

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4233/2010-ICCIFD

ATA/300/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 29 avril 2014

1^{ère} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

A_____ SA, représentée par ABACOMPTE SA, mandataire

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
1^{er} juillet 2013 (JTAPI/799/2013)**

EN FAIT

- 1) La société A_____ SA (ci-après: la société ou le contribuable), inscrite au registre du commerce le 8 novembre 2001, a pour but les « prestations de services, notamment des conseils juridiques, fiscaux et dans le domaine des structures et gestion d'entités ». Monsieur B_____ (ci-après : l'administrateur), né le _____ 1961, en est l'administrateur président avec signature individuelle.
- 2) Le compte de profits et pertes au 31 décembre 2009 faisait apparaître un total de produits d'exploitation de CHF 3'169'481,90.- et un bénéfice de CHF 13'655,45.-.
- 3) Dans sa déclaration fiscale 2009, le contribuable, sous la rubrique de la feuille C « prestations versées aux membres de l'administration et autres organes 2009 », a indiqué un salaire net annuel de CHF 383'046.-, pour un salaire brut de CHF 420'000.-.
- 4) Par courrier du 7 juin 2010, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a prié le contribuable de lui fournir des informations supplémentaires sur le poste « salaires » qui s'élevait à CHF 936'270.- et des précisions sur l'activité de l'administrateur, notamment son taux d'activité et la base de calcul pour son salaire.
- 5) Le 2 juillet 2010, la société a fourni la liste des membres du personnel en 2009 ainsi que leur salaire et l'attestation 2009 de l'AVS.

L'administrateur avait fondé la société. Il y travaillait à 100 % en tant que directeur. Il devait prospecter et contacter les clients, tout comme les gestionnaires de fortunes et les correspondants locaux. Grâce à son expérience en matière de structuration patrimoniale et successorale, il conseillait ses clients sur des aspects juridiques et fiscaux sur le plan international. Il avait mis en place et administrait de nombreuses structures pour les clients. Il gérait le personnel, la facturation et les paiements, ainsi que tous les aspects de la vie courante de l'entreprise. Le salaire avait été décidé en accord avec les actionnaires et était resté stable depuis trois ans.

Le capital social de la société s'élevait à CHF 100'000.-, divisé en cent actions au porteur. Les actions se répartissaient à raison de 30 % pour l'administrateur, 30 % pour Monsieur C_____, 20 % pour Monsieur D_____, 6 % pour E_____ SA à Genève, 2 % par F_____ et 12 % pour un résident portugais.

- 6) Par deux bordereaux et avis de taxation de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et de l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), l'AFC a opéré une reprise de CHF 79'681.- au titre de salaires excessifs versés à l'administrateur.

La reprise s'effectuait selon le calcul suivant:

| | | | | |
|---------------------------------------|-----------------|---------------------------|-------------------------------------|-----------------|
| Bénéfice net comptable | 13'655.- | Salaires effectifs | | 420'000.- |
| Salaires effectifs | 420'000.- | | | |
| Salaires de base | -234'600.- | ./. | Rémunération maximum totale : | |
| Supplément en fonction du CA | -59'051.- | | Salaires de base | -234'600.- |
| Sous-total | 140'004.- | | Supplément en fonction du CA | -59'051.- |
| | | | Part du bénéfice supplémentaire 1/3 | -46'668.- |
| | | | | -340'319.- |
| Part du bénéfice imposable 2/3 | 93'336.- | Salaires excessifs | | 79'681.- |

Preuve

| | |
|------------------------|----------|
| Bénéfice net comptable | 13'655.- |
| Salaires excessifs | 79'681.- |
| Bénéfice minimum | 93'336.- |

| | | Chiffre d'affaires | % | Supplément |
|------|-----------------------|--------------------|------|-----------------|
| 2,0% | jusqu'à 1 million | 1'000'000.- | 2,0% | 20'000.- |
| 1,8% | entre 1 et 5 millions | 2'169'482.- | 1,8% | 39'051.- |
| 1,6% | plus de 5 millions | | | |
| | | <u>3'169'482.-</u> | | <u>59'051.-</u> |

- 7) Le 24 août 2010, par l'intermédiaire de son mandataire, le contribuable a contesté cette reprise.

Le salaire de l'administrateur était justifié de par sa fonction, ses diplômes, son expérience et ses connaissances professionnelles et linguistiques. Il aurait eu droit au même salaire dans une autre entreprise de la branche, sans en être l'actionnaire. Le bénéfice de la société s'était fortement réduit en 2009 en raison de la conjoncture, notamment de la faiblesse de l'euro face au franc suisse ; les honoraires étaient encaissés en euros quand les dépenses étaient réglées en francs suisses. Il demandait donc à l'AFC de revoir la taxation.

- 8) Le 4 novembre 2010, l'AFC a rejeté la réclamation du contribuable par deux décisions, l'une concernant l'IFD et l'autre l'ICC.

La rémunération de CHF 79'681.- était une prestation appréciable en argent. Comme il n'était pas possible, au vu de la petite structure familiale de la société, d'effectuer une comparaison interne pour définir le salaire fiscalement acceptable, ce dernier avait été fixé grâce à la « méthode valaisanne », qui avait

été validée par le Tribunal fédéral ; elle était certes schématique, mais n'aboutissait pas à un résultat arbitraire.

- 9) Le 3 décembre 2010, le contribuable a saisi la commission cantonale de recours en matière administrative, devenue depuis lors le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), du litige.

L'administrateur devait se voir attribuer un salaire de base de CHF 320'000.- et non de CHF 234'600.-. Il avait dix ans d'expérience dans le domaine de la gestion de fortune. Il était avocat et il dirigeait la société. Le contribuable concluait que le montant du salaire excessif était dès lors de CHF 22'747.- en lieu et place de CHF 79'681.- tel que retenu par l'AFC. Ce chiffre comprenait le salaire de base, une part du chiffre d'affaires s'élevant à CHF 59'051.- et un tiers du bénéfice, soit CHF 18'202.-.

- 10) Dans sa réponse du 8 avril 2011, l'AFC a conclu à la confirmation de ses bordereaux, tant en matière d'IFD que d'ICC.

La rémunération excessive avait été fixée à l'aide de la « méthode valaisanne », validée par le Tribunal fédéral. De plus, les qualifications professionnelles avaient été prises en compte lors du calcul du salaire de base à l'aide du calculateur de salaire en ligne de l'Observatoire genevois du marché du travail (ci-après : OGMT).

- 11) Par jugement du 30 avril 2012, le TAPI a admis le recours déposé par la société contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 4 novembre 2010 confirmant les bordereaux IFD et ICC de l'année 2009, notifiés le 29 juillet 2010.

Ont siégé lors de la délibération, suivant la composition mentionnée au pied du jugement, Madame Caroline DEL GAUDIO-SIEGRIST, présidente, et Messieurs Jean-Marie HAINAUT et Patrice SCHÄR, juges assesseurs.

- 12) Par acte déposé le 6 juin 2012, l'AFC a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité.

- 13) Le 11 février 2013, la présidente du Conseil supérieur de la magistrature a écrit à la présidente de la chambre administrative.

M. SCHÄR, juge assesseur auprès du TAPI siégeant dans les affaires fiscales, s'avérait être domicilié dans le canton de Vaud depuis le mois de septembre 2010, de sorte que depuis cette date il ne remplissait plus les conditions d'éligibilité.

14) Par arrêt du 5 mars 2013, la chambre administrative a admis partiellement le recours de l'AFC, annulé le jugement du TAPI et renvoyé la cause à ce dernier, afin qu'il statue de nouveau sur le fond de l'affaire dans une composition régulière. En effet, M. SCHÄR était domicilié dans le canton de Vaud et n'avait donc pas l'exercice des droits politiques à Genève. Il n'aurait dès lors pas dû participer à la délibération ayant abouti au jugement du TAPI.

15) Par jugement du 1^{er} juillet 2013, le TAPI a admis le recours.

L'AFC avait eu raison de choisir la « méthode valaisanne » afin de déterminer une éventuelle rémunération excessive. Par contre, dans l'estimation du salaire de base par le calculateur de l'OGMT, l'autorité aurait dû prendre en compte le salaire correspondant au troisième quartile, c'est-à-dire, le salaire supérieur à 75 % des rémunérations de la branche. En outre, au vu du poste occupé, le travail hebdomadaire aurait dû être fixé à 50 heures et non 40 heures.

De ce fait, le calcul de la reprise était le suivant :

| | | | | |
|---------------------------------------|------------------|-------------------------------------|-----------------|-------------------|
| Bénéfice net comptable | 13'655.- | Salaires effectifs | | 420'000.- |
| Salaires effectifs | 420'000.- | | | |
| Salaires de base | -366'238.- | ./. Rémunération maximum totale : | | |
| Supplément en fonction du CA | <u>-59'051.-</u> | Salaires de base | -366'238.- | |
| Sous-total | 8'366.- | Supplément en fonction du CA | -59'051.- | |
| | | Part du bénéfice supplémentaire 1/3 | <u>-2'789.-</u> | <u>-428'078.-</u> |
| Part du bénéfice imposable 2/3 | 5'577.- | Salaires excessifs | | -8'078.- |

Preuve

| | |
|------------------------|----------------|
| Bénéfice net comptable | 13'655.- |
| Salaires excessifs | <u>8'078.-</u> |
| Bénéfice minimum | 5'577.- |

Le salaire effectivement versé à l'administrateur était dès lors de CHF 8'078.- inférieur à celui admissible en suivant la « méthode valaisanne ». Dès lors, la reprise était totalement annulée et le dossier renvoyé à l'AFC pour de nouveaux bordereaux IFD et ICC 2009.

16) Le 19 juillet 2013, l'AFC a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative. Elle a conclu à son annulation et au rétablissement de ses décisions antérieures.

Le TAPI avait retenu 50 heures de travail hebdomadaire alors que le contribuable ne contestait pas les 40 heures retenues par l'AFC. Il avait confirmé l'utilisation de la « méthode valaisanne » tout en changeant le calcul pour arriver

à un résultat totalement différent de celui de l'AFC. Il avait fixé le salaire au troisième quartile du salaire calculé par l'OGMT en s'écartant du salaire médian et ainsi de jurisprudences antérieures. Le TAPI s'était appuyé pour cela sur un arrêt de la chambre administrative qui avait trait à un cas très particulier dans lequel les personnes en cause avaient des responsabilités exceptionnelles notamment au niveau international. La société n'était pas particulièrement hors du commun, plus de 544 entreprises étaient actives à Genève dans le même domaine. Le cahier des charges important de l'administrateur n'était pas une raison suffisante pour retenir le salaire supérieur ; cet aspect était en grande partie repris par l'individualisation du calculateur OGMT.

- 17) Le 21 août 2013, la société a persisté dans ses conclusions et conclu au rejet du recours.
- 18) Le 26 août 2013, 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) 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, l'art. 12 let. a et h de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) prévoit que 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.

c. Bien qu'elles ne le mentionnent pas expressément, les deux dispositions susmentionnées visent notamment les distributions dissimulées de bénéfice (Stephan KUHN/Peter BRÜLISAUER, in : Martin ZWEIFEL/Peter ATHANAS, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die

Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2e 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 au 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/736/2013 du 8 novembre 2013; ATA/25/2013 du 15 janvier 2013 ; ATA/633/2011 du 11 octobre 2011).

- 3) 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 (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_209/2013 du 16 janvier 2014 consid. 3.1 ; 2C_645/2012 du 13 février 2013 consid. 3.1 ; ATA/138/2014 du 11 mars 2014; ATA/736/2013 du 5 novembre 2013; ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 2007, p. 197 n. 33 et références citées). Selon la jurisprudence, il ne s'agit pas d'examiner si les parties ont reconnu la disproportion, mais plutôt si elles auraient dû la reconnaître (Emily MELLER/Jessica SALOM, Le salaire excessif en droit fiscal suisse, RDAF 2011 II, p. 105, 110 et références citées).
- b. Il appartient à l'administration fiscale de prouver que la prestation de la société est disproportionnée car effectuée sans contrepartie. Si cette preuve est apportée, il revient à la société de renverser cette présomption et 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 (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_30/2010 du 19 mai 2010 consid. 2.3 ; ATA/138/2014 du 11 mars 2014 consid. 3c ; Xavier OBERSON, op. cit., n. 47 p. 238).
- c. Bien qu'il n'appartienne pas à l'AFC de substituer sa propre appréciation en matière de salaire à celle de la société, la liberté de l'employeur n'est pas sans limite sous l'angle fiscal. En effet, la rémunération doit correspondre à celle qui aurait été octroyée à une tierce personne dans des circonstances identiques. L'élément déterminant est donc la rémunération conforme au marché. Pour déterminer 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 du 11 janvier 2010 consid. 3.1 et 3.3 ; Emily MELLER/Jessica SALOM, op. cit., p. 111). Il s'agit de la sorte de s'assurer que le montant de la rémunération est

justifié par des fins commerciales et non par le fait qu'il existe une étroite relation économique ou personnelle (actionnaire ou proche) entre le bénéficiaire de la prestation et la société (Emily MELLER/Jessica SALOM, op. cit., p. 112). Parmi les critères pertinents, on peut notamment citer 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 du 11 janvier 2010 consid. 3.1).

d. En l'absence de points de comparaison suffisants avec le marché, la méthode la plus communément appliquée en Suisse romande pour déterminer le salaire admissible d'employés actionnaires est la méthode dite « valaisanne ». Elle 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 1 million, 0,9 % jusqu'à 5 millions 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 au bénéfice (1/3 pour les sociétés employant moins de vingt collaborateurs et 1/4 pour les entreprises plus grandes) (ATA/38/2014 du 11 mars 2014 ; ATA/736/2013 du 5 novembre 2013 ; ATA/170/2012 du 27 mars 2012 ; Emily MELLER/Jessica SALOM, op. cit., p. 118). Cette méthode n'arrête ainsi pas le montant de la rémunération au seul salaire de base, mais l'augmente d'une participation au chiffre d'affaires et au bénéfice, ce qui permet de prendre en compte dans le calcul de la rémunération l'implication du salarié actionnaire dans la bonne marche de l'entreprise et, pour une part au moins, sa dimension d'apporteur d'affaires.

La « méthode valaisanne » a reçu l'aval de l'administration fédérale des contributions et son application a été confirmée par le Tribunal fédéral dans la mesure où elle conduit à un résultat exempt d'arbitraire, adapté aux circonstances du cas d'espèce (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 consid. 3.3 et 2C_188/2008 du 19 août 2008 consid. 5.3). Elle a été entérinée par la jurisprudence cantonale (ATA/138/2014 du 11 mars 2014 consid. 6a ; ATA/736/2013 du 5 novembre 2013 consid. 11 ; ATA/170/2012 du 27 mars 2012 consid. 4c et les références citées). Le recours à la « méthode valaisanne » pour déterminer si, au plan fiscal, une partie des rémunérations versées aux actionnaires salariés constituait des distributions dissimulées de bénéfices devant être réintégrées dans le bénéfice imposable, n'est pas contesté à ce stade du litige.

e. Pour fixer un salaire de base moyen lorsque les données permettant de déterminer 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_209/2013 du 16 janvier 2014 consid. 3.1 ; 2C_188/2008 du 19 août 2008 consid. 5.3 ; Emily MELLER/Jessica SALOM, op. cit., p. 118).

La juridiction de céans a avalisé, 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 (ATA/138/2014 du 11 mars 2014 consid. 6b ; ATA/85/2014 du 12 février 2014 consid. 3d et les références citées). En effet, les données de l'OGMT doivent être considérées comme objectives et conformes aux méthodes de calcul préconisées par le Tribunal fédéral (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_209/2013 du 16 janvier 2014 consid. 3.1 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2008 du 19 août 2008 ; ATA/674/2011 du 1^{er} novembre 2011 consid 6b ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 consid 5). Cet instrument a d'ailleurs déjà été appliqué par la chambre de céans à des sociétés de gestion de fortune (ATA/548/2013 du 27 août 2013 ; ATA/485/2013 du 30 juillet 2013 ; ATA/25/2013 du 15 janvier 2013). Le principe de l'utilisation de ce calculateur n'est pas remis en question devant la chambre de céans par les parties.

- 4) Le point litigieux est le montant du salaire de base de l'administrateur pour calculer l'éventuel montant de la reprise au titre de salaire excessif pour l'exercice 2009. La problématique se concentre sur deux éléments: le salaire de base mensuel retenu parmi les trois proposés par le calculateur de l'OGMT (« inférieur », « médian » ou « supérieur ») et le nombre d'heures hebdomadaires.
- 5) La jurisprudence de la cour de céans est nuancée sur le sujet du salaire à retenir sur l'échelle du calculateur de l'OGMT. Dès 2010, la chambre a considéré que ce dernier se basait sur des données plus précises que celles de l'Office cantonal de la statistique (ATA/714/2010 du 19 octobre 2010; ATA/622/2010 du 7 septembre 2010). En 2010, la chambre a utilisé le salaire médian dans le calcul du salaire excessif (ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 ; ATA/714/2010 du 19 octobre 2010). Le recours à l'instrument de l'OGMT aboutissait d'ailleurs à établir un salaire fixé au maximum de la fourchette des rémunérations possibles (ATA/125/2013 du 26 février 2013 ; ATA/25/2013 du 15 janvier 2013 ; ATA/170/2012 du 27 mars 2012 ; ATA/58/2011 du 18 octobre 2011 ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010). Dans un arrêt du 1^{er} novembre 2011, la chambre de céans a appliqué le salaire supérieur du calculateur de l'OGMT correspondant à un salaire avec 75 % des salaires de la branche au-dessous de ce dernier et 25 % au-dessus. La situation était

exceptionnelle. Les administrateurs de l'entreprise d'architecture avaient un rayonnement international avec la conclusion de contrats de grande ampleur et au rayonnement international. L'ensemble d'éléments hors du commun justifiait la prise en compte d'un salaire élevé et non du salaire médian (ATA/674/2011 du 1^{er} novembre 2011). Dans un arrêt subséquent, une société active dans la serrurerie s'est vue appliqué le salaire de base « supérieur » dans le calcul du revenu excessif, compte tenu des responsabilités exceptionnelles de l'administrateur. Le salaire repris, même avec la marque supérieure du calculateur de l'OGMT, restait très élevé (ATA/25/2013 du 15 janvier 2013). Le Tribunal fédéral a confirmé l'arrêt en estimant que les critères de fixation du salaire de base relevaient d'une question de faits (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_2010/2013 du 16 février 2014). A l'inverse, dans deux cas de sociétés de gestion de fortune, le salaire médian a été utilisé pour appliquer la « méthode valaisanne » (ATA/548/2013 du 27 août 2013 ; ATA/125/2013 du 26 février 2013). Dans un autre cas de gestion de fortune, il a été reconnu à des actionnaires/employés des responsabilités particulièrement importantes qui justifiaient l'emploi du salaire « supérieur » de l'échelle du calculateur de l'OGMT (ATA/736/2013 du 5 novembre 2013). Un autre ensemble de trois actionnaires/salariés se sont vu confirmer l'application du salaire « médian » ; leur situation n'avait rien d'exceptionnelle (ATA/85/2014 du 12 février 2014). Finalement, la chambre administrative s'est basée sur une expérience de neuf à dix-huit ans dans la gestion de fortune pour retenir le salaire « supérieur » pour un gestionnaire de fortune (ATA/138/2014 du 11 mars 2014).

Il ressort de cette casuistique que la jurisprudence prévoit l'application du salaire « supérieur » de l'échelle du calculateur de l'OGMT uniquement à des cas manifestement exceptionnels. Cette solution, même schématique, permet de respecter l'égalité de traitement et est admissible en matière fiscale (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_209/2013 du 16 janvier 2014 consid. 3.1). Dans l'analyse des éléments particuliers, une approche globale reprenant l'ensemble des circonstances doit être utilisée. Les seules responsabilités importantes ne suffisent pas à justifier la prise en compte du salaire du troisième quartile. Cet aspect est d'ailleurs en partie contenu dans les critères du calculateur de l'OGMT (position hiérarchique et qualification), tout comme l'expérience à travers l'ancienneté et l'âge, même si c'est de manière très imparfaite (ATA/736/2013 du 5 novembre 2013).

- 6) En l'espèce, l'administrateur a des responsabilités importantes. Cependant, il n'a pas démontré qu'elles se démarquaient significativement de la situation d'un poste similaire dans une des 544 entreprises actives dans le même domaine à Genève. Aucun autre critère ne permet de retenir un caractère exceptionnel. Dès lors, c'est avec raison que l'AFC avait appliqué le salaire « médian » du calculateur de l'OGMT pour fixer le salaire de base. Par contre, même si aucun justificatif n'a été amené, il est patent qu'un administrateur d'une telle société

travaille au moins cinquante heures par semaine. Dès lors, en reprenant les chiffres du TAPI, le salaire médian brut annuel correspondant au profil de l'administrateur s'élève à CHF 291'170.- pour cinquante heures de travail hebdomadaire (CHF 234'210.- pour 40 heures x 50/40, corrigé par la différence d'indice des prix entre 2008, 355,9, et 2010, 354,1).

7) Le calcul de la reprise sera donc le suivant:

| | | | |
|---------------------------------------|----------------|-------------------------------------|-------------------------|
| Bénéfice net comptable | 13'655 | Salaires effectifs | 420'000 |
| Salaires effectifs | 420'000 | | |
| Salaires de base | -291'170 | Rémunération maximum totale | |
| Supplément en fonction du CA | <u>-59'051</u> | Salaires de base | -291'170 |
| Sous-total | 83'434 | Supplément Chiffre d'affaire | -59'051 |
| | | Part du bénéfice supplémentaire 1/3 | <u>-27'811 -378'032</u> |
| Part du bénéfice imposable 2/3 | 55'623 | Salaires excessifs | 41'968 |

Preuve

| | |
|------------------------|---------------|
| Bénéfice net comptable | 13'655 |
| Salaires excessifs | <u>42'067</u> |
| Bénéfice minimum | 55'722 |

Ainsi, le salaire excessif, objet de la reprise, se monte à CHF 41'968.-.

En conséquence, le recours est partiellement admis. Le dossier sera renvoyé à l'AFC, pour qu'elle notifie de nouveaux bordereaux de taxation IFD et ICC 2009 conformes aux considérants ci-dessus.

8) Vu la nature du litige, aucun émoulement ne sera mis à la charge de l'AFC (art. 12 al. 2 du règlement sur les frais, émoulements et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03). Un émoulement de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la contribuable qui succombe partiellement dans ses conclusions (art. 87 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée à la contribuable qui n'y a pas conclu.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 19 juillet 2013 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 1^{er} juillet 2013 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 1^{er} juillet 2013 ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale afin qu'elle notifie de nouveaux bordereaux de taxation IFD et ICC 2009 conformes aux considérants ci-dessus ;

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

dit qu'il ne lui sera 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 l'administration fiscale cantonale, à Abacompte SA, mandataire de l'intimée, au Tribunal administratif de première instance, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

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