

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/108/2014-ICCIFD

ATA/480/2016

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 7 juin 2016

4^{ème} section

dans la cause

A_____ SA

représentée par Me Alan Hughes, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
15 décembre 2014 (JTAPI/1405/2014)**

EN FAIT

- 1) A_____ SA (ci-après : la société) est une société anonyme sise à Genève, enregistrée au registre du commerce (ci-après : RC) de ce canton depuis 1976, et dont les buts statutaires sont la gestion de fonds de placements collectifs de capitaux, la gestion de portefeuilles pour le compte de ses clients et l'exercice de toutes opérations financières et immobilières hors de Suisse.

Selon l'extrait du RC, la société a un administrateur président, M. C_____ B_____, un administrateur délégué, M. D_____ B_____ et deux administrateurs, MM. E_____ B_____ et F_____.

M. C_____ B_____, né en 1932, est le père de MM. D_____ et E_____ B_____, nés respectivement en 1956 et 1959. Au cours des années en cause, seul C_____ B_____ détenait des actions de la société.

- 2) a. Dans sa déclaration fiscale 2007 imprimée le 24 avril 2008, la société a déclaré un bénéfice net imposable de CHF 1'539'466.- et un capital propre total de CHF 8'818'457.-. Selon les certificats de salaire annexés à la déclaration fiscale, MM. D_____, C_____ et E_____ B_____ ont perçu respectivement un salaire brut total de CHF 2'148'399.-, CHF 2'099'499.- et CHF 27'053.-, M. F_____ un salaire de CHF 21'292.-.
- b. Le 16 janvier 2009, la société a déclaré pour la période fiscale 2008 un bénéfice net imposable de CHF 672'224.- et un capital propre de CHF 9'300'681.-. Selon les certificats de salaire annexés à la déclaration fiscale, MM. D_____, C_____ et E_____ B_____ ont perçu respectivement un salaire brut total de CHF 2'503'000.-, CHF 2'431'500.- et CHF 40'579.-, M. F_____ un salaire de CHF 31'939.-.
- c. Dans sa déclaration fiscale 2009 imprimée le 1^{er} mars 2010, la société a déclaré un bénéfice net imposable de CHF 41'179.- et un capital propre total de CHF 9'341'860.-. Selon les certificats de salaire annexés à la déclaration fiscale, MM. D_____, C_____ et E_____ B_____ ont perçu respectivement un salaire brut total de CHF 2'324'011.-, CHF 1'840'500.- et CHF 40'579.-, M. F_____ un salaire de CHF 31'939.-.
- 3) Par courriers des 14 décembre 2010, 11 octobre 2011 et 10 mai 2012, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a demandé à la société des renseignements complémentaires à ses déclarations fiscales précitées.
- 4) a. Par bordereaux du 28 mars 2011, l'AFC-GE a taxé la société à hauteur de CHF 770'216.- pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2007 et à concurrence de CHF 265'480.- pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2007.

Elle avait pris en considération un bénéfice net total de CHF 3'123'336.- et un capital propre total de CHF 8'968'457.-. Au bénéfice de CHF 1'539'466.- déclaré par la société, elle avait ajouté CHF 1'583'870.- considérés comme prestation à l'actionnaire et constitués par une partie des salaires de MM. D_____ et C_____ B_____. Le salaire admis calculé selon la « méthode valaisanne » comprenait un salaire de base déterminé en fonction de l'activité déployée par les intéressés, auquel se rajoutait une part du chiffre d'affaires et du bénéfice.

b. Par bordereaux du 8 mai 2012 portant sur la période fiscale 2008, l'AFC-GE a taxé la société à hauteur de CHF 835'906.40 pour l'ICC et de CHF 288'430.50 pour l'IFD.

Elle avait pris en considération un bénéfice net total de CHF 3'393'315.- et un capital propre total de CHF 9'450'681.-. Au bénéfice de CHF 672'224.- déclaré par la société, elle avait ajouté un montant de CHF 2'791'091.- considéré comme prestation à l'actionnaire.

c. Par bordereaux du 4 février 2013 relatifs à la période fiscale 2009, l'AFC-GE a taxé la société à hauteur de CHF 539'244.45 pour l'ICC et de CHF 186'779.- pour l'IFD.

Elle avait pris en considération un bénéfice net total de CHF 2'197'490.- et un capital propre total de CHF 9'341'860.-. Au bénéfice de CHF 41'179.- déclaré par la société, elle avait ajouté un montant de CHF 2'306'311.- considéré comme prestation à l'actionnaire.

- 5) Les 23 mars 2011, 31 mai 2012 et 25 février 2013, la société a élevé réclamation respectivement contre les taxations 2007, 2008 et 2009, en concluant à ce que le salaire de M. D_____ B_____ soit exclu du calcul de l'administration fiscale. Elle a aussi conclu à ce qu'il soit pris note que la « méthode valaisanne » appliquée à ses dirigeants démontrait que, s'il y avait salaires excessifs, ces derniers ne pouvaient être appliqués qu'à M. C_____ B_____. Elle a également conclu à ce qu'il soit accepté que lesdits salaires recalculés représentaient la rémunération adéquate revenant à M. C_____ B_____ en vertu des contre-prestations fournies et à ce que les taxations définitives 2007, 2008 et 2009 soient corrigées aussi bien sur le plan de l'IFD que de l'ICC en modifiant la reprise de salaires excessifs.

Elle contestait, en se fondant sur les mêmes arguments, les montants considérés par l'AFC-GE comme des prestations à l'actionnaire. Les bonus attribués à ses gestionnaires dépendaient de la rentabilité des dossiers et des apports effectués par chacun d'entre eux. Ils devaient être séparés des salaires dans la mesure où ils n'étaient pas basés sur le travail et l'expérience, mais sur un apport et une rentabilité de clientèle. L'activité de ces gestionnaires d'une durée

hebdomadaire de soixante heures était intense et impliquait un engagement important. Seul M. C_____ B_____ pouvait être concerné par une reprise pour salaire excessif, M. D_____ B_____ devant être exclu du calcul de la prestation à l'actionnaire. S'agissant de la taxation 2007, un montant de CHF 452'700.- du salaire de M. C_____ B_____ pouvait être considéré comme excessif. Pour les périodes fiscales 2008 et 2009, celui-ci n'avait pas perçu de salaire excessif.

Les salaires de ses gestionnaires n'étaient pas fixés en fonction de leur qualité d'actionnaire. M. D_____ B_____ ne détenait aucune action et ne pouvait dès lors être considéré comme bénéficiant d'une distribution cachée de dividende. Il était certes le fils de M. C_____ B_____. Toutefois, sa rémunération devait être considérée comme le fruit de son travail. En 2007, son frère E_____, également administrateur non-actionnaire, avait perçu une rémunération de CHF 27'053.-, proche de celle de CHF 21'292.- de M. F_____, qui ne faisait pas partie de la famille B_____.

Une comparaison des salaires et des bonus pratiqués dans sa branche d'activité ne pouvait pas se fonder sur les normes de l'Observatoire genevois du marché du travail (ci-après : l'OGMT), mais sur des prestations payées à leurs dirigeants non associés, apporteurs d'affaires, par les grandes banques suisses ou étrangères ou par des instituts administrant des fonds de placement. La méthode utilisée par l'AFC-GE pour déterminer les salaires de base reposait sur des moyennes contestables. Le salaire excessif déterminé par l'autorité fiscale résultait d'un calcul global valable dans une industrie ou une entreprise dégageant des marges très faibles. Une telle règle ne pouvait pas s'appliquer dans le cadre d'une société de gestion de fortune, dont les salaires faisaient partie du coût direct d'acquisition du chiffre d'affaires. Il n'était pas admissible d'imposer à une société dont les caractéristiques étaient très particulières un salaire de base maximum résultant de statistiques générales.

- 6) Par décisions du 19 décembre 2013, l'AFC-GE a rejeté les réclamations des 23 mars 2011, 8 mai 2012 et 4 février 2013.

La société étant assimilable à une société familiale au sein de laquelle la position de l'actionnaire principal n'était pas comparable à celle des autres employés, le critère de comparaison interne des personnes de rang et de fonctions identiques ou similaires n'était pas applicable. La « méthode valaisanne » devait dès lors s'appliquer pour déterminer s'il y avait une prestation appréciable en argent.

M. D_____ B_____ n'était certes pas actionnaire. Toutefois, étant le fils de M. C_____ B_____, actionnaire principal de la société, il devait être considéré comme un proche de celui-ci. Il était lié à son père par des liens tant économiques que personnels qui étaient la cause de son salaire et du caractère insolite de celui-ci. La rémunération fixée selon la « méthode valaisanne » était

conforme au principe de pleine concurrence et correspondait à celle qui aurait été versée à un tiers se trouvant dans les mêmes circonstances. Le redressement opéré à hauteur du salaire excessif était conforme aux conditions cumulatives posées par la jurisprudence. Les bonus versés à chacun des actionnaires étaient inclus dans les rémunérations brutes totales effectives déterminées selon la « méthode valaisanne » dans la mesure où ils ne figuraient pas de manière spécifique dans le certificat de salaire. Les salaires excessifs calculés résultaient de la différence entre les rémunérations totales maximum admises et celles brutes totales effectives.

- 7) Par trois actes distincts expédiés le 13 janvier 2014, la société a recouru contre les décisions sur réclamation du 19 décembre 2013 relatives à ses taxations 2007, 2008 et 2009 auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) en reprenant les conclusions et les arguments de ses réclamations.
- 8) Par jugement du 15 décembre 2014, le TAPI a admis partiellement le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour notification de nouveaux bordereaux de taxation ICC et IFD 2007, 2008 et 2009, modifiant les reprises effectuées au titre de salaires excessifs.

Les données de l'OGMT devaient être considérées comme conformes aux méthodes de calcul des salaires excessifs préconisées par le Tribunal fédéral. Les circonstances propres de la société ne permettaient pas de dégager des critères particuliers pour la fixation des salaires de ses gestionnaires. La « méthode valaisanne » était dès lors applicable. Dans ce cadre, il convenait d'examiner, non seulement la rémunération de M. C_____ B_____, mais aussi celle de son fils D_____, considéré comme un proche de l'actionnaire. Par ailleurs, les bonus devaient être pris en considération pour déterminer le salaire excessif. Ils étaient englobés dans le compte « salaires et charges sociales ». Partant, pour chaque année en cause, s'agissant du montant du bonus à ajouter à la part fixe de la rémunération des administrateurs, il y avait lieu de se fonder notamment sur leurs certificats de salaires.

En outre, soixante heures de travail hebdomadaires étaient à retenir pour l'activité des intéressés. Une ancienneté de quatorze, quinze et seize ans pour les années 2007, 2008 et 2009 devait être retenue pour MM. D_____ et C_____ B_____.

Les deux gestionnaires, au vu de l'ampleur de leur chiffre d'affaires notamment, disposaient de responsabilités importantes au sein de la société. Celle-ci n'avait cependant pas établi le caractère exceptionnel de leurs activités justifiant de tenir compte du quartile supérieur du calculateur de l'OGMT. Partant, seul le salaire médian devait être retenu. Selon les calculs de l'AFC-GE, en 2007, 2008 et 2009, la société avait versé à MM. C_____ et D_____ B_____ des salaires

excessifs nécessitant de procéder à des reprises dans son bénéfice. Les rémunérations excessives s'élevaient respectivement à CHF 1'506'645.-, CHF 2'308'869.- et CHF 2'118'851.- au lieu des montants de CHF 1'583'870.-, CHF 2'721'091.- et CHF 2'306'311.- fixés par l'AFC-GE.

- 9) Par acte expédié le 16 janvier 2015, la société a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), en concluant préalablement à ce qu'elle soit autorisée à faire la preuve de ses allégués de fait et l'AFC-GE invitée à produire des éléments de comparaison probants s'agissant de la rémunération applicable. Elle a aussi conclu principalement à l'annulation du jugement entrepris et au renvoi de la cause à l'AFC-GE afin d'émettre de nouveaux bordereaux acceptant l'intégralité des rémunérations comme charges déductibles dans la mesure où il n'existait pas de prestation appréciable en argent, et subsidiairement à la modification des erreurs de calcul contenus dans le jugement attaqué.

L'AFC-GE devait fournir des informations chiffrées au sujet des rémunérations perçues au sein d'entreprises actives dans des secteurs financiers spécifiques notamment celles des sociétés G_____ Limited, à Genève, H_____, à Genève et I_____ SA. Les salaires de base du secteur des entreprises de gestion d'actifs sophistiqués et de placements constituaient une faible part de la rémunération dans la mesure où la majeure partie de celle-ci était variable et était souvent liée au rendement du portefeuille, des actifs et des commissions sur avoirs apportés.

Les salaires de MM. C_____ et D_____ B_____ se composaient d'une part fixe, évaluée en fonction de leur cahier des charges, de leurs compétences, qualifications, âge, niveau de responsabilité, et d'une part variable fixée en fonction de la performance des fonds sous gestion, des avoirs apportés et de la rentabilité de ceux-ci. Les salaires versés aux personnes concernées étaient usuels dans leur secteur d'activité, en tenant compte surtout de leurs carrières, qualifications et profils exceptionnels. La « méthode valaisanne » ne pouvait pas être utilisée pour déterminer leurs salaires. Par ailleurs, le calcul du TAPI contenait des erreurs concernant les salaires excessifs pour les années 2008 et 2009.

Pour le surplus, elle a repris les arguments contenus dans ses réclamations et recours au TAPI. Elle a aussi produit plusieurs documents relatifs au domaine spécifique de ses activités, à son classement mondial parmi les sociétés opérant dans ce secteur et plusieurs publications de M. D_____ B_____ dans des revues et journaux spécialisés.

- 10) Le 28 janvier 2015, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.

- 11) Le 13 avril 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La société n'avait pas fourni de comparaison avec d'autres sociétés permettant d'exclure la « méthode valaisanne » pour calculer le salaire excessif. Elle n'avait en outre apporté aucune justification permettant de s'écarter de cette méthode. L'argument fondé sur la notoriété de MM. C_____ et D_____ B_____ et leurs connaissances quant aux stratégies à mener dans la gestion des placements obligataires et des dettes subordonnées n'était pas suffisante pour apprécier les circonstances particulières de la société notamment au sujet de la fixation de la rémunération des intéressés. Par ailleurs, le TAPI avait commis des erreurs dans ses calculs du salaire excessif retenu. Les indices genevois des prix à la consommation 2007, 2008, 2009 et de l'année de référence utilisés ne correspondaient pas non plus à ceux découlant des sources officielles qui se chiffraient respectivement à 347,00 ; 355,90 ; 354,10 et pour l'année de référence 2010 à 357,20.

- 12) Le 30 juin 2015, la société a persisté dans les termes et les conclusions de son recours en reprenant ses arguments antérieurs.

En raison de l'exiguïté du marché du travail dans son domaine d'activité, la comparaison avec les statistiques usuelles de rémunération n'était pas possible. La « méthode valaisanne » était une méthode subsidiaire d'évaluation des salaires. Elle n'était cependant pas en mesure d'offrir des rémunérations comparatives versées par les autres sociétés œuvrant dans son secteur d'activités. Les salaires offerts à ses cadres n'étaient pas injustifiés. Il revenait à l'AFC-GE d'établir le contraire.

- 13) Ensuite de 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 2007, 2008 et 2009 de la société d'une partie des salaires versés à MM. C_____ et D_____ B_____, au titre de prestations à l'actionnaire.
- 3) La recourante conclut préalablement, dans son recours, à ce qu'elle soit autorisée à faire la preuve de ses allégués de fait et à ce que l'AFC-GE soit invitée à fournir des éléments de comparaison probants s'agissant de la rémunération applicable. Dans sa réplique, elle soutient en outre qu'il revient à l'autorité

intimée d'établir la preuve que les salaires de ses gestionnaires sont disproportionnés.

a. La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (arrêts du Tribunal fédéral 8C_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/1309/2015 du 8 décembre 2015 ; ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015).

b. En droit fiscal, l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (art. 46 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes – LHID – RS 642.14). À Genève, le département compétent procède à la taxation des impôts sur la base de la déclaration d'impôt et des justificatifs déposés par le contribuable, ainsi que des contrôles et investigations effectués (art. 36 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc – D 3 17).

c. Il appartient ainsi à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/1019/2015 précité).

En ce qui concerne les prestations appréciables en argent faites par une société, sans contre-prestation, à ses actionnaires, c'est en principe à l'autorité fiscale qu'il appartient de les prouver. Le contribuable n'a donc pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'on ne puisse lui reprocher une violation de ses devoirs de collaboration (ATF 138 II 57 consid. 7.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_589/2013 et 2C_590/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2 ; 2C_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2). Néanmoins, lorsqu'une prestation en argent présente un caractère insolite, le contribuable est alors tenu de prouver que la prestation en cause est justifiée par l'usage commercial (ATF 119 Ib 431 consid. 2c). Les autorités doivent en effet pouvoir s'assurer que seules des raisons commerciales, et non les rapports personnels et économiques étroits entre la société et le bénéficiaire de la prestation, étaient déterminantes pour le choix de la

prestation présentant un caractère insolite (arrêt du Tribunal fédéral 2C_18/2011 du 31 mai 2011 consid. 5.2 et les références citées).

d. En l'espèce, la recourante, qui est soumise à un devoir de collaboration, a à plusieurs reprises eu l'occasion de prouver ses allégués de fait, notamment le caractère exceptionnel des activités de ses gestionnaires expliquant leurs salaires. En effet, durant l'instruction de ses déclarations fiscales, elle a été invitée par l'autorité intimée à donner les renseignements complémentaires sur certains éléments de celles-ci comme l'identité et les liens avec l'actionnariat des bénéficiaires de la provision pour indemnités de longs rapports de service. Ensuite, elle a eu l'opportunité de préciser ses allégués qu'elle estimait pertinents pour la résolution du litige lors de ses réclamations, de ses recours au TAPI et auprès de la chambre de céans et de sa réplique aux observations détaillées de l'AFC-GE. Dans cette ultime écriture, elle a reconnu qu'elle n'était pas en mesure d'apporter un comparatif de salaires versés à leurs dirigeants apporteurs d'affaires par les sociétés actives dans le même secteur d'activités. Pourtant, l'autorité intimée ayant retenu, sur la base des dossiers des déclarations fiscales de la recourante et des justificatifs annexés, que les salaires versés à ses gestionnaires avaient un caractère insolite car celle-ci n'avait pas apporté la preuve que des circonstances propres à la marche de ses activités permettaient de dégager des critères particuliers pour leur fixation conforme au marché dans son secteur d'activités, il lui revenait et non à l'AFC-GE de prouver que ces prestations étaient justifiées par un usage commercial. Ce qu'elle n'a pas fait à satisfaction de droit, les justificatifs et les autres documents produits ne permettant pas d'expliquer les salaires versés à ses gestionnaires. Elle doit par conséquent supporter l'échec de la preuve démontrant que les salaires de ses gestionnaires ne présentaient pas un caractère insolite.

4) a. La procédure de réclamation et la procédure de recours contre les décisions de taxation en matière d'IFD prononcées avant l'entrée en vigueur de la modification du 20 juin 2014 de la présente loi sont régies par l'ancien droit (art. 207b al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 – LIFD – RS 642.11).

b. À Genève, le 30 mars 2016 est entrée en vigueur la nouvelle teneur de l'art. 12 al. 1 let. h de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM – D 3 15), adoptée le 29 janvier 2016 par le Grand Conseil, qui prévoit que sont considérés comme bénéfice net imposable les tantièmes, ainsi que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial.

En règle générale, s'appliquent aux faits dont les conséquences juridiques sont en cause, les normes en vigueur au moment où ces faits se produisent (ATA/1184/2015 du 3 novembre 2015 ; ATA/113/2013 du 26 février 2013 ; Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, Droit

administratif, vol. 1, 3^{ème} éd., 2012, p. 184). La rétroactivité d'une disposition légale est contraire aux principes de la sécurité et de la prévisibilité du droit. Elle n'est admise qu'exceptionnellement par la jurisprudence, qui exige, entre autres conditions, qu'elle figure dans une base légale claire (ATF 116 Ia 207 consid. 4a ; ATA/1184/2015 précité ; ATA/113/2013 précité ; Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, op. cit., p. 200).

c. En l'espèce, contrairement à la LIFD, la LIPM ne comprend aucune disposition transitoire prévoyant notamment l'application de la nouvelle teneur de l'art. 12 al. 1 let. h aux causes pendantes au moment de son entrée en vigueur. Il sera ainsi fait application des dispositions légales idoines dans leurs teneurs antérieures aux décisions de taxation en cause (ci-après : aLIPM) que ce soit pour l'IFD que l'ICC.

5) a. S'agissant de l'IFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD). Celui-ci 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 (art. 58 al. 1 let. b LIFD).

b. Pour ce qui est de l'ICC, sont considérés comme bénéfice net imposable le bénéfice net, tel qu'il résulte du compte de pertes et profits, et 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 aLIPM).

c. Bien que l'art. 12 let h aLIPM ne le mentionne pas expressément, il vise, à l'instar de l'art. 58 al. 1 let b LIFD, notamment les distributions dissimulées de bénéfice (Stephan KUHN/Peter BRÜLISAUER in Martin ZWEIFEL/Peter ATHANAS [éd.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2^{ème} éd., 2008, n. 74 ad. art. 24 p. 406), soit des prélèvements qui ne sont pas conformes à l'usage commercial et qui doivent donc être réintégrés dans le bénéfice imposable (ATA/485/2013 du 30 juillet 2013 ; ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011).

6) a. Il y a prestation appréciable en argent – également qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice – devant être réintégrée dans le bénéfice imposable d'une 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) ladite prestation 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

consid. 3.1 ; 2C_188/2008 du 19 août 2008 consid. 5.2 ; ATA/633/2011 et ATA/152/2011 précités ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 236 n. 41). Il ne s'agit pas d'examiner si les parties ont reconnu la disproportion, mais plutôt si elles devaient la reconnaître (Emily MELLER/Jessica SALOM, Le salaire excessif en droit fiscal suisse, RDAF 2011 II 105, p. 109 et 110).

b. 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 consid. 3.1 et les références citées ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 236 n. 42). 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) La recourante estime que l'entier de la rémunération de M. D_____ B_____ doit être admis comme charge aux motifs que celui-ci n'est pas actionnaire.

a. L'avantage octroyé au titre de distribution dissimulée de bénéfice 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 question de savoir si un actionnaire minoritaire sans influence particulière sur la société peut percevoir une prestation appréciable en argent fait débat au sein de la doctrine (cf. notamment Pierre-Marie GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice : le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, 2005, p. 109, et Danielle YERSIN, Apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable, 1977, p. 249, cités dans l'ATA/485/2013 précité).

b. La jurisprudence retient quant à elle comme potentiels bénéficiaires non seulement les actionnaires d'une société, mais également toutes les personnes qui les touchent de près (ATF 131 II 593 consid. 5.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_377/2014 du 26 mai 2015 consid. 9.6 ; 2C_645/2012 du 13 février 2013 consid. 3.1), et que selon la théorie dite du triangle, une prestation appréciable en argent faite par une société directement à un tiers proche de son actionnaire doit ainsi être traitée comme si elle avait été octroyée à ce dernier (ATF 138 II 57 consid. 4.2 ; 131 I 722 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_610/2012 du 1^{er} février 2013 consid. 8.1, dans lequel l'amie de l'actionnaire a été considérée comme un proche de ce dernier et la prestation appréciable en argent admise ; ATA/485/2013 précité).

c. En l'espèce, à l'évidence, M. D_____ B_____, qui est le fils de M. C_____ B_____, seul détenteur des actions de la société durant les périodes

fiscales en cause, est un proche de ce dernier, si bien que le grief doit être écarté au vu de la jurisprudence précitée.

8) La recourante reproche au TAPI d'avoir appliqué la « méthode valaisanne » à la détermination des salaires excessifs de M. D _____ B _____, grief qu'elle avait déjà formulé dans la cause A/945/2011 relative à sa taxation 2006 et écarté par la chambre de céans dans l'ATA/485/2013 précité devenu définitif et exécutoire faute de recours au Tribunal fédéral.

a. 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 consid. 3.1).

b. 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).

c. 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/485/2013 précité ; 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 l'application de la « méthode valaisanne » 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 consid. 3.3 ; 2C_188/2008 précité consid. 5.3). 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/485/2013 précité ; ATA/125/2013 du 26 février 2013 ; ATA/25/2013 du 15 janvier 2013 ; ATA/170/2012 précité et les références citées).

e. 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/485/2013 précité ; 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).

Cet instrument a enfin déjà été appliqué par la chambre de céans à une société de gestion de fortune (ATA/125/2013 précité).

f. En l'espèce, pour le calcul des salaires admissibles, la recourante invoque que la part variable de la rémunération de M. D_____ B_____ ne doit pas entrer en considération car elle serait fonction de la rentabilité des dossiers et de ses apports.

Un tel argument se heurte aux conditions posées par la jurisprudence à la reconnaissance d'une prestation appréciable en argent, ainsi qu'à la ratio legis des règles sur la distribution cachée de bénéfices : il s'agit en effet de savoir si une prestation – quelle qu'elle soit – est retenue à titre de charge alors qu'elle n'est pas justifiée par l'usage commercial, et qu'elle doit dès lors être réintégrée fiscalement dans le montant du bénéfice. Il ne saurait ainsi être question d'exclure la

rémunération variable – qui figure du reste elle aussi sur le certificat de salaire et est soumise à l'impôt sur le revenu pour le collaborateur concerné – du champ des prestations visées, sous peine de ne plus se trouver en adéquation avec le but visé et d'encourager les distributions dissimulées de bénéfices par le biais de diverses formes de rémunérations variables.

Le TAPI a déterminé les salaires de M. D_____ B_____ en tenant compte de son âge, de son cahier des charges, de sa position de cadre supérieur définissant la stratégie de l'entreprise et de ses importantes responsabilités au sein de la société. Il a en outre pris en compte que l'intéressé avait travaillé soixante heures par semaine. En se fondant sur les circonstances du cas d'espèce, et en opérant à nouveau tous les calculs, il a ainsi respecté les critères posés par la jurisprudence en matière d'utilisation de statistiques pour déterminer le salaire de base.

Au demeurant, la recourante ne conteste pas l'application de la « méthode valaisanne » pour déterminer le salaire excessif de M. C_____ B_____, mais elle estime que ce calcul n'aboutit pas au montant retenu par l'AFC-GE dans la taxation 2007 et, selon elle, pour les périodes fiscales 2008 et 2009, cette méthode ne permet pas de fixer une prestation appréciable en argent. Il est dès lors douteux que la « méthode valaisanne » ne soit pas applicable à M. D_____ B_____, son fils que la chambre de céans a, dans les considérants précédents, considéré comme proche de l'actionnaire au sens de la jurisprudence précitée.

Le grief de la recourante sera ainsi écarté.

- 9) Les conditions de la dissimulation de bénéfice sont dès lors réalisées. L'AFC-GE était fondée tant pour l'ICC que pour l'IFD à retenir des salaires excessifs confirmés dans leur principe par le TAPI en appliquant la « méthode valaisanne » pour les trois périodes fiscales en cause et à réintégrer ceux-ci dans le bénéfice imposable de la société.
- 10) La recourante reproche aussi au TAPI d'avoir commis des erreurs dans son calcul en retenant pour les salaires excessifs de l'année 2008 un supplément en fonction du chiffre d'affaires de CHF 89'584.- au lieu de CHF 181'584.- et de CHF 7'563.- au lieu de CHF 99'563.- pour l'année 2009 et, pour cette même année 2009, en additionnant au lieu de soustraire les CHF 99'563.- du calcul de la part au bénéfice. L'AFC-GE relève aussi dans ses observations du 13 avril 2015 les mêmes erreurs et fait par ailleurs grief au TAPI d'avoir retenu des indices genevois des prix à la consommation erronés et non documentés de 325.40 pour 2007, 348.80 pour 2008, 287.40 pour 2009 et 310.90 pour l'année de référence 2010, au lieu respectivement de ceux de 347.00 ; 355.90 ; 354.10 et 357.20 pour l'année 2010.

Le grief de la recourante est fondé sur ce point. De plus, les indices genevois des prix à la consommation pour les années en cause relevés par l'AFC-GE

provenant de l'office cantonal de la statistique, organe compétent dans le domaine de la statique cantonale, seront admis.

Le dossier sera dès lors renvoyé à l'AFC-GE pour établir de nouveaux bordereaux de taxation ICC et IFD 2007, 2008 et 2009 en utilisant dans son calcul des salaires excessifs des gestionnaires de la société la « méthode valaisanne » et les indices genevois des prix à la consommation de 347.00 ; 355.90 et 354.10 respectivement pour les périodes fiscales 2007, 2008 et 2009, ainsi qu'un indice de référence de 357.20 pour l'année 2010. L'autorité de taxation devra tenir compte également du chiffre d'affaires corrigé dans le sens relevé par les parties.

11) Ce qui précède conduit à l'admission partielle du recours.

La recourante qui succombe sur l'essentiel de ses griefs sera astreinte à un émolument de CHF 500.-. Aucun émolument ne sera en revanche mis à la charge de l'administration fiscale cantonale qui défend ses décisions de taxation (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité réduite de procédure de CHF 1'000.- à la charge de l'État de Genève sera allouée à la recourante qui obtient partiellement gain de cause (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 16 janvier 2015 par A_____ SA contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 15 décembre 2014 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles décisions de taxation 2007, 2008 et 2009 d'A_____ SA dans le sens des considérants ;

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

dit qu'aucun émolument n'est mis à la charge de l'État de Genève ;

alloue à A_____ SA une indemnité de procédure de CHF 500.- à la charge de l'État de Genève ;

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 Me Alan Hughes, avocat de la recourante, au Tribunal administratif de première instance, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :