

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/945/2011-ICCIFD

ATA/485/2013

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 30 juillet 2013

1^{ère} section

dans la cause

X_____ S.A.

représentée par Me Caroline Goette et Me Frédéric Vuilleumier, avocats

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
14 juin 2012 (JTAPI/785/2012)**

EN FAIT

1. X_____ 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 1976, et dont les buts statutaires sont la gestion de fonds de placements collectifs de capitaux, la gestion de portefeuilles pour le compte de ses clients et l'exercice de toutes opérations financières et immobilières hors de Suisse.

Selon l'extrait du RC, la société a un administrateur président, Monsieur R_____ S_____, un administrateur délégué, Monsieur N_____ S_____ et deux administrateurs, Messieurs J_____ S_____ et C_____.

M. R_____ S_____, né en 1932, est le père de MM. N_____ et J_____ S_____, nés respectivement en 1956 et 1959.

2. Dans sa déclaration fiscale remise en mai 2007 concernant l'exercice 2006, la société a déclaré CHF 10'889'102.- de chiffre d'affaires, CHF 8'935'804.- de charges totales, dont CHF 6'952'743.- constitués par les salaires, CHF 538'102.- de frais de voyage et de représentation et un bénéfice imposable de CHF 1'487'578.-.

Selon les certificats de salaire produits couvrant la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 2006, M. N_____ S_____ avait reçu CHF 1'294'653.- de salaire et CHF 32'500.- d'allocation pour frais, M. R_____ S_____ CHF 1'270'680.- de salaire et CHF 22'750.- d'allocation pour frais, M. J_____ S_____ CHF 25'566.- de salaire et M. C_____ CHF 20'058.- de salaire.

3. Le 20 octobre 2010, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a demandé à la société des renseignements, à savoir toutes explications utiles quant à l'activité exacte déployée par MM. C_____ et J_____ S_____ en tant qu'administrateurs, en précisant leur taux d'activité et la base de calcul ayant permis de fixer leurs honoraires.
4. Le 12 novembre 2010, la société a précisé les activités de ces deux administrateurs ; leur taux d'activité était variable puisque celles-ci se faisaient généralement sur appel, justifiant ainsi une rémunération de base forfaitaire.
5. Le 30 novembre 2010, l'AFC-GE a envoyé à la société les bordereaux de taxation 2006 pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2006 et pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2006.

Elle avait pris en compte d'une part le montant du bénéfice figurant dans la déclaration et le compte de résultat, soit CHF 1'487'578.- et d'autre part un montant de CHF 790'030.- à titre de salaires excessifs, avec le commentaire

suisant : « [CHF] 790'030.- a (*recte* : ont) été considérée (*sic*) comme prestation à l'actionnaire. Le salaire admis a été déterminé par l'application de la méthode utilisée par l'[AFC-GE] dont vous trouverez le calcul sous pli séparé. 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 ».

6. Le 21 décembre 2010, la société a formé réclamation contre les taxations précitées, concluant en substance à l'annulation de la reprise pour salaires excessifs.

Ladite reprise était très largement injustifiée. Le salaire déterminé par l'AFC-GE comme admissible était de CHF 297'060.- pour chacun des deux administrateurs, alors que dans la gestion de fortune du plus haut niveau, les salaires des personnes avec des compétences et des responsabilités équivalentes étaient beaucoup plus élevés. Appliquer des statistiques globales de l'observatoire genevois du marché du travail (ci-après : OGMT) n'était pas pertinent dans un cas si particulier.

Les bonus, en l'espèce de CHF 1'000'000.- pour chacun des deux dirigeants, étaient fonction de la rentabilité des dossiers et des apports respectifs de chaque gestionnaire. Ils devaient être séparés des salaires car ils étaient basés non pas sur le travail et l'expérience mais sur des apports et sur la rentabilité de la clientèle.

Les salaires n'étaient au surplus pas fixés en fonction de la qualité d'actionnaire des dirigeants. M. N_____ S_____ n'était pas actionnaire.

7. Par deux décisions du 25 février 2011 portant l'une sur l'IFD 2006 et l'autre sur l'ICC 2006, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation et rectifié les taxations litigieuses en conséquence.

Afin de tenir compte d'un taux horaire moyen de soixante heures par semaine, les salaires de base, soit les salaires bruts médians de MM. N_____ et R_____ S_____ étaient portés de CHF 297'060.- à CHF 445'590.-.

Pour le surplus, l'application de la méthode dite valaisanne était justifiée dans le cas d'espèce, et le fait que les personnes concernées soient des actionnaires minoritaires n'était pas pertinent. Il y avait bien distribution dissimulée de bénéfice ou prestation appréciable en argent.

Les bordereaux rectificatifs prenaient ainsi en compte CHF 1'487'578.- de bénéfice selon le compte de résultat et CHF 591'990.- à titre de salaires excessifs.

8. Par acte du 23 mars 2011, la société a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions sur réclamation précitées, concluant en substance à l'annulation de la reprise pour

salaires excessifs et reprenant pour l'essentiel l'argumentation développée dans sa réclamation.

9. Le 22 septembre 2011, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le Tribunal fédéral avait entériné l'application de la méthode dite valaisanne à Genève, de même que l'utilisation à ces fins de données statistiques générales, lorsque les données servant de base à la détermination de la rémunération des cadres dans une société faisaient défaut ou étaient inexploitables.

La méthode valaisanne avait par ailleurs été correctement appliquée en l'occurrence, les salaires des dirigeants ayant été dûment pris en compte en fonction du type d'activité et sur la base de données statistiques relatives au secteur économique concerné.

10. Par jugement du 14 juin 2012, le TAPI a rejeté le recours.

La chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) avait confirmé l'utilisation des statistiques de l'OGMT. En l'espèce, la société n'avait pas démontré que des circonstances propres à la marche de l'entreprise permettaient de dégager des critères particuliers pour la fixation des salaires. Il convenait dès lors d'appliquer, à titre subsidiaire, la méthode valaisanne en se fondant sur les statistiques de l'OGMT.

Une gratification de CHF 1'000'000.- par année et par administrateur concerné ne trouvait aucune justification commerciale compte tenu des bénéfices réalisés par la société en 2006, et ne pouvait s'expliquer que par la qualité de proches des bénéficiaires. Une reprise de CHF 603'824.- était justifiée compte tenu des calculs effectués ; toutefois, vu la faible différence avec la reprise opérée par l'AFC-GE, il n'y avait pas lieu de procéder à une *reformatio in pejus*. Les considérations valant pour l'IFD étaient applicables à l'ICC.

11. Par acte posté le 19 juillet 2012, la société a interjeté recours auprès de la chambre administrative contre le jugement précité, concluant à son annulation et au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour nouvelles taxations acceptant l'intégralité des rémunérations versées comme charges déductibles et à l'octroi d'une indemnité de procédure.

Le lien avec les actionnaires était l'une des conditions *sine qua non* pour admettre une prestation appréciable en argent. M. N_____ S_____ était certes le fils de M. R_____ S_____, mais il n'était pas actionnaire de la société, si bien que le lien d'actionnariat faisait défaut.

Les salaires de base des deux dirigeants étaient inférieurs à ceux jugés admissibles par le TAPI. La part variable du salaire devait nécessairement être traitée séparément pour une société de gestion de fortune, dans la mesure où les

salaires faisaient partie du coût direct d'acquisition du chiffre d'affaires. La jurisprudence rendue à propos de sociétés dégageant de faibles marges, telles des fiduciaires, des bureaux d'architecte ou des consultants informatiques, ne pouvait être transposée à la gestion de fortune. Toutes les banques privées et d'affaires genevoises pratiquaient comme en l'espèce, en accordant à leurs cadres une rémunération fixe relativement basse et une rémunération variable dont le montant était souvent supérieur.

La jurisprudence fédérale avait également retenu comme critère pertinent la relation existant entre le chiffre d'affaires et le bénéfice d'une part, et la rémunération perçue par l'actionnaire d'autre part. En l'espèce, le chiffre d'affaires avait été de CHF 10'889'102.- et le bénéfice de CHF 1'994'318.-.

12. Le 2 août 2012, le TAPI a remis son dossier sans observations.

13. Le 19 octobre 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

M. N_____ S_____, fils de l'actionnaire principal de la société, était un proche de la société.

L'utilisation de la méthode valaisanne comme des statistiques de l'OGMT était justifiée dans le cas d'espèce. Les critères pour calculer le salaire médian – branche d'activité, formation, âge, position hiérarchique, ancienneté, niveau de qualification et nombre d'heures de travail par semaine – n'étaient pas contestés par la société.

14. Le 8 novembre 2012, la société a persisté dans ses conclusions.

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 2006 de la société d'une partie des salaires versés à MM. R_____ et N_____ S_____, au titre de bénéfice dissimulé.

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 précitées 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 à l'usage commercial et qui doivent donc être réintégrés dans le bénéfice imposable. L'art. 12 let. h LIPM est conforme à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD quand bien même il est rédigé différemment (ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011).

4. a. Selon la jurisprudence, il y a prestation appréciable en argent – également qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice – devant être réintégrée dans le bénéfice imposable de la société lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont réalisées : 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le touchant de près ; 3) ladite prestation n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que le caractère insolite de la prestation est reconnaissable par les organes de la société (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 ; 2C_188/2008 du 19 août 2008 ; ATA/633/2011 et ATA/152/2011 précités ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 4e éd., 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 devaient la reconnaître (E. MELLER/J. SALOM, Le salaire excessif en droit fiscal suisse, RDAF 2011 II, p. 105, 110 et les références citées).

b. Il appartient à la société de prouver que les prestations en question sont justifiées par l'usage commercial afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seules des raisons commerciales, et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et les bénéficiaires de la prestation, ont conduit à

l'octroi d'une prestation insolite (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_275/2010 du 24 août 2010 et 2A.355/2004 du 20 juin 2005).

c. Les prestations appréciables en argent peuvent apparaître de diverses façons. Le versement d'un salaire disproportionné accordé à un actionnaire-directeur constitue une situation classique de distribution dissimulée de bénéfice (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 précité et les références citées ; X. OBERSON, *op. cit.*, p. 236 n. 42).

d. En présence d'une prestation appréciable en argent, les conséquences fiscales sont multiples. Au niveau de la société, l'autorité fiscale réintègrera la prestation dans les bénéfices imposables de celle-ci (X. OBERSON, *op. cit.*, p. 197 n. 35).

5. L'avantage octroyé doit s'expliquer par le lien particulier entre le bénéficiaire de la prestation et la société. Entrent avant tout en ligne de compte les actionnaires majoritaires, la doctrine étant partagée s'agissant d'un actionnaire minoritaire sans influence particulière. Pour une partie de la doctrine, seuls des actionnaires bénéficiant d'une influence particulière sur l'entreprise sont en position de se faire verser une prestation appréciable en argent. Ce n'est pas tant le pourcentage de détention qui doit être considéré que la capacité d'influencer les décisions de la société (P.-M. GLAUSER, *Apports et impôt sur le bénéfice : le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers*, 2005, p. 109). Pour une autre partie de la doctrine, le seul fait d'être actionnaire, même minoritaire sans influence, suffit pour recevoir un dividende dissimulé. Ce qui caractérise objectivement la distribution dissimulée de bénéfice n'est pas l'influence que peut exercer l'actionnaire, mais le fait que la prestation n'aurait pas été effectuée ou aurait été notablement plus faible, si le bénéficiaire avait été une personne étrangère à la société (D. YERSIN, *Apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable*, 1977, p. 249).

6. Les considérations doctrinales qui précèdent ne sauraient toutefois occulter que la jurisprudence retient comme potentiels bénéficiaires non seulement les actionnaires d'une société, mais également toutes les personnes qui les touchent de près (ATF 131 II 593 consid. 5.1 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_645/2012 du 13 février 2013 consid. 3.1), et que selon la théorie dite du triangle, une prestation appréciable en argent faite par une société directement à un tiers proche de son actionnaire doit ainsi être traitée comme si elle avait été octroyée à ce dernier (ATF 138 II 57 consid. 4.2 ; 131 I 722 consid. 4.1 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_610/2012 du 1er février 2013 consid. 8.1, dans lequel l'amie de l'actionnaire a été considérée comme un proche de ce dernier et la prestation appréciable en argent admise).

7. La recourante estime que l'entier de la rémunération de M. N_____ S_____ qu'elle a comptabilisé doit être admis comme charge aux motifs que celui-ci n'était pas actionnaire.

Or à l'évidence, M. N_____ S_____, qui est le fils de M. R_____ S_____, actionnaire principal de la société, est un proche de ce dernier, si bien que le grief doit être écarté.

8. 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).

9. a. Pour fixer un salaire de base moyen lorsque les données servant de référence à la détermination de la rémunération des cadres dans une société font défaut ou sont inexploitable, il est admissible selon la jurisprudence de se fonder sur des statistiques. Ce schématisme a l'avantage d'assurer l'égalité de traitement entre les personnes travaillant dans la même branche. La simplification de cette détermination doit toutefois rester dans certaines limites afin de ne pas tomber dans l'arbitraire. Il a été jugé à cet égard que le fait d'individualiser le salaire moyen en fonction des circonstances du cas d'espèce et de prendre en compte pour ce faire le cahier des charges relatif au poste en cause, les fonctions et les responsabilités des personnes concernées conduit à un schématisme exempt d'arbitraire (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2008 précité consid. 5.3 ; E. MELLER/J. SALOM, *op. cit.*, p. 118).

b. Dans ce cadre, la méthode la plus communément appliquée en Suisse romande pour déterminer le salaire admissible d'employés actionnaires est la méthode dite « valaisanne ». Pour arrêter la rémunération à prendre en considération, un salaire de base est déterminé ; il est augmenté d'une participation au chiffre d'affaires et au bénéfice. Cette méthode prend ainsi en compte dans le calcul de la rémunération l'implication des salariés actionnaires

dans la bonne marche de l'entreprise et, pour une part au moins, leur activité en qualité d'apporteurs d'affaires.

La méthode consiste à déterminer un salaire de base moyen, puis à l'augmenter d'une participation au chiffre d'affaires de la société (1 % jusqu'à CHF 1'000'000.-, 0,9 % jusqu'à CHF 5'000'000.- et 0,8 % au-delà, la participation étant doublée pour les sociétés de services afin de tenir compte de la marge brute élevée de ce type de sociétés) ainsi qu'une part du bénéfice (1/3 pour les sociétés employant moins de vingt collaborateurs et 1/4 pour les entreprises plus grandes ; ATA/170/2012 du 27 mars 2012 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 ; E. MELLER/J. SALOM, *op. cit.*, p. 118).

c. Le Tribunal fédéral a pour sa part confirmé son application dans la mesure où elle a conduit à un résultat exempt d'arbitraire, adapté aux circonstances du cas d'espèce (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_421/2009 précité ; 2C_188/2008 précité). La méthode « valaisanne » a reçu l'aval de l'AFC-CH et son application a été entérinée par la jurisprudence cantonale (ATA/125/2013 du 26 février 2013 ; ATA/25/2013 du 15 janvier 2013 ; ATA/170/2012 précité et les références citées).

10. La juridiction de céans a admis, dans le cadre du calcul du salaire qualifié d'excessif selon la méthode « valaisanne », le fait de prendre comme salaire de base le calculateur en ligne de l'OGMT, reposant sur des salaires bruts totaux, toutes prestations comprises. Elle a relevé que les données de l'OGMT devaient être considérées comme objectives et conformes aux méthodes de calcul préconisées par le Tribunal fédéral (ATA/674/2011 du 1^{er} novembre 2011 ; ATA/777/2010 précité). En outre, le recours à un tel instrument aboutissait à établir un salaire fixé au maximum de la fourchette des rémunérations possibles (ATA/25/2013 précité).

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

11. Pour le calcul des salaires admissibles, la recourante invoque que la part variable de la rémunération ne doit pas entrer en considération car elle serait fonction de la rentabilité des dossiers et des apports respectifs de chaque gestionnaire.

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

du champ des prestations visées, sous peine de ne plus se trouver en adéquation avec le but visé et d'encourager les distributions dissimulées de bénéfices par le biais de diverses formes de rémunérations variables.

12. En l'espèce, le TAPI a déterminé les salaires de MM. R_____ et N_____ S_____ en tenant compte de leur âge, de leur cahier des charges et de leur position de cadre supérieur définissant la stratégie de l'entreprise. Il a en outre pris en compte que MM. R_____ et N_____ S_____ avaient travaillé soixante heures par semaine. En se fondant sur les circonstances du cas d'espèce, et en opérant à nouveau tous les calculs, il a ainsi respecté les critères posés par la jurisprudence en matière d'utilisation de statistiques pour déterminer le salaire de base.
13. Tout comme le TAPI, la chambre de céans estime qu'il n'y a pas lieu de procéder en l'occurrence à une *reformatio in pejus* vu le peu de différence entre les calculs opérés par l'AFC-GE et par le TAPI.
14. Les conditions de la dissimulation de bénéfice sont dès lors réalisées. L'AFC-GE était fondée à retenir des salaires excessifs de CHF 591'990.- et à réintégrer ceux-ci dans le bénéfice imposable de la société.
15. En conséquence, le recours sera rejeté. Un émoulement de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA). Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 19 juillet 2012 par X_____ S.A. contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 14 juin 2012 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de la recourante un émoulement de CHF 2'000.- ;

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 Me Caroline Goette et à Me Frédéric Vuilleumier, avocats de la recourante, 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 :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :