

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

**POUVOIR JUDICIAIRE**

**A/4284/2010-ICCIFD**

**ATA/85/2014**

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 12 février 2014**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**A\_\_\_\_\_ S.A., reprise par S\_\_\_\_\_ S.A.**

représentée par SFG Société fiduciaire et de gérance S.A., mandataire

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
16 avril 2012 (JTAPI/506/2012)**

---

## EN FAIT

- 1) La société A\_\_\_\_\_ S.A. (ci-après : A\_\_\_\_\_), inscrite au registre du commerce de Genève le 5 juin 2002 a été radiée le 7 juin 2011 par suite de fusion, ses actifs et passifs étant repris par la société S\_\_\_\_\_ S.A. à Gland. Son but était : « opérations sur les marchés des changes ainsi que prise de participation dans ce domaine par le biais d'internet ». En 2007, elle employait 75 personnes à Genève, avait une succursale à Dubaï (Qatar) et à Montevideo (Uruguay).

A\_\_\_\_\_ était détenue à 72,4% par I\_\_\_\_\_ S.A. (ci-après : I\_\_\_\_\_), à 25,6% par Monsieur F\_\_\_\_\_ et, à parts égales pour le solde, par deux autres personnes physiques.

Les principaux actionnaires d'I\_\_\_\_\_ étaient Messieurs L\_\_\_\_\_ (41,4%), R\_\_\_\_\_ (18,3%) et B\_\_\_\_\_ (12,9%).

Entre le 10 mars 2005 et le 5 juin 2008, M. B\_\_\_\_\_ a exercé la fonction de directeur général, puis, jusqu'au 11 décembre 2009, celle de directeur général adjoint d'A\_\_\_\_\_. Il était en charge des relations avec la clientèle et des opérations, responsable des aspects vente, publicité et support à la clientèle, ainsi que des clients institutionnels.

Durant ces mêmes périodes, M. R\_\_\_\_\_ a exercé la fonction de directeur adjoint, puis celle de directeur général adjoint d'A\_\_\_\_\_ et était responsable de l'administration de la société. Il était en charge des départements administratifs couvrant les activités de support, la conformité, la comptabilité, la base de données centrale, le contrôle des risques, les ressources humaines et les certifications ISO.

M. L\_\_\_\_\_ a, quant à lui, été directeur, puis directeur général d'A\_\_\_\_\_. Il était responsable des activités de négoce ainsi que des départements informatique et de publicité, en charge notamment du développement et de la conception des plateformes de négoce. Il regroupait sous sa responsabilité plus de la moitié des employés occupés à Genève.

Ces trois dirigeants ne siégeaient pas au conseil d'administration. Ils étaient au bénéfice d'une signature collective à deux. Ils consacraient entre cinquante-cinq et soixante heures à leur activité professionnelle.

- 2) Le 20 octobre 2008, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a adressé à A\_\_\_\_\_ :

- un bordereau de taxation d'office pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2007 retenant un capital propre imposable de CHF 5'780'492.- et un bénéfice net imposable de CHF 300'000.- ;

- un bordereau de taxation d'office pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2007 retenant un bénéfice net imposable de CHF 300'000.-.

- 3) Le 20 octobre 2008, A\_\_\_\_\_ a envoyé à l'AFC sa déclaration fiscale 2007 dûment remplie. Son compte de résultat faisait état d'une perte nette de CHF 5'099'018.- pour l'exercice 2007. Le montant des charges s'élevait à CHF 57'441'908.- dont CHF 18'305'982.- de charges de personnel.

La rémunération versée aux actionnaires dirigeants était la suivante :

- M. L\_\_\_\_\_ : un salaire de base de CHF 993'195.- et un bonus de CHF 1'873'884.- soit un salaire après déductions sociales de CHF 2'653'027.- auquel s'ajoutait une allocation pour frais de CHF 100'000.- ;

- M. R\_\_\_\_\_ : un salaire de base de CHF 448'695.- et un bonus de CHF 987'929.- soit un salaire après déductions sociales de CHF 1'323'030.- auquel s'ajoutait une allocation pour frais de CHF 100'000.- ;

- M. B\_\_\_\_\_ : un salaire de base de CHF 302'170.- et un bonus de CHF 585'950.- soit un salaire après déductions sociales de CHF 814'926.-.auquel s'ajoutait une allocation pour frais de CHF 84'790.-.

Selon les indications fournies par A\_\_\_\_\_ à l'AFC, les salaires des personnes susmentionnées étaient fixés sur la base de leurs responsabilités et de leurs contributions respectives au développement et à la gestion de la société. Les bonus octroyés avaient été approuvés par le conseil d'administration.

- 4) Le 5 mai 2009, A\_\_\_\_\_ a envoyé à l'AFC sa déclaration fiscale 2008 dûment remplie. Son compte de résultat faisait état d'un bénéfice net de CHF 8'402'211.- pour l'exercice 2008. Le montant des charges s'élevait à CHF 48'754'206.- dont CHF 16'054'622.- de charges de personnel.

La rémunération versée aux actionnaires dirigeants était la suivante :

- M. L\_\_\_\_\_ : un salaire de base de CHF 1'121'625.- et un bonus de CHF 336'396.- soit un salaire après déductions sociales de CHF 1'309'980.- auquel s'ajoutait une allocation pour frais de CHF 100'000.- ;

- M. R\_\_\_\_\_ : un salaire de base de CHF 524'318.-, sans bonus, soit un salaire après déductions sociales de CHF 450'351.- auquel s'ajoutait une allocation pour frais de CHF 44'368.- ;

- M. B\_\_\_\_\_ : un salaire de base de CHF 375'192.-, sans bonus, soit un salaire après déductions sociales de CHF 328'760.- auquel s'ajoutait une allocation pour frais de CHF 27'888.-.

- 5) L'AFC a traité le dépôt de la déclaration 2007 comme une réclamation contre les taxations d'office ICC et IFD 2007, sur laquelle elle a statué le 30 juillet 2009 par deux décisions distinctes.

Dans la première, elle a admis la réclamation contre la taxation ICC 2007, l'a rectifiée en conséquence et a remis à A\_\_\_\_\_ un bordereau rectificatif de taxation définitive dans lequel elle a retenu un capital propre imposable de CHF 3'000'000.- et une perte nette de CHF 1'376'106.-.

Dans la seconde, elle a admis la réclamation contre la taxation IFD 2007, l'a rectifiée en conséquence et a remis à A\_\_\_\_\_ un bordereau rectificatif de taxation définitive dans lequel elle a retenu une perte nette de CHF 1'376'106.-.

Dans les deux cas, l'AFC a considéré une partie de la rémunération de MM. L\_\_\_\_\_, R\_\_\_\_\_ et B\_\_\_\_\_, soit un montant total de CHF 3'722'912.- déterminé selon la méthode dite valaisanne, comme prestation aux actionnaires et a repris ce montant au titre de salaire excessif, réduisant d'autant la perte de l'exercice.

- 6) Le 30 juillet 2009, l'AFC a aussi adressé à A\_\_\_\_\_ :

- un bordereau de taxation définitive pour l'ICC 2008 retenant un capital propre imposable de CHF 25'783'484.- et un bénéfice net imposable de CHF 7'025'905.- ;

- un bordereau de taxation définitive pour l'IFD 2008 retenant un bénéfice net imposable de CHF 7'025'900.-.

Dans les deux cas, l'AFC a réduit le bénéfice de l'exercice 2008 en tenant compte d'une perte reportée de CHF 1'376'106.-.

- 7) Le 4 septembre 2009, A\_\_\_\_\_ a élevé une réclamation contre les bordereaux de taxation définitive ICC 2007 et 2008 ainsi qu'IFD 2007 et 2008.

Elle contestait la reprise au titre de salaire excessif affectant l'ICC et l'IFD 2007 et les conséquences de cette reprise sur le montant admis au titre du report de perte pour l'ICC et l'IFD 2008.

- 8) Par deux décisions du 12 octobre 2010, l'AFC a admis partiellement la réclamation d'A\_\_\_\_\_ contre la taxation définitive pour l'ICC et l'IFD 2007, ramenant le montant repris au titre de salaire excessif à CHF 3'195'481.- et admettant une perte de CHF 1'903'537.-.

Par deux autres décisions du 12 octobre 2010, l'AFC a admis partiellement la réclamation d'A\_\_\_\_\_ contre la taxation définitive pour l'ICC et l'IFD 2008, rectifiant le montant admis de la perte reportée de l'exercice 2007 pour tenir compte du nouveau montant repris au titre de salaire excessif.

Quatre bordereaux rectificatifs étaient joints à ces décisions.

- 9) Le 15 novembre 2010, A\_\_\_\_\_ a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative, remplacée le 1<sup>er</sup> janvier 2011 par le tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), contre les quatre décisions susmentionnées, concluant à leur annulation et à ce que de nouveaux bordereaux de taxation soient établis en tenant compte de la perte de CHF 5'099'018.- pour l'exercice 2007 et de son report pour l'exercice 2008. Elle contestait toute reprise au titre de salaire excessif.
- 10) Le 12 avril 2011, l'AFC a conclu au rejet du recours.
- 11) Le 16 avril 2012, le TAPI a admis partiellement le recours. Il a annulé les décisions litigieuses et les bordereaux rectificatifs qui les accompagnaient et a renvoyé le dossier à l'AFC pour qu'elle établisse de nouveaux bordereaux tenant compte d'une reprise de CHF 2'959'321.- au titre de salaire excessif et, par conséquent d'une perte de CHF 2'139'697.- pour l'exercice 2007, à reporter sur l'exercice 2008. Le TAPI, dans le cadre de l'application de la méthode valaisanne, a retenu des salaires de base pour MM. L\_\_\_\_\_, R\_\_\_\_\_ et B\_\_\_\_\_ plus élevés que ne l'avait fait l'AFC.
- 12) Le 23 mai 2012, l'AFC a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) contre le jugement susmentionné, concluant à l'annulation de ce dernier en tant qu'il admettait pour les salaires de base des trois actionnaires dirigeants un montant supérieur à celui qu'elle avait retenu, et au rétablissement de ses propres décisions du 12 octobre 2010.  
  
L'argumentation de l'AFC sera détaillée en tant que de besoin dans l'examen du droit.
- 13) Le 30 mai 2012, le TAPI a transmis son dossier, sans observations.
- 14) Le 14 septembre 2012, A\_\_\_\_\_ a conclu au rejet du recours. Il n'y avait pas de motif de s'éloigner des considérants du jugement querellé.
- 15) Le 18 septembre 2012, les parties ont été informées que l'instruction apparaissait terminée et invitées à formuler toute requête complémentaire jusqu'au 12 octobre 2012. Elles n'ont pas donné suite à cette invite et 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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - RS D 3 17).
- 2) Le seul point litigieux est le montant du salaire de base des trois actionnaires dirigeants à prendre en considération pour déterminer le montant de la reprise au titre de salaire excessif pour l'exercice 2007 et son report pour l'exercice 2008.

Le principe d'une telle reprise, sanctionnant une distribution dissimulée de bénéfice au moyen du versement de salaires disproportionnés aux intéressés (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_421/2009 du 11 janvier 2010 ; X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4<sup>e</sup> édition, 2012, n. 42 p. 236) n'est en effet plus contesté par A\_\_\_\_\_.

C'est le lieu de rappeler qu'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.*, n. 43 p. 236).

- 3) a. 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 ; X. OBERSON, *op. cit.*, n. 47 p. 238).
- b. 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 ; E. MELLER/J. 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 (E. MELLER/J. 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).

c. 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/736/2013 du 5 novembre 2013 ; ATA/170/2012 du 27 mars 2012 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 ; E. MELLER/J. 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/736/2013 du 5 novembre 2013 ; ATA/170/2012 du 27 mars 2012 ; ATA/748/2011 du 6 décembre 2011 et les références citées). Le recours à la méthode valaisanne pour déterminer si, au plan fiscal, une partie des rémunérations versées aux actionnaires salariés constituaient des distributions dissimulées de bénéfices devant être réintégrées dans le bénéfice imposable, n'est pas contesté à ce stade du litige.

d. Pour fixer un salaire de base moyen lorsque les données permettant de déterminer 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 du 19 août 2008 consid. 5.3 ; E. MELLER/J. 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'Observatoire genevois du marché du travail (ci-après : OGMT), reposant sur des salaires bruts totaux, toutes prestations comprises et aboutissant à établir un salaire maximal fixé au point le plus élevé de la fourchette des rémunérations possibles (ATA/736/2013 du 5 novembre 2013 et les références citées). Les données de l'OGMT doivent être considérées comme objectives et conformes aux méthodes de calcul préconisées par le Tribunal fédéral (ATA/674/2011 du 1<sup>er</sup> novembre 2011 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010). Cet instrument a d'ailleurs déjà été appliqué par la chambre de céans à des sociétés de gestion de fortune (ATA/485/2013 du 30 juillet 2013 ; ATA/125/2013 du 26 février 2013). Le principe de l'utilisation de ce calculateur n'est pas remis en question devant la chambre de céans par les parties.

- 4) Lorsqu'il a fait usage de l'outil de calcul précisé, le TAPI a, à l'instar de l'AFC, individualisé le salaire de chacun des actionnaires dirigeants en cause en prenant en compte les critères correspondant à la branche d'activité, à leur formation universitaire, à leur âge, à leur ancienneté, à leur position de cadre supérieur en charge des travaux les plus exigeants et définissant la stratégie de l'entreprise, et au nombre d'heures de travail hebdomadaires.

Parmi les trois salaires mensuels de base proposés par le calculateur, l'AFC a toutefois retenu le salaire médian, tandis que le TAPI a considéré qu'il fallait retenir le salaire supérieur en raison des postes de directeur général, respectivement directeurs adjoints, de leurs cahiers des charges et de leurs responsabilités élevées dans une société employant septante-cinq personnes, en se fondant sur la jurisprudence de la chambre de céans rendue dans l'ATA/674/2011.

Toutefois, cette dernière espèce concernait une situation tout à fait particulière, soit celle d'une entreprise d'architecture dont la qualité des prestations fournies et le développement de la clientèle reposaient sur les deux animateurs principaux, soit les deux membres fondateurs de la société, architectes de renommée internationale âgés de plus de 60 ans, seuls cadres actionnaires de la société, siégeant au conseil d'administration et disposant seuls d'une signature individuelle, qui assuraient la haute direction de l'entreprise et à ce titre seuls responsables de la conception des projets architecturaux développés et réalisés par la société depuis plus de vingt-cinq ans, mais aussi de la recherche de clientèle, du suivi de chantiers d'envergure – parmi lesquels le plus grand chantier privé de Suisse représentant CHF 1'000'000'000.- de travaux – comme de l'exécution de mandats d'expertises ou de participation en qualité de juré à des concours

d'architecture. Ils étaient également en charge de la gestion du personnel et des finances.

Les éléments figurant au dossier ne permettent pas d'appliquer cette jurisprudence à la situation d'A\_\_\_\_\_. Les postes de direction assumés par les trois actionnaires dirigeants leur confèrent certes des responsabilités élevées, qu'ils ne peuvent toutefois pleinement exercer seuls puisque ne disposant que d'une signature collective à deux, et leur implication dans la bonne marche et le développement de la société depuis sa création n'a pas été remis en cause, mais il n'est pas démontré que ceux-ci ne reposaient que sur eux, contrairement à ce qui était le cas pour la société financière ne comportant que cinq actionnaires employés, dont la situation a fait l'objet de l'ATA/736/2013 du 5 novembre 2013.

Faute d'éléments probants suffisants pour retenir le salaire supérieur proposé par le calculateur de l'OGMT dans les cas des trois actionnaires dirigeants de l'intimée, le TAPI aurait dû admettre que l'AFC avait retenu à bon droit le salaire médian pour procéder au calcul de la rémunération admissible et en déduire celle qui était excessive.

- 5) Au vu de ce qui précède, le recours sera admis. Le jugement querellé sera annulé et les quatre décisions sur réclamation de l'AFC du 12 octobre 2010 relatives à l'ICC et à l'IFD 2007 et 2008 seront rétablies, de même que les quatre bordereaux rectificatifs y annexés.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge d'A\_\_\_\_\_ et aucune indemnité de procédure ne lui sera octroyée (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 23 mai 2012 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 16 avril 2012 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 16 avril 2012 ;

rétablit les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 12 octobre 2010 relatives aux impôts cantonaux et communaux 2007 et 2008 et à l'impôt fédéral direct 2007 et 2008 ;

rétablit les bordereaux rectificatifs de taxation du 12 octobre 2010 relatif aux impôts cantonaux et communaux 2007 et 2008 et à l'impôt fédéral direct 2007 et 2008 ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de la société A\_\_\_\_\_ S.A., soit pour elle S\_\_\_\_\_ S.A.;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à SFG société fiduciaire et de gérance S.A., mandataire de l'intimée, au Tribunal administratif de première instance ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

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

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :