

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3661/2010-ICCIFD

ATA/547/2013

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 27 août 2013

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

I _____ S.A.

représentée par Me Xavier Oberson, avocat

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
14 novembre 2011 (JTAPI/1284/2011)**

EN FAIT

1. La société I_____ S.A. (ci-après : I_____), inscrite au registre du commerce de Genève depuis le _____ 1997, a pour but : « gestion de fortune pour le compte de tiers, conseils en placement et en matière financière, services financiers divers, finance consulting, commerce international et conseils aux entreprises ».

Monsieur N_____ A_____, né en 1955, directeur général, est et a toujours été le seul des administrateurs à disposer d'une signature individuelle.

2. Le contrat de travail de M. N_____ A_____, signé le 27 décembre 1997, prévoyait que dans le cadre de la direction générale de la société, l'intéressé assumerait notamment les tâches de haute direction de la société (établissement de la stratégie et de la politique de croissance, suivi de la gestion financière et administrative de la société, etc.), élaboration de la politique et des stratégies en matière de gestion pour le compte de clients, contacts avec la clientèle, marketing et développement de la clientèle, contact avec les intermédiaires financiers (banques, instituts financiers, traders, etc.). Ces tâches pourraient faire l'objet d'un descriptif plus détaillé sous forme d'un cahier des charges établi d'entente entre les parties. Son salaire était de CHF 500'000.- brut par année, adapté à l'indice suisse des prix à la consommation. En sus de ce salaire, il avait droit à une participation de 10% sur le bénéfice net, avant impôts, d'I_____. Il pouvait établir librement son horaire de travail afin d'assurer au mieux la bonne marche des affaires, sans indemnité pour le temps de travail supplémentaire.

3. Le 29 mars 2000, la société fiduciaire représentant I_____ a écrit à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) un courrier rendant compte d'une réunion qui s'était tenue le 16 février 2000 avec des représentants de la direction de la taxation des personnes morales. Il en ressortait notamment les éléments suivants :

- la société avait clos son premier exercice avec d'excellents résultats, dus principalement à l'activité déployée par les actionnaires Messieurs P_____ A_____ et son fils N_____ A_____ ;

- durant ce premier exercice, la société avait conclu plusieurs contrats de collaboration avec des « animateurs d'affaires », dont M. P_____ A_____. Il avait été par ailleurs décidé de l'attribution de bonus pour rémunérer l'activité déployée par les « gérants-producteurs », salariés de la société, soit principalement M. N_____ A_____ ;

- les « gérants-producteurs » bénéficiaient d'un salaire fixe et d'une rémunération supplémentaire sous forme de bonus correspondant à 50% des produits de gestion qu'ils généraient.
 - le bonus calculé de cette manière-là pour M. N_____ A_____ aurait dû s'élever à CHF 1'640'000.- en 1998 et CHF 1'300'000.- en 1999. Toutefois dans le but de capitaliser les fonds propres, le conseil d'administration avait décidé de limiter ledit bonus à CHF 1'000'000.- par année.
 - à la demande de l'AFC, dans le but d'éviter que le paiement de salaires ou d'autres prestations, qui étaient calculés sur une rémunération brute, n'absorbent entièrement le résultat net de la société, I_____ proposait la règle suivante pour déterminer un bénéfice net minimum, applicable dès que le salaire de M. N_____ A_____ ou de tout autre associé-gérant (sic) dépasserait CHF 5'00'000.- par année : le bénéfice net de la société devrait correspondre au minimum à 15% du solde des recettes brutes de la société après déduction de tous les frais généraux, à l'exception du salaire de M. N_____ A_____. Dans le cas où le salaire de ce dernier dépasserait CHF 1'000'000.-, le taux serait de CHF 20%.
4. Le 4 septembre 2000, l'AFC a donné son accord à la proposition précitée, cela jusqu'à fin 2001.
 5. Cet accord a été renouvelé, expressément le 18 octobre 2002 jusqu'à la fin de la période fiscale 2004.
 6. Le 28 juin 2005, I_____ a demandé à l'AFC de prolonger l'accord pour une période de cinq ans.
 7. Le 2 mars 2006, l'AFC a informé I_____ qu'elle ne pouvait reconduire l'accord car les critères utilisés afin de déterminer la rémunération maximum admise n'étaient pas conforme à la pratique désormais appliquée, soit détermination d'un salaire de base en fonction de l'activité déployée et des renseignements en sa possession, attribution d'une part en fonction du chiffre d'affaires et attribution d'une part au bénéfice de tiers après déductions des deux éléments précités. Un modèle de calcul selon cette méthode, dite valaisanne, était joint. Le salaire de base de M. N_____ A_____ était fixé à CHF 300'000.-. Le nouveau mode de calcul de la rémunération s'appliquerait dès la période fiscale 2005.
 8. I_____ a répondu le 5 juillet 2006. La position de l'AFC avait été communiquée après le bouclage des comptes 2005, établis selon les termes de l'accord en cause. M. N_____ A_____, principal animateur de la société, détenait 19,4% du capital-actions de celle-ci. Il exerçait la fonction de président directeur général à laquelle s'ajoutait son activité de gérant de fortune. Depuis la

constitution de la société, il bénéficiait d'un salaire de base de l'ordre de CHF 600'000.-, correspondant au salaire qu'il recevait de son précédent employeur où il occupait un poste de membre du comité de direction. Il n'était pas acceptable que l'AFC décide de fixer son salaire de base à CHF 300'000.- sans demander au préalable d'information relative à la situation de l'intéressé. En outre, la décision de changer de méthode permettant de calculer le bonus de M. N_____ A_____ était surprenante, alors que rien n'avait changé dans l'organisation de la société. Si l'AFC ne voulait pas renouveler l'accord et appliquer la nouvelle méthode, il lui fallait prendre en compte un salaire de base de CHF 600'000.-. Enfin, l'AFC était invitée à expliquer les raisons du changement de méthode.

9. Le 22 décembre 2006, l'AFC a expliqué à I_____ les principes et méthodes de taxation qu'elle appliquait à ce type de société. Dans le cas d'espèce, elle était parvenue à une rémunération admissible de CHF 733'337.- pour M. N_____ A_____, dont le salaire de base avait été déterminé selon les statistiques et études de marché à disposition. Tenant compte du courrier du 5 juillet 2005, la nouvelle méthode s'appliquerait dès la période fiscale 2006.
10. Le 2 juillet 2007, I_____ a transmis sa déclaration fiscale 2006 pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) et pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD). Le bénéfice net se montait à CHF 852'526.-. Les prestations versées aux membres de l'administration et aux organes étaient de CHF 1'076'000.- pour le directeur général et actionnaire, de CHF 8'000.- pour le président du conseil d'administration et de CHF 5'000.- pour chacun des deux autres administrateurs. Selon le compte de profits et pertes pour l'exercice 2006, les salaires et frais de personnel étaient de CHF 1'903'213.-.
11. Le 21 août 2007, l'AFC a communiqué à I_____ un bordereau ICC 2006 retenant un bénéfice imposable de CHF 1'050'072.-. Une partie du salaire de M. N_____ A_____, soit CHF 197'546.- avait été considéré comme prestations à l'actionnaire. Le salaire admis avait été déterminé selon la méthode valaisanne dont l'application était décrite dans un document annexe.
12. Le 27 août 2007, l'AFC a communiqué à I_____ un bordereau IFD 2006 retenant un bénéfice imposable de CHF 1'050'072.-, arrondi à CHF 1'050'000.-. Une partie du salaire de M. N_____ A_____, soit CHF 197'546.- avait été considéré comme salaire excessif représentant une prestation à l'actionnaire. Le salaire admis avait été déterminé selon la méthode valaisanne dont l'application était décrite dans un document annexe.
13. Par acte unique du 26 septembre 2007, I_____ a élevé auprès de l'AFC une réclamation contre les deux bordereaux susmentionnés, concluant à l'annulation de la reprise effectuée au titre de salaire excessif de M. N_____ A_____.

I_____ était détenue à 80% par le groupe I_____ International, composé de plusieurs sociétés incorporées à l'étranger et contrôlé par un trust irrévocable et discrétionnaire dont les gérants se trouvaient à Gibraltar et dont le fondateur était M. P_____ A_____, de nationalité française et domicilié à l'étranger. I_____ gérait une partie des avoirs des clients du groupe, dont la quasi-totalité était domiciliée à l'étranger. Par souci de préserver la société suisse de l'influence des autres membres de la famille de M. P_____ A_____, les gérants avaient voulu faire du conseil d'administration un organe indépendant, composé de professionnels et apte à assurer la gestion de la société suisse, ainsi qu'à arbitrer d'éventuelles influences familiales de l'étranger.

Monsieur N_____ A_____ était actionnaire minoritaire de la société. L'activité de celle-ci était soumise au strict contrôle des gérants détenant le reste du capital-actions. Il n'était donc pas en mesure de s'octroyer un salaire plus favorable que celui versé à un tiers car il n'exerçait aucune influence sur I_____. Par ailleurs, n'ayant droit qu'à 20% des dividendes, il serait privé de 80% du montant repris par l'administration. Enfin, dans l'hypothèse où il aurait été en mesure d'influencer le montant de sa rémunération, les gérants du trust irrévocable n'auraient pas accepté de voir leurs intérêts lésés.

Le salaire de M. N_____ A_____ n'était pas disproportionné en regard du domaine dans lequel il exerçait son activité, de ses qualifications et expérience professionnelles, de son salaire antérieur qui, en 1997, était de près de CHF 600'000.- brut, de son rôle de seul animateur de la société gérant des avoirs de l'ordre de CHF 250'000'000.- et de ses responsabilités étendues.

L'AFC avait changé de pratique dans sa manière de taxer le mode de rémunération de M. N_____ A_____ en employant la méthode valaisanne de manière schématique et en prenant en considération un salaire de base largement inférieur au salaire usuel de l'activité concernée, créant ainsi une discrimination injustifiée au détriment des entrepreneurs actionnaires de leur société. En outre, intervenant *a posteriori* dans des mécanismes complexes, elle créait une grande incertitude juridique. Ce changement de pratique n'était ainsi pas justifié.

14. Par deux décisions du 23 septembre 2010, l'AFC a admis partiellement la réclamation d'I_____, dans les mêmes termes pour l'IFD 2006 et pour l'ICC 2006.

I_____ n'avait pas démontré qu'une autre méthode que celle utilisée aurait été plus objective pour déterminer le salaire admissible. En revanche, le salaire de base admissible était porté à CHF 368'640.-, établi en utilisant le calculateur de salaire en ligne de l'observatoire genevois du marché du travail (ci-après : calculateur OGMT).

Les salaires des gestionnaires de fortune employés par les banques ne pouvaient être pris en référence car la structure des établissements et l'importance des fonds sous gestion étaient différentes. Enfin, la détention d'une minorité du capital-actions n'excluait pas une position prépondérante de l'actionnaire concerné si celui-ci était par ailleurs administrateur et président directeur général.

Deux bordereaux rectificatifs IFD 2006 et ICC 2006 étaient joints. Ils retenaient un bénéfice imposable de CHF 970'984.- en reprenant un montant de CHF 118'458.- au titre de salaire excessif de M. N_____ A_____.

15. Le 26 octobre 2010, I_____ a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative, remplacée le 1^{er} janvier 2011 par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), contre les décisions susmentionnées, concluant à leur annulation et à ce que la cause soit retournée à l'AFC pour nouvelle décision « dans le sens des considérants ».

Elle reprenait en substance son argumentation antérieure sur l'inadéquation de l'application de la méthode valaisanne. Si celle-ci devait tout de même être utilisée, il fallait alors tenir compte d'un salaire de base supérieur selon les catégories du calculateur OGMT, soit CHF 523'913.-. Ce faisant, la rémunération admissible pour M. N_____ A_____ était de CHF 1'048'282.-. La différence avec le salaire effectivement versé était de CHF 14'943.- seulement.

16. Le 30 mars 2011, l'AFC a conclu au rejet du recours, persistant dans l'utilisation de la méthode valaisanne. Pour la fixation du salaire de base, deux des paramètres du calculateur OGMT qu'elle avait utilisés différaient de ceux choisis par I_____ : le domaine d'activité et le nombre d'heures de travail par semaine. Pour le premier, elle avait retenu « définition stratégie entreprise » sur la base du contrat de travail de M. N_____ A_____ qui mettait en avant la stratégie et la politique d'entreprise. Le paramètre souhaité d' « expertise, conseils, marketing » n'était pas adéquat. L'AFC avait retenu 50 heures - et non 60 heures comme l'avait fait I_____ - hebdomadaires de travail, faute d'éléments probants justifiant un nombre plus élevé. Si de tels éléments étaient fournis, elle était prête à considérer une durée supérieure.

17. Un second échange d'écritures les 6 mai et 17 juin 2011 n'a pas apporté d'élément nouveau.

18. Par jugement du 14 novembre 2011, le TAPI a admis le recours et annulé les bordereaux IFD et ICC 2006 du 27 août 2007, les décisions sur réclamations du 23 septembre 2010 et les bordereaux rectificatifs IFD et ICC 2006 du 23 septembre 2010.

En sa qualité de membre du conseil d'administration, de président directeur général et d'unique animateur d'I_____, M. N_____ A_____ exerçait un

pouvoir décisionnel important, mais il n'était pas sans limite. En effet, il ne détenait que 20% du capital-actions. Le reste était détenu par un seul actionnaire qui pouvait s'opposer aux décisions prises par le directeur lors de l'assemblée générale. Celui-ci n'était pas le seul membre du Conseil d'administration, qui comprenait trois autres personnes, dont le président et le vice-président. Le directeur n'avait ainsi pas les pleins pouvoirs au sein de la société et il existait des mécanismes de contrôle permettant à l'actionnaire majoritaire de s'opposer au versement d'une rémunération qui viendrait indûment réduire son dividende. Si un salaire de CHF 1'076'000.- avait été versé à M. N_____ A_____, c'était parce que l'actionnaire majoritaire avait nécessairement considéré qu'il y avait lieu de le garder au sein de l'entreprise. Le bénéfice 2006 n'avait pas été entièrement absorbé par ce salaire. La rémunération versée respectait le principe de pleine concurrence et n'était pas excessive.

19. Le 14 décembre 2011, l'AFC a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement susmentionné, concluant à son annulation et au rétablissement de ses propres décisions du 23 septembre 2010.

On ne pouvait se fonder sur la seule qualité d'actionnaire minoritaire de M. N_____ A_____ et sur le fait qu'il n'avait pas les pleins pouvoirs au sein d'I_____ pour en déduire que sa rémunération respectait le principe de la pleine concurrence. Ce faisant, le TAPI était allé à l'encontre de sa propre jurisprudence et celle du Tribunal fédéral, qui n'excluaient pas qu'un actionnaire minoritaire puisse bénéficier d'une distribution dissimulée de bénéfice.

En l'occurrence, le salaire de M. N_____ A_____ était directement en corrélation avec le résultat comptable de la société. S'il ne disposait pas d'une situation dominante au sein de la société et si son salaire était fixé selon les règles du marché, l'amplitude de la corrélation serait bien moindre. La distorsion expliquait la nécessité de l'accord passé en son temps avec l'AFC, le salaire de M. N_____ A_____ n'étant pas fixé selon les critères commerciaux habituels. L'intéressé était en outre le fils du fondateur du groupe détenant la majorité se actions d'I_____ et il n'y avait pas trace de litige entre l'actionnaire minoritaire et l'actionnaire majoritaire au sujet de la rémunération en cause. M. N_____ A_____ n'aurait pas bénéficié d'un salaire aussi important s'il avait été un tiers, étranger à la société.

20. Le 14 février 2012, I_____ a conclu au rejet du recours.

La rémunération de M. N_____ A_____ devait être considérée comme admissible compte tenu des caractéristiques propres de la société et de son marché. Elle était nécessaire pour le garder en tant qu'employé de la société, au sein de laquelle il cumulait plusieurs fonctions de direction.

La méthode valaisanne, subsidiaire, ne devait donc pas trouver application dans le cas particulier. Si son application devait être admise, il y aurait lieu alors de retenir un salaire de base de CHF 523'915.-, ce qui aboutirait à une rémunération totale de CHF 1'048'282.-, au lieu du montant versé de CHF 1'076'000.-. La disproportion était de 1,5%, non reconnaissable par les organes de la société.

21. Le 1^{er} mars 2012, l'AFC a persisté dans ses conclusions.
22. Sur quoi la cause a été 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. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. L'objet du litige est la reprise dans le bénéfice imposable ICC et IFD 2006 de la contribuable d'une partie du salaire versé à son directeur général et actionnaire minoritaire.
3. a. 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.

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 (S. KUHN / P. BRÜLISAUER *in* M. ZWEIFEL / P. ATHANAS, *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung des*

direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2^{ème} éd., n. 74 *ad.* art. 24 p. 406), soit des prélèvements qui ne sont pas conformes au droit commercial et qui doivent donc être réintégrés 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 du 11 octobre 2011 ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011).

4. 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 le touchant de près ; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que le caractère insolite de la prestation est reconnaissable par les organes de la société (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 ; X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 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 (E. MELLER / J. 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 ; X. 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 (X. OBERSON, *op. cit.*, p. 197 n. 35).
5. 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 (P.-M. 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 (D. YERSIN, Apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable, 1977, p. 249).

6. 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 ; E. MELLER / J. 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).
7. 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 ; E. MELLER / J. 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.

La méthode 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/170/2012 du 27 mars 2012 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 ; E. MELLER / J. SALOM, *op. cit.*, p. 118).

c. 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 précité ; 2C_188/2008 précité). La méthode « valaisanne » a reçu l'aval de l'AFC-CH et son application a été entérinée par la jurisprudence cantonale (ATA/25/2013 du 15 janvier 2013 ; ATA/170/2012 précité et les références citées).

8. 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).
9. Il ressort des pièces du dossier et des indications de l'intimée que l'administrateur directeur général de la société, seul à disposer de la signature sociale, dirige l'entreprise et a les plus hautes compétences de décision. Il a seul la responsabilité de la bonne marche de l'entreprise, de son développement et de la bonne gestion des avoirs. Même s'il ne détient que 20 % des actions de la société il a ainsi une influence déterminante au sein de la société dans laquelle il n'est pas qu'un simple employé. La chambre de céans a déjà admis que dans le cas de responsabilités de même niveau au sein d'une société de gestion de fortune, mais avec signature collective et une participation minoritaire de 10%, un tiers

non actionnaire n'aurait pas reçu la prestation reçue de l'ordre de CHF 900'000.- pour l'année 2005 (ATA/125/2013 du 26 février 2013).

Dans le cas particulier s'y ajoutent les liens de parenté entre l'actionnaire minoritaire et le fondateur du groupe I_____, dont la structure particulière est certes décrite mais sans justificatif aucun, en particulier quant à son but, et sans mention des noms des gérants du trust qui serait sis à Gibraltar, ni preuve de leur indépendance envers le fondateur, respectivement son fils. A cet égard, le rôle prêté aux gérants par le TAPI repose sur les seules allégations de l'intimée, sans être étayé par pièces. C'est insuffisant pour lui reconnaître une valeur probante, étant rappelé que le fardeau de la preuve incombe à I_____.

Les modalités de rémunération de M. N_____ A_____ définies dans son contrat de travail, seul document produit, ne correspondent intégralement pas à celles décrites dans le courrier du 27 mars 2000 et avalisées par l'AFC. Cet accord de l'autorité fiscale n'aurait pas été nécessaire si la manière de déterminer salaire de l'intéressé avait pu être présentée comme usuelle à l'administration fiscale d'un canton comptant notoirement nombre de sociétés de toutes tailles déployant leurs activités dans le domaine de la gestion de fortune. L'accord en cause concernait alors également M. P_____ A_____, ce qui souligne l'importance de ce lien familial, dont le TAPI a fait totalement abstraction.

Enfin, les éléments de rémunération de son activité précédente au service d'un établissement bancaire genevois ne peuvent servir à une quelconque comparaison, faute d'être documentés.

10. Vu l'absence de points de comparaison, c'est à bon droit que l'AFC conformément à la jurisprudence précitée, a appliqué la méthode valaisanne pour déterminer si, au plan fiscal, une partie de la rémunération versée au directeur général actionnaire constituait une distribution dissimulée de bénéfices devant être réintégrée dans le bénéfice imposable.
11. I_____ conteste la manière dont la méthode valaisanne été appliquée pour le calcul du salaire admissible de son directeur actionnaire.

En l'espèce, l'AFC a considéré le salaire de M. N_____ A_____ en tenant compte de son âge, et de sa position de cadre supérieur en charge de la définition de la stratégie de l'entreprise. Elle a en outre considéré que l'intéressé travaillait cinquante heures par semaine, quand bien même aucun justificatif n'avait été produit et que le contrat de travail ne prévoyait aucune durée hebdomadaire. Se fondant sur les circonstances du cas d'espèce, elle a ainsi très largement respecté les critères posés par la jurisprudence en matière d'utilisation de statistiques pour déterminer le salaire de base. Le montant de CHF 118'458.- retenu au titre de salaire excessif sera dès lors confirmé et réintégré dans le

bénéfice de la société, étant précisé que cela représente plus de 10% du salaire versé, ce qui n'est pas une proportion minime.

12. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis. Le jugement querellé sera annulé. Les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 23 septembre 2010 relatives aux impôts cantonaux et communaux 2006 et à l'impôt fédéral direct 2006 et le bordereaux rectificatifs y relatifs seront rétablis.

Vu l'issue de litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge d'I_____ et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 14 décembre 2011 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 14 novembre 2011 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 14 novembre 2011 ;

rétablit les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 23 septembre 2010 relatives aux impôts cantonaux et communaux 2006 et à l'impôt fédéral direct 2006 ;

rétablit les bordereaux de taxation du 21 août 2007 relatif aux impôts cantonaux et communaux 2006 et du 27 août 2007 relatif à l'impôt fédéral direct 2006 ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge d'I_____ S.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 du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Xavier Oberson, avocat de l'intimée, à l'administration fédérale des contributions et au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Junod, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :