

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1992/2011-ICCIFD

ATA/184/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 17 février 2015

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

A_____ & CIE SA

représentée par Me Ludovic Rais, avocat

contre

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
18 juin 2012 (JTAPI/793/2012)**

EN FAIT

- 1) Selon le registre du commerce, la société A_____ & Cie SA (ci-après : la société) avait pour but, jusqu'en novembre 2011, l'activité de négociants en valeurs mobilières au sens de la loi fédérale sur les bourses et le commerce des valeurs mobilières du 24 mars 1995 (loi sur les bourses - LBVM - RS 954.1), notamment la gestion de fortunes, le commerce de valeurs mobilières, l'étude et les conseils en matière de placements de capitaux, l'octroi de prêts avec garantie, constitution et gérance de sociétés et l'exécution de mandats fiduciaires.

En janvier 2008, Monsieur B_____, né le _____ 1938 et inscrit comme administrateur président et délégué jusqu'en 2007, est devenu administrateur président de la société. Au même moment, son fils, Monsieur C_____, né le _____ 1965, est passé de la position d'administrateur directeur à celle d'administrateur président directeur général.

En 2008, le capital-actions était constitué de trois mille actions d'une valeur nominale de CHF 1'000.-.

- 2) En 2009, la société a rempli sa déclaration d'impôts pour l'année fiscale 2008.

En tant que résultat fiscal, elle a déclaré une perte de CHF 144'517.-. Dans la rubrique « prestations versées aux membres de l'administration et aux autres organes », elle a indiqué avoir versé un total net de prestations et des allocations pour frais de respectivement CHF 1'077'431.- et CHF 99'600.- à M. B_____, président et membre de l'administration, CHF 901'150.- et CHF 92'400.- à M. C_____, administrateur délégué et membre de l'administration, CHF 14'000.- et CHF 0.- à Monsieur D_____, administrateur et appartenant à un autre organe, CHF 183'683.- et CHF 9'600.- à Monsieur E_____, directeur et membre de l'administration, CHF 607'908.- et CHF 33'000.- à Monsieur F_____, directeur et membre de l'administration, CHF 424'687.- et CHF 36'000.- à Monsieur G_____, directeur et membre de l'administration, CHF 197'486.- et CHF 24'000.- à Monsieur H_____, directeur et membre de l'administration, CHF 292'005.- et CHF 21'000.- à Monsieur I_____, directeur et membre de l'administration, CHF 246'812.- et CHF 16'200.- à Madame J_____, directrice et membre de l'administration, CHF 300'520.- et CHF 9'600.- à Monsieur K_____, directeur et membre de l'administration, CHF 667'507.- et CHF 42'000.- à Monsieur L_____, directeur et membre de l'administration, ainsi que CHF 340'543.- et CHF 26'400.- à Monsieur M_____, directeur et membre de l'administration.

- 3) Par courrier du 5 octobre 2010, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a demandé à la contribuable de lui communiquer l'activité exacte déployée par B_____ et C_____ en son sein, leur taux d'activité, la base de calcul ayant permis de fixer leur salaire, l'identité exacte de tous les actionnaires et le pourcentage du capital-actions détenu, le caractère d'actionnaires ou non de B_____ et C_____, les éventuels liens familiaux ou d'amitié de B_____ et C_____ avec les actionnaires, les raisons de la forte augmentation des salaires par rapport à l'exercice précédent ainsi qu'une copie des certificats de salaire de B_____ et C_____.
- 4) a. Par courrier du 28 octobre 2010, la société a répondu à la demande de renseignements de l'AFC-GE, attirant son attention sur le fait que les gratifications de B_____ et C_____ avaient été portées à la charge de l'exercice comptable 2007 mais n'avaient été payées qu'en 2008.

M. B_____, son fondateur, était président et administrateur délégué jusqu'à fin 2007. Actif à un taux de 100 %, il se consacrait depuis lors essentiellement à l'orientation et à la surveillance des projets de développement ainsi qu'à la gestion d'un nombre important de portefeuilles de clients, tout en étant responsable de l'organisation et de l'animation du conseil d'administration. M. C_____, dont le taux d'activité était de 100 %, exerçait la fonction de directeur général et président du comité exécutif. Il était directement responsable de la gestion privée et des filiales A_____ SA, A_____ Sàrl, A_____ France et A_____ Singapour.

Le comité exécutif, composé du directeur général et de deux directeurs, fixait l'ensemble des rémunérations, ensuite soumises pour approbation au conseil d'administration, composé du président et de deux membres externes.

L'augmentation des charges de personnel de CHF 1'604'000.- en 2008 par rapport à 2007 était principalement dû à l'engagement de douze nouveaux collaborateurs en 2008, l'effectif du personnel étant passé de vingt-neuf en 2006 à quarante-sept à fin 2007 puis à cinquante-neuf à fin 2008.

- b. Elle a versé plusieurs documents à la procédure.

Selon le tableau de l'actionnariat de la société, M. B_____ détenait indirectement – à travers A_____ & Cie Holding SA, détentrice directe de l'entier du capital-actions – deux mille vingt-cinq actions, M. C_____ neuf cent cinquante et un, Monsieur N_____ douze et Mme O_____ douze. Conformément à leur certificat de salaire pour l'année 2008, B_____ et C_____ avaient respectivement perçu un salaire brut de CHF 1'134'077.- et CHF 985'856.-, comprenant tous deux un bonus de CHF 300'000.-.

- 5) Par bordereaux de taxation définitive du 22 novembre 2010, l'AFC-GE a fixé l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) dus par la contribuable pour l'année fiscale 2008.

Selon les avis de taxation ICC et IFD du même jour, dans le cadre du calcul du bénéfice net, elle a retenu que des distributions dissimulées de bénéfice non justifiées par l'usage commercial, en la forme de salaire excessif à hauteur de CHF 122'776.-, avaient été effectuées en faveur de B_____ et C_____, ayant admis pour chacun un salaire de base correspondant au revenu brut le plus élevé d'un tiers employé de la société, M. L_____, soit CHF 717'650.-, en lieu et place de CHF 1'134'077.- et CHF 986'856.-.

- 6) Par courrier du 23 décembre 2010, la contribuable a élevé réclamation à l'encontre de ces bordereaux, concluant à leur annulation et à l'émission de bordereaux ICC et IFD rectificatifs conformes à sa déclaration fiscale.

La société portait le nom des intéressés, qui lui avaient insufflé l'impulsion lui ayant permis de se développer rapidement, étant passée de 36 employés en 2005 à plus de 100 en 2010 et ayant obtenu la licence bancaire en novembre 2010. Fondateur de la société, M. B_____ en était le principal animateur depuis près de quarante ans et était diplômé de l'École des Hautes Études Commerciales de Paris et de la Harvard Business School. Outre ses fonctions de président et d'administrateur délégué, il était actif dans le domaine de l'orientation et de la surveillance des projets de développement et gérait un nombre importants de portefeuilles de clients. M. C_____ avait rejoint la société en 2002 en tant que responsable du développement et avait permis l'extension sensible de son champ d'activité. Il détenait une licence en droit, un diplôme d'études supérieures de l'Université de Genève, un diplôme de l'Université de New York ainsi que le brevet d'avocat. En plus de ses fonctions de directeur général et président du comité exécutif, il était directement responsable de la gestion privée des filiales de la société. Au vu de ces éléments, combinés à leur expérience dans le monde des affaires et leur réseau social international, les intéressés étaient des personnes hors pair sur le marché du travail, leurs certificats de salaire s'inscrivant au surplus dans la continuité des années précédentes. Leur salaire net respectif déclaré se situait dans la moyenne de la branche et, au vu de l'ampleur de leurs tâches et responsabilités, il était commercialement justifié que les deux salaires soient supérieurs à celui de M. L_____, qui occupait le poste de « relationship manager ». Il n'y avait pas de salaires excessifs.

Dans la base de calcul relative aux salaires excessifs, l'AFC-GE avait tenu compte d'un chiffre d'affaires de CHF 22'973'756.- au lieu de CHF 26'052'660.-.

- 7) Par courrier du 5 avril 2011, l'AFC-GE a informé la société de son intention de rectifier sa taxation en sa défaveur et lui a imparti un délai pour se déterminer.

Les arguments soulevés dans la réclamation démontraient que la comparaison interne ne pouvait pas s'appliquer, M. L_____ ne déployant pas la même activité que B_____ et C_____. Il était dès lors opportun d'appliquer la « méthode valaisanne ». Pour la détermination des salaires excessifs, les montants effectivement versés au cours de la période fiscale – y inclus les bonus versés en 2008 – étaient déterminants. Les salaires excessifs se montaient à CHF 582'958.-. Le fait que l'AFC-GE ait accepté de confirmer l'octroi de frais forfaitaires en relation avec un salaire n'impliquait pas la validation du salaire sous l'angle des salaires excessifs. Les allocations forfaitaires étaient rectifiées à hauteur de CHF 44'102.-.

- 8) Par courrier du 28 avril 2011, la contribuable a maintenu sa réclamation, persistant à contester la qualification de salaires excessifs faite par l'AFC-GE.
- 9) a. Par décisions sur réclamation et bordereaux rectificatifs du 16 mai 2011, l'AFC-GE a modifié la taxation ICC et IFD 2008 en défaveur de la société et a fixé les salaires excessifs à CHF 582'958.- et l'allocation forfaitaire à CHF 44'102.-, reprenant la motivation exposée précédemment.

Selon les avis de taxations définitifs du même jour, la « méthode valaisanne » se caractérisait par la détermination d'un salaire de base en fonction de l'activité déployée, auquel s'ajoutait une part du chiffre d'affaire et du bénéfice restant. Les paliers concernant l'acceptation des frais de représentation correspondaient à 5 % du salaire brut n'excédant pas CHF 250'000.- par année et 10 % pour la tranche du salaire brut au-delà de ce montant, avec plafond à CHF 100'000.- par année. Les calculs avaient été effectués avec les nouveaux salaires admis.

b. Conformément au détail du calcul des salaires excessifs annexé, l'AFC-GE avait eu recours au calculateur de salaire en ligne de l'Observatoire genevois du marché du travail (ci-après : OGMT). Pour le profil professionnel de M. B_____, elle avait sélectionné les banques et auxiliaires financiers comme branche d'activité, un niveau de formation universitaire, une position hiérarchique de cadre supérieur, les travaux les plus exigeants comme niveau de qualification, les expertises, les conseils et le marketing comme domaine d'activité, un âge de 65 ans, une ancienneté de 20 ans et cinquante heures d'activité par semaine. Pour ce profil, le salaire mensuel brut « médian » était estimé à CHF 31'640.- par le calculateur. Selon le calcul de l'AFC-GE, cela correspondait à un salaire brut « médian » de CHF 37'968.- par mois pour une activité de soixante heures par semaine, soit CHF 455'616.- par année. Pour M. C_____, le profil professionnel sélectionné était le même, sous réserve de l'âge de 46 ans, et de l'ancienneté de six ans. Le salaire mensuel brut « médian » était estimé par le calculateur à CHF 30'090.-. Conformément au calcul de l'AFC-GE, cela correspondait à un salaire mensuel brut « médian » de CHF 36'108.- pour une activité de soixante heures par semaine, soit CHF 433'296.- par année.

Pour le calcul des salaires excessifs selon la « méthode valaisanne », l'AFC-GE a retenu un résultat fiscal de CHF -144'517.-, des salaires effectifs de CHF 2'119'933.- concernant les deux actionnaires, un chiffre d'affaires de CHF 26'052'662.-, un nombre d'employés de une à vingt personnes et une activité de services. Le salaire de base des deux actionnaires correspondait à la somme des deux salaires bruts « médians » annuels précédemment calculés, soit CHF 888'912.-. Le supplément en fonction du chiffre d'affaire s'élevait à CHF 428'843.- (2 % x CHF 1'000'000.- + 1,8 % x CHF 4'000'000.- + 1,6 % x CHF 21'052'662.- = CHF 20'000.- + CHF 72'000.- + CHF 336'843).

Le sous-total se montait à CHF 657'661.- (CHF -144'517.- [résultat fiscal] + CHF 2'119'933.- [salaires effectifs] – CHF 888'912.- [salaires de base] – CHF 428'843.- [supplément en fonction du chiffre d'affaires]). Deux tiers de ce montant, soit CHF 438'441.-, constituait la part du bénéfice imposable et le tiers restant, de CHF 219'220.- correspondait à la part du bénéfice supplémentaire. Les salaires excessifs se montaient à CHF 582'958.- (CHF 2'119'933.- [salaires effectifs] – CHF 888'912.- [salaires de base] – CHF 428'843.- [supplément en fonction du chiffre d'affaires] – CHF 219'220.- [part du bénéfice supplémentaire]).

- 10) a. Par actes du 16 juin 2011, la contribuable a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre ces décisions sur réclamation et bordereaux rectificatifs, concluant à leur annulation ainsi qu'à l'entière déductibilité des rémunérations de CHF 1'134'077.- et CHF 985'856.- octroyées en 2008 à B_____ et C_____ et des frais forfaitaires de représentation de CHF 99'600.- et CHF 92'400.-.

Elle a repris et complété son argumentation précédente.

La taille de l'entreprise n'était pas négligeable au vu du nombre d'employés, lequel jouait un rôle important dans la complexité de la charge de la direction et des responsabilités encourues. Il était cohérent et usuel qu'une fonction de directeur général ou de président soit mieux rémunérée que celle de « relationship manager » et de notoriété publique que les salaires dans le secteur bancaires étaient particulièrement élevés en Suisse. Les salaires de B_____ et C_____ se trouvaient dans la moyenne de la branche. Ils n'étaient pas rémunérés de manière insolite par rapport au marché, d'autant plus au regard de leur qualité d'« organes vitaux » de la société.

Du fait de la conformité au marché des rémunérations, la société ne pouvait réaliser l'existence d'une prestation quelconque. Les conditions d'utilisation de la « méthode valaisanne », subsidiaire, n'étaient pas remplies.

Malgré le caractère sélectif du calculateur de l'OGMT, les profils de B_____ et C_____ ne se limitaient pas à ces quelques critères. Au vu de leurs

qualités hors pair, aucune base de données statistique ne pouvait les référencer. L'approche ne prenait pas en considération la charge de travail, ni l'importance du réseau social, ni la responsabilité lourde des administrateurs, ni la réalité du marché, qui allaient bien au-delà de celles d'un employé, même cadre supérieur. Les salaires retenus ne tenaient pas compte de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce et étaient trop bas, étant même inférieurs à celui de M. L_____.

b. À l'appui de son recours, elle a versé à la procédure un tableau de l'évolution du nombre d'employés de 2007 à 2011 ainsi que des extraits de son site internet relatifs à B_____ et C_____.

11) Par réponse du 18 octobre 2011, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La jurisprudence fédérale avait admis l'utilisation de données statistiques pour déterminer le salaire de base, lorsque les données servant de base à la rémunération des cadres dans une société faisaient défaut ou étaient inexploitable. La jurisprudence cantonale avait relevé la fiabilité du calculateur de l'OGMT. C'était donc à juste titre que l'AFC-GE avait retenu des salaires excessifs en application de la « méthode valaisanne », qui avait été correctement appliquée et dans le cadre de laquelle les qualifications professionnelles des intéressés avaient été prises en compte par le biais du type d'activité, sur la base des données statistiques relatives au secteur économique concerné. La contribuable ne démontrait pas que la méthode utilisée était arbitraire.

12) Par jugement du 18 juin 2012, expédié à la contribuable pour notification le 25 juin 2012 et notifié par porteur le même jour à l'AFC-GE, le TAPI a partiellement admis le recours et a renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle taxation ICC et IFD 2008 dans le sens des considérants.

La déclaration fiscale 2008 démontrait que les salaires versés aux administrateurs et directeurs de la société étaient loin d'être homogènes, se situant dans une fourchette allant de CHF 183'863.- à CHF 1'077'431.-. Les deux salaires en cause dépassaient de CHF 470'000.- et CHF 300'000.- la rétribution nette du directeur non actionnaire le mieux payé de la société. Au vu des disparités manifestes entre les différents membres de sa direction, la contribuable n'avait pas prouvé le caractère objectivement fondé de son mode de rétribution, d'autant plus que le salaire « médian » déterminé à l'aide du calculateur de l'OGMT – qui prenait en compte des critères qualitatifs et quantitatifs – était très inférieur aux rémunérations des deux administrateurs. Il y avait lieu d'appliquer la « méthode valaisanne », laquelle ajoutait au salaire de base un supplément en fonction du chiffre d'affaires et une part du bénéfice, accroissant considérablement les rémunérations en cause.

Dans le cadre du profil professionnel sélectionné pour le calcul des salaires de base, il convenait de retenir la définition de la stratégie de l'entreprise comme

domaine d'activité plutôt que l'expertise. Il fallait par ailleurs tenir compte de l'âge des deux administrateurs durant l'année en cause, soit l'âge maximum de 65 ans pour M. B_____ et 43 ans pour M. C_____. En outre, en raison de leur cahier des charges et de leurs responsabilités élevées, il y avait lieu de prendre en compte les salaires « supérieurs » du calculateur de l'OGMT comme salaires de bases, lesquels devaient également tenir compte de la variation de l'indice genevois moyen des prix à la consommation, passé de 355,9 à 357,2 entre 2008 et 2010. Le salaire mensuel brut « supérieur » 2010 s'élevait à CHF 46'020.- pour M. B_____ et à CHF 43'044.- pour M. C_____, correspondant à un salaire annuel brut « supérieur » 2010 de respectivement CHF 552'240.- et CHF 516'528.-. Le salaire annuel brut « supérieur » 2008 se montait à CHF 550'230.- pour M. B_____ et à CHF 514'648.- pour M. C_____, soit un total pour les deux administrateurs de CHF 1'064'878.-. En reprenant les calculs de l'AFC-GE mais en remplaçant les salaires de base de CHF 888'912.- par ceux de CHF 1'064'878.-, le sous-total s'élevait à CHF 481'695.-, la part de bénéfice imposable à CHF 321'130.- et la part du bénéfice supplémentaire à CHF 160'565.-. La reprise admissible pour salaires excessifs se montait par conséquent à CHF 465'647.- au lieu de CHF 582'958.-.

Le salaire admissible s'élevant à CHF 1'654'647.- (CHF 2'119'933.- [salaires effectifs] – CHF 465'647.- [reprise pour salaire excessif]), le forfait de représentation admissible se montait à CHF 140'428.- (5% x [2 x CHF 250'000.-] + 10% x CHF 1'154'286). La reprise admissible sur les allocations pour frais se montait à CHF 51'572.- (CHF 192'000.- [allocations pour frais déclarées] – CHF 140'428.- [forfait de représentation admissible]). La reprise effectuée par l'AFC-GE, de CHF 44'102.-, était inférieure au montant de CHF 51'572.-, de sorte qu'elle était confirmée.

- 13) Par acte du 25 juillet 2012, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant à son annulation en tant qu'il retenait l'application du salaire de base annuel « supérieur » du calculateur de l'OGMT, à l'utilisation du salaire « médian » et au rétablissement des décisions sur réclamation et bordereaux rectificatifs ICC et IFD 2008 du 16 mai 2011, ou, subsidiairement, à l'annulation du jugement du TAPI en relation avec le calcul de la reprise sur les frais de représentation et à la fixation de la reprise admissible sur les frais de représentation à CHF 32'371.-.

Le TAPI avait à tort retenu le salaire « supérieur » de trois choix de salaires mensuels bruts proposés par l'OGMT, touché par 25 % des salariés, à la place du salaire « médian ». La chambre administrative avait dans un seul cas retenu le salaire « supérieur », en raison de circonstances exceptionnelles. Or, la contribuable exerçait une activité courante sur la place financière de Genève et n'était pas largement reconnue pour l'excellence de ses prestations. Les éléments

retenus par le TAPI, soit le cahier des charges et les responsabilités élevées, ne constituaient pas des éléments exceptionnels. Les spécificités propres à chaque employé étaient déjà prises en compte de la manière la plus fine possible par le biais de critère de l'OGMT. Dans toutes les affaires relatives à des sociétés actives dans la gestion de fortune, le TAPI avait systématiquement retenu le salaire « médian », dont le bien-fondé de la prise en compte avait été avalisé par la jurisprudence. Le choix du TAPI créait une incertitude dans le salaire à prendre en compte, alors que la méthode de détermination du salaire excessif, par le biais de la « méthode valaisanne », visait à assurer l'égalité de traitement entre personnes travaillant dans la même branche. Le choix du salaire « supérieur » était d'autant moins justifié que la détermination du salaire de base ne constituait que la première étape d'un processus tenant compte de plusieurs autres facteurs de rémunération, directement liés à la notoriété, la réussite commerciale et la performance des salariés en cause par la prise en compte du chiffre d'affaires et du bénéfice.

Elle persistait dans son calcul de la reprise sur frais de représentation à CHF 44'102.-. Si toutefois les salaires excessifs retenus par le TAPI étaient confirmés, ce dernier avait omis d'ajouter aux salaires bruts effectifs de CHF 2'119'933.- les allocations pour frais déclarées de CHF 192'000.-. Les salaires bruts totaux déterminants se montaient donc à CHF 1'846'286.- (CHF 2'119'933.- + 192'000.- – 465'647.-) et le total admis en déduction à CHF 159'629.- (5% x [2 x CHF 250'000.-] + 10 % x CHF 1'346'286.-). La reprise admissible sur allocations pour frais se montait ainsi à CHF 32'371.- (CHF 192'000.- – CHF 159'629.-).

- 14) a. Par acte du même jour, la société a également recouru auprès de la chambre administrative contre le jugement du TAPI, concluant, préalablement, à l'audition de B_____ et C_____ et à la comparution du responsable de la division de surveillance des banques de l'autorité fédérale de surveillance des marchés financiers FINMA (ci-après : FINMA) en tant qu'expert ou à la mise en œuvre d'une expertise écrite, ainsi que, principalement, à l'annulation du jugement attaqué, des décisions sur réclamation du 16 mai 2011 et des bordereaux de taxation du 22 novembre 2010 et à la constatation de l'absence de caractère excessif des rémunérations versées aux intéressés, avec suite de frais et dépens.

Elle a repris et développé l'argumentation formulée précédemment.

Il n'y avait pas de prestation appréciable en argent. Le TAPI avait méconnu le fait que le groupe A_____, dirigé par les cadres fondateurs, comptait septante-neuf employés à fin 2008 et non seulement les cinquante-neuf employés de la société. Cette dernière avait été élue par le magazine BILAN comme l'une des cinquante meilleures petites et moyennes entreprises de l'année 2011 et M. C_____ venait d'être désigné parmi les trois cent Suisses les plus influents dans leur domaine d'activité. Du fait que les critères des comparaisons interne et

externe des salaires démontraient le caractère justifié des salaires en cause, la « méthode valaisanne » était inapplicable.

Subsidiairement, la prestation en argent était non reconnaissable, comme le démontrait l'appréciation initiale de l'AFC-GE, qui avait retenu un excès insignifiant et non matériel de rémunération de CHF 122'776.-, correspondant à un pourcentage d'excédent de seulement 5,3 % et dès lors non manifeste. Les organes sociaux n'étaient pas sensibilisés à la problématique et aux techniques fiscales de calcul du salaire excessif.

Encore plus subsidiairement, l'AFC-GE avait appliqué la « méthode valaisanne » de manière erronée. Le calculateur de l'OGMT, très schématique, indiquait que certains critères ne pouvaient être pris en compte, tels que l'expérience, le nombre d'employés supervisés, les compétences linguistiques, le réseau professionnel et le niveau d'études post-grades. L'absence de B_____ et C_____ remettrait en cause la pérennité de la société, ou tout au moins son nom et le « goodwill » attaché.

b. Elle a versé plusieurs documents à la procédure, notamment l'organigramme de sa structure, un extrait d'un article du magazine BILAN du _____ 2012 intitulé « 300 plus influents – banque finance » et comportant un bref portrait de M. C_____ ainsi qu'un extrait du même magazine du _____ 2011 dans lequel la contribuable apparaissait dans l'article « 50 success stories de PME romandes ». À teneur d'un document intitulé cahier des charges, M. B_____ avait assumé les tâches d'un chef d'entreprise depuis l'arrivée de son fils au sein de la société, en 2002, jusqu'à la nomination de ce dernier au poste de directeur général, ayant assumé pendant plus de vingt ans la responsabilité de toutes les tâches administratives, y compris la présidence et l'organisation du conseil d'administration. Ses réalisations incluaient la définition et l'application de la stratégie de la société – actuellement assumées par M. C_____ –, l'organisation d'une activité commerciale, l'obtention du statut réglementé de négociant en valeurs mobilières ainsi que la mise en place et le lancement du système informatique. Quant à M. C_____, il s'était depuis son arrivée consacré essentiellement mais non exclusivement au développement commercial de la société, la masse gérée s'étant considérablement accrue au cours de la dernière décennie. L'expansion s'était accompagnée d'une réorganisation de l'entreprise, devenue un groupe de sociétés, et d'une diversification géographique. Directement responsable des finances et de la coordination de l'ensemble des activités du groupe de sociétés ainsi que des relations avec les contrôleurs et la FINMA, sa tâche essentielle consistait à appliquer la stratégie de l'entreprise, conjointement avec son père.

- 15) Le 30 juillet 2012, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations.

- 16) Par réponse du 5 septembre 2012, l'AFC-GE a persisté dans les conclusions de son recours et a conclu au rejet du recours de la contribuable.

Les informations fournies par la société dans son recours n'apportaient pas plus d'éclaircissements sur la politique salariale ni ne justifiaient l'application d'une autre méthode que la « méthode valaisanne ». Le résultat de cette dernière était exempt d'arbitraire et adapté aux circonstances du cas d'espèce. Le salaire excessif tel qu'il aurait dû être admis représentait 37 % du salaire fiscalement admissible. Même en prenant en compte les chiffres retenus par le TAPI, le pourcentage était de 28 %. Il existait donc une disproportion évidente entre le salaire excessif et le salaire fiscalement admis, de sorte que la prestation appréciable en argent était reconnaissable.

- 17) Par courrier du 11 septembre 2012, l'AFC-GE a indiqué ne pas avoir de requête complémentaire à formuler.

- 18) Par réponse et réplique du 28 septembre 2012, la contribuable a réitéré sa demande de mesures d'instruction, a persisté intégralement dans son recours et a conclu au rejet du recours de l'AFC-GE.

Si la chambre administrative retenait que la « méthode valaisanne » était applicable, il y aurait lieu de prendre en compte un salaire de base annuel correspondant au salaire « supérieur » du calculateur. La disproportion entre la prestation et la contre-prestation était bien de 5,3 %, soit insignifiante et non reconnaissable par les organes.

- 19) Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, les recours de l'AFC-GE et de la société sont recevables (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 140 al. 1 par analogie et 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

- 2) La société sollicite l'audition de B_____ et C_____ ainsi que la comparution d'un expert ou la mise en œuvre d'une expertise écrite.

a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes (ATF 135 I 279

consid. 2.3 p. 282 ; 132 II 485 consid. 3.2 p. 494 ; 127 I 54 consid. 2b p. 56 ; arrêts du Tribunal fédéral 2D_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 ; 2C_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1).

b. Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 136 I 229 consid. 5.2 p. 236 ; 134 I 140 consid. 5.3 p. 148 ; 131 I 153 consid. 3 p. 158 ; ATA/586/2013 du 3 septembre 2013 consid. 5b).

c. En l'espèce, la chambre administrative dispose d'un dossier complet lui permettant de trancher le litige et se prononcer sur les griefs soulevés en toute connaissance de cause. En particulier, au vu de la jurisprudence en matière de salaires excessifs et des principes applicables en cas d'absence ou de non-exploitable des données servant de référence à la détermination de la rémunération des cadres dans une société, il ne revient pas à la chambre administrative d'ordonner des enquêtes afin d'établir des statistiques relatives aux salaires de cadres occupant des positions similaires à celles de B_____ et C_____ au sein des banques privées genevoises.

Il ne sera dès lors pas donné suite aux requêtes de la contribuable.

- 3) La question litigieuse consiste à déterminer si B_____ et C_____ ont bénéficié de salaires excessifs, et dans l'affirmative, le montant de ces derniers et leurs conséquences sur les frais forfaitaires de représentation.

La détermination du bénéfice imposable faisant partie du droit harmonisé (art. 24 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14), le présent arrêt traite simultanément de l'ICC et de l'IFD, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 et 2C_60/2013 du 14 août 2013 consid. 1 ; ATA/466/2014 du 24 juin 2014 consid. 2 ; ATA/204/2014 du 1^{er} avril 2014 consid. 3 ; ATA/714/2012 du 30 octobre 2012 consid. 2).

- 4) a. Les art. 57 LIFD et 11 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) prévoient que l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net.
- b. 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 (art. 58 al. 1 let. b LIFD). 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 LIPM).

c. Bien qu'elles ne le mentionnent pas expressément, les dispositions concernées de la LIFD visent notamment les distributions dissimulées de bénéfice (Martin ZWEIFEL/Peter ATHANAS [éd.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG]*, 2^{ème} édition, 2002, 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/623/2014 du 12 août 2014 consid. 3b ; ATA/389/2014 du 27 mai 2014 consid. 2b ; ATA/346/2014 du 13 mai 2014 consid. 5c ; ATA/736/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5 ; ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 consid. 5b ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011 consid. 4c).

- 5) 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 conditions cumulatives suivantes sont réalisées. Premièrement, la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante. Ensuite, cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le touchant de près. Elle n'aurait par ailleurs pas été accordée dans de telles conditions à un tiers. La disproportion entre la prestation et la contre-prestation est finalement manifeste, de telle sorte que le caractère insolite de la prestation est reconnaissable par les organes de la société (arrêts du Tribunal fédéral 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 consid. 3.1 ; 2C_188/2008 du 19 août 2008 consid. 5.2 ; ATA/623/2014 du 12 août 2014 consid. 3b ; ATA/389/2014 du 27 mai 2014 consid. 2b ; ATA/736/2013 du 5 novembre 2013 consid. 6 ; ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 consid. 6 ; Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4^{ème} édition, 2012, n. 41 p. 236). Il ne s'agit pas d'examiner si les parties ont reconnu la disproportion, mais plutôt si elles auraient dû la reconnaître (ATA/623/2014 du 12 août 2014 consid. 3b ; ATA/389/2014 du 27 mai 2014 consid. 2b ; Emily MELLER/Jessica SALOM, *Le salaire excessif en droit fiscal suisse*, RDAF 2011 II 105 p. 110).

b. En matière de fardeau de la preuve, 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_275/2010 du 24 août 2010 et 2A.355/2004 du 20 juin 2005 ; ATA/623/2014 du 12 août 2014 consid. 3c ; ATA/346/2014 du 13 mai 2014 consid. 6b).

c. 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 (ATA/346/2014 du 13 mai 2014 consid. 6d ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 197 n. 35).

6) a. 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 du 11 janvier 2010 consid. 3.1 ; ATA/623/2014 du 12 août 2014 consid. 3d ; ATA/389/2014 du 27 mai 2014 consid. 2d ; ATA/346/2014 du 13 mai 2014 consid. 6c ; Xavier OBERSON, op. cit., n. 42 p. 236). 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. 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 (ATA/389/2014 du 27 mai 2014 consid. 2d ; ATA/346/2014 du 13 mai 2014 consid. 7 ; Danielle YERSIN, Apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable, 1977, p. 249).

b. 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 du 11 janvier 2010 consid. 3.1 et 3.3 et les références citées ; ATA/346/2014 du 13 mai 2014 consid. 8 ; Emily MELLER/Jessica SALOM, op. cit., p. 111). Parmi les critères pertinents figurent 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 du 11 janvier 2010 consid. 3.1 ; ATA/346/2014 du 13 mai 2014 consid. 8).

- 7) 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 du 19 août 2008 consid. 5.3 ; ATA/346/2014 du 13 mai 2014 consid. 9a ; Emily MELLER/Jessica 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 puis 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 (ATA/346/2014 du 13 mai 2014 consid. 9b).
- c. 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 CHF 1'000'000.- et CHF 5'000'000.- et 1.6 % au-delà –, ainsi qu'une part du bénéfice – un tiers pour les sociétés employant moins de vingt collaborateurs et un quart pour les entreprises plus grandes (ATA/346/2014 du 13 mai 2014 consid. 9c ; ATA/464/2013 du 30 juillet 2013 consid. 7b ; ATA/170/2012 du 27 mars 2012 consid. 4b ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 consid. 4 ; Emily MELLER/Jessica SALOM, op. cit., p. 118).
- d. Le Tribunal fédéral a 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 du 11 janvier 2010 consid. 3.3 et 2C_188/2008 du 19 août 2008 consid. 5.3). La « méthode valaisanne » a par ailleurs reçu l'aval de l'administration fédérale des contributions et son application a été entérinée par la jurisprudence cantonale (ATA/346/2014 du 13 mai 2014 consid. 9d ; ATA/532/2013 du 27 août 2013 consid. 5c ; ATA/485/2013 du 30 juillet 2013 consid. 9c ; ATA/25/2013 du 15 janvier 2013 consid. 6c ; ATA/170/2012 du 27 mars 2012 consid. 4c et les références citées).
- 8) En l'espèce, la société soutient premièrement que tant la comparaison interne que la comparaison externe, par rapport au marché, démontrerait qu'il n'y aurait pas de prestation appréciable en argent, de sorte qu'il n'y aurait pas besoin

de recourir à la « méthode valaisanne ». À l'interne, les salaires de B_____ et C_____ seraient cohérents par rapport à la rémunération du salarié non actionnaire le mieux rémunéré, ayant perçu CHF 717'650.-, au regard de leurs tâches et responsabilités bien plus étendues et de leur caractère indispensables à la pérennité de l'entreprise. À l'externe, il serait de notoriété publique que les rémunérations dans le secteur bancaire seraient beaucoup plus élevées en Suisse, singulièrement à Genève.

Toutefois, comme l'a relevé l'AFC-GE, par son argumentation, la contribuable démontre précisément l'absence de point de comparaison pour déterminer le caractère excessif ou non des salaires litigieux. En effet, il n'existe pas en son sein de personnel non actionnaire occupant une position similaire à celles des intéressés, de sorte qu'aucune donnée de référence ne permet de déterminer leur rémunération. Par ailleurs, ainsi que l'a constaté le TAPI, la différence entre les différents salaires des directeurs administrateurs de la société est conséquente. Le salaire déclaré le plus bas se situe en effet à CHF 183'683.- et le plus haut, sans compter ceux de B_____ et C_____, à CHF 667'507.-, lequel est encore inférieur au salaire respectif de ces derniers de plus de CHF 450'000.- et CHF 300'000.-.

Au vu de ce qui précède, il n'existait pas de données servant de référence à la détermination de la rémunération des intéressés. L'affirmation de la société selon laquelle il serait de notoriété publique que les salaires des cadres des banques privées genevoises seraient particulièrement élevés ne permet par ailleurs aucunement de combler ce manque de données. Or, c'est précisément dans de telles circonstances qu'il convient, selon la jurisprudence, de recourir à la « méthode valaisanne ».

L'AFC-GE et le TAPI ont ainsi à bon droit recouru à cette dernière pour déterminer si, sur le plan fiscal, une partie des rémunérations versées aux actionnaires salariés constituaient des distributions dissimulées de bénéfices devant être réintégrées dans le bénéfice imposable. Le grief de la contribuable sera dès lors écarté.

9) La société soutient ensuite que l'application de la « méthode valaisanne » aurait été erronée en raison du schématisme du calculateur de l'OGMT dans son cas particulier, le profil hors pairs des intéressés ne pouvant être appréhendé par ce biais.

a. La chambre administrative a toutefois admis, dans le cadre de la « méthode valaisanne », le fait de calculer le salaire de base à l'aide du calculateur en ligne de l'OGMT, estimant des salaires bruts totaux, toutes prestations comprises. 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 ;

2C_188/2008 du 19 août 2008 ; ATA/346/2014 précité consid. 10 ; ATA/674/2011 du 1^{er} novembre 2011 consid. 6b ; ATA/777/2010 précité consid. 5). Cet instrument a été appliqué par la chambre administrative à des sociétés de gestion de fortune (ATA/346/2014 du 13 mai 2014 consid. 11 ; ATA/532/2013 du 27 août 2013 consid. 5c ; ATA/485/2013 du 30 juillet 2013 consid. 10 ; ATA/125/2013 du 26 février 2013).

b. Au surplus, la contribuable n'a pas démontré que l'utilisation du calculateur de l'OGMT serait arbitraire dans le cas d'espèce. Ainsi, outre la branche d'activité, la formation, l'âge, l'ancienneté et une activité hebdomadaire de soixante heures, le TAPI a non seulement pris en considération l'activité des intéressés dans le domaine de la définition la stratégie de l'entreprise mais également leur position de cadres supérieurs et l'accomplissement des travaux les plus exigeants. Ainsi, leur cahier des charges ainsi que leur fonction ont été pris en considération, de sorte que le salaire calculé par l'OGMT correspond à leurs responsabilités et que le schématisme induit par l'utilisation du calculateur est acceptable et n'aboutit pas à un résultat arbitraire.

Le grief de la société sera par conséquent écarté.

10) La contribuable affirme subsidiairement que le caractère excessif des salaires en cause n'aurait pas été reconnaissable par ses organes et demande plus subsidiairement la confirmation de l'utilisation du salaire « supérieur » du calculateur de l'OGMT retenue par le TAPI, ce que l'AFC-GE conteste, estimant que ce dernier aurait dû retenir le salaire « médian » comme salaire de base dans le cadre du calcul selon la « méthode valaisanne ».

a. La chambre administrative a récemment examiné la casuistique relative au salaire l'échelle du calculateur de l'OGMT à retenir (ATA/300/2014 du 29 avril 2014 consid. 5). Elle en a conclu que la jurisprudence prévoyait l'application du salaire « supérieur » uniquement à des cas manifestement exceptionnels. Cette solution, même schématique, permet de respecter l'égalité de traitement et est admissible en matière fiscale. 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 (ATA/863/2014 du 4 novembre 2014 consid. 9 ; ATA/466/2014 du 24 juin 2014 consid. 6 ; ATA/300/2014 du 29 avril 2014 consid. 5 et les nombreuses références). La jurisprudence a précisé que le seul chiffre d'affaires ne pouvait suffire à fonder le caractère « manifestement exceptionnel » de la fonction occupée par l'administrateur (ATA/466/2014 du 24 juin 2014 consid. 6).

b. En matière fiscale, il appartient à l'autorité d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (arrêts du Tribunal

fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 et 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.3). 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 ; 121 II 257 consid. 4c.aa p. 266 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5 et 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1 ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 consid. 3c ; ATA/532/2013 du 27 août 2013 consid. 6b et les références citées).

c. En l'espèce, les intéressés ont des responsabilités importantes. La société, qui supporte le fardeau de la preuve, n'a cependant pas démontré qu'elles seraient exceptionnelles. En particulier, ni le document intitulé cahier des charges – qui ne constitue au demeurant pas un réel cahier des charges mais plutôt une brève description de leur activité ne permettant pas d'établir précisément leur rôle –, ni les extraits de magazine produits ne permettent d'établir qu'elles se démarqueraient significativement de la situation d'un poste similaire dans une des autres entreprises actives dans le même domaine à Genève. Par ailleurs, si la contribuable insiste sur le nombre d'employés du groupe de sociétés, il apparaît que B_____ et C_____ ont été secondés par pas moins de neuf directeurs actifs pour la contribuable en 2008. La société se contente au surplus d'alléguer que B_____ et C_____ seraient nécessaire à sa pérennité, sans le démontrer.

Au vu de ce qui précède, la contribuable n'a pas prouvé que les cas de B_____ et C_____ seraient manifestement exceptionnels, de sorte qu'il convenait, conformément à la jurisprudence, de retenir les salaires « médians » et non les salaires « supérieurs » comme salaires de base dans le cadre du calcul des salaires admissibles selon la « méthode valaisanne ».

Le grief de l'AFC-GE critiquant l'utilisation du salaire « supérieur » du calculateur de l'OGMT sera par conséquent admis.

- 11) En appliquant le profil professionnel retenu par le TAPI – que ni la société, ni l'AFC-GE n'ont contesté – soit une activité dans la banque et les auxiliaires financiers, une formation universitaire, la position de cadre supérieur, l'accomplissement des travaux les plus exigeants, l'activité dans la définition de la stratégie de l'entreprise, l'âge de respectivement 65 et 43 ans ainsi que l'ancienneté de 20 ans et 6 ans, le salaire mensuel brut « médian » pour l'année 2010 calculé à l'aide du calculateur en ligne de l'OGMT se monte à CHF 33'840.- pour M. B_____ et à CHF 31'650.- pour M. C_____ pour une activité de cinquante heures par semaine, correspondant à respectivement CHF 40'608.- et CHF 37'980.- pour soixante heures d'activité par semaine. Le salaire annuel brut « médian » pour l'année 2010 s'élevait donc à CHF 487'296.- pour M. B_____ et CHF 455'760.- pour M. C_____. Après prise en compte de l'indice genevois moyen des prix à la consommation de 355,9 en 2008 et 357,2 en 2010, comme constaté par le TAPI, le salaire annuel brut « médian » des intéressés pour l'année

2008 – correspondant au salaire de base à prendre en compte pour l'application de la « méthode valaisanne » – s'élevait à respectivement CHF 485'523.- et CHF 454'101.-, pour un total de CHF 939'624.-.

Il convient de reprendre les calculs du TAPI en remplaçant les salaires de base de CHF 1'064'878.- par ceux de CHF 939'624.-.

Le sous-total se monte à CHF 606'949.- (CHF -144'517.- [résultat fiscal] + CHF 2'119'933.- [salaires effectifs] – CHF 939'624.- [salaires de base] – CHF 428'843.- [supplément en fonction du chiffre d'affaires]). Deux tiers de ce montant, soit CHF 404'633.-, constitue la part du bénéfice imposable et le tiers restant, de CHF 202'316.-, correspond à la part du bénéfice supplémentaire. Les salaires excessifs s'élèvent à CHF 549'150.- (CHF 2'119'933.- [salaires effectifs] – CHF 939'624.- [salaires de base] – CHF 428'843.- [supplément en fonction du chiffre d'affaire] – CHF 202'316.- [part du bénéfice supplémentaire]).

Le raisonnement est confirmé par le fait que le résultat fiscal plus les salaires excessifs correspond au bénéfice minimum : CHF -144'517 + CHF 549'150.- = CHF 404'633.-.

La reprise admissible pour salaires excessifs se monte par conséquent à CHF 549'150.- au lieu des montants de CHF 582'958.- et CHF 465'647.- retenus par l'AFC-GE et le TAPI.

Une prestation appréciable en argent de CHF 549'150.- – correspondant à 35 % du salaire admissible de CHF 1'570'783.- – n'est pas négligeable et n'aurait manifestement pas été versée à des tiers non actionnaires, ce qui est, compte tenu des montants en jeu, aisément reconnaissable. Les conditions de la dissimulation de bénéfice sont dès lors réalisées et le montant de salaire excessif devra être réintégré dans le bénéfice imposable de la société.

Au vu de ce qui précède, le grief de la société quant au caractère non reconnaissable de la prestation appréciable en argent sera écarté.

- 12) Il convient de calculer la reprise admissible sur les frais forfaitaires de représentation en tenant compte des salaires excessifs. L'AFC-GE soutient qu'il convient à cet effet de prendre en compte dans le salaire brut déterminant les frais forfaitaires de représentation déclarés de CHF 192'000.-.

a. L'AFC-GE a exposé, dans son information n° 6/2005 du 7 décembre 2005 (ci-après : l'information), la pratique administrative relative au traitement fiscal de la prise en charge forfaitaire par les employeurs des frais de représentation des employés dans le cadre de leur activité professionnelle.

Selon cette circulaire, le montant des frais forfaitaire de représentation correspond à 5 % du salaire brut total n'excédant pas CHF 250'000.- par année et à

10 % pour la tranche du salaire brut total annuel excédant CHF 250'000.-, avec toutefois un plafond de CHF 100'000.- par année (point C1 de l'information). Le salaire brut déterminant correspond au salaire brut total ayant un lien avec les frais encourus dans le cadre de l'activité lucrative, auquel s'ajoute le montant total de l'allocation forfaitaire pour frais de représentation (point C2 de l'information).

b. En l'espèce, le salaire brut à prendre en considération pour calcul du forfait admissible pour frais de représentation s'élève à CHF 1'762'783.- (CHF 2'119'933.- [salaires effectifs] + CHF 99'600.- [allocation pour frais déclarée pour M. B_____] + CHF 92'400.- [allocation pour frais déclarée pour M. C_____] – CHF 549'150.- [salaires excessifs]). Calculée sur ce montant, le forfait admissible pour frais de représentation s'élève à CHF 151'278.- (5 % x [2 x CHF 250'000.-] + 10 % x CHF 1'262'783.-). La reprise admissible s'élève donc à CHF 40'722.- (CHF 192'000.- – CHF 151'278.-).

Au vu de ce qui précède, la reprise admissible pour frais de représentation s'élève à CHF 40'722.-.

- 13) Dans ces circonstances, le recours de la société sera rejeté et celui de l'AFC-GE sera partiellement admis. Le jugement du TAPI sera annulé quant à la prise en compte du salaire « supérieur » du calculateur de l'OGMT comme salaire de base pour le calcul des salaires excessifs et en relation avec le calcul de la reprise admissible pour frais forfaitaires de représentation. L'annulation des décisions sur réclamation du 16 mai 2011 sera confirmée et le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation ICC et IFD 2008 prenant en considération des salaires excessifs de CHF 549'150.- et reprenant les frais de représentation de CHF 40'722.-.
- 14) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la société (art. 87 al. 1 LPA). Il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 25 juillet 2012 par A_____ & Cie SA contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 18 juin 2012 ;

déclare recevable le recours interjeté le 25 juillet 2012 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 18 juin 2012 ;

au fond :

rejette le recours interjeté par A_____ & Cie SA ;

admet partiellement le recours interjeté par l'administration fiscale cantonale ;

annule le jugement du 18 juin 2012 quant à la prise en compte du salaire « supérieur » du calculateur de l'OGMT comme salaire de base pour le calcul des salaires excessifs et en relation avec le calcul de la reprise admissible pour frais forfaitaires de représentation ;

confirme l'annulation des décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 16 mai 2011 ;

arrête les salaires excessifs à CHF 549'150.- et la reprise admissible pour frais de représentation à CHF 40'722.- ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles taxations ICC et IFD 2008 ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge de A_____ & Cie SA ;

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 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 Me Ludovic Rais, avocat de A_____ & Cie SA, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance .

Siégeants : M. Thélin, président, M. Dumartheray, M. 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 :