

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/496/2011-ICCIFD

ATA/532/2013

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 27 août 2013

1^{ère} section

dans la cause

M_____ S.A.

représentée par la Société fiduciaire d'expertise et de révision S.A. (SFER), mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
3 septembre 2012 (JTAPI/1040/2012)**

EN FAIT

- 1) M_____ S.A. (ci-après : la société) est une société anonyme sise à Genève, enregistrée au registre du commerce (ci-après : RC) de ce canton depuis le 1^{er} septembre 1993, et dont les buts statutaires adoptés le 30 juin 2009 sont l'achat et la vente de toutes valeurs mobilières, le courtage, les opérations de placement, de financement et de gérance de fortune, les conseils, recherches et études de projets industriels, commerciaux, juridiques, fiscaux et financiers, et l'achat et la vente de tous biens immobiliers exclusivement à l'étranger.

Selon l'extrait du RC, Monsieur B_____, né en 1941, a été directeur de la société du 19 décembre 1994 au 18 décembre 1996. Depuis le 19 décembre 1996, il en est le président-directeur et l'un des administrateurs.

Madame L_____, née en 1944, est administratrice de la société depuis sa fondation. Elle en est également la directrice depuis le 19 décembre 1996.

Monsieur G_____ est administrateur de la société depuis le 19 décembre 1996.

- 2) Dans sa déclaration fiscale remise en juillet 2008 concernant l'exercice 2007, la société a déclaré CHF 419'879.- de bénéfice net imposable ainsi qu'un capital propre imposable de CHF 1'014'785.-.

Selon le compte de profits et pertes annexé à la déclaration précitée, le chiffre d'affaires de la société s'est élevé à CHF 4'147'281, dont un montant de CHF 4'053'166.- relatif aux honoraires de gestion et rétrocessions de courtage. Quant aux charges, celles-ci se sont élevées à CHF 3'727'403.-.

Selon l'annexe C de la déclaration relative aux « Prestations versées aux membres de l'administration et autres organes », M. B_____ a perçu CHF 910'071.- de prestations nettes. Mme L_____ a perçu CHF 863'761.- de prestations nettes et M. G_____ a, quant à lui, reçu CHF 26'790.-.

Selon les certificats de salaire produits couvrant la période du 1^{er} janvier 2007 au 31 décembre 2007, la société a versé en 2007 une rémunération brute de CHF 957'387.- à M. B_____ et de CHF 954'809.- à Mme L_____.

- 3) Le 30 juillet 2009, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a envoyé à la société les bordereaux de taxation 2007 pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2007 et pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2007.

L'IFD 2007 s'élevait à CHF 102'765.- et l'ICC 2007 à CHF 287'976.10. Les impôts avaient été calculés sur la base d'un bénéfice imposable de CHF 1'209'064.- et d'un capital propre imposable de CHF 1'014'785.-.

L'AFC-GE avait pris en compte d'une part le montant du bénéfice figurant dans la déclaration et le compte de profits et pertes de l'exercice, soit CHF 419'879.- et d'autre part un montant de CHF 789'185.- à titre de salaires excessifs, avec le commentaire suivant : « Une partie des salaires de Mme L_____ et de M. B_____, soit CHF 789'185.-, a été considérée comme prestation à l'actionnaire. Les salaires ont été admis par l'application de la méthode utilisée par l'[AFC-GE] dont vous trouverez le calcul en annexe. Elle se caractérise par la détermination d'un salaire de base en fonction de l'activité déployée, auquel se rajoute une part du chiffre d'affaires et du bénéfice restant ».

L'AFC-GE a fixé le salaire de base annuel des intéressés à CHF 480'000.- (2 x CHF 240'000.-), montant auquel elle a ajouté un supplément en fonction du chiffre d'affaires (CHF 38'478.-) et une part du bénéfice de la société (CHF 604'532.-).

- 4) Le 21 août 2009, la société, sous la plume de sa représentante, a formé réclamation contre les taxations précitées, concluant en substance à l'annulation de la reprise pour salaires excessifs.

M. B_____ et Mme L_____ assumaient seuls la gestion stratégique des portefeuilles et la relation commerciale. La diversité de ces tâches nécessitait de la part des dirigeants de la société de hautes qualifications et une grande expérience.

La méthode valaisanne était un élément constitutif de la rémunération d'un chef d'entreprise mais avait ses limites. Le salaire de chacun des directeurs actionnaires ne devait pas être calculé uniquement sur la base de la rentabilité de la société.

La rémunération perçue par M. B_____ et Mme L_____ n'était pas liée à leur qualité d'actionnaire et était conforme à celle qui serait payée à un tiers pour une fonction similaire. Il n'y avait pas de distribution dissimulée de bénéfice au sens de la jurisprudence fédérale.

- 5) Par deux décisions du 27 janvier 2011 portant l'une sur l'IFD 2007 et l'autre sur l'ICC 2007, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation et rectifié les taxations litigieuses en conséquence.

L'AFC-GE a modifié les taxations en défaveur de la société en fixant à CHF 8'560.- les frais forfaitaires non admis précisant que le montant des frais forfaitaires admis avait été recalculés après la détermination des salaires excessifs. Le poste « Salaires excessifs » avait été réduit à un montant de CHF 687'266.- contre CHF 789'185.- précédemment. La situation de M. B_____ et Mme

L_____ a été analysée en fonction des critères de l'Observatoire genevois du marché du travail (ci-après : OGMT), soit

- Branche d'activité : Banques et auxiliaires financiers ;
- Formation : Université ;
- Position hiérarchique : Cadre supérieur ;
- Niveau de qualification : Travaux les plus exigeants ;
- Domaine d'activité : Expertises, conseils, marketing ;
- Âge : plus de 65 ans ;
- Ancienneté : 15 ans ;
- Heures par semaine : 40.

En application de la méthode valaisanne et selon les critères de l'OGMT, l'AFC-GE a retenu comme salaire de base (salaire brut médian) un montant mensuel de CHF 24'850.- tant pour M. B_____ que pour Mme L_____, soit une somme annuelle de CHF 596'400.- (CHF 24'850.- x 12 x 2). Elle a ajouté un supplément de CHF 74'957.- en fonction du chiffre d'affaires de 4'053'166.- et une part du bénéfice supplémentaire s'élevant à CHF 553'573.-. Ainsi, le salaire admissible était de CHF 1'224'930 (CHF 596'400.- + CHF 74'957.- + CHF 553'573.-), soit CHF 612'465 pour chacun des intéressés.

Le calcul était le suivant :

Bénéfice net comptable	419'879	Salaires effectifs	1'912'196
Salaires effectifs	1'912'196		
Salaires de base	-596'400	./. Rémunération maximum totale :	
Supplément en fonction du CA	<u>-74'957</u>	Salaires de base	-596'400
Sous-total	1'660'718	Supplément en fonction du CA	-74'957
		Part du bénéfice supplémentaire 1/3	<u>-553'573 (1'224'930)</u>
Nombre employés : 1 à 20			
Part du bénéfice imposable 2/3	1'107'145	Salaires excessifs	687'266

Preuve

Bénéfice net comptable	419'879
Salaires excessifs	<u>687'266</u>
Bénéfice minimum	1'107'145

Supplément en fonction du chiffre d'affaire :

		Chiffre d'affaires	%	Supplément
2,0%	jusqu'à 1 million	1'000'000	2,0%	20'000
1,8%	entre 1 et 5 millions	3'053'166	1,8%	54'957
1,6%	plus de 5 millions	<u>4'053'166</u>	1,6%	<u>74'957</u>

L'IFD 2007 s'élevait dès lors à CHF 94'834.50 et l'ICC 2007 à CHF 266'055.40. Ces montants ont été calculés en fonction d'un bénéfice imposable de CHF 1'115'705.- (CHF 419'879.- de bénéfice net + CHF 8'560.- de frais forfaitaires non admis + CHF 687'266.- de salaires excessifs) et d'un capital propre imposable de CHF 1'014'785.-.

- 6) Par acte du 16 février 2011, la société a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions sur réclamation du 27 janvier 2011, concluant, « sous suite de dépens », à leur annulation et à ce qu'un montant lié à l'apport de clientèle effectué par M. B_____ et Mme L_____, équivalent à CHF 405'317.- pour chacun d'eux, soit pris en considération pour l'appréciation de l'existence et le calcul d'éventuels salaires excessifs.

En application du calculateur de salaire de l'OGMT, le salaire de base des intéressés qui détenaient 54,5% du capital de la société devait être fixé à CHF 882'720.-, soit CHF 441'360.- par personne. Le montant retenu par l'AFC-GE (CHF 596'400.-) était d'autant moins justifiable dans la mesure où un salaire de base de CHF 868'320.-, respectivement CHF 873'504.- avait été admis pour les exercices 2005 et 2006. De plus, le supplément en fonction du chiffre d'affaires devait être fixé à CHF 76'651.- et non à CHF 74'957.- puisque l'AFC-GE avait retenu à ce titre un montant de CHF 4'053'166.- alors même que le chiffre d'affaires 2007 s'était élevé à CHF 4'147'281.-.

En plus du salaire qu'ils étaient en droit d'attendre selon la méthode valaisanne, M. B_____ et Mme L_____ devaient percevoir une rémunération pour leur travail d'apport de clientèle. En effet, le portefeuille de la clientèle de la société avait été apporté par les intéressés lors de la constitution de la société. Dans la mesure où les employés d'institutions financières recevaient en partie à travers leurs bonus une sorte de récompense des revenus générés par les clients qu'ils géraient, il était dès lors justifié de traiter différemment et plus avantageusement les intéressés qui amenaient leurs propres clients. Selon une étude de marché, la très grande majorité des institutions financières rémunéraient les apporteurs d'affaires selon un taux moyen de 30%. Toutefois, une partie des rétrocessions étant déjà comprise dans la participation des intéressés au chiffre d'affaires, ce taux pouvait être réduit à 20% (10% par personne) des honoraires de gestion et rétrocession courtage mentionnés dans le compte de pertes et profits de

la société. Ainsi et en application du taux de 20%, la rémunération pour apport de clientèle devait s'élever à CHF 405'317.- par personne (20% de CHF 4'053'166.- divisé par deux). Ce montant devait être ajouté au salaire déterminé en vertu du calculateur de salaire en ligne de l'OGMT (CHF 441'360.- par personne), en plus du supplément en fonction du chiffre d'affaires et de la part au bénéfice pour un montant total de CHF 1'113'787.-.

Le montant précité était en adéquation avec les salaires accordés à des tiers pour des prestations similaires comme l'attestait la rémunération de CHF 800'000.- que V_____ avait offerte, par lettre du 15 octobre 2002, pour chacun des intéressés pour les mêmes activités et actifs sous gestion.

Enfin, M. B_____ et Mme L_____ ne percevaient aucune rémunération pour leurs fonctions d'administrateurs de la société. Le salaire qu'ils avaient reçu en 2007 comprenait dès lors une indemnité pour leur fonction d'administrateur.

7) Le 25 mai 2011, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La méthode valaisanne servant à déterminer les salaires excessifs avait été entérinée par l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) ainsi que par le Tribunal fédéral lequel avait validé l'application de cette méthode par l'AFC-GE. Ladite méthode avait été retenue en raison de sa fiabilité compte tenu de son caractère fiable reconnu par la jurisprudence, et pour des motifs d'harmonisation verticale. De plus, elle respectait le principe de l'égalité de traitement et était admissible si elle n'aboutissait pas à un résultat arbitraire (le contribuable devait le démontrer).

Suite à la jurisprudence du Tribunal fédéral, la commission cantonale de recours en matière administrative avait également confirmé l'application de la méthode valaisanne et l'utilisation du calculateur de salaire en ligne de l'OGMT pour déterminer le salaire de base annuel. La chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) dans l'ATA/152/2011 du 8 mars 2011 avait confirmé que dans le cadre du calcul du salaire excessif selon la méthode valaisanne, les critères retenus par la commission aboutissaient à établir un salaire maximal fixé au point le plus élevé de la fourchette des rémunérations possibles et prenant déjà en compte l'appréciation du caractère du salaire excessif. La part de salaire dépassant ce maximum admissible constituait ainsi non seulement un salaire excessif mais également une distribution dissimulée de bénéfice.

Tant la méthode valaisanne que le calculateur en ligne de l'OGMT avait été correctement appliqués. C'était à juste titre que la part des salaires apparaissait comme excessive puisqu'un salaire aussi élevé n'aurait jamais été accordé à une personne ne possédant pas des liens aussi étroits avec la société. Les qualifications personnelles des intéressés avaient été prises en compte dans le cadre de la

détermination du salaire de base en fonction du type d'activité et de données statistiques relatives au secteur économique concerné. Enfin, la société n'avait pas démontré que les résultats obtenus étaient arbitraires.

- 8) Par jugement du 3 septembre 2012, le TAPI a admis partiellement le recours, annulé les décisions sur réclamation IFD et ICC 2007 ainsi que les bordereaux rectificatifs de taxation IFD et ICC 2007 du 27 janvier 2011 et renvoyé le dossier à l'AFC-GE afin qu'elle notifie de nouveaux bordereaux de taxation IFD et ICC 2007 conformes aux considérants.

Le TAPI a fait application du calculateur en ligne en prenant en considération les critères suivants :

a. M. B_____ :

- Branche d'activité : Services financiers et activités auxiliaires ;
- Formation : Université ;
- Position hiérarchique : Cadre supérieur ;
- Niveau de qualification : Travaux les plus exigeants ;
- Domaine d'activité : Définition stratégie entreprise ;
- Âge : 65 ans, étant précisé que le TAPI a ajouté 5 ans à son année de naissance afin de compenser le décalage par rapport à l'année 2012 (année du calcul en ligne) et que le calculateur ne va pas au-delà des 65 ans ;
- Ancienneté : 13 ans (l'intéressé étant devenu le directeur en 1994, il avait 13 années d'ancienneté en 2007) ;
- Heures par semaine : 50 heures dans la mesure où il était raisonnable de penser que les postes occupés par les intéressés ainsi que leurs responsabilités et les tâches effectuées impliquaient cette durée de travail, la société n'ayant pas allégué ni prouvé, l'accomplissement d'un nombre d'heures plus important.

b. Mme L_____ :

- Branche d'activité : Services financiers et activités auxiliaires ;
- Formation : Université ;
- Position hiérarchique : Cadre supérieur ;
- Niveau de qualification : Travaux les plus exigeants ;
- Domaine d'activité : Définition stratégie entreprise ;

- Âge : 65 ans, étant précisé que le TAPI a ajouté 5 ans à son année de naissance afin de compenser le décalage par rapport à l'année 2012 (année du calcul en ligne) et que le calculateur ne va pas au-delà des 65 ans ;
- Ancienneté : 14 ans (l'intéressée est directrice de la société depuis sa création en 1993, elle totalisait ainsi 14 années d'ancienneté en 2007) ;
- Heures par semaine : 50 heures dans la mesure où il était raisonnable de penser que les postes occupés par les intéressés ainsi que leurs responsabilités et les tâches effectuées impliquaient cette durée de travail, la société n'ayant pas allégué ni prouvé, l'accomplissement d'un nombre d'heures plus important.

Sur la base de ces données, le calculateur de salaire en ligne de l'OGMT a fourni les salaires bruts médians de CHF 31'630.- par mois (compte tenu de la variation de l'indice genevois moyen des prix à la consommation qui est passé de 347 en 2007 à 357.2 en 2012) pour M. B_____ et de CHF 31'844.- par mois pour Mme L_____. Parmi les trois salaires mensuels bruts donnés par le calculateur de l'OGMT (inférieur, médian et supérieur), le TAPI a, compte tenu de sa jurisprudence constante, retenu le salaire médian, étant précisé qu'aucun élément du dossier ne commandait de retenir le salaire supérieur donné par le calculateur.

Dans la mesure où l'apport de clientèle, équivalent à CHF 405'317.- pour chacun des intéressés, n'avait pas été démontré par la société, le TAPI n'a pas pris en considération ce chiffre. L'offre qu'avait faite V_____ (CHF 800'000.- par personne) au mois d'octobre 2002 constituait une offre salariale d'un employeur isolé et ne valait pas comme référence générale de calcul du salaire admissible. Enfin, en vertu des principes de la périodicité de l'impôt et de l'étanchéité des exercices fiscaux, la société ne pouvait opposer le traitement fiscal ou l'avantage que celui-ci lui avait réservé dans le cadre de taxations précédentes.

Ainsi, les salaires annuels de base, fiscalement admissibles, s'élevaient à CHF 379'560.- (CHF 31'630.- x 12) pour M. B_____ et à CHF 382'128.- (CHF 31'844.- x 12) pour Mme L_____, soit un total de CHF 761'688.- (CHF 379'560.- + CHF 382'128.-) et non pas un montant de CHF 596'400.- comme retenu à tort par l'AFC-GE.

A ce salaire de base, le TAPI a ajouté un supplément de salaire calculé en fonction du chiffre d'affaires de la société (CHF 74'957.-) comme l'avait retenu l'AFC-GE et une part du bénéfice de la société (CHF 170'084.-).

Le calcul global était le suivant :

Supplément en fonction du chiffre d'affaire :

		Chiffre d'affaires	%	Supplément
2,0%	jusqu'à 1 million	1'000'000	2,0%	20'000
1,8%	entre 1 et 5 millions	3'053'166	1,8%	54'957
1,6%	plus de 5 millions	<u>4'053'166</u>	1,6%	<u>74'957</u>

Bénéfice net comptable	419'879	Salaires effectifs	1'912'196
Salaires effectifs	1'912'196		
Salaires de base	-761'688	./. Rémunération maximum totale :	
Supplément en fonction du CA	<u>-74'957</u>	Salaires de base	-761'688
Sous-total	1'495'430	Supplément en fonction du CA	-74'957
Nombre employés : 1 à 20		Part du bénéfice supplémentaire 1/3	<u>-498'477 (1'335'122)</u>

Part du bénéfice imposable 2/3 996'953 Salaires excessifs 577'074

Preuve

Bénéfice net comptable	419'879
Salaires excessifs	<u>577'074</u>
	1'107'145
	(recte :
Bénéfice minimum	996'953)

Compte tenu de tout ce qui précède le TAPI a retenu un salaire excessif de CHF 577'074.-, représentant une différence de 43,22% par rapport à la rémunération maximale admissible (CHF 1'335'122.-). Le bénéfice net imposable de la société pour l'IFD 2007 s'élevait en conséquence à CHF 1'005'513.- (CHF 419'879.- de bénéfice net selon le compte de profits et pertes de la société + CHF 577'074.- de salaire excessif + CHF 8'560.- de « Frais forfaitaires non admis »).

Les principes jurisprudentiels appliqués en matière d'IFD valant aussi s'agissant de l'ICC, l'AFC-GE devait de la même façon calculer l'ICC 2007 sur la base d'un bénéfice net imposable de CHF 1'005'513.-.

- 9) Par acte du 1^{er} octobre 2012, la société, sous la plume de sa représentante, a interjeté recours auprès de la chambre administrative contre le jugement précité, concluant, sous suite de frais et dépens, à son annulation et au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour nouvelles taxations.

La société ne contestait plus l'absence de prise en considération du supplément de rémunération des actionnaires dirigeants lié à l'apport de clientèle.

Il reprochait en revanche au TAPI d'avoir fixé le nombre d'heures hebdomadaires de travail de M. B_____ et Mme L_____ à 50 heures et non à 60, durée retenue par le TAPI dans son jugement du 5 mars 2012 (JTAPI/288/2012) relatif aux périodes fiscales 2005 et 2006 de la société. De plus, la société s'étonnait de l'argument du TAPI selon lequel le contribuable ne pouvait opposer au fisc le traitement fiscal ou l'avantage que celui-ci lui avait réservé dans le cadre de taxations précédentes en vertu du principe de la périodicité de l'impôt et de l'étanchéité des exercices fiscaux. Un horaire hebdomadaire de 60 heures était conforme à la pratique constante en la matière. Dès lors, leur salaire de base devait s'élever à CHF 455'472.- pour M. B_____ et à CHF 458'554.- pour Mme L_____.

Par ailleurs et de par les fonctions des intéressés auprès de la société, il convenait en application de la jurisprudence de la chambre administrative (ATA/633/2011 du 11 octobre 2011) d'ajouter aux revenus des deux dirigeants actionnaires de la société des honoraires d'administrateurs en se fondant sur les montants versés pour ces mêmes années à M. G_____ (CHF 27'345.- brut), dont l'activité s'était limitée à celle d'administrateur de la société.

- 10) Le 12 octobre 2012, le TAPI a remis son dossier sans observations.
- 11) Le 5 novembre 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

S'agissant de la durée hebdomadaire de travail, le principe de périodicité et d'étanchéité des exercices impliquait que chaque exercice soit considéré comme un tout, sans que le résultat d'un exercice puisse influencer les suivants, de sorte que la position adoptée par l'AFC-GE pour les périodes fiscales 2005 et 2006 ne pouvait être transposée pour la période fiscale 2007. De plus, la société n'avait pas démontré que les activités déployées par M. B_____ et Mme L_____ nécessitaient un nombre d'heures de travail plus important.

Les certificats de salaire de M. B_____ et Mme L_____ ne faisaient pas état d'une rémunération au titre d'honoraires d'administrateur pour l'année 2007 alors même que le « Guide d'établissement du certificat de salaire et d'attestation de rentes » édité par l'AFC-CH ainsi que la conférence suisse des impôts le commandait. De plus, la demande de la société consistant à imputer de la reprise sur salaires excessifs calculée, des montants à titre d'honoraires d'administrateurs reviendraient à requalifier *a posteriori* une partie des salaires versés aux intéressés comme étant des honoraires d'administrateurs, alors même qu'ils ne figuraient pas comme tels dans leurs certificats de salaire respectifs. Enfin, la prise en compte d'honoraires d'administrateurs en déduction du calcul des salaires excessifs reviendrait à dire qu'en sus de leur travail hebdomadaire de 60 heures, M. B_____ et Mme L_____ consacraient encore de nombreuses heures pour leur activité d'administrateur, alors même qu'ils alléguaient travailler 60 heures par semaine.

- 12) Le 6 novembre 2012, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 7 décembre 2012 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.
- 13) Le 9 novembre 2012, l'AFC-GE a informé le juge délégué qu'elle n'avait pas de requête complémentaire à formuler.
- 14) Le 21 novembre 2012, la société a persisté dans ses conclusions reprenant ses arguments développés dans son acte de recours du 1^{er} octobre 2012. De plus, elle a remis au juge délégué deux attestations du 19 novembre 2012 signées respectivement par M. B_____ et Mme L_____ certifiant qu'ils n'avaient exercé aucune activité parallèle en sus de celle déployée dans le cadre de la société.
- 15) Sur ce, 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 de la société d'une partie des salaires versés à M. B_____ et Mme L_____ ainsi que l'absence de prise en considération dans la rémunération globale des intéressés d'honoraires d'administrateurs à hauteur de CHF 27'345.- brut.
- 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), 2ème éd., n. 74 ad. art. 24 p. 406), soit des prélèvements qui ne sont pas conformes au droit commercial et qui doivent donc être réintégrés dans le bénéfice imposable. L'art. 12 let. h LIPM est conforme à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD quand bien même il est rédigé différemment (ATA/633/2011 précité ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011).

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).

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).

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).

- 5) 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 inexploitables, 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 (2 % jusqu'à CHF 1'000'000.-, 1.8% entre 1 et 5 millions et 1.6% au-delà, ainsi qu'une part du bénéfice (1/3 pour les sociétés employant moins de vingt collaborateurs et 1/4 pour les entreprises plus grandes) (ATA/464/2013 du 30 juillet 2013 ; ATA/170/2012 du 27 mars 2012 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 ; 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'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) et son application a été entérinée par la jurisprudence cantonale (ATA/485/2013 du 30 juillet 2013 ; ATA/25/2013 du 15 janvier 2013 ; ATA/170/2012 précité et les références citées).

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 1er 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/485/2013 précité ; ATA/125/2013 précité).

- 6) a. Pour le calcul des salaires admissibles, la société fait grief au TAPI d'avoir retenu un temps de travail hebdomadaire de 50 heures alors que dans le cadre des périodes fiscales 2005 et 2006, l'AFC-GE avait admis un temps de travail de

60 heures pour M. B_____ et Mme L_____. De plus, ce temps de travail hebdomadaire était conforme à la pratique constante en la matière.

b. De jurisprudence constante, le principe de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt veut que chaque exercice comptable soit considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants (cf. ATA/547/2012 du 21 août 2012 ; ATA/268/2011 du 3 mai 2011 ; ATA/217/2007 du 8 mai 2007 et les références citées). Ce principe est déduit de l'article 1 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) selon lequel la perception de l'impôt sur le revenu et la fortune est annuelle (RDAF 1989 p. 13).

De plus, le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158 ; ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5 ; 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1 ; 2C_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2 ; 2A.295/2006 consid. 4.3 du 16 octobre 2006 ; 2A.534/2004 du 18 février 2005 ; ATA/162/2013 du 12 mars 2013 consid. 17 ; ATA/124/2013 du 26 février 2013 consid. 3d ; ATA/742/2012 du 30 octobre 2012 ; ATA/633/2011 précité et les références citées).

c. En l'espèce et en application du principe susmentionné, la société ne peut se fonder sur le temps de travail retenu par l'AFC-GE pour les périodes fiscales 2005 et 2006 (60 heures par semaine) et exiger un même temps de travail hebdomadaire pour l'exercice fiscal 2007. De plus, aucune pièce n'a été produite par la société permettant à la chambre de céans d'estimer le temps de travail hebdomadaire de M. B_____ et Mme L_____. Il faut donc retenir, comme l'a fait le TAPI, un temps de travail hebdomadaire de M. B_____ et Mme L_____ de 50 heures, étant précisé que l'AFC-GE avait quant à elle retenu un temps de travail de 40 heures par semaine.

d. Le grief sera donc rejeté.

7) a. La société reproche au TAPI de ne pas avoir pris en compte dans la rémunération déductible de M. B_____ et Mme L_____ des honoraires d'administrateurs pour un montant au moins équivalent à celui versé à M. G_____, soit CHF 27'345.- brut. La société se fonde principalement sur l'ATA/633/2011 précité pour motiver son grief.

b. La jurisprudence citée par la société diffère sensiblement du cas d'espèce. En effet dans l'ATA/633/2011 précité, les actionnaires avaient perçus de la part de la société des jetons de présence (pour leur activité d'administrateur) en plus de

leur salaire de base annuel, ce qui n'est pas le cas pour M. B_____ et Mme L_____. En effet, la case prévue à cet effet dans leurs certificats de salaires respectifs est vide, de sorte qu'il convient de considérer que leurs rémunérations pour leur activité d'administrateur étaient intégrées dans leur salaire de base.

Cela est d'autant plus vraisemblable que dans son acte de recours du 16 février 2011 par-devant le TAPI, la société elle-même a admis que M. B_____ et Mme L_____ ne percevaient aucune rémunération, indemnité ou autres tantièmes pour leur activité d'administrateur et qu'il était approprié d'admettre que la rémunération reçue par les intéressés comprenait en outre une indemnité pour leur fonction d'administrateur (p. 5 du recours). Enfin et compte tenu de cela, le fait de rémunérer M. B_____ et Mme L_____ pour leur activité d'administrateur équivaldrait à les rétribuer une deuxième fois, ce qui ne serait pas admissible.

c. Le grief sera ainsi rejeté.

8) La chambre administrative est habilitée, en raison de l'effet dévolutif qui caractérise la procédure de recours (art. 67 LPA) et du pouvoir de décision dont elle bénéficie (art. 69 LPA), à substituer sa motivation à celle de l'autorité de première instance (ATA/658/2011 du 18 octobre 2011 ; ATA/633/2011 précité ; ATA/23/2007 du 23 janvier 2007).

9) a. Le TAPI a déterminé les salaires de M. B_____ et Mme L_____ en tenant compte de leur branche d'activité, de leur formation, de leur position hiérarchique, de leur niveau de qualification, de leur domaine d'activité, de leur âge, de leur ancienneté et de leur temps de travail hebdomadaire. 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.

b. Si le calcul concernant M. B_____ effectué par le TAPI ne prête pas le flanc à la critique (CHF 379'560.- annuel), celui concernant Mme L_____ est erroné s'agissant du critère de l'âge à prendre en considération. En effet, le TAPI, utilisant le calculateur de salaire en ligne de l'OGMT, a indiqué un âge de 65 ans pour Mme L_____ (pour ce faire il a ajouté 5 ans à l'année de naissance de Mme L_____ afin de compenser le décalage par rapport à l'année 2007, année en cause). Or, si on ajoute 5 ans à l'année de naissance de Mme L_____ (1944), on obtient 1949, ce qui lui fait un âge de 63 ans en 2012 et non un âge de 65 ans comme retenu à tort dans le jugement du TAPI. C'est d'autant plus faux que comme l'a souligné le TAPI, il convient de prendre en compte l'âge des intéressés lors de l'année fiscale en cause, soit l'année 2007. Or en 2007, Mme L_____ avait 63 ans.

Il faut ainsi recalculer les données du cas d'espèce s'agissant de Mme L_____ :

- Branche d'activité : Services financiers et activités auxiliaires ;
- Formation : Université ;
- Position hiérarchique : Cadre supérieur ;
- Niveau de qualification : Travaux les plus exigeants ;
- Domaine d'activité : Définition stratégie entreprise ;
- Age : 63 ans, étant précisé qu'il faut ajouter 6 ans à son année de naissance afin de compenser le décalage par rapport à l'année 2013 (année du calcul en ligne).

On obtient ainsi un salaire médian de CHF 33'210.- par mois, étant précisé que comme l'a relevé le TAPI aucun élément du dossier ne commande de retenir le salaire supérieur donné par le calculateur. Compte tenu de la variation de l'indice genevois moyen des prix à la consommation qui est passé de 347 en 2007 à 357.2 en 2010, d'après la statistique T 05.02.02 établie par l'Office cantonal de la statistique, le montant précité correspond pour l'année 2007 à CHF 32'261.- par mois de salaire médian, soit CHF 387'132.- annuel.

Compte tenu de ce qui précède, les salaires annuels de base, fiscalement admissibles, s'élèvent à CHF 379'560.- pour M. B_____ et à CHF 387'132.- pour Mme L_____, soit un total de CHF 766'692.-. C'est donc ce montant qui sera pris en compte au titre de salaire annuel de base, en lieu et place de la somme de CHF 761'688.- retenue par le TAPI.

Au salaire de base susmentionné, il y a lieu d'ajouter le supplément de salaire calculé en fonction du chiffre d'affaires de la société, soit CHF 74'957.- et une part du bénéfice de la société. Dans ce cadre, la rémunération effective des intéressés a été de CHF 957'387.- pour M. B_____ et de CHF 954'809.- pour Mme L_____, soit un total de CHF 1'912'196.-.

Ainsi, le calcul global devant être retenu est le suivant :

Supplément en fonction du chiffre d'affaire :

		Chiffre d'affaires	%	Supplément
2,0%	jusqu'à 1 million	1'000'000	2,0%	20'000
1,8%	entre 1 et 5 millions	3'053'166	1,8%	54'957
1,6%	plus de 5 millions	<u>4'053'166</u>	1,6%	<u>74'957</u>

Bénéfice net comptable	419'879	Salaires effectifs	1'912'196
Salaires effectifs	1'912'196		
Salaires de base	-766'692	./. Rémunération maximum totale :	
Supplément en fonction du CA	<u>-74'957</u>	Salaires de base	-766'692
Sous-total	1'490'426	Supplément en fonction du CA	-74'957
Nombre employés : 1 à 20		Part du bénéfice supplémentaire 1/3	<u>-496'809 (1'338'458)</u>
Part du bénéfice imposable 2/3	993'617	Salaires excessifs	573'738

Preuve

Bénéfice net comptable	419'879
Salaires excessifs	<u>573'738</u>
Bénéfice minimum	993'617

Il ressort dès lors un salaire excessif de CHF 573'738.- au lieu de CHF 577'074.- retenu par le TAPI.

c. Au vu de tout ce qui précède, le bénéfice net imposable pour l'IFD et l'ICC 2007 s'élève donc à CHF 1'002'177.-. Ce montant est composé du bénéfice net résultant de la déclaration fiscale et des données comptables fournies (CHF 419'879.-), ainsi que de la reprise, non contestée, de CHF 8'560.- effectuée à titre de « Frais forfaitaires non admis » et de la reprise pour salaire excessif de CHF 573'738.-.

- 10) Compte tenu de tout ce qui précède, le recours sera partiellement admis. Le jugement entrepris sera partiellement annulé. Le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE pour que de nouveaux bordereaux IFD et ICC 2007 soient notifiés, lesquels retiendront un bénéfice net imposable de CHF 1'002'177.-, conformément aux considérants du présent jugement.
- 11) M_____ S.A. succombant dans une large mesure, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à sa charge (art. 87 al. 1 LPA). Le recours étant néanmoins admis partiellement, il lui sera alloué, dès lors qu'elle y a conclu, une indemnité de procédure de CHF 500.-, à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 1^{er} octobre 2012 par M_____ S.A. contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 3 septembre 2012 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première du 3 septembre 2012 en ce qu'il retient un bénéfice net imposable pour l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal et communal de CHF 1'005'513.- ;

confirme ledit jugement pour le surplus ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles taxations IFD et ICC 2007 dans le sens des considérants ;

met à la charge de M_____ S.A. un émoulement de CHF 1'000.- ;

alloue à M_____ S.A., à la charge de l'Etat de Genève, une indemnité de procédure de CHF 500.- ;

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 ;

communiqua le présent arrêt à la Société fiduciaire d'expertise et de révision S.A. (SFER), mandataire de M_____ S.A., à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Hurni, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :