

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/274/2011-ICCIFD

ATA/125/2013

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 26 février 2013

2^{ème} section

dans la cause

Z_____ S.A.

représentée par Me Nicolas Buchel, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
1^{er} mai 2012 (JTAPI/581/2012)**

EN FAIT

1. Dès le 23 juin 2004, la société A_____ S.A. (ci-après : la société) est inscrite au registre du commerce à Genève. Son but est la gestion de fortune et de fonds de placement, les conseils et services en matières financières et en gestion.
2. Dans sa déclaration pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2005, se fondant sur le bilan au 31 décembre 2005 et le compte de profits et pertes du premier exercice allant du 23 juin 2004 au 31 décembre 2005, la société a déclaré un chiffre d'affaires de CHF 4'300'413.-, des charges de personnel s'élevant à CHF 3'076'444.-, des passifs transitoires de CHF 1'600'200.- et un bénéfice de CHF 282'723.-.
3. Le 23 mai 2006, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a demandé à la société de lui fournir le détail et la justification des passifs transitoires et des charges de personnel, en précisant l'identité et l'adresse de chaque bénéficiaire et si ces derniers étaient des actionnaires de la société ou des proches des actionnaires de celle-ci.
4. La société a répondu le 7 juin 2006, par l'intermédiaire de sa fiduciaire.

Les passifs transitoires étaient essentiellement composés de gratifications à verser aux salariés en raison des bons résultats de la société durant l'exercice 2004-2005. Les charges de personnel se décomposaient comme suit :

Bénéficiaire	Salaire brut versé 2004 (année civile)	Salaire brut versé 2005 (année civile)	Gratification provisionnée (2004-2005)	Frais de représentation (2004-2005)
Monsieur D_____ (actionnaire à 90 %)	CHF 51'500.-	CHF 509'006.-	CHF 710'000.-	CHF 33'990.-
Monsieur N_____ (actionnaire à 10 %)	CHF 96'000.-	CHF 288'000.-	CHF 560'000.-	CHF 32'004.-
Madame C_____ (non actionnaire et sans lien avec ceux-ci)	CHF 22'500.-	CHF 135'000.-	CHF 55'000.-	

L_____ (non actionnaire et sans lien avec ceux-ci)	CHF 15'000.-	CHF 97'000.-	CHF 90'000.-	
----------------------------------------------------	--------------	--------------	--------------	--

Le total des salaires bruts s'élevait ainsi à CHF 2'695'000.-, les charges sociales à CHF 380'070.- et les autres frais de personnel à CHF 1'375.-, soit un total des charges de personnel de CHF 3'076'445.-.

5. Le 30 novembre 2006, l'AFC-GE a demandé à la société de lui fournir la base de calcul ayant permis de fixer les salaires versés aux salariés, les fonctions qu'ils exerçaient, les copies des contrats de travail et le pourcentage des actions qu'ils détenaient.
6. La société a répondu le 15 décembre 2006.

M. D_____, actionnaire majoritaire, exerçait la fonction de président du conseil d'administration, de directeur et de gestionnaire de portefeuilles. Il était salarié de la société depuis le 1^{er} novembre 2004. M. N_____, actionnaire minoritaire, exerçait la fonction d'administrateur, de directeur et de gestionnaire de portefeuilles. Il était salarié de la société depuis le 1^{er} septembre 2004. L'un et l'autre dirigeaient conjointement l'entreprise et avaient les plus hautes compétences de décision, avec signature collective à deux. Ils partageaient la responsabilité de la bonne marche de l'entreprise, de son développement et de la bonne gestion des avoirs. Mmes L_____ et C_____, employées, étaient assistantes de gestion et responsables du secrétariat. Elles connaissaient très bien la clientèle mais n'agissaient pas comme gestionnaires.

La rémunération de chaque collaborateur était fixée selon les normes de la profession pour des postes équivalents tant en matière de compétences que de responsabilités. La fixation des gratifications étaient du ressort de la direction. Les salaires fixes de MM. D_____ et N_____ s'expliquaient notamment par leur fonction de haute direction, leur responsabilité, leur ancienneté et expérience ainsi que leur âge, à savoir 59 ans pour le premier et 45 ans pour le second. Les bonus variables se justifiaient notamment par le chiffre d'affaires et le bénéfice réalisés.

Pendant sa carrière professionnelle, décrite dans le détail, M. D_____ avait au cours des dernières dix-huit années toujours réalisé des salaires supérieurs aux CHF 240'000.- usuellement retenus par l'AFC-GE pour les gestionnaires de fortune. Il n'allait pas quitter une entreprise dans laquelle il était salarié pour devenir indépendant avec une rémunération inférieure. Son contrat de travail prévoyait donc un salaire annuel brut de CHF 309'000.- payable en

12 mensualités, CHF 34'000.- de frais de représentation et un bonus discrétionnaire.

Le contrat de travail de M. N_____ était le même que celui de M. D_____. Son parcours professionnel mettait en évidence qu'il avait reçu, alors qu'il était analyste financier et gestionnaire chez Y_____ S.A., une rémunération inférieure à celle chez son employeur précédent. Une partie de sa clientèle ne l'avait en effet pas suivi et il n'avait pas reçu de bonus en raison de son départ dans les douze mois qui avait suivi son engagement. A l'instar de M. D_____, il n'allait pas quitter un emploi salarié pour une activité indépendante moins rétribuée. M. N_____ n'était actionnaire qu'à concurrence de 10 %. Si l'AFC-GE devait considérer, en se fondant sur la méthode dite de l'échelle valaisanne, que le salaire de celui-ci était trop élevé, il se serait de 90 % de la réduction de salaire décidée puisque, pour chaque franc devant être distribué au titre de dividende et non comme salaire, il ne recevrait que 10 % en sa qualité d'actionnaire minoritaire. Un tel redressement fiscal aboutirait à une distorsion des rémunérations qui empêcherait M. N_____ de rester actionnaire minoritaire. Il ne se justifiait pas qu'il reçoive un salaire inférieur à celui d'autres employés.

L'ensemble des salariés exerçait au sein de la société la même activité qu'auprès de leur précédent employeur. Il ne se justifiait pas que, après avoir constitué une société anonyme et être simultanément employé et actionnaire, l'actionnaire salarié soit contraint de prélever une rémunération salariale plus faible, d'autant que la société réalisait un rendement supérieur aux établissements du même type. L'AFC-GE ne pouvant pas démontrer que le marché de la gestion de fortune réalisait des rendements supérieurs à celui de la société, toute augmentation du bénéfice relèverait de l'arbitraire.

7. Suite à un entretien dans les locaux de l'AFC-GE, la société a apporté des précisions par courrier du 9 février 2007.

MM. D_____ et N_____ travaillaient dans la gestion de fortune depuis longtemps. Ils avaient fidélisé la clientèle qui les avait suivis à la création de la société. Ils étaient rémunérés par les profits que chacun avait générés et, conformément à la pratique, ils appliquaient le principe selon lequel la rémunération salariale représentait 50 % du chiffre d'affaires brut généré par chacun d'eux sans distinction entre l'actionnaire-employé majoritaire et l'actionnaire-employé minoritaire. L'AFC-GE était invitée à confirmer que, pour le premier exercice qui se terminait au 31 décembre 2005 et pour l'avenir, ce mode de rémunération serait admis comme salaire à porter en charge dans le compte de profits et pertes de la société.

8. Dans un courrier du 9 mars 2007, la société a précisé, en détaillant des commissions de gestion et les rétrocessions, que la rémunération effectivement

versée à M. D_____ correspondait à 49,62 % des revenus qu'il avait générés et celle versée à M. N_____ à 50 %.

9. Le 30 juillet 2009, l'AFC-GE a adressé à la société un bordereau de taxation définitive ICC 2005 d'un montant de CHF 260'878,35 fondé sur un bénéfice imposable net de CHF 1'096'680.- et un capital propre imposable de CHF 532'723.-. Le même jour, elle a adressé à la société un bordereau de taxation définitive IFD 2005 d'un montant de CHF 93'211.-, calculé sur un bénéfice net imposable de CHF 1'096'680.- et un capital propre imposable de CHF 532'723.-.

Une partie des salaires de MM. D_____ et N_____, soit CHF 813'957.-, était considérée comme une prestation aux actionnaires. Les salaires admis avaient été déterminés par application de la méthode valaisanne, soit fixation d'un salaire de base en fonction de l'activité déployée, auquel elle avait ajouté une part du chiffre d'affaires et du bénéfice. Le montant de la reprise précitée avait été calculé en fonction des données dont le détail figurait dans une feuille annexée aux bordereaux.

10. Le 27 août 2009, la société a formé réclamation contre les bordereaux de taxation ICC et IFD 2005, 2006 et 2007 [*recte* : 2005], reprenant dans une large mesure les explications qu'elle avait données précédemment s'agissant de sa politique salariale, des fonctions de ses salariés et des parcours professionnels de MM. D_____ et N_____. L'AFC-GE avait appliqué de manière arbitraire, sans aucune nécessité, une méthode de contrôle sous la forme de la « méthode valaisanne », violant son pouvoir d'appréciation. L'AFC-GE devait renoncer à appliquer cette méthode et accepter les rémunérations de MM. D_____ et N_____ telles qu'elles étaient comptabilisées dans les exercices 2005, 2006 et 2007.

11. Le 18 décembre 2009, la société a changé sa raison sociale, qui est devenue Z_____ S.A. (ci-après : Z_____). Dans le courant de l'année 2009, M. N_____ s'est porté acquéreur de la totalité du capital-actions en rachetant les actions détenues par M. D_____.

12. Par deux décisions du 13 décembre 2010, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation du 27 août 2009. Elle a adressé un nouveau bordereau de taxation définitif ICC 2005 d'un montant de CHF 208'294,55 fondé sur un bénéfice net imposable de CHF 872'824.- et un capital propre imposable de CHF 532'723.-, ainsi qu'un nouveau bordereau de taxation définitif IFD 2005 de CHF 74'188.- basé sur un bénéfice net imposable de CHF 872'824.- et un capital propre imposable de CHF 532'723.-.

Elle avait tenu compte d'une récente jurisprudence de la commission cantonale de recours en matière administrative, devenue depuis le 1^{er} janvier 2011

le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) et augmenté le supplément en fonction du chiffre d'affaires à 2 % pour la part jusqu'à CHF 1'000'000.- et à 1,8 % pour la tranche entre CHF 1'000'000.- et 5'000'000.-.

Le principe de la détermination du salaire excessif était maintenu en fonction de la « méthode valaisanne », qui tenait notamment compte de la fixation des salaires de base selon l'application du calculateur de salaire en ligne de l'observatoire genevois du marché du travail (ci-après : OGMT). Le salaire médian mensuel calculé sur une base annuelle pour quarante heures par semaine s'élevait à CHF 22'500.- pour M. D_____ et à CHF 23'090.- pour M. N_____ (résultats basés sur la structure des salaires pour l'année 2008).

Le salaire de base de M. D_____ était de CHF 315'280.-, soit CHF 22'500.- multiplié par quatorze mois d'activité. Celui de M. N_____ était de CHF 369'440.-, soit CHF 23'090.- multipliés par seize mois d'activité. Pour tenir compte de l'horaire de travail allégué, à savoir soixante heures par semaine, ces montants avaient été multipliés par 1,5. Le montant global du salaire de base admissible s'élevait ainsi à CHF 1'027'080.-.

La reprise sur salaires excessifs, ramenée de CHF 813'957.- à CHF 590'101.-, avait été calculée de la manière suivante :

«	Bénéfice net comptable	CHF 282'723.-
+	Salaires effectifs	CHF 2'133'000.-
./.	Salaires de base	(CHF 1'027'080.-)
./.	Supplément en fonction du chiffre d'affaires/des honoraires	(CHF 79'407.-)

	Sous-total	CHF 1'309'236.-
	Part du bénéfice imposable 2/3	CHF 872'824.-
	Salaires effectifs	CHF 2'133'000.-
./.	Rémunération maximum totale :	
	Salaires de base	CHF 1'027'080.-
./.	Supplément en fonction du	

chiffre d'affaires/des honoraires CHF 79'407.-

Part du bénéfice suppl. 1/3 CHF 436'412.- (CHF 1'542'899.-)

Salaires excessifs CHF 590'101.-

Preuve

Bénéfice net comptable CHF 282'723.-

+ Salaires excessifs CHF 590'101.-

Bénéfice minimum CHF 872'824.- »

13. Le 11 janvier 2011, Z_____ a recouru auprès du TAPI, concluant à l'annulation des décisions sur réclamation du 13 décembre 2010. Elle a repris les explications qu'elle avait déjà développées précédemment et contesté la reprise de CHF 590'101.-.

La question qui devait être tranchée portait sur le caractère excessif ou non de la rémunération des actionnaires employés d'Z_____ lors de la période fiscale 2005. Les rémunérations de MM. D_____ et N_____ s'étaient élevées à CHF 2'133'000.-. Pour déterminer le salaire du marché, l'AFC-GE avait appliqué la « méthode valaisanne » et admis un salaire total de CHF 1'542'899.-. Mais l'AFC-GE avait qualifié une partie du salaire de MM. D_____ et N_____ d'excessive sans examiner les autres conditions qui devaient être réunies pour admettre l'existence d'une prestation appréciable en argent.

Pour retenir l'existence d'un salaire excessif, il fallait non seulement une prestation concédée à un actionnaire ou à une personne proche de celui-ci, mais encore une disproportion entre la prestation de la société et la contre-prestation de l'actionnaire, reconnaissable pour les organes de la société. Or, M. N_____, actionnaire minoritaire, n'avait pas une influence particulière au sein de la société. En contrepartie de son travail il avait reçu un salaire fondé sur des critères objectifs liés à son statut de salarié et l'entier de sa rémunération devait être admis. En outre, le salaire admissible des actionnaires employés, pour soixante heures de travail hebdomadaire sur une période de dix-huit mois, devait se monter à CHF 1'758'719.-. En appliquant la « méthode valaisanne », la rémunération de M. D_____ était de 24 % supérieure à la moyenne du marché et celle de M. N_____ de 7,7 %. La disproportion n'était ainsi pas reconnaissable par les organes, un auteur de doctrine fixant la limite à 25 % pour que tel puisse être le

cas. L'entier de la rémunération devait donc être accepté à titre de salaire admissible et la reprise sur le bénéfice imposable de l'année 2005 annulée.

14. Le 6 juin 2011, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours et au maintien des reprises contestées.

Z_____ n'avait produit aucun élément nouveau décisif susceptible de modifier sa position de sorte qu'elle persistait dans ses décisions sur réclamation du 13 décembre 2010.

15. En réponse à une demande du TAPI, Z_____ a répondu le 25 avril 2012 qu'aucune convention écrite entre les deux actionnaires, MM. D_____ et N_____, n'avait été conclue.

16. Par jugement du 1^{er} mai 2012, le TAPI a rejeté le recours.

Le fait que l'administrateur ne soit pas actionnaire unique de la société ou qu'il soit actionnaire minoritaire n'était à lui seul pas déterminant pour savoir si l'on était en présence d'une distribution dissimulée de bénéfice. Les deux actionnaires exerçaient conjointement la gestion de la société avec une signature collective à deux. Dans la mesure où les contrats de travail prévoyaient le versement d'un bonus discrétionnaire, c'était le conseil d'administration, composé de MM. D_____ et N_____, qui avait fixé la part variable et prépondérante de leur rémunération. En l'absence d'une convention d'actionnaires, le conseil d'administration avait exercé seul cette compétence. En conséquence, l'actionnaire minoritaire avait une influence déterminante sur la formation de la décision de la société relative au montant de la part variable des salaires ce qui permettait de lui appliquer les critères de la « méthode valaisanne » même si le versement d'un bonus important privait l'actionnaire majoritaire de son droit à un futur dividende.

Dès lors, il importait que le salaire versé à l'actionnaire minoritaire soit justifié par l'usage commercial, en particulier par les conditions du marché. Il n'y avait pas de raison de s'écarter des données de l'OGMT utilisées de manière constante.

Les montants pris en considération par l'AFC-GE devaient être confirmés, bien que le salaire médian mensuel retenu qui résultait du calculateur en ligne OGMT ne tienne pas compte de la variation de l'indice genevois moyen des prix à la consommation entre 2005 et 2008. Les périodes retenues pour la prise en compte des salaires, soit quatorze mois pour M. D_____ et seize mois pour M. N_____, étaient correctes et il n'y avait pas lieu de souscrire aux calculs d'Z_____ qui se fondaient sur une durée de dix-huit mois. Enfin, les calculs de celle-ci basés sans justificatif sur la fourchette supérieure du calculateur en ligne

OGMT ne pouvaient être pris en compte, la solution retenue par l'AFC-GE (horaire de soixante heures hebdomadaires malgré l'absence de justificatifs, l'ajout de participations au résultat et au chiffre d'affaires) permettant déjà d'aboutir à une rémunération globale très nettement supérieure au maximum de cette fourchette.

17. Par acte posté le 1^{er} juin 2012, Z_____ a recouru contre le jugement du TAPI auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative). Elle a conclu, « sous suite de dépens », à ce que le jugement du TAPI soit annulé et à ce que le dossier soit retourné à l'AFC-GE « afin qu'elle émette de nouveaux bordereaux ICC et IFD 2005 dans le sens des considérants ».

Le TAPI avait qualifié d'excessive une partie du salaire de MM. D_____ et N_____, sans examiner si celle-ci pouvait être considérée comme une prestation appréciable en argent. Il n'avait pas regardé si M. N_____ devait être considéré comme un actionnaire minoritaire sans influence particulière et ne pouvant pas bénéficier d'une prestation appréciable en argent, ni examiné si une éventuelle disproportion entre le salaire effectif et le salaire admis était reconnaissable par les organes de la société.

a. M. N_____ n'avait pas exercé une influence déterminante au sein de la société. Dans la mesure où une rémunération excessive diminuait le droit aux dividendes ordinaires, M. D_____, actionnaire majoritaire, n'avait aucun intérêt à procéder à une telle distribution en faveur de M. N_____ dont la situation ressemblait à celle d'un employé recevant des actions dans le cadre d'un plan d'intéressement, dans le but de le fidéliser. Sa rémunération lui était versée en contrepartie de son travail et un tiers aurait reçu la même pour cette activité. La gratification était déterminée par M. D_____, président du conseil d'administration, sur la base du bénéfice de la société, du chiffre d'affaires et des résultats personnels de M. N_____. Bien que la rémunération de celui-ci soit élevée, elle était conforme au marché et n'était pas liée à sa qualité d'actionnaire mais à son travail de qualité. Il aurait reçu la même rémunération s'il n'avait pas été actionnaire.

Dans les faits, M. D_____ prenait seul toutes les décisions. La signature collective à deux signifiait seulement que la société était représentée par ses deux administrateurs. Elle ne signifiait pas que M. N_____ avait une influence particulière au sein de la société.

Dans la mesure où il ne pouvait bénéficier d'une prestation appréciable en argent, l'entier de la rémunération de M. N_____ devait être admis.

b. L'utilisation de la « méthode valaisanne » était contestable pour la détermination du salaire admissible de M. D_____. Pour savoir si une partie de la rémunération d'un employé actionnaire constituait une distribution dissimulée de bénéfice, il fallait en premier lieu faire une comparaison avec les rémunérations de personnes de rang et de fonction similaires, de formation et expérience équivalentes et tenir compte de la taille de la société, de son chiffre d'affaires et de son bénéfice. En l'absence d'éléments suffisants pouvant permettre de démontrer qu'un salaire était conforme au marché, il était envisageable de recourir à des statistiques. Dans le cas d'espèce, les informations à disposition étaient suffisantes puisqu'il était possible de se baser sur le salaire de M. N_____. Celui-là, à savoir CHF 880'000.- sur une période de seize mois, soit une rémunération mensuelle de CHF 55'000.-, devait servir de base pour déterminer le salaire de M. D_____. Compte tenu de l'expérience de celui-ci et de l'importance de la masse qu'il avait sous gestion, en comparaison de la situation prévalant pour M. N_____, le salaire admissible de M. D_____ ne pouvait être inférieur à la rémunération de M. N_____ dont le salaire était usuel par rapport au marché.

La reprise sur le bénéfice imposable de la société devait en conséquence être diminuée.

Z_____ a produit un courrier signé par M. D_____ le 28 mai 2012 dans lequel celui-ci revenait sur l'historique de la société et sur sa politique de rémunération. Il avait proposé à M. N_____ d'entrer dans le capital de la société à hauteur de 10 % et de siéger au conseil d'administration afin qu'il se sente totalement impliqué dans la gestion et le développement de celle-ci.

18. Le 12 juin 2012, le TAPI a transmis son dossier au juge délégué sans formuler d'observation.
19. Le 16 juillet 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Un actionnaire minoritaire pouvait avoir une influence suffisamment importante sur la gestion de l'entreprise pour qu'on lui attribue un dividende dissimulé. Le seul fait d'être actionnaire, même minoritaire sans influence particulière, suffisait pour recevoir un dividende dissimulé.

Les critères de la méthode valaisanne pouvaient s'appliquer à M. N_____ dont la rémunération brute totale en 2005 (salaire + gratification + frais de représentation = CHF 880'004.-) était très largement supérieure au marché selon les statistiques de l'OGMT. La société n'avait pas démontré qu'une rémunération identique aurait été versée à un tiers non actionnaire. Elle n'avait pas non plus démontré que des circonstances propres à la marche de l'entreprise permettaient de dégager des critères particuliers pour la fixation des salaires ou que la méthode

utilisée pour déterminer les salaires admissibles conduisait à un résultat arbitraire. Elle n'avait pas établi qu'une autre méthode serait plus objective.

L'objet des décisions contestées était de distinguer la part des salaires justifiée par l'usage commercial de celle qui ne l'était pas. Les éléments qui selon la société permettaient de retenir des valeurs supérieures à la moyenne (domaine d'activité, position des administrateurs, leurs qualifications, leur formation, leur âge, leur ancienneté, leur position hiérarchique et la difficulté des tâches qu'ils exécutaient) étaient précisément ceux pris en considération pour déterminer la tranche salariale dont cette moyenne était issue.

20. Invitée à se déterminer, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) ne s'est pas prononcée.
21. 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 2005 de la société d'une partie des salaires versés à MM. D_____ et N_____.
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 détermination 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. La recourante estime que l'entier de la rémunération de M. N_____ qu'elle a comptabilisé doit être admis comme charge aux motifs que celui-ci était actionnaire minoritaire, sans influence déterminante au sein de la société. Sa rémunération n'était ainsi pas liée à sa qualité d'actionnaire mais à celle de son travail, de sorte qu'il ne pouvait pas bénéficier d'une prestation appréciable en argent.

Selon les indications qu'elle a elle-même fournies, en particulier dans son courrier du 15 décembre 2006, les deux actionnaires dirigeaient conjointement l'entreprise et avaient les plus hautes compétences de décision, avec signature collective à deux. Ils partageaient la responsabilité de la bonne marche de l'entreprise, de son développement et de la bonne gestion des avoirs. Même s'il ne détenait que 10 % des actions de la société M. N_____ avait une influence déterminante au sein de la société dans laquelle il n'était pas qu'un simple employé. Un tiers non actionnaire n'aurait pas reçu la prestation qu'il a reçue. M. D_____ l'a confirmé dans son courrier du 28 mai 2012 dans lequel il a expliqué avoir proposé à M. N_____ d'entrer dans le capital de la société à hauteur de 10 % et de siéger au conseil d'administration afin qu'il se sente totalement impliqué dans la gestion et le développement de celle-ci. De même, si, selon la recourante, M. D_____ avait à teneur des statuts de la société une voix prépondérante en cas d'égalité des voix au conseil d'administration, elle a également indiqué que les deux actionnaires étaient responsables de l'activité de gestion de fortune comme de la gestion de la société, que M. N_____ a reprise

entièrement en 2009. Dans ces circonstances, l'existence d'un rapport privilégié entre la société et cet actionnaire minoritaire est avérée, ce qui permet d'examiner si le salaire consenti constituait en 2005 une prestation appréciable en argent.

7. 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).
8.
 - 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).

9. 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).
10. Pour le calcul du salaire admissible de M. D_____, la recourante considère qu'il n'est pas nécessaire de recourir à des statistiques pour le déterminer, la rémunération de M. N_____ devant servir de base à une comparaison. Cette opinion ne peut être suivie. D'une part, une partie du salaire de M. N_____ peut être qualifiée d'excessive de sorte qu'il ne peut objectivement pas servir de point de comparaison. D'autre part, la comparaison entre les rémunérations de deux salariés n'est pas suffisante pour déterminer si le salaire versé est conforme aux conditions du marché.
11. En l'espèce, l'AFC-GE a considéré les salaires de MM. D_____ et N_____ en tenant compte de leur âge, de leur cahier des charges et de leur position de cadre supérieur en charge de la définition de la stratégie de l'entreprise. Elle a en outre considéré que MM. D_____ et N_____ avaient travaillé soixante heures par semaine, quand bien même aucun justificatif n'avait été produit et que les contrats de travail prévoyaient une durée de quarante heures hebdomadaires. 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 590'101.- retenu au titre de salaires excessifs sera dès lors confirmé et réintégré dans le bénéfice de la société.

12. La recourante reproche au TAPI de s'être borné à qualifier d'excessive une partie des salaires de MM. D_____ et N_____ d'excessive sans examiner si une éventuelle disproportion entre le salaire effectif et le salaire admis était reconnaissable par les organes de la société. Elle ne démontre pas en quoi la disproportion n'était pas reconnaissable et ce grief doit lui aussi être écarté. Une part de salaire excessive de CHF 590'101.- sur une charge salariale totale de CHF 2'133'000.- au sein d'une petite société de quatre employés n'était en effet pas négligeable et un tel montant était aisément reconnaissable pour les administrateurs, également bénéficiaires de celui-ci.
13. Les conditions de la dissimulation de bénéfice sont dès lors réalisées. L'AFC-GE et le TAPI étaient fondés à retenir des salaires excessifs de CHF 590'101.- et à réintégrer ceux-ci dans le bénéfice imposable de la société.
14. En conséquence, le recours sera rejeté. Un émoluments de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la recourante. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 1^{er} juin 2012 par Z_____ S.A. contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 1^{er} mai 2012 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Z_____ S.A. un émoluments de CHF 2'000.- ;

dit qu'il ne lui 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 ;

communique le présent arrêt à Me Nicolas Buchel, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

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

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :