

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3469/2005-IFD

ATA/622/2010

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 7 septembre 2010**

**1<sup>ère</sup> section**

dans la cause

A \_\_\_\_\_ S.A.

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière  
administrative du 2 février 2010 (DCCR/131/2010)**

---

## EN FAIT

1. Le présent litige concerne les impôts cantonaux et communaux (ICC) et l'impôt fédéral direct (IFD) relatifs à l'année 2003.
2. La société B\_\_\_\_\_ S.A. devenue par la suite A\_\_\_\_\_ S.A. (ci-après : la société ou la contribuable), actuellement en liquidation, dont le siège est à Genève a pour but le conseil à des tiers en matière de finances et d'investissements sur les marchés suisses et étrangers, l'étude et exécution de fusions et d'acquisitions ainsi que la gestion et l'administration de sociétés. Monsieur C\_\_\_\_\_ était directeur et actionnaire unique de cette société avant que celle-ci n'entre en liquidation.
3. Le 29 octobre 2000, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a octroyé à la contribuable le statut de société auxiliaire pour une durée de cinq ans.
4. Il ressort de la déclaration fiscale 2003 que la société a fait état, pour cette année-là, d'une perte de CHF 201'878.- et d'un capital imposable de CHF 16'678'741.-.
5. Par courrier du 2 juillet 2004, l'AFC-GE a requis de la contribuable qu'elle lui remette, en ce qui concerne son compte de profits et pertes 2003, un détail du poste "salaires et charges sociales" dont le montant correspondait à CHF 1'047'508,18 avec indication "des bénéficiaires (noms, prénoms, domiciles), fonctions dans l'entreprise et l'éventuel lien d'actionnariat". Elle a également demandé à la société de prouver que la totalité du montant susmentionné correspondait à des "charges sociales et de prévoyance" devant être obligatoirement supportées par cette dernière. Elle a au surplus sollicité le détail des impôts et taxes correspondant au montant de CHF 89'685.-, ainsi que des explications utiles relatives au poste "charges hors-période" dont le montant était de CHF 100'526,77.
6. La société a répondu le 9 juillet 2004 que M. C\_\_\_\_\_ avait perçu un salaire de CHF 500'000.- en tant que directeur et actionnaire à 100%, Monsieur F\_\_\_\_\_ un salaire de CHF 350'000.- en tant qu'administrateur délégué et Madame D\_\_\_\_\_, un revenu de CHF 100'000.- en sa qualité d'assistante et de secrétaire.
7. Le 22 juillet 2004, l'AFC-GE a demandé à la contribuable, pour l'année 2003, l'attestation d'assurance de tous les assurés, indiquant leur nom, leur salaire annuel AVS, leur salaire annuel assuré, les cotisations versées et les prestations assurées, ainsi que la base de calcul ayant permis de fixer le salaire de M. C\_\_\_\_\_ à CHF 500'000.- avec copie des contrats de travail.

8. Le 18 août 2004, la contribuable a remis à l'AFC-GE les attestations relatives aux salaires assurés, le règlement de prévoyance de la Fondation collective LPP d'Allianz Suisse et les décomptes de salaires versés dès l'année 2000, précisant que M. C\_\_\_\_\_ s'était octroyé un bonus de CHF 200'000.- en 2003. Elle n'était toutefois pas en mesure de fournir les contrats de travail de M. et Mme D\_\_\_\_\_ dès lors qu'ils avaient été établis par une ancienne fiduciaire.
9. Par courrier du 8 septembre 2004, l'AFC-GE a exigé de la société, d'une part, une description détaillée de l'activité déployée au sein de la société par M. C\_\_\_\_\_, M. F\_\_\_\_\_, ancien employé et Mme D\_\_\_\_\_, et, d'autre part, la démonstration que la société remplissait encore les conditions d'application du statut octroyé le 29 mai 2000 ; enfin, elle a sollicité toute information utile relative à la quasi disparition de l'activité exercée, dès lors que la contribuable ne "générât" à présent que des produits financiers.
10. Le 1<sup>er</sup> octobre 2004, la société a répondu qu'initialement, son activité était de développer un service administratif dans le domaine de la compétition automobile de formule 1. Dans ce type de fonction, les salaires étaient très élevés et irréguliers et les frais particulièrement importants. Toutefois, à la fin de l'année 2001, le seul client de la société avait décidé de stopper son travail. M. C\_\_\_\_\_ était l'animateur et l'actionnaire unique de la société. Il était sur le point de conclure de nouveaux contrats dans le domaine de la compétition. M. F\_\_\_\_\_ était administrateur unique de la société avec signature individuelle et un haut niveau de responsabilité. Il était "l'homme de confiance et de liaison" supervisant tout le domaine administratif. Mme D\_\_\_\_\_ exerçait quant à elle une activité de marketing, de liaison, de communication et relations publiques avec les clients de la société.
11. Le 18 mars 2005, l'AFC-GE a informé la contribuable que la taxation 2003 serait déterminée en application du principe de la méthode valaisanne au calcul de la rémunération de M. C\_\_\_\_\_. Elle estimait le salaire de ce dernier à CHF 200'000.- eu égard à l'activité déployée ainsi que par comparaison avec le salaire que percevait M. F\_\_\_\_\_, en tant qu'homme de confiance et administrateur unique de la société.
12. Par bordereau de taxation IFD du 1<sup>er</sup> avril 2005, la société a été taxée sur la base d'un bénéfice net imposable de CHF 65'400.- et d'un capital propre imposable de CHF 16'678'000.- donnant lieu à un impôt de CHF 5'559.-.
13. Le 12 avril 2005, la société a formé réclamation contre le bordereau susmentionné, concluant à la modification de la taxation relative à l'année 2003 et à l'obtention d'un bordereau de dégrèvement de CHF 5'559.- compte tenu de la perte fiscale de 2003, laquelle s'élevait à CHF 201'878.-.

La requalification du salaire en bénéfice opérée par l'AFC-GE était totalement arbitraire et contestée tant sur le fond que sur la forme. L'activité de M. C\_\_\_\_\_, laquelle avait donné lieu à un bénéfice substantiel en 2001, était si particulière qu'il n'était pas crédible d'appliquer la méthode valaisanne afin de justifier la reprise fiscale. M. C\_\_\_\_\_ percevait un revenu de CHF 300'000.- par an quel que soit le résultat opérationnel de la société. Toutes les cotisations sociales étaient prélevées sur cette base et ce dernier s'était acquitté de ses impôts sur ce montant. En 2003, eu égard aux performances précédentes réalisées par la société, un bonus de CHF 200'000.- avait été versé à M. C\_\_\_\_\_. Comparer le salaire de M. C\_\_\_\_\_ à celui d'un administrateur était "contraire aux lois du marché dans le même style d'entreprise". Il n'appartenait pas à l'AFC-GE de fixer un barème de rémunération pour les multiples activités du secteur privé selon ses propres critères. Il y avait ingérence de l'AFC-GE qui dépassait ses attributions dans une économie de marché.

14. Par bordereau ICC du 19 avril 2005, pour l'année fiscale 2003, la société a été taxée à hauteur de CHF 82'150,90 pour un bénéfice imposable de CHF 65'415.- et un capital imposable de CHF 16'678'741.-.
15. Le 6 mai 2005, la contribuable a formé réclamation contre le bordereau du 19 avril 2005. Elle a contesté la requalification du salaire en bénéfice qu'elle estimait totalement arbitraire. Elle se référait au surplus aux allégations développées dans le cadre de sa réclamation pour l'IFD 2003. Elle demandait en conséquence la modification de la taxation relative à l'année 2003.
16. Par décisions sur réclamations du 2 septembre 2005, l'AFC-GE a rejeté les réclamations formées respectivement le 12 avril 2005 contre le bordereau IFD 2003 et le 6 mai 2005 contre le bordereau rectificatif ICC 2003. La société avait allégué que la méthode valaisanne ne pouvait lui être appliquée mais ne proposait aucune autre méthode prenant en considération des critères objectifs.

Les critères appliqués, à savoir une comparaison entre le salaire de M. C\_\_\_\_\_ et celui de M. F\_\_\_\_\_ étaient objectifs. M. C\_\_\_\_\_ pouvait par ailleurs procéder à des distributions de dividendes afin de se rémunérer en tant qu'actionnaire de la société.

17. Le 29 septembre 2005, la société a interjeté recours [auprès des](#) commissions cantonales de recours en matière d'impôts devenues par la suite la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA) contre la décision précitée concluant à son annulation.

L'argument de l'AFC-GE relatif à la distribution des dividendes était dépourvu de toute pertinence. Les conditions cumulatives d'une prestation appréciable en argent n'étaient pas réalisées. En effet, M. C\_\_\_\_\_ en tant qu'actionnaire unique et directeur commercial de la société, était le seul employé

opérationnel de l'entreprise pouvant amener des profits. C'est ainsi que celui-ci avait permis à la société de dégager un bénéfice imposable de CHF 14'313'587,92 en 2001 et de CHF 2'387'947,46 en 2002. Le bonus de CHF 200'000.- accordé à M. C\_\_\_\_\_ n'était pas insolite et correspondait à la rémunération d'un cadre supérieur apportant à la société des bénéfices substantiels. Ce montant s'expliquait par les résultats obtenus. Il n'y avait pas d'appauvrissement de la société. Enfin, le salaire de base de M. C\_\_\_\_\_ avait été fixé à CHF 300'000.- depuis l'année 2000. En 2004 et 2005, l'AFC-GE avait d'ailleurs été saisie d'une demande d'acceptation de frais confidentiels sur la base de ces revenus qu'elle avait acceptée.

18. Dans sa réponse du 28 avril 2006, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

L'exercice 2003 s'était soldé par une perte de CHF 201'878,46. Ainsi, même si la société n'avait pas versé de bonus à M. C\_\_\_\_\_, l'exercice aurait néanmoins été déficitaire. La société n'avait encaissé aucun honoraire en 2003, les seuls produits étant financiers ou constitués par des gains de change et des produits extraordinaires. Au vu des mauvais résultats de la société, un tiers indépendant n'aurait pas pu prétendre en 2003 à une rémunération de CHF 500'000.- ni en particulier, à l'octroi d'un bonus. Cette rémunération était insolite et ne pouvait s'expliquer que par la position de directeur et actionnaire à 100% de M. C\_\_\_\_\_. La société avait, il est vrai, réalisé en 2001 et 2002 des bénéfices importants. Toutefois, les comptes de l'année 2003 ne sauraient justifier les prestations versées. En raison du fait que l'intéressé contrôlait totalement la société, la condition du caractère reconnaissable de la prestation par les organes de la société était réalisée. En appliquant la méthode dite valaisanne, le salaire du recourant était estimé à CHF 200'000.-. La société n'ayant encaissé aucun honoraire en 2003, la part au chiffre d'affaires était nulle. Pour ce qui était du bénéfice restant, le tiers était réparti comme salaire supplémentaire, attendu que la société avait employé peu de collaborateurs en 2003. Ainsi, la somme de CHF 267'293.- constituait un salaire excessif et devait être réintégrée dans le bénéfice 2003 de la société. Après reprise, le bénéfice imposable de la société s'élevait à CHF 65'400.-.

19. Le 8 juin 2006, la société a maintenu son recours. L'application de la méthode valaisanne ne devait pas conduire à des résultats absurdes. En appliquant schématiquement cette méthode, M. C\_\_\_\_\_ aurait pu s'octroyer un revenu de CHF 5'000'000.- en 2001 et de CHF 2'000'000.- en 2002, compte tenu des bénéfices de ces deux années. L'environnement économique dans lequel la société évoluait était très particulier. En se référant aux données de l'Union syndicale suisse (ci-après : USS), M. C\_\_\_\_\_, de formation universitaire, avait occupé une fonction de cadre supérieur pour résoudre les problèmes de financement et de conseil les plus ardues au sein de la société. Son temps de travail avait été largement supérieur à celui d'un employé moyen. Son revenu moyen pouvait ainsi être fixé à CHF 32'770.- par mois soit CHF 393'240.- par an. M. F\_\_\_\_\_ avait

été administrateur « de forme ». Par conséquent, la décision de l'AFC-GE était arbitraire. Le bonus octroyé à M. C\_\_\_\_\_ était consécutif aux années 2001 et 2002 lesquelles avaient économiquement été excellentes pour la société. Aucune entreprise n'attendait les résultats des comptes d'un exercice pour décider du versement d'un bonus relatif aux exercices antérieurs.

20. Le 12 juillet 2006, l'AFC-GE a persisté dans son raisonnement et ses conclusions.
21. Le 30 octobre 2008, la CCRA a remis aux parties un arrêt du Tribunal fédéral (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_188/2008), qu'elle attendait en tant que premier arrêt sur le sujet de la pratique de l'AFC-GE en matière de salaire excessif et a invité les parties à se déterminer.
22. Dans ses observations du 9 décembre 2008, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.
23. Le 23 décembre 2008, la contribuable a maintenu son recours.
24. Par décision du 2 février 2010, expédiée le 10 février 2010, la CCRA a joint les procédures fédérales et cantonales et a partiellement admis les recours.

Il y avait lieu d'appliquer la méthode valaisanne au cas d'espèce. La société n'avait pas prouvé que M. C\_\_\_\_\_ exerçait effectivement la fonction de directeur technique d'une écurie de formule 1. Ce dernier détenait une maîtrise complète sur la société ainsi que les instruments nécessaires pour fixer lui-même sa rémunération. Un bonus pouvait être octroyé suite aux bons résultats obtenus lors des exercices antérieurs ; son octroi s'avérait cependant problématique au moment où la société subissait une perte importante. D'après les résultats du calculateur des salaires en ligne de l'observatoire genevois du marché du travail (ci-après : OGMT) disponible sur le site internet "[cms.unige.ch/ses/lea/oue/projet/salaires/ogmt](http://cms.unige.ch/ses/lea/oue/projet/salaires/ogmt)", dans la branche d'activité relative aux conseils juridique, fiscal et en gestion d'entreprise, fiduciaire et gestion de holdings (état au 4 janvier 2010), le salaire médian mensuel pour l'année 2006 s'élevait à CHF 19'300.- pour un contribuable âgé de quarante-huit ans, de formation universitaire (docteur), cadre supérieur ayant quatre années d'ancienneté, effectuant les travaux les plus exigeants, définissant la stratégie de l'entreprise et pour une durée de travail hebdomadaire de soixante heures. L'utilisation de ce calculateur, qui se fondait sur des données statistiques du secteur privé pour le canton de Genève de l'enquête suisse sur la structure des salaires, avait l'avantage de prendre en compte les particularités de chaque salarié. Il s'agissait de statistiques fines. Ainsi, le salaire annuel de base, ascendait à CHF 347'400.- pour l'année 2006, lequel devait être ramené à CHF 334'944.- pour 2003 en tenant compte de l'évolution de l'indice genevois des prix à la consommation entre les années 2003 et 2006. Aucune participation au chiffre

d'affaires ne devait être prise en compte dès lors que la société n'avait pas encaissé d'honoraires en 2003. De ce montant devait être déduit une part d'un tiers du bénéfice supplémentaire négatif de la société en 2003, soit CHF 12'274.-. Le salaire excessif était par conséquent estimé à CHF 177'330.- et constituait le montant de la reprise (CHF 500'000.- - CHF 322'670.-).

25. Le 10 mars 2010, la société a interjeté recours auprès du Tribunal administratif, concluant tant à l'annulation de la décision de la CCRA qu'à celle des bordereaux ICC et IFD 2003.

Elle a repris les arguments développés dans son écriture du 8 juin 2006. S'il était vrai que M. C\_\_\_\_\_ n'exerçait pas la fonction de directeur technique d'une écurie de formule 1, les salaires usuels dans ce domaine d'activité étaient en tous les cas particulièrement élevés. La fonction de directeur technique était quant elle tout à fait comparable en termes d'exigence et de responsabilité à ce qui était exigé de M. C\_\_\_\_\_ en matière d'investissement et de financement. Le calcul effectué par la CCRA, n'était étayé par aucune pièce. Celle-ci avait retenu comme branche d'activité "les conseils juridiques et fiscaux et la gestion d'entreprise", ce qui ne correspondait aucunement à l'activité de type financière effectivement exercée par M. C\_\_\_\_\_. L'application de la méthode valaisanne n'était pas adéquate. Le salaire retenu par la CCRA était incorrect et omettait de tenir compte de la part variable du salaire de M. C\_\_\_\_\_. A cet égard, le bonus versé à l'intéressé n'était pas choquant par rapport aux bénéfices dégagés les années précédentes.

26. Le 30 mars 2010, la CCRA a persisté dans les considérants et le dispositif de son jugement et elle a déposé ses dossiers.

27. Dans sa réponse du 23 avril 2010, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

L'argumentation en droit développée avec pertinence par la CCRA devait être suivie. Le calcul du salaire excessif effectué par celle-ci était justifié. C'était à bon droit qu'elle avait chiffré le montant du salaire admissible à CHF 322'670.- et effectué une reprise de CHF 177'330.-.

28. Par courrier du 30 juin 2010, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH), renonçant à déposer des observations motivées, a conclu au rejet du recours et à la confirmation de la décision de la CCRA.

29. Le 13 juillet 2010, la cause a été gardée à juger, ce dont les parties ont été informées.

## EN DROIT

- 1.. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc- D 3 17 ; art. 57 à 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Le présent litige porte sur la question de savoir si c'est à bon droit que la CCRA a confirmé le principe de la reprise mais modifié sa quotité, fixant celle-ci à CHF 177'330.- à titre de salaire excessif versé à M. C\_\_\_\_\_ pour les taxations ICC et IFD 2003.
3. 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, sont considérés comme bénéfice imposable 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.

Selon l'art. 24 al. 1 let. a de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), l'impôt sur le bénéfice a pour objet l'ensemble du bénéfice net, y compris les charges non justifiées par l'usage commercial portées au débit du compte de résultat.

L'art. 12 let. a et h de la loi sur l'imposition des personnes morales, du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) prévoit que sont considérés comme bénéfice net imposable le bénéfice net tel qu'il résulte du compte de pertes et profits, ainsi que les allocations volontaires à des tiers et les prestations de toute nature fournies gratuitement à des tiers ou à des actionnaires de la société.

Bien qu'elles ne le mentionnent pas expressément, les deux dernières dispositions susmentionnées visent notamment les distributions dissimulées de bénéfice (Stephan Kuhn/Peter Brülisauer, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2e éd., no 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 l'art. 24 al. 1 let. a LHID quand bien même il est rédigé différemment.

Selon le Tribunal fédéral, l'existence d'une prestation appréciable en argent suppose la réalisation de quatre conditions cumulatives : la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le touchant de près ; elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATA/21/2005 du 18 janvier 2005 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2007, p.197 n.33 et réf. citées). En présence d'une prestation appréciable en argent, les conséquences fiscales seront 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).

Les prestations appréciables en argent peuvent apparaître de diverses façons. Elles peuvent être réalisées par un accroissement injustifié des frais généraux, notamment par des versements de salaires excessifs (X. OBERSON, op.cit. p.197 n. 34).

Par rémunération salariale excessive, il faut entendre tout avantage octroyé dans le contexte des rapports de travail. Il peut ainsi s'agir du salaire disproportionné octroyé à un actionnaire-directeur. La délimitation entre revenus du travail et distribution dissimulée de bénéfices se pose toutefois également pour toutes les autres formes de rémunération, à savoir les indemnités de départ, les bonus, les revenus en nature, etc. (D. YERSIN, Y. NOËL, Commentaire romand, Bâle 2008, art. 57-58 N. 142 p. 755).

4. La recourante allègue tout d'abord que le salaire de base pris en considération par l'autorité intimée n'est pas correct. Il convient selon elle de prendre en compte le salaire issu du calculateur de l'USS. Ledit calculateur a l'avantage d'être plus précis et de prendre en considération le domaine professionnel effectivement exercé par M. C\_\_\_\_\_, à savoir celui d'intermédiaire financier.

Concernant les données publiées par l'USS, le Tribunal fédéral a indiqué que, dans un cas de calcul d'une rente d'invalidité, les données statistiques traitées par l'Université de Genève (ci-après : l'université), issues d'une étude relative aux salaires usuels locaux par branche publiée en 2004 par l'USS ne pouvaient être utilisées dans la détermination du revenu hypothétique sans invalidité ou d'invalidité, dans la mesure où elles ne prennent pas en considération toutes les branches pour le calcul du salaire usuel, qu'il ne s'agit pas d'une collection de données officielles et neutres comme celles de l'office fédéral de la statistique et que certains facteurs font défaut. Or, ces critères sont déterminants pour le calcul des revenus mentionnés (cf. ATF 129 V 408 consid 3.1.2, 472 consid. 4.2.3 ; Arrêt du Tribunal fédéral I 194/2006 du 28 septembre 2006, consid. 2).

Cette jurisprudence, en tant qu'elle met en doute la neutralité des données publiées par l'USS, s'applique par analogie au cas particulier. De surcroît, le recourant s'est référé aux salaires pour des employés de banque, alors que la société n'en est pas une.

Partant, le grief de la recourante est mal fondé.

5. a. La recourante conteste ensuite l'application de la méthode valaisanne utilisée par l'AFC-GE et appliquée par la CCRA.

Dans un arrêt récent, le Tribunal fédéral a confirmé l'application de la méthode valaisanne, consistant à utiliser un salaire de base annuel conforme aux usages commerciaux, en se référant à des données statistiques, soit aux salaires publiés par les offices cantonaux de statistiques lorsque les données servant de base à la détermination de la rémunération dans une société font défaut, ce pour autant que le salaire de base sélectionné correspond aux responsabilités et critères des personnes concernées (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_188/2008, consid. 5.3).

Compte tenu de l'absence d'éléments permettant de déterminer la rémunération de M. C\_\_\_\_\_, c'est à juste titre que la CCRA a fait application de la méthode valaisanne.

b. Selon cette méthode, une fois le salaire de base calculé, il convient de prendre en compte une participation au chiffre d'affaires, laquelle s'élève à 1 % pour un chiffre d'affaires jusqu'à CHF 1'000'000.-, mais qui peut être doublée dans le cas de sociétés de services. Il y a encore lieu d'effectuer la différence entre le salaire effectivement versé et le salaire pour une activité équivalente figurant dans les données statistiques en tenant compte toutefois de l'éventuelle participation au chiffre d'affaires. Le résultat obtenu est ensuite ajouté au bénéfice net déclaré par la société et constitue un sous-total permettant de définir la part au bénéfice admissible. L'importance de cette part est fonction du nombre de personnes travaillant dans l'entreprise: en dessous de vingt personnes, cette part est d'un tiers. Enfin, le salaire de base annuel, la participation au chiffre d'affaires et la part au bénéfice sont additionnés, et constituent le salaire conforme aux usages commerciaux. La différence avec le salaire effectivement versé par la société constitue alors la part excessive qu'il convient de reprendre en compte au titre de distribution dissimulée de bénéfice (arrêts du Tribunal administratif du canton de Vaud FI.2004.0092 du 21 avril 2005 et FI.2004.0127 du 27 juin 2005).

En l'espèce, la CCRA a pris comme salaire de base le calculateur en ligne de l'OGMT. Ce dernier, en fonction depuis l'année 2002, est l'autorité compétente pour la politique générale du marché du travail dans le canton. Elle est rattachée au conseil de surveillance du marché de l'emploi (ci-après : CSME). Elle joue également un rôle dans le cadre de la passation des marchés publics en matière de fournitures et de services définie par la loi cantonale. L'OGMT mobilise les

compétences respectives de trois entités : l'office cantonal de la statistique (ci-après : OCSTAT), le laboratoire d'économie appliqué (ci-après : LEA) de l'université, et l'Office cantonal de l'inspection et des relations du travail (ci-après : OCIRT). L'OCSTAT est le répondant de l'OGMT. La source statistique de référence de l'OGMT est l'enquête suisse sur la structure des salaires (ci-après : LSE). Dans les cas où les données statistiques sont insuffisantes, l'OGMT réalise, sur mandat du CSME, des enquêtes de terrain spécifiques dans les branches sélectionnées.

Au vu de ce qui précède, les données de l'OGMT doivent être considérées comme étant objectives et ont par ailleurs l'avantage d'être plus précises que celles de l'OCSTAT dont l'application a été confirmée par le Tribunal fédéral. Elles sont ainsi conformes aux méthodes de calcul que le Tribunal fédéral préconise d'utiliser. Au surplus, la branche d'activité choisie par la CCRA, à savoir celle de conseils juridique, fiscal et en gestion d'entreprise, fiduciaire et gestion de holdings, ne prête pas flanc à la critique. En effet, la société n'étant pas une institution bancaire, l'autorité de recours n'était pas tenue de prendre en compte, pour son calcul, la branche d'activité "banques et auxiliaires financiers", comme l'allègue la recourante. Enfin, l'activité exacte de M. C\_\_\_\_\_ était indéterminée vu l'absence de contrat de travail, de sorte qu'il était correct de considérer que l'activité de celui-ci entraînait dans le but de la société, à savoir la gestion et l'administration de sociétés.

Au surplus, les chiffres de l'OCSTAT, ne sont pas plus favorables à la recourante. En effet, pour des activités dans le domaine de la finance s'appliquant à un homme exerçant les travaux les plus exigeants et les tâches les plus difficiles, le salaire moyen s'élevait, en 2002, à CHF 13'168.- soit un montant annuel de CHF 158'016.- pour un taux horaire de quarante heures par semaine (tableau T.03.04.1.1.01). Il convient d'adapter ce revenu à un taux horaire de soixante heures par semaine, tel que retenu par la CCRA, le salaire annuel brut s'élève, dans le cas présent, à CHF 237'024.- (158'016 - 40 heures x 60 heures), soit un salaire mensuel de CHF 19'752.-. Ce montant doit être réévalué à CHF 19'947.- pour l'année 2003 en tenant compte de l'évolution de l'indice genevois des prix à la consommation entre les années 2002 et 2003. Le revenu annuel pour une telle activité était ainsi de CHF 239'364.- en 2003, salaire inférieur à celui pris en compte par la CCRA.

6. Par ailleurs, c'est à juste titre que la CCRA a considéré que le revenu effectivement perçu par M. C\_\_\_\_\_ s'élevait à CHF 500'000.- et non CHF 300'000.-. En effet, l'intimée n'a pas démontré que le montant de CHF 200'000.- versé en 2003 en sus du salaire de base ne faisait pas partie intégrante du revenu de M. C\_\_\_\_\_. Quoi qu'il en soit, quand bien même ce montant devrait être considéré comme un bonus, tel que le soutient la recourante,

cette qualification ne fait en aucun cas obstacle à la notion de prestation appréciable en argent, comme le relève la doctrine susmentionnée.

7. Au vu de ce qui précède, la prise en considération d'un salaire mensuel de base de CHF 28'950.- (CHF 19'300 : 40 x 60), soit annuel de CHF 334'944.- était fondée. Le salaire brut admis fiscalement - et donc déductible - du bénéfice imposable de la recourante, est ainsi bien de CHF 334'944.-. C'est également à juste titre que la CCRA a soustrait de ce montant la somme de CHF 12'274.- en tant que part au bénéfice supplémentaire négatif à raison d'un tiers pour obtenir la somme de CHF 322'670.-. La rémunération versée à l'intéressé est de CHF 500'000.-. La disproportion entre le salaire versé et celui qui l'aurait été à un tiers ne peut s'expliquer que par la qualité d'actionnaire de M. C\_\_\_\_\_. L'importance de cette prestation, soit CHF 177'330.- (CHF 500'000.- - CHF 322'670.-), pour une société qui a réalisé une perte de CHF 201'878.- en 2003 n'a pas pu échapper à la recourante.

Partant, en retenant que la recourante avait procédé à une distribution dissimulée de bénéfices en octroyant un salaire excessif à M. C\_\_\_\_\_, et qu'il convient d'ajouter au bénéfice net imposable de la période fiscale 2003 la différence entre le salaire versé et ceux admissibles fiscalement, la CCRA n'a pas violé le droit.

8. Il résulte de ce qui précède que le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 LPA). Il ne sera pas alloué d'indemnité.

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 10 mars 2010 par A\_\_\_\_\_ S.A. contre la décision du 2 février 2010 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 1'000.- ;

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

dit que, conformément aux art. 82 et 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 A\_\_\_\_\_ S.A., à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy et Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

F. Glauser

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :