés sur les reprises annoncées le 22 juillet 2022. Les amendes étaient fixées aux 3/4 des impôts soustraits, compte tenu de la faute intentionnelle et de la bonne collaboration de la société.

f. La contribuable a également contesté les bordereaux précités.

Société « familiale », dirigée et détenue par C_____ et D_____, elle employait près de 150 collaboratrices et collaborateurs (équivalent à plein temps), dont les directrices-actionnaires. Ces dernières assumaient l'entier du « risque entrepreneurial ». Ses résultats découlaient de leurs investissements importants. C_____ et D_____ avaient contribué notablement au développement positif de ses activités à Genève. En particulier, il avait été décidé d'axer et de développer sa stratégie de placement en personnel pour répondre aux besoins particuliers des établissements recevant une clientèle exigeante provenant du Moyen-Orient et des pays du Golfe. Elle avait développé de nouvelles prestations à cette fin qui lui avaient permis de se démarquer de la concurrence. Les prérogatives des directrices avaient augmenté à la suite de la mise en place de cette nouvelle stratégie à long terme.

Elle contestait la qualification de salaire excessif. En application de la méthode dite « valaisanne », le salaire admissible pour chaque directrice s'élevait à un montant de CHF 397'000.-, supérieur à celui qu'elle leur avait effectivement versé. Ce calcul ne tenait pas compte des engagements financiers personnels, des obligations légales ainsi que des autres frais et risques entrepreneuriaux (frais de logement, nourriture, déplacements, voyages ; frais de représentation ; AVS ; garanties personnelles des montants mis en sûreté auprès de la banque au travers du contrat-cadre de crédit de CHF 300'000.- exigés dans ce secteur d'activité ; engagements personnels pour les cautions liées au bail à loyer de ses bureaux pour un montant mensuel de CHF 8'260.-), auxquels les directrices avaient fait face.

Aucune obligation fiscale n'ayant été violée, les amendes devaient être annulées, subsidiairement, leur quotité devait être réduite au minimum légal, faute de volonté de se soustraire à l'impôt. Sa faute devait être qualifiée de faible étant donné que son activité et ses résultats dépendaient des prestations de ses deux directrices. Il ne s'agissait pas d'avantages indus et versés uniquement en raison de leur statut d'actionnaires.

g. Par décision du 25 avril 2025, l'AFC-GE a confirmé les bordereaux d'amende 2012, annulé les bordereaux de rappel d'impôts et d'amendes 2016, rectifié les bordereaux de rappel d'impôts 2017 à 2019 en faveur de la société et réduit la quotité des amendes 2017 à 2019 à la moitié des impôts soustraits.

Selon le calculateur national de salaires en ligne du Secrétariat d'État à l'économie (ci-après : le calculateur SECO), le salaire de base maximum s'élevait à CHF 13'780.-, ce qu'elle admettait pour l'année 2016. En tenant compte des attributions supplémentaires en lien avec le chiffre d'affaires et le bénéfice de l'année 2016, il n'en ressortait aucun salaire excessif, de sorte que la reprise relative à cette année était annulée.

Concernant les années 2017 à 2019, en prenant en compte les particularités de l'activité des directrices, à savoir le placement de personnel hautement qualifié dans le domaine de l'hôtellerie et du luxe, les salaires mensuels suivants (fixés par le SECO) devaient être retenus :

Année	C_____	D_____
2017	14'060.-	14'510.-
2018	14'190.-	14'630.-
2019	15'680.-	15'790.-

En augmentant ces salaires d'une participation au chiffre d'affaires de la société (2% jusqu'à CHF 1'000'000.-, 1.8% entre CHF 1'000'000.- et CHF 5'000'000.- et 1.6% au-delà de 5'000'000.-, dite participation étant doublée pour les sociétés de services afin de tenir compte de la marge brute élevée de ce type de sociétés) et d'une part du bénéfice (1/3 pour les sociétés employant moins de 20 collaborateurs et 1/4 pour les sociétés plus grandes), les parts excessives des salaires versés étaient fixées à :

Année	C_____	D_____
2017	18'213.-	12'849.-
2018	59'542.-	54'250.-
2019	60'761.-	59'429.-

Concernant les amendes de l'année 2012, l'intention était retenue, sans circonstance atténuante ou aggravante. Si la société avait délégué à sa fiduciaire la tenue de sa comptabilité et de ses obligations fiscales, elle n'expliquait pas ce qui l'avait empêchée, sans sa faute, d'en vérifier les activités. Les montants retenus dans le cadre de ses taxations d'office durant plusieurs années étaient manifestement insuffisants au regard de l'activité déployée et de sa capacité contributive. Ses organes pouvaient reconnaître cet état de fait ou du moins l'envisager. En cas de doute sur la capacité de son mandataire à exécuter son mandat, elle aurait pu entreprendre les démarches nécessaires pour changer de représentant et corriger sa situation fiscale.

Pour les amendes des années fiscales 2017 à 2019, elle retenait la négligence au lieu de l'intention. Au vu du nouveau calcul effectué pour déterminer les salaires que pouvaient escompter des cadres supérieures dans le même domaine d'activité, les montants des salaires considérés comme excessifs s'avéraient être moins importants que ceux repris initialement. Ainsi, la quotité de ces amendes était réduite à la moitié des impôts éludés.

C. **a.** Par acte du 12 mai 2025, A_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision, en concluant à son annulation en tant qu'elle portait sur les bordereaux de rappel d'impôts et d'amendes des années fiscales 2017, 2018 et 2019.

b. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours, en produisant son dossier, comprenant notamment ses extraits du calculateur SECO pour le salaire des deux directrices pour les années 2016 à 2019.

c. Par jugement du 27 octobre 2025, le TAPI a rejeté le recours.

La contribuable n'avait fourni aucun élément de preuve concret permettant de retenir que ses deux directrices-actionnaires se trouvaient dans une situation à ce point exceptionnelle qu'il se justifiait de leur appliquer le salaire « supérieur » au lieu du salaire « médian ». Les importantes responsabilités qu'elles assumaient (position hiérarchique et qualification) ainsi que leur expérience (l'ancienneté et l'âge) étaient déjà comprises dans les critères du calculateur SECO, de sorte qu'elles ne suffisaient pas, à elles seules, à justifier la prise en compte du salaire « supérieur ». L'allégation selon laquelle 25% de ses collaborateurs percevraient le salaire « supérieur » n'était étayée par aucun document. Quoi qu'il en fût,

l'application du salaire « médian » était justifiée *in casu* puisque 75% des employés le percevaient, voire percevaient un salaire plus bas.

Les cautions et garanties que les directrices auraient assumées en lieu et place de la société ne relevaient pas de leurs contrats de travail respectifs. Si elles les avaient fournies à titre personnel, cela relevait d'une créance privée qu'elles auraient envers la société. Il n'y avait dès lors pas lieu de les prendre en compte dans la détermination du salaire fiscalement admissible. Rien ne permettait de s'écarter de la jurisprudence en la matière. La participation au chiffre d'affaires et la part au bénéfice devaient être réparties entre les deux directrices.

Il fallait, à tout le moins, retenir la négligence de la société, celle-ci n'ayant effectué aucune démarche pour se renseigner auprès de l'AFC-GE sur le traitement fiscal des rémunérations litigieuses. L'administrateur de la société, lequel semblait maîtriser l'application de la méthode dite valaisanne, devait et pouvait se rendre compte que les salaires versés dépassaient ceux fixés en application de cette méthode. S'il avait estimé qu'un salaire « supérieur » se justifiait, il lui incombait de s'en assurer auprès de l'AFC-GE, ce qu'il n'avait pas fait. La condition subjective de la soustraction fiscale, soit la faute, était également réalisée. La quotité des amendes réduite à la moitié des impôts soustraits ne pouvait être qualifiée d'abusive, étant donné qu'elle tenait compte de la bonne collaboration et d'une faute légère de la société. Cette dernière ne se prévalait d'aucune autre circonstance atténuante supplémentaire qui pouvait justifier que sa peine soit encore diminuée.

D. **a.** Par acte du 4 décembre 2025, A_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, en concluant à son annulation, à l'annulation des bordereaux de rappels d'impôts ICC et IFD « en tant qu'ils s'écartent de son bénéfice imposable déclaré » ainsi que des amendes concernant 2017, 2018 et 2019.

L'approche retenue par l'AFC-GE de l'application de la méthode valaisanne revenait à transformer un outil d'aide à l'appréciation en un mécanisme normatif, sans analyse suffisante des fonctions effectivement exercées, du cumul des responsabilités assumées par les directrices-actionnaires ni de la nature de la rémunération.

Initialement, la recourante avait démontré que, même sans tenir compte du salaire « supérieur », la rémunération des directrices-actionnaires n'était pas surévaluée. Il était crédible de se fonder sur le salaire « supérieur » pour l'application de la méthode dite valaisanne sachant que 25% des salaires étaient compris dans cette fourchette supérieure. Les directrices-actionnaires pouvaient prétendre remplir les critères pour la prise en considération du salaire « supérieur » sachant qu'elles disposaient d'une expérience de plus de 20 ans dans le placement de personnel, qu'elles déployaient également des activités à l'étranger permettant de répondre au besoin de sa clientèle haute gamme tout en plaçant du personnel qualifié pouvant répondre aux attentes élevées dans le domaine de la conciergerie de luxe.

Les directrices-actionnaires n'étaient pas au bénéfice d'un contrat de travail ni rémunérées sur la base d'un salaire fixe pour un poste défini. Leur rémunération, sous forme d'honoraires, découlait d'un contrat de mandat. Elle pouvait ainsi être plus élevée qu'un salaire fixe du fait des différentes responsabilités assumées dans le cadre d'un mandat, des spécificités des fonctions attribuées, de l'expertise spécialisée demandée ainsi que du temps consacré et du rôle joué dans la marche des affaires. Il était souvent d'usage qu'un directeur d'une entreprise familiale ou d'une société cotée reçoive des honoraires plus élevés qu'un salaire en raison de la nature de ses responsabilités stratégiques et de la gestion de l'entreprise. Contrairement à ce qui avait été retenu, les responsabilités et obligations attribuées aux directrices-actionnaires dans le cadre des mandats confiés allaient au-delà d'un contrat de travail ordinaire.

Le risque entrepreneurial concret et la concentration des responsabilités auprès des directrices-actionnaires avaient été sous-estimés. Elles assumaient seules l'ensemble des responsabilités économiques, juridiques et organisationnelles de la société, laquelle employait plusieurs centaines de collaborateurs temporaires et fixes. Le chiffre d'affaires réalisé pour les années 2017 à 2019 s'était élevé en moyenne à plus de CHF 11'600'000.-. Ce degré de concentration du risque et des responsabilités dépassait celui observé dans des entreprises comparables disposant de structures hiérarchiques intermédiaires.

Le mode de calcul et la répartition de la part admissible de rémunération liée au chiffre d'affaires et au bénéfice procédaient d'une « erreur conceptuelle fondamentale ». Le raisonnement retenu par l'AFC-GE venait à introduire un critère étranger à la méthode dite valaisanne, selon laquelle la rémunération admissible d'un dirigeant dépendait du nombre de codirigeants en place. Une telle logique conduisait à pénaliser fiscalement les structures de co-direction, sans base légale ni fondement méthodologique. Une entreprise dirigée par deux personnes assumant des responsabilités équivalentes verrait ainsi la rémunération admissible de chacune d'elles mécaniquement réduite de moitié, indépendamment de leurs fonctions effectives, ce qui était contraire tant au principe de l'égalité de traitement qu'à la finalité de la méthode valaisanne. Dans la jurisprudence citée par le TAPI (arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2008 du 19 août 2008), le Tribunal fédéral ne s'était pas prononcé sur le bien-fondé de la répartition du supplément en fonction du chiffre d'affaires et de la part du bénéfice entre deux directeurs-actionnaires ni sur la répartition de l'enveloppe globale entre plusieurs directeurs-actionnaires. La recourante n'avait alors pas contesté la méthodologie consistant à partager entre les deux directeurs-actionnaires le supplément en fonction du chiffre d'affaires et la part au bénéfice.

Aucun rappel d'impôt pour les années 2017 à 2019 ne devant être prononcé *in casu*, les amendes devaient être annulées. Quand bien même un rappel d'impôt devait avoir lieu, elle n'avait pas commis de faute, même par négligence, compte tenu de la difficulté d'appréciation de tels éléments concernant la rémunération fiscalement

acceptable pour des directeurs-actionnaires. Le fait que l'AFC-GE avait également revu sa position initiale dans ce dossier tendait à démontrer qu'une marge d'appréciation existait et était défendable. Sur la base du même contrat de mandat et de la même rémunération, l'AFC-GE avait admis la rémunération des directrices-actionnaires pour l'année 2016. Affirmer que cette rémunération n'était plus acceptable pour les années suivantes sur la base de l'application d'une simple formule mathématique n'était pas défendable.

Étaient notamment joints un document détaillant le nombre et la répartition de ses employés (temporaires/fixes), ainsi que la masse salariale y relative, et un document indiquant l'évolution de son chiffre d'affaires pour les années 2017 (CHF 11'930'731.-), 2018 (CHF 12'033'824.-) et 2019 (CHF 10'913'485.-).

b. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Même si 25% des salariés de la société bénéficiaient d'un salaire plus élevé que le salaire de base médian, 75% d'entre eux gagnaient soit autant, soit moins que celui-ci. Le salaire de base médian représentait bien la moyenne à prendre en compte, étant précisé qu'il s'avérait plus favorable à la recourante si 75% des employés percevaient un salaire inférieur.

La question litigieuse consistait à déterminer si les rémunérations des deux directrices-actionnaires étaient conformes au principe de pleine concurrence. Or, la rémunération était supérieure à celle qui aurait été versée à un tiers indépendant pour la même activité, de sorte que la recourante n'avait pas respecté le principe de pleine concurrence. La part de cette rémunération dépassant celle qui aurait été versée à un tiers indépendant constituait une prestation appréciable en argent consentie par la recourante à ses deux directrices-actionnaires. La qualification par les parties du contrat sur la base duquel cette prestation appréciable en argent avait été versée n'était pas déterminante, étant précisé que les allégations relatives au contrat de mandat et au contenu de celui-ci n'étaient pas démontrées.

Le paiement des charges sociales relatives aux employés de la société et de l'impôt à la source constituait une obligation légale typiquement incluse dans un mandat d'administrateur ou de directeur de société. La définition du profil salarial dans le calculateur du SECO tenait compte de plusieurs paramètres à sélectionner. Ceux choisis en l'espèce, en particulier la position « cadre supérieur » et le groupe « directeurs et cadres de direction », tenaient déjà compte des obligations et responsabilités typiques d'un administrateur ou directeur de société, lesquelles ne dépendaient pas du nombre d'employés de ladite société. Quand bien même la recourante aurait employé plusieurs centaines de personnes entre 2015 et 2019, cela ne l'autorisait pas à verser à ses deux directrices-actionnaires une rémunération supérieure à celle qui aurait été versée à un tiers indépendant pour la même activité. La fourniture d'une caution ou d'une garantie ne constituait pas une prestation découlant du contrat de travail, voire de mandat, conclu par les deux directrices-actionnaires avec la recourante.

Si la méthode valaisanne avait pour but de déterminer un salaire admissible au cas par cas, cela impliquait que la part supplémentaire au chiffre d'affaires et au bénéfice de la société devait être répartie entre les employés-actionnaires concernés. Le chiffre d'affaires et le bénéfice d'une société résultant du travail de tous ses employés, et pas seulement de l'un de ses employés-actionnaires, il était nécessaire de répartir la part admissible au chiffre d'affaires et celle au bénéfice de la société entre les employés-actionnaires concernés. Le salaire admissible ainsi calculé devait ensuite être comparé aux salaires effectivement versés aux employés-actionnaires concernés, pour déterminer la part excessive de ces salaires. Elle avait calculé les parts excessives des salaires perçus par les deux directrices-actionnaires, de la même manière que le Tribunal fédéral l'avait fait dans l'arrêt 2C_188/2008 précité pour déterminer les parts excessives des salaires des deux administrateurs-actionnaires concernés. Dans ses calculs, la recourante ajoutait, à chaque salaire de base, la part au chiffre d'affaires et la part au bénéfice admissible pour la totalité des employés, sans répartir ces parts au chiffre d'affaires et au bénéfice, entre les employés-actionnaires concernés. Cette méthode de calcul était erronée, car elle aboutissait à rendre fiscalement admissible pour l'employé-actionnaire concerné une part de salaire correspondant à une part du chiffre d'affaires et du bénéfice de la société, qui n'avait pas été générée par son activité personnelle, mais par celle des autres employés de la société.

Il était justifié de retenir une faute par négligence dans la mesure où il incombait à la société de signaler dans sa déclaration toute incertitude relative à un élément de fait ainsi que de présenter ces derniers de manière complète et correcte.

c. Dans sa réplique, la recourante a relevé que dans son cas particulier, le partage arithmétique de la part variable revenait à traiter comme substituables deux personnes qui, dans les faits, exerçaient un mandat conjoint mais non interchangeable, avec une implication personnelle continue et un rôle d'apporteur d'affaires commun, ce que la méthode valaisanne, conçue à l'origine pour des structures plus classiques, ne visait pas à pénaliser.

d. Sur quoi, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Le litige porte sur la reprise dans le bénéfice au titre de salaires excessifs, opérée par l'AFC-GE dans le cadre de la taxation ICC et IFD 2017, 2018 et 2019 de la recourante.

2.1 La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 ; ATA/1369/2021 du 14 décembre 2021 consid. 2d).

2.2 Les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/191/2020 du 18 février 2020 consid. 4b).

L'objet du litige concernant l'ICC et l'IFD 2017, 2018 et 2019 de la recourante, la cause est régie par le droit en vigueur durant ces périodes, à savoir, s'agissant de l'IFD, par les dispositions de la LIFD et, pour ce qui est de l'ICC, par celles de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15).

3. La recourante conteste la reprise des salaires versés à ses deux directrices-actionnaires en 2017, 2018 et 2019 et, ainsi, le montant de son bénéfice imposable déterminé par l'AFC-GE, confirmée par le TAPI.

3.1.1 Selon l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net.

Celui-ci comprend notamment tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat qui ne servent pas à couvrir les 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 (art. 58 al. 1 let. b *in fine* LIFD).

3.1.2 Les cantons doivent imposer l'ensemble du bénéfice net, y compris les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats (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).

À teneur de l'art. 12 let. a et h LIPM, sont notamment considérés comme bénéfice net imposable le bénéfice net, tel qu'il résulte du compte de pertes et profits, les tantièmes, ainsi que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial.

3.2 Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice constitutive de prestation appréciable en argent lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont remplies : 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 ou la 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 les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_181/2020 du 10 août 2020 consid. 5.2). Il convient ainsi d'examiner si la prestation aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, soit si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence (« *dealing at arm's length* » ; ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 57 consid. 2.2).

Les prestations appréciables en argent peuvent apparaître de diverses façons. Le versement d'un salaire disproportionné accordé à un actionnaire-directeur constitue une situation classique de distribution dissimulée de bénéfice (arrêts du Tribunal fédéral 2C_660/2014 et 2C_661/2014 du 6 juillet 2015 consid. 6.1 ; 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 consid. 3.1 et les références citées ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5e éd., 2021, p. 276 n. 52). En particulier, le versement au directeur et actionnaire unique de la société, au bénéfice certes d'une longue expérience, mais qui dirige une petite société, d'une rémunération dépassant de plus de CHF 100'000.- le salaire moyen supérieur versé dans la branche, peut être qualifié d'excessif et justifier une reprise pour distribution dissimulée de bénéfice (arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 précité consid. 3.2). La société augmente de manière artificielle ses charges en versant une rémunération excessive. Aussi, un salaire excessif est simplement une forme de prestation appréciable en argent (Emily MELLER/Jessica SALOM, Le salaire excessif en droit fiscal suisse, RDAF 2011 II 105 ss, p. 111).

En présence d'une prestation appréciable en argent, les conséquences fiscales sont multiples. L'autorité fiscale réintégrera la prestation dans les bénéfices imposables de la société (Xavier OBERSON, *op. cit.*, p. 276 n. 53).

3.3 Dans le domaine des prestations appréciables en argent, telles que des distributions dissimulées de bénéfice, il appartient à l'autorité fiscale d'apporter la preuve que la société a fourni une prestation et qu'elle n'a pas obtenu de contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante ; si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment d'indices révélant l'existence d'une telle disproportion, il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires (arrêts du Tribunal fédéral 2C_207/2019 du 16 juillet 2019 consid. 4.2 ; 2C_1157/2016 du 2 novembre 2017 consid. 4.2.3). Par ailleurs, une fois qu'un fait est tenu pour établi, la question du fardeau de la preuve ne se pose plus (ATF 137 III 226 consid. 4.3). Les autorités doivent en effet pouvoir s'assurer que seules des raisons commerciales, et non les rapports personnels et économiques étroits entre la société et le bénéficiaire de la prestation, étaient déterminantes pour le choix de la prestation présentant un caractère insolite (arrêt du Tribunal fédéral 2C_18/2011 du 31 mai 2011 consid. 5.2 et les références citées ; ATA/222/2019 du 5 mars 2019 consid. 7).

3.4 Bien qu'il n'appartienne pas à l'AFC-GE 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 précité consid. 3.1 et 3.3 ; Emily MELLER/Jessica 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 (Emily MELLER/Jessica SALOM, *op. cit.*, p. 112). Parmi les critères pertinents, figurent notamment 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_660/2014 et 2C_661/2014 précités consid. 6.1 ; 2C_209/2013 du 16 janvier 2014 consid. 3.1 et les références citées).

3.4.1 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. Pour arrêter la rémunération à prendre en considération, un salaire de base est déterminé ; il est augmenté d'une participation au chiffre d'affaires et au bénéfice. Cette méthode prend ainsi en compte dans le calcul de la rémunération l'implication des salariés actionnaires dans la bonne marche de l'entreprise et, pour une part au moins, leur activité en qualité d'apporteurs d'affaires (ATA/144/2022 du 8 février 2022 consid. 7c).

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 CHF 1'000'000.-, 0.9 % jusqu'à CHF 5'000'000.- 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 du bénéfice (1/3 pour les sociétés employant moins de vingt collaborateurs et 1/4 pour les entreprises plus grandes ; ATA/144/2022 du précité consid. 7c et les références citées ; Emily MELLER/Jessica SALOM, *op. cit.*, p. 118).

3.4.2 La chambre de céans a admis à plusieurs reprises, 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'Observatoire genevois du marché du travail (ci-après : OGMT), reposant sur des salaires bruts totaux, toutes prestations comprises. Elle a relevé que les données de l'OGMT devaient être considérées comme objectives et conformes aux méthodes de calcul préconisées par le Tribunal fédéral (ATA/480/2016 du 7 juin 2016 consid. 8e ; ATA/485/2013 du 30 juillet 2013 ; ATA/674/2011 du 1er novembre 2011 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010). En outre, le recours à un tel instrument aboutissait à établir un salaire fixé au maximum de la fourchette des rémunérations possibles (ATA/480/2016 précité consid. 8e et les références citées).

Après examen de la casuistique relative au salaire de l'échelle du calculateur de l'OGMT, la chambre administrative a retenu que la jurisprudence prévoyait l'application du salaire supérieur de l'échelle du calculateur de l'OGMT uniquement à des cas manifestement exceptionnels. Cette solution, même schématique, permet de respecter l'égalité de traitement et est admissible en matière fiscale. Dans

l'analyse des éléments particuliers, une approche globale reprenant l'ensemble des circonstances doit être utilisée. Les seules responsabilités importantes ne suffisent pas à justifier la prise en compte du salaire du troisième quartile. Cet aspect est d'ailleurs en partie contenu dans les critères du calculateur de l'OGMT (position hiérarchique et qualification), tout comme l'expérience à travers l'ancienneté et l'âge, même si c'est de manière très imparfaite (ATA/300/2014 du 29 avril 2014 consid. 5 et les références citées).

Depuis mars 2019, le calculateur national des salaires, publié en ligne (https://entsendung.admin.ch/Calculateur-de-salaires/lohnberechnung) par le SECO, a remplacé le calculateur de l'OGMT. Ce nouvel outil permet d'obtenir à la fois des résultats spécifiques au marché du travail genevois ainsi que pour l'ensemble de la Suisse. Comme son prédécesseur genevois, le calculateur national des salaires repose sur un modèle statistique établi à l'aide des données de l'enquête suisse sur la structure des salaires, menée tous les deux ans par l'office fédéral de la statistique auprès d'un échantillon d'entreprises. La dernière enquête reflète la situation du secteur privé en 2022.

3.4.3 Le Tribunal fédéral a confirmé son application dans la mesure où elle condusait à un résultat exempt d'arbitraire, adapté aux circonstances du cas d'espèce (arrêts du Tribunal fédéral 2C_421/2009 et 2C_188/2008 précités). La « méthode valaisanne » a reçu l'aval de l'AFC-CH et son application a été entérinée par la jurisprudence cantonale (ATA/144/2022 précité consid. 7b et les références citées).

3.4 Selon la maxime inquisitoire, qui prévaut en particulier en droit public, l'autorité définit les faits pertinents et ne tient pour existants que ceux qui sont dûment prouvés ; cette maxime oblige notamment les autorités compétentes à prendre en considération d'office l'ensemble des pièces pertinentes qui ont été versées au dossier. Elle ne dispense pas pour autant les parties de collaborer à l'établissement des faits ; il incombe à celles-ci d'étayer leurs propres thèses, de renseigner le juge sur les faits de la cause et de lui indiquer les moyens de preuves disponibles, spécialement lorsqu'il s'agit d'élucider des faits qu'elles sont le mieux à même de connaître (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_649/2020 du 10 novembre 2020 consid. 6.4).

En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; ATA/1239/2021 du 16 novembre 2021 consid. 5a ; ATA/1223/2020 du 1er décembre 2020 consid. 3c).

Par ailleurs, l'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les

indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire. Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (ATA/1239/2021 précité consid. 5b et les références citées).

3.5 En l'occurrence, le point litigieux est le montant des salaires des directrices-actionnaires de la recourante pour calculer l'éventuel montant de la reprise au titre de salaires excessifs pour les exercices 2017, 2018 et 2019. À cet égard, la recourante soulève trois problématiques : une application « excessivement abstraite » de la « méthode valaisanne » à son cas (prise en considération du salaire « supérieur » au lieu du salaire « médian » et de contrats de mandat au lieu de contrats de travail), une sous-estimation du risque entrepreneurial concret et de la concentration des responsabilités, ainsi qu'une « erreur conceptuelle » relative au calcul de la participation au chiffre d'affaires et au bénéfice.

3.5.1 Le principe de l'utilisation du calculateur SECO n'est pas remis en question par les parties. En revanche, la recourante fait valoir que l'AFC-GE aurait dû se fonder sur le salaire « supérieur » pour l'application de la « méthode valaisanne » afin de tenir compte du fait que 25% des salaires étaient compris dans cette fourchette supérieure, de même que de l'expérience des directrices-actionnaires dans leur domaine et des activités déployées par celles-ci. Dans ce contexte, leur rémunération sous forme d'honoraires selon des contrats de mandat était justifiée par leurs responsabilités et leur investissement personnel et financier dans le développement des affaires de la recourante. Cela avait pour conséquence qu'elles assumaient un risque entrepreneurial important, confirmé par le chiffre d'affaires réalisé et le nombre d'employés.

La recourante se contente de dénoncer la manière dont le calculateur SECO a été appliqué, sans aucunement étayer ses allégations par des éléments de preuve, alors que le fardeau de la preuve lui incombe exclusivement en la matière. Force est notamment de constater qu'elle n'a pas produit les contrats de ses directrices-actionnaires, qui auraient permis de comprendre selon quelles modalités leur rémunération a été calculée. Elle n'a pas non plus produit d'élément de preuve permettant d'étayer, au-delà du simple chiffre d'affaires qu'elle réalise – élément qui ne saurait de toute évidence suffire (ATA/466/2014 du 24 juin 2014 consid. 6) –, le caractère « manifestement exceptionnel » des fonctions occupées par les directrices-actionnaires. En particulier, la production du cahier des charges, d'un descriptif des fonctions et rôles des directrices-actionnaires au sein de la recourante aurait permis de déterminer précisément ce qu'il en était, ce qui n'a pas été fait, malgré plusieurs échanges d'écritures. Certes, la recourante a allégué employer plus de 100 personnes. Cet élément de fait n'est toutefois pas suffisant pour démontrer que 25% d'entre eux percevraient un salaire « supérieur ». De plus, cette allégation

n'indique pas si les 75% des employés restant percevraient un salaire « médian » ou « inférieur ».

À l'inverse, l'AFC-GE, qui ne conteste pas que les deux directrices-actionnaires occupent des fonctions importantes en termes de responsabilités, a produit le détail de l'évaluation effectuée à l'aide du calculateur SECO. Il en ressort que les éléments suivants ont été pris en considération pour chacune des deux directrices-actionnaires : le placement privé et la location de services à titre de branche économique, l'âge et les années de service (ces facteurs ayant été adaptés pour chaque année fiscale concernée), la position de cadre supérieur au sein de l'entreprise ainsi que le groupe de professions relatif aux « directeurs et cadres de direction, production et services spécialisés » avec une durée hebdomadaire de 55 heures de travail.

Sans nier les compétences, les responsabilités et l'implication desdites directrices dans le développement et les affaires de la recourante, il n'apparaît pas, au vu des éléments qui précèdent, que celles-ci déploieraient une activité à ce point exceptionnelle qu'elle justifierait la prise en considération du salaire « supérieur ».

Le fait que celles-ci aient pris en parallèle des engagements financiers en faveur de la recourante, lesquels ne sont pas inhérents en tant que tels à leur fonction, ne saurait être pris en considération dans ce cadre. Ceux-ci, à savoir des contrats de cautionnement et de garantie, sont soumis à des rapports de droit privé distincts.

3.5.2 En outre, la recourante estime que la part de chaque directrice-actionnaire du chiffre d'affaires devrait être calculée de manière globale et non pas en fonction du nombre de codirigeants.

Ce faisant, la recourante perd de vue que la « méthode valaisanne » utilisée vise à déterminer les salaires fiscalement admissibles des salariés actionnaires. Dans cette mesure, elle n'arrête pas le montant de la rémunération au seul salaire de base, mais l'augmente d'une participation au chiffre d'affaires et au bénéfice. Cette méthode prend ainsi 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. Les critiques de la recourante à cet égard tombent ainsi à faux (ATA/25/2013 du 15 janvier 2013 consid. 9b).

Sur ce point, les parties se réfèrent à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2008 au sujet duquel leur interprétation diverge. Si, tel que le soutient la recourante, la question de la répartition du chiffre d'affaires et du bénéfice entre l'administrateur-président et l'administrateur-secrétaire de la société n'a pas été examinée par le Tribunal fédéral, faute d'avoir été contestée, il n'en demeure pas moins qu'il était précisément admis par les parties que les parts du chiffre d'affaires et du bénéfice devaient être divisées en fonction du nombre de salariés concernés, soit deux. Ces éléments ressortent expressément des faits alors retenus par le Tribunal fédéral (consid. F).

Ainsi, c'est à bon droit que l'AFC-GE a retenu que la recourante avait procédé à une distribution dissimulée de bénéfice en octroyant des salaires excessifs à ses directrices-actionnaires et qu'il convenait d'ajouter au bénéfice net imposable des périodes fiscales 2017, 2018 et 2019 la différence entre les salaires versés et ceux admissibles fiscalement.

4. La recourante conteste également le principe et le montant des amendes.

4.1 Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende (art. 175 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc).

Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier. Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (arrêts du Tribunal fédéral 9C_171/2024 du 8 novembre 2024 consid. 8.3.1 ; 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 9.1 et 11 ; 2C_874/2018 du 17 avril 2019 consid. 10.1).

La violation d'une obligation légale peut notamment résulter du fait de remplir sa déclaration fiscale de manière non conforme à la vérité et non complète, en violation de l'art. 124 al. 2 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 9.4.2 et les références citées), étant précisé que le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD, 42 al. 1 LHID et 31 al. 1 LPFisc).

4.2 Celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni d'une amende (art. 176 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 2 LHID ; art. 70 al. 1 LPFisc).

En cas de tentative, le comportement illicite réprimé correspond, sur le plan objectif, à celui de la soustraction fiscale, mais l'autorité de taxation découvre, avant l'entrée en force de la décision de taxation, que les renseignements fournis sont inexacts (arrêt du Tribunal fédéral 2C_81/2022 du 25 novembre 2022 consid. 10.1).

4.3 La soustraction consommée est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence alors que la tentative de soustraction suppose un agissement intentionnel (arrêt du Tribunal fédéral 2C_81/2022 précité consid. 10.2 ; ATA/644/2025 du 10 juin 2025 consid. 3.2).

4.3.1 L'intention implique que le contribuable agit avec conscience et volonté (art. 12 al. 2 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0, applicable par renvoi combiné des art. 333 al. 1 et 104 CP). La conscience implique que l'auteur a acquis la connaissance des faits de telle manière que l'on puisse dire qu'il savait, mais il n'est pas nécessaire qu'il tienne l'existence ou la survenance d'un fait pour certaine ; il suffit qu'il la considère comme sérieusement possible (Bernard CORBOZ, in Robert ROTH/Laurent MOREILLON [éd.], Commentaire romand -

Code pénal I, art. 1-110 CP, 2009, n. 31 et 33 *ad* art. 12 CP). Le comportement intentionnel est considéré comme prouvé lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient du caractère erroné ou incomplet des indications fournies. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a voulu tromper les autorités fiscales, afin d'obtenir une taxation plus favorable, cette présomption ne se laissant pas renverser facilement, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (arrêts du Tribunal fédéral 2C_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 6.4.1 ; 2C_1066/2018 du 21 juin 2019 consid. 4.1). Le dol éventuel suffit pour retenir l'intention : il suppose que l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins parce qu'il s'en accommode au cas où celui-ci se produirait (art. 12 al. 2 2e phr. CP ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1073/2018 du 20 décembre 2019 consid. 17.3.1 ; 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.2 ; 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 9.2). Lorsque le contribuable n'a pas transmis de déclaration d'impôt pour la période concernée, alors qu'il était tenu de le faire, l'examen de l'intention revient à se demander s'il était conscient de son obligation de déposer une déclaration d'impôt, ou s'il pouvait, de bonne foi, considérer qu'il n'était pas tenu de le faire. Si, au vu de la situation du contribuable et des circonstances concrètes, tel n'est pas le cas, il faut admettre que l'intéressé a volontairement cherché à échapper à toute imposition, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel (arrêt du Tribunal fédéral 2C_553/2018 du 18 juin 2019 consid. 5.4.3 ; ATA/644/2025 précité consid. 3.2.1).

4.3.2 La notion de négligence au sens des art. 56 LHID et 69 LPFisc est identique à celle de l'art. 12 CP : commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle. Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_874/2018 du 17 avril 2019 consid. 10.1.3 ; ATA/1138/2025 du 14 octobre 2025 consid. 10.3.2).

4.4 S'agissant de savoir si une tentative de soustraction est intentionnelle ou procède d'une négligence non punissable, l'importance des montants en cause joue un rôle non négligeable, dès lors que l'absence d'un montant sur la déclaration d'impôt peut d'autant plus difficilement échapper au contribuable que la somme est élevée (arrêts du Tribunal fédéral 9C_226/2024 du 27 janvier 2025 consid. 8.1.2 ; 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.2). Selon la jurisprudence, la conformité du comportement du contribuable à ses obligations légales s'examine de manière objective et non suivant la représentation subjective que celui-ci avait des événements à l'époque. En outre, les administrés ne sauraient se prévaloir de leur méconnaissance du droit (ATF 126 V 308 consid. 2b ; arrêt du Tribunal fédéral

8C_716/2010 du 3 octobre 2011 consid. 6 ; ATA/571/2025 du 20 mai 2025 consid. 5.2 et l'arrêt cité).

4.5 Lorsqu'il mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt, le contribuable n'est pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales, mais doit supporter les inconvénients d'une telle intervention ; il répond en particulier des erreurs de l'auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement ou dont il ne contrôle pas l'activité, du moins s'il était en mesure de reconnaître ces erreurs (arrêts du Tribunal fédéral 2C_814/2017 du 17 septembre 2018 consid. 9.4 ; 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.5 et les références citées, *in* RDAF 2012 II 324). Pour retenir l'intention, à tout le moins par dol éventuel, il faut toutefois que le contribuable ait pu reconnaître le caractère erroné de la déclaration fiscale s'il avait agi avec la diligence requise et qu'il ait ainsi été en mesure de la faire corriger (arrêts du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.3 ; 2C_908/2011 précité consid. 3.5 et les références citées, *in* RDAF 2012 II 324).

4.6 En cas de soustraction consommée, l'amende est, en règle générale, fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc). L'art. 175 LIFD est plus contraignant que le CP dès lors qu'il dispose que l'amende équivaut en règle générale, c'est-à-dire en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières de nature à influer sur la peine, au montant de l'impôt soustrait (Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, *op. cit*., n. 44 *ad* art. 175 et la référence citée).

Le montant de l'impôt soustrait constitue le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité (ATA/182/2024 du 6 février 2024 consid. 11.1 et l'arrêt cité).

La quotité précise de l'amende doit être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du CP. Ainsi, conformément à l'art. 106 al. 3 CP, l'amende doit être fixée en tenant compte de la situation de l'auteur, afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principes régissant la fixation de la peine, tels que prévus à l'art. 47 CP, s'appliquent. En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur. Les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1).

Le Tribunal fédéral considère que la bonne collaboration du contribuable dans le cadre la procédure en soustraction d'impôt constitue un élément permettant de réduire la peine (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2). Il en va de même de l'écoulement d'un temps relativement long entre l'acte et sa découverte, durant lequel le contribuable s'est comporté correctement à l'égard du fisc (ATA/182/2024 précité consid. 11.2 ; Pietro

SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], *op. cit.*, n. 47 *ad* art. 175 LIFD et les références citées).

4.7 Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales, qui doivent faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi, disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende, l'autorité de recours ne censurant que l'abus du pouvoir d'appréciation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 7.2.1 ; ATA/182/2024 précité consid. 11. 3 et l'arrêt cité).

4.8 En l'espèce, la recourante estime n'avoir commis aucune faute, même par négligence, vu la difficulté d'apprécier les éléments concernant la rémunération fiscalement acceptable pour ses directrices actionnaires.

Avec la recourante, il faut admettre que l'AFC-GE est elle-même revenue sur son appréciation pour l'année fiscale 2016, à la suite de laquelle elle a réduit le montant des amendes pour les années 2017 à 2019 à la moitié des impôts soustraits.

Toutefois, il ressort du dossier qu'entre les années 2016 et 2019, le salaire des directrices-actionnaires de la recourantes a augmenté de manière significative, sans que cette augmentation soit proportionnelle à celle du chiffre d'affaires de la recourante.

En dépit de cette augmentation substantielle du salaire des directrices-actionnaires, la recourante ne s'est pas enquise auprès de l'AFC-GE de son admissibilité fiscalement ni n'a attiré l'attention de celle-ci à ce sujet. Or, il appartenait à son administrateur de s'assurer que les rémunérations litigieuses pouvaient valablement être considérées comme des salaires « supérieurs ».

Dès lors que la condition de la faute, fût-ce par négligence, était réalisée, l'AFC-GE était fondé à infliger des amendes à la recourante.

En tenant compte de la bonne collaboration de cette dernière, elle en a fixé le montant à la moitié des impôts soustraits, ce qui, conformément aux considérants qui précèdent, se rapproche du minimum applicable en cas de faute légère.

Par conséquent, il ne saurait être reproché à l'AFC-GE d'avoir abusé de son pouvoir d'appréciation en la matière.

Mal fondé en tous points, le recours sera rejeté.

5. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 4 décembre 2025 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 27 octobre 2025 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge d'A_____ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature de la recourante ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession de la recourante, invoquées comme moyens de preuve, doivent être jointes à l'envoi ;

communique le présent arrêt à CONSULTANTS ASSOCIÉS SA, mandataire de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Michèle PERNET, présidente, Florence KRAUSKOPF, Jean-Marc VERNIORY, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :	la présidente siégeant :
J. PASTEUR	M. PERNET

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :