

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3575/2010-ICCIFD

ATA/346/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 13 mai 2014

1^{ère} section

dans la cause

A _____ SA

représentée par Arkion SA, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
22 avril 2013 (JTAPI/466/2013)**

EN FAIT

- 1) A_____ SA (ci-après : A_____ ou la société) est une société anonyme enregistrée au registre du commerce du canton de Genève depuis le 12 novembre 1981. Elle a pour but social toutes opérations financières, immobilières et commerciales se rattachant à la gestion, à la surveillance, à l'administration ou l'acquisition d'intérêts constituant la fortune des personnes physiques ou morales. Son siège social est à Genève.

En 2008, elle avait pour administrateurs Monsieur B_____ qui en était le président, Monsieur C_____, Monsieur D_____ et Monsieur E_____. Madame F_____ était la directrice de la société. Le capital-actions de cette dernière était divisé en pourcentage entre les actionnaires. M. E_____ possédait 44 % des actions, M. C_____ 43 %, M. D_____ 8 %, Mme F_____ 3 %, M. B_____ 1,5 % et Monsieur G_____ 0,5 %.

- 2) Dans sa déclaration fiscale pour l'année 2008 adressée à l'Administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), la société a déclaré un bénéfice net imposable de CHF 835'710.- tant pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) que pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD). A l'appui de sa déclaration, elle a annexé une copie de ses comptes 2008.
- 3) Par courrier du 29 mai 2009, l'AFC-GE lui a imparti un délai au 29 juin 2009 pour lui remettre toutes les explications utiles concernant l'activité exacte déployée par MM. C_____, D_____, E_____, B_____ et par Mme F_____. Elle lui demandait en outre de lui indiquer la base du calcul ayant permis de fixer leurs salaires, de lister tous les actionnaires et leur part de pourcentage d'actions, ainsi que de lui fournir une copie des certificats de salaire y relatifs.
- 4) Par courrier non daté, M. B_____ a communiqué à l'AFC-GE les informations demandées et transmis les documents requis, desquels il ressortait les éléments suivants :

C_____	Administrateur Gérant senior	Taux d'activité 20%	Capital-actions 43 %
D_____	Administrateur Gérant senior	Taux d'activité 100%	Capital-actions 8 %
E_____	Administrateur Gérant senior	Taux d'activité 40%	Capital-actions 44 %
F_____	Directrice Gérante senior Responsable LBA	Taux d'activité 100%	Capital-actions 3 %
B_____	Administrateur Gérant senior Responsable administration	Taux d'activité 100%	Capital-actions 1,5 %
G_____	-	-	Capital-actions 0,5 %

5) Par bordereaux de taxation du 13 août 2009 pour l'ICC et l'IFD, l'AFC-GE a retenu un bénéfice net de CHF 1'514'713.-, soit un montant de CHF 835'710.- déclaré par la société auquel venait s'ajouter CHF 679'003.- de salaires excessifs non admis fiscalement. En annexe de ces décisions figurait la feuille de calcul des salaires excessifs selon la « méthode valaisanne ».

6) Le 11 septembre 2009, la société, par le biais de son mandataire, a élevé réclamation contre les décisions de taxation du 13 août 2009 et a demandé à l'AFC-GE de rétablir le bénéfice imposable à la somme initiale de CHF 835'710.-.

La « méthode valaisanne », appliquée par l'AFC-GE, était contestée. La méthode de calcul des salaires de la société était utilisée depuis plus de dix ans et était basée sur une rémunération fixe et un bonus lié à la performance des portefeuilles gérés par les gestionnaires. Les détails de ladite méthode seraient transmis à l'autorité par courrier séparé.

7) Le 17 septembre 2009, l'AFC-GE a accusé réception de la réclamation de la société et l'a informée qu'une décision sur réclamation serait prise ultérieurement. Elle lui a en outre rappelé que la réclamation avait un effet suspensif, toutefois la somme reconnue devait être versée conformément aux échéances prévues par la loi, indépendamment de la réclamation ou de tout recours ultérieur. Ce principe était valable tant pour l'ICC que pour l'IFD.

8) Par courrier du 23 septembre 2009, la société a complété sa réclamation du 11 septembre 2009.

Les salaires des « arrivants » étaient fixés selon la dernière rémunération versée par l'employeur précédent. Le bonus ou la gratification étaient versés en fonction des performances de chaque gestionnaire sur son portefeuille. Il y avait un alignement des salaires sur les rémunérations bancaires avec une prime supplémentaire liée à l'ancienneté, à l'apport de nouveaux clients et aux qualifications de la personne.

Dans les neuf dernières années, la masse salariale avait oscillé entre CHF 2'300'000.- et CHF 3'100'000.- pour des bénéficiaires avant impôts s'élevant de CHF 1'120'864.- à CHF 1'125'579.-. Les jeunes cadres avaient bénéficié de fortes hausses de salaires compte tenu de la pérennité de la société. Ces derniers représentaient un faible pourcentage de l'actionnariat.

A l'appui de ses propos, la société a annexé les comptes et les registres des actionnaires des dernières années.

- 9) Par deux décisions sur réclamation du 30 septembre 2010, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation et a rectifié les taxations ICC et IFD en conséquence.

Concernant la « méthode valaisanne », le Tribunal fédéral dans un arrêt du 19 août 2008 avait validé l'applicabilité de cette méthode de calcul qui permettait de déterminer la rémunération appropriée d'un salarié-actionnaire et partant la portion de rémunération requalifiable comme prestation appréciable en argent (distribution dissimulée de bénéfice). Cette méthode n'avait pas été jugée arbitraire, si bien que les critiques générales à son encontre ne pouvaient être reçues.

Le calcul des salaires admissibles devait néanmoins s'effectuer au moyen du calculateur de salaire en ligne de l'Observatoire genevois du marché du travail (ci-après : OGMT), qui se fondait sur les données statistiques du secteur privé pour le canton et prenait en compte le salaire médian standardisé dans la branche économique concernée, le niveau de qualifications requises pour le poste de travail, la difficulté des tâches exécutées, la formation, l'ancienneté, l'âge et la position hiérarchique du salarié concerné. Les décisions de taxation initiales n'ayant pas été calculées sur cette base, elles devaient être revues.

Suite à l'application de la « méthode valaisanne », le montant des salaires excessifs se chiffrait ainsi à CHF 502'015.- en lieu et place des CHF 679'003.- initialement retenus. Ainsi, le bénéfice net imposable recalculé s'élevait-il à CHF 1'337'725.- pour l'ICC et l'IFD et non plus à CHF 1'514'713.- ; les décisions de taxation du 13 août 2009 étaient modifiées en ce sens.

- 10) Par acte du 18 octobre 2010, la société a interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative devenue le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), contre les décisions sur réclamation précitées et a conclu à la rectification des taxations litigieuses.

La « méthode valaisanne » avait mal été appliquée par l'AFC-GE. Les actionnaires minoritaires, à savoir M. D_____ et Mme F_____, devaient être exclus du calcul de la prestation imposable ; ils n'avaient aucune influence sur la

politique salariale de la recourante. Bien que M. B _____ n'ait été actionnaire qu'à 1,5 %, sa prestation pouvait être admise dans le calcul étant donné qu'il était le fils d'un actionnaire majoritaire.

Le salaire excessif devait s'apprécier au cas par cas, en fonction de l'ensemble des circonstances relatives à la marche de l'entreprise. Une société pouvait conclure des contrats de travail avec des cadres actionnaires pour autant que les conditions aient été identiques à celles accordées aux tiers. Il s'agissait de la liberté d'appréciation de l'employeur. La politique salariale de la société respectait ce principe depuis près de dix ans. Les actionnaires minoritaires n'ayant pas d'influence sur la politique salariale de la société, ils recevaient des salaires très élevés.

- 11) Par jugement du 22 avril 2013, le TAPI a admis partiellement le recours, et a procédé à une reprise de CHF 333'889.- de salaire excessif en lieu et place des CHF 502'015.- retenus par l'AFC-GE.

L'impôt de la personne morale se prélevait sur son bénéfice net, y compris les distributions dissimulées de bénéfice, soit des prélèvements non conformes au droit commercial qui devaient être réintégrés au bénéfice imposable. Les prestations faites par une société anonyme à ses actionnaires de manière volontaire, c'est-à-dire sans contre-prestation, et qui n'auraient pas été faites à des tiers étrangers dans les mêmes circonstances, n'étaient pas justifiées par l'usage commercial et ne revêtaient pas le caractère de frais généraux de la société. Il s'agissait de distribution dissimulée de bénéfice et de prestations appréciables en argent. Les rémunérations disproportionnées versées par la société à l'actionnaire-directeur ou à l'administrateur-président étaient considérées comme des prestations appréciables en argent. Il appartenait à la société de démontrer que la disproportion des prestations était justifiée par des raisons commerciales uniquement, dans la mesure où l'autorité fiscale amenait suffisamment d'indices de telles prestations.

La liberté de l'employeur quant aux rémunérations n'était pas sans limite. Les rémunérations devaient correspondre à celles qui auraient été octroyées à une tierce personne dans des circonstances identiques. Pour le calcul des salaires admissibles, la méthode applicable était la « méthode valaisanne ». Celle-ci tenait compte du salaire moyen en fonction des circonstances du cas d'espèce, du cahier des charges relatif au poste en cause, des fonctions et des responsabilités des personnes concernées, ce qui rendait cette méthode exempte d'arbitraire.

Les actionnaires minoritaires pouvaient avoir une influence suffisamment importante dans la société, en fonction de leur rôle de directeur ou d'administrateur, pour se voir attribuer un dividende dissimulé sans pour autant se trouver dans une position d'influence particulière. Le point déterminant était le fait qu'une telle prestation n'aurait pas été versée à une tierce personne.

La jurisprudence admettait la possibilité de se fonder sur des statistiques pour établir le salaire moyen. Dans la « méthode valaisanne », celui-ci était augmenté d'une participation au chiffre d'affaires de la société et d'une part du bénéfice. De cette façon, il était pris en compte dans le calcul de la rémunération, l'implication des salariés actionnaires dans la bonne marche de l'entreprise et leur activité en qualité d'apporteurs d'affaires. Le salaire excessif représentait la différence entre le salaire moyen et le salaire effectivement versé. Cette différence était considérée comme une distribution dissimulée de bénéfice. Le mode de calcul se faisait sur le calculateur en ligne de l'OGMT. En sus des résultats de calculs, les honoraires perçus en qualité d'administrateur de la société devaient être ajoutés aux salaires admissibles retenus.

Les éléments utiles au calculateur en ligne de l'OGMT se présentaient comme suit : branche d'activité « Services financiers et activités auxiliaires » ; position hiérarchique « Cadre supérieur » ; niveau de qualification « Travaux les plus exigeants » ; domaine d'activité « Définition stratégie d'entreprise ». Concernant l'âge, dans le cas d'espèce, il était ajouté cinq ans aux années de naissance des intéressés afin de compenser le décalage par rapport à l'année de calcul en ligne. Les années d'ancienneté étaient calculées en fonction du nombre d'années d'activité au sein de la même société. Il se justifiait de retenir 50 heures de travail par semaine, la société n'ayant apporté aucun élément prouvant les 60 heures de travail hebdomadaires qu'elle alléguait.

Aussi, conformément à la « méthode valaisanne » les salaires excessifs se montaient à CHF 333'889.- pour l'année 2008 et non pas à CHF 502'015.- comme retenu par l'AFC-GE. Les taxations devaient être revues en ce sens.

- 12) Le 22 mai 2013, la société a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation et à une reprise de salaires excessifs de CHF 49'597.- en lieu et place des CHF 333'889.- retenus par le TAPI.

Le TAPI avait ramené de manière arbitraire à 50 les heures de travail hebdomadaires. Ainsi, le calcul du salaire admissible était faussé. Les 60 heures alléguées devaient être admises sans apporter de preuves pour les gérants de fortune, qui étaient simultanément cadres et actionnaires de l'entreprise. Il appartenait à l'autorité de démontrer le contraire. Le montant des salaires excessifs devait être recalculé en admettant les 60 heures hebdomadaires.

La rémunération pour l'activité d'administrateur ne pouvait être intégrée dans le salaire de base des administrateurs, étant donné que cette activité se distinguait de la fonction de directeur et que les responsabilités de l'un et de l'autre différaient. L'administrateur était soumis à une réglementation légale statutaire stricte.

- 13) Le 5 juin 2013, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations particulières.
- 14) Le 28 juin 2013, l'AFC-GE a conclu à l'admission partielle du recours, en ce sens que la reprise du salaire excessif devait se chiffrer à CHF 232'452.- et non pas à CHF 333'899.- comme retenu par le TAPI ; pour le reste la décision querellée devait être confirmée.

Lorsque l'autorité apportait suffisamment d'indices établissant une disproportion entre la prestation et la contre-prestation de la société, il appartenait à cette dernière, assujettie à l'impôt de démontrer l'exactitude de ses allégations et de rapporter la preuve justifiant son exonération. Si elle n'y parvenait pas, elle supportait le manque de preuve. La société recourante n'avait pas prouvé que 60 heures de travail par semaine aient été effectuées par les intéressés. Par ailleurs, il était douteux que des actionnaires-administrateurs employés à un taux de 20 % ou 40 % aient travaillé à hauteur de 60 heures par semaine.

Le montant des salaires effectifs devait être recalculé en soustrayant les honoraires versés aux administrateurs, soit un montant total de CHF 160'000.-. L'AFC-GE s'accordait sur ce point avec la recourante. Ainsi, le montant des salaires excessifs se chiffrait à CHF 232'452.-.

En outre, sans prendre de conclusions nouvelles, au vu du faible montant en jeu (CHF 7'828.-), l'AFC-GE attirait l'attention de la chambre administrative sur le fait que les frais d'utilisation privée de la voiture de service devaient être compris dans le calcul des salaires excessifs.

- 15) Le 3 juillet 2013, le juge délégué a accordé un délai au 16 août 2013 aux parties pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger ; délai prolongé par la suite au 30 août 2013 sur demande de la société.
- 16) Le 28 août 2013, la société a persisté dans ses conclusions. Elle a en outre produit un document de présentation d'une conférence se rapportant à la « méthode valaisanne », selon lequel l'admission des 60 heures de travail pouvait se faire sans preuves particulières à fournir dans le domaine de la gestion de fortune.
- 17) L'AFC-GE n'a pas formulé d'observations.

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. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) Dans sa réponse du 28 juin 2013, l'AFC-GE conclut à l'admission partielle du recours. Elle s'accordait avec la recourante sur le fait que le TAPI aurait dû retrancher les honoraires versés aux membres du conseil d'administration pour leur activité d'administrateur pour un montant total de CHF 160'000.-.

La chambre de céans, dans son arrêt ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 avait statué sur la rémunération octroyée pour l'activité d'administrateur. Elle avait ainsi confirmé que ladite rémunération ne saurait être intégrée dans le salaire de base dès lors que cette activité doit être distinguée de la fonction de directeur, les responsabilités de l'un et de l'autre différant. Le Tribunal fédéral a d'ailleurs jugé que même si l'activité d'administrateur reposait sur un mandat, l'administrateur était soumis à une réglementation légale et statutaire stricte (art. 698 ss de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911, Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220) justifiant une indemnité forfaitaire liée à l'importance de son travail (ATF 121 I 259, consid. 3d).

Sur les certificats de salaire produits par la recourante par-devant la chambre de céans, il est indiqué, pour le poste « indemnités des membres de l'administration » que chaque administrateur avait reçu la somme de CHF 40'000.- ; la société comptant quatre administrateurs, le montant total à déduire s'élevait ainsi à CHF 160'000.-.

Conformément à la jurisprudence précitée, le TAPI aurait dû déduire la somme versée pour les mandats d'administrateur. Ainsi, le montant des salaires effectifs est de CHF 2'193'000.- (soit CHF 2'353'000.- retenus par le TAPI – CHF 160'000.- d'indemnités pour les mandats d'administrateur).

Le recours sera donc admis sur ce point et le jugement du TAPI sera annulé dans cette mesure.

- 3) L'AFC-GE, sans prendre de nouvelles conclusions – qui seraient au demeurant irrecevables, comme justement soulevé par l'autorité intimée elle-même – a attiré l'attention de la chambre de céans sur la nécessité de comptabiliser dans les salaires effectifs les frais d'utilisation privée de la voiture de service.

Selon l'art. 54 de la loi sur la procédure fiscale du 21 octobre 2001 (LPFisc – D 3 17), la chambre administrative peut néanmoins à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable,

elle peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier. Il s'agit d'une norme spéciale qui déroge à la réglementation du pouvoir de décision régi par l'art. 69 al. 1 LPA. En effet, l'art. 54 LPFisc permet à la chambre administrative d'aller au-delà des conclusions des parties, éventuellement au désavantage du contribuable, indépendamment des motifs invoqués (ATA/18/2013 du 8 janvier 2013 ; ATA/99/2010 du 16 février 2010 ; ATA/682/2004 du 31 août 2004). Toutefois, la *reformatio in pejus*, comme la *reformatio in melius*, doivent respecter le cadre strict de l'objet du litige tel qu'il résulte des moyens soulevés par les parties (Benoît BOVAY, procédure administrative, 2000, p. 433).

Dans le cadre de la méthode de calcul dite « valaisanne » – qui sera exposée en détail ci-dessous – concernant le calcul des salaires excessifs, il s'agira d'établir la différence entre le salaire effectivement versé aux actionnaires et de le comparer au salaire de base admis par ladite méthode.

L'utilisation privée de la voiture de service constitue une prestation salariale accessoire, bien qu'elle ne soit pas versée en espèce, mais en nature, ce qui est admissible. Aussi fait-elle partie du salaire en tant que tel ; ce montant devra être pris en compte dans le salaire effectif.

En l'espèce, il appert que le montant total de l'usage privé de la voiture de service s'élève à CHF 7'828.-, à savoir CHF 4'638.- pour M. E_____ et CHF 3'190.- pour Mme F_____, ainsi qu'il ressort des certificats de salaire produits par-devant la chambre de céans. Dès lors, le montant total des salaires effectivement versés aux actionnaires s'élève à CHF 2'200'828.- (soit CHF 2'193'000.- + CHF 7'828.-).

La décision querellée sera ainsi annulée concernant le montant des salaires effectifs retenu.

- 4) L'essentiel du litige porte sur les critères de calcul des salaires admissibles dans le cadre de la « méthode valaisanne » pour l'imposition du bénéfice net de la société à l'exercice fiscal de 2008. Il est notamment fait grief au TAPI d'avoir retenu un temps de travail hebdomadaire de 50 heures en lieu et place des 60 heures alléguées par la recourante.
- 5) L'art. 57 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) prévoit que l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net.
 - a. Aux termes de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, le bénéfice net imposable comprend 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.

b. Concernant l'ICC, sont considérés comme bénéfice net imposable le bénéfice net, tel qu'il résulte du compte de pertes et profits, ainsi que les allocations volontaires à des tiers et les prestations de toute nature fournies gratuitement à des tiers ou à des actionnaires de la société (art. 12 let. a et h de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15).

c. Bien qu'elles ne le mentionnent pas expressément, les deux dispositions susmentionnées visent notamment les distributions dissimulées de bénéfice (Stefan KUHN/Peter BRÜLISAUER in Martin ZWEIFEL/Peter ATHANAS, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2002, 2^{ème} éd., n. 74 ad. art. 24 p. 406), soit des prélèvements qui ne sont pas conformes au droit commercial et qui doivent donc être réintégrés dans le bénéfice imposable. L'art. 12 let. h LIPM est conforme à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD quand bien même il est rédigé différemment (ATA/633/2011 précité ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011).

6) a. Selon la jurisprudence, il y a prestation appréciable en argent - également qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice - devant être réintégrée dans le bénéfice imposable de la société lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont réalisées : 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne 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 le caractère insolite de la prestation est reconnaissable par les organes de la société (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 ; 2C_188/2008 du 19 août 2008 ; ATA/633/2011 et ATA/152/2011 précités ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 236 n. 41 et les références citées). Selon la jurisprudence, il ne s'agit pas d'examiner si les parties ont reconnu la disproportion, mais plutôt si elles auraient dû la reconnaître (Emily MELLER/Jessica SALOM, Le salaire excessif en droit fiscal suisse, RDAF 2011 II, p. 105, 110 et les références citées).

b. Il appartient à la société de prouver que les prestations en question sont justifiées par l'usage commercial afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seules des raisons commerciales, et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et les bénéficiaires de la prestation, ont conduit à l'octroi d'une prestation insolite (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_275/2010 du 24 août 2010 et 2A.355/2004 du 20 juin 2005).

c. 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 (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 précité et les références citées ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 236 n. 42).

d. En présence d'une prestation appréciable en argent, les conséquences fiscales sont multiples. Au niveau de la société, l'autorité fiscale réintègrera la prestation dans les bénéfices imposables de celle-ci (Xavier OBERSON, op. cit., p. 197 n. 35).

- 7) L'avantage octroyé doit s'expliquer par le lien particulier entre le bénéficiaire de la prestation et la société. Entrent avant tout en ligne de compte les actionnaires majoritaires, la doctrine étant partagée s'agissant d'un actionnaire minoritaire sans influence particulière. Pour une partie de la doctrine, seuls des actionnaires bénéficiant d'une influence particulière sur l'entreprise sont en position de se faire verser une prestation appréciable en argent. Ce n'est pas tant le pourcentage de détention qui doit être considéré que la capacité d'influencer les décisions de la société (Pierre-Marie GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice : le principe de déterminance dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, 2005, p.109). Pour une autre partie de la doctrine, le seul fait d'être actionnaire, même minoritaire sans influence, suffit pour recevoir un dividende dissimulé. Ce qui caractérise objectivement la distribution dissimulée de bénéfice n'est pas l'influence que peut exercer l'actionnaire, mais le fait que la prestation n'aurait pas été effectuée ou aurait été notablement plus faible, si le bénéficiaire avait été une personne étrangère à la société (Danielle YERSIN, Apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable, 1977, p. 249).
- 8) Lorsqu'elle doit déterminer si la rémunération servie par la société à ses employés actionnaires est en rapport avec l'importance de leur prestation de travail, l'autorité fiscale n'a pas à substituer sa propre appréciation en matière de salaire à celle de la société mais la liberté de l'employeur n'est pas sans limite. En effet, la rémunération doit correspondre à celle qui aurait été octroyée à une tierce personne dans des circonstances identiques. L'élément pertinent est donc la rémunération conforme au marché. Pour savoir 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 et les références citées ; Emily MELLER/Jessica SALOM, op. cit., p. 111). Parmi les critères pertinents, figure 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 (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 précité).

- 9) a. Pour fixer un salaire de base moyen lorsque les données servant de référence à la détermination de la rémunération des cadres dans une société font défaut ou sont inexploitable, il est admissible selon la jurisprudence de se fonder sur des statistiques. Ce schématisme a l'avantage d'assurer l'égalité de traitement entre les personnes travaillant dans la même branche. La simplification de cette détermination doit toutefois rester dans certaines limites afin de ne pas tomber dans l'arbitraire. Il a été jugé à cet égard que le fait d'individualiser le salaire moyen en fonction des circonstances du cas d'espèce et de prendre en compte pour ce faire le cahier des charges relatif au poste en cause, les fonctions et les responsabilités des personnes concernées conduit à un schématisme exempt d'arbitraire (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2008 précité consid. 5.3 ; Emily MELLER/Jessica SALOM, op. cit., p. 118).
- b. Dans ce cadre, 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.
- c. La méthode consiste à déterminer un salaire de base moyen, puis à l'augmenter 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), 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/464/2013 du 30 juillet 2013 ; ATA/170/2012 du 27 mars 2012 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 ; Emily MELLER/Jessica SALOM, op. cit., p. 118).
- d. Le Tribunal fédéral a pour sa part confirmé son application dans la mesure où elle a conduit 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'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) et son application a été entérinée par la jurisprudence cantonale (ATA/532/2013 du 27 août 2013 ; ATA/485/2013 du 30 juillet 2013 ; ATA/25/2013 du 15 janvier 2013 ; ATA/170/2012 précité et les références citées).
- 10) La juridiction de céans a admis, dans le cadre du calcul du salaire qualifié d'excessif selon la « méthode valaisanne », le fait de prendre comme salaire de base le calculateur en ligne de l'OGMT, reposant sur des salaires bruts totaux, toutes prestations comprises. 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/674/2011 du 1^{er} novembre 2011 ; ATA/777/2010 précité). En outre, le recours à un tel instrument aboutissait à

établir un salaire fixé au maximum de la fourchette des rémunérations possibles (ATA/25/2013 précité).

- 11) Cet instrument a enfin déjà été appliqué par la chambre de céans à des sociétés de gestion de fortune (ATA/532/2013 précité ; ATA/485/2013 précité ; ATA/125/2013 du 26 février 2013).
- 12) Pour le calcul des salaires admissibles, la société fait grief au TAPI d'avoir retenu un temps de travail hebdomadaire de 50 heures alors que 60 heures hebdomadaires avaient été alléguées par celle-ci. Ce temps de travail hebdomadaire était conforme à la pratique constante chez les gestionnaires de fortune – qui devaient fournir une masse de travail importante – et devait être admis sans preuve.
- 13) La règle en matière fiscale veut que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. 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 (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; ATF 121 II 257 consid. 4c.aa ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5 ; 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1 ; 2C_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2 ; 2A.295/2006 consid. 4.3 du 16 octobre 2006 ; 2A.534/2004 du 18 février 2005 ; ATA/162/2013 du 12 mars 2013 consid. 17 ; ATA/124/2013 du 26 février 2013 consid. 3d ; ATA/742/2012 du 30 octobre 2012 ; ATA/633/2011 précité et les références citées). Il n'existe aucune raison pour que la problématique du nombre d'heures hebdomadaires échappe à ces exigences de preuve, surtout lorsque le nombre allégué d'heures de travail hebdomadaires est particulièrement important, quand bien même l'expérience générale de la vie peut dans certains cas suppléer à l'apport d'éléments de preuve tels que documents et témoignages.
- 14) A titre exemplatif, l'AFC-GE a admis 60 heures hebdomadaires de travail dans le cas d'une société qui avait pour salarié, actionnaire et administrateur une seule et unique personne (ATA/651/2013 du 1^{er} octobre 2013).

La chambre de céans a admis qu'un administrateur-président avec signature individuelle d'une société de prestations, notamment de conseils dans la gestion d'entités, pouvait travailler 50 heures hebdomadaires, ce sans qu'aucun document justificatif soit produit (ATA/300/2014 du 29 avril 2014) ; de même, elle a admis 50 heures de travail hebdomadaires pour un directeur général et seul administrateur ayant la signature individuelle d'une société de gestion de fortune (ATA/547/2013 du 27 août 2013). Dans ces cas, la chambre de céans a ainsi estimé que selon les circonstances particulières d'espèce et l'expérience générale de la vie, il était raisonnable d'admettre sans autres justificatifs 50 heures de travail hebdomadaires.

- 15) En l'espèce, aucune pièce n'a été produite par la recourante qui permette à la chambre de céans d'estimer le temps de travail hebdomadaire de ses administrateurs. En application des principes précités, on peut toutefois retenir, à l'instar du TAPI, un temps de travail hebdomadaire de 50 heures, étant précisé que l'AFC-GE avait quant à elle retenu initialement un temps de travail de 40 heures par semaine. Les 60 heures hebdomadaires de travail, à défaut de preuves, n'ont à juste titre pas été retenues par le TAPI. Ce grief sera en conséquence rejeté.
- 16) Compte tenu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis, et le jugement attaqué partiellement annulé. Le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE pour que de nouveaux bordereaux IFD et ICC 2008 soient notifiés, lesquels retiendront une reprise de salaires excessifs de CHF 232'452.-, soit un bénéfice net imposable de CHF 1'068'162.-.
- 17) Vu l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 87 al. 1 LPA), ni alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 22 mai 2013 par A_____ SA contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 22 avril 2013 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 22 avril 2013 en ce qu'il concerne le calcul des salaires effectifs et le montant de la reprise des salaires excessifs ;

confirme ce jugement pour le surplus ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles décisions de taxation au sens des considérants ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument, ni alloué d'indemnité de procédure ;

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

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Verniory et Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :