

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3952/2013-ICCIFD

ATA/207/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 24 février 2015

4^{ème} section

dans la cause

Madame A _____

représentée par Berney & Associés SA, société fiduciaire, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
26 mai 2014 (JTAPI/585/2014)**

EN FAIT

- 1) Madame A_____ est une contribuable domiciliée à Genève.
 - 2) En 2009, année fiscale concernée par la présente procédure, elle était détentrice du capital social de la société B_____ SA, devenue depuis le 1^{er} juillet 2013 la société C_____ SA (ci-après : la société), dont elle est également l'administratrice unique.
 - 3) Le 22 août 2011, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a notifié à Mme A_____ des bordereaux d'impôts 2009 dont le montant s'élevait à CHF 84'651.50 pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), fondé sur un revenu de CHF 736'100.-, et à CHF 245'914.75 pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), fondé sur un revenu imposable de CHF 731'397.- et une fortune de CHF 2'700'324.-.
 - 4) Par bordereaux rectificatifs du 29 août 2011, l'AFC-GE a ramené le montant d'impôts dû pour l'IFD à CHF 74'598.95, en fonction d'un revenu imposable de CHF 656'900.-, et pour l'ICC à CHF 199'938.70, en fonction d'un revenu imposable de CHF 652'149.-.
 - 5) Suite à une réclamation du 27 septembre 2011 formée par Mme A_____ contre les deux bordereaux précités admise par l'AFC-GE, celle-ci a notifié à la contribuable deux nouveaux bordereaux rectificatifs datés du 11 septembre 2012. L'imposition relative à l'IFD diminuait à CHF 71'510.15 en fonction d'un revenu imposable de CHF 633'500.- et celle relative à l'ICC à CHF 192'538.- en fonction d'un revenu imposable de CHF 629'210.- et d'une fortune de CHF 541'959.-.
- L'objet du contentieux déclenché par la réclamation précitée ne concernait pas le montant à prendre en compte comme revenu dans le traitement de la taxation de la contribuable.
- Les bordereaux du 11 septembre 2012 n'ont pas fait l'objet d'un recours.
- 6) Le 7 février 2013, l'AFC-GE a notifié à la société, pour l'exercice fiscal 2009, deux bordereaux d'impôts pour l'IFD et l'ICC. Le bénéfice de celle-ci était augmenté d'un montant de CHF 196'373.- par l'admission d'une prestation appréciable en argent accordée à l'actionnaire en raison d'un salaire excessif versé à la contribuable et actionnaire de cette personne morale. La reprise résultait de l'application de la méthode valaisanne fondée sur une comparaison du salaire de CHF 750'000.- versé à l'actionnaire au regard de différentes données de la société dont un chiffre d'affaire de CHF 968'345.- et un bénéfice comptable de CHF 15'346.-.

- 7) Le 10 avril 2013, l'AFC-GE a rejeté les réclamations de la société contre les décisions de taxation précitées. Les états financiers qui accompagnaient sa déclaration fiscale pouvaient être considérés comme définitifs et ne pouvaient en aucun cas être modifiés ultérieurement. L'admission d'une rémunération de l'actionnaire salariée revue « à la baisse » après application de la « méthode valaisanne » n'était donc pas possible.

La société n'a pas contesté ces décisions sur réclamations qui sont entrées en force en mai 2013, à l'échéance du délai de recours.

- 8) Le 11 juillet 2013, Mme A_____ a formé auprès de l'AFC-GE, une demande de révision des décisions de taxation ICC et IFD du 11 septembre 2012 la concernant pour l'exercice 2009. La part de salaire excessif retenue par le service des personnes morales de l'AFC-GE, soit CHF 196'373.- devait être assimilé à une distribution de dividende et n'être imposée qu'à hauteur de 60 % en vertu de l'art. 22 al. 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Son salaire brut s'établissait dès lors à CHF 553'627.- et son salaire net, imposable à 100 %, devait être de CHF 520'925.- en lieu et place de CHF 707'012.-.
- 9) Le 23 septembre 2013, par deux décisions séparées, l'une visant l'ICC et l'autre l'IFD, l'AFC-GE a rejeté la demande de révision. Celle-ci était exclue lorsque le requérant invoquait des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait être raisonnablement exigée de lui.
- 10) Le 25 octobre 2013, par un acte unique, la contribuable a formé auprès de l'AFC-GE une réclamation contre les deux décisions précitées, concluant à leur annulation. La voie de la révision était la seule à sa disposition pour procéder au réexamen de sa taxation personnelle. Tant la société que la contribuable étaient domiciliées dans le canton de Genève. Il aurait été judicieux que le service des personnes morales communique au service des personnes physiques le montant de la reprise pour salaire excessif afin que la prestation appréciable en argent soit imposée en tant que dividende. C'est cette absence de communication qui avait obligé le service des personnes physiques à devoir examiner la question par le biais d'une demande de révision. Avant que la réclamation déposée par la société n'ait été tranchée définitivement, la contribuable ne pouvait demander la révision de sa taxation personnelle. L'AFC-GE aurait dû entrer en matière sur le fond de sa demande de révision et admettre d'imposer la part de salaire excessif aux conditions privilégiées prévues par le droit cantonal ou fédéral pour le versement des dividendes aux détenteurs de participations importantes dans le capital des sociétés anonymes de droit suisse et réduire en conséquence la part de salaire imposable à 100 %.

11) Par deux décisions séparées du 31 octobre 2013, l'AFC-GE a décidé de maintenir les taxations de la contribuable, qu'il s'agisse de l'ICC ou de l'IFD, pour les motifs qu'elle avait retenus pour écarter la demande de révision

12) Par acte posté le 6 décembre 2013, Mme A_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les deux décisions sur réclamation de l'AFC-GE précitées, reçues le 7 novembre 2013. Elle a conclu à leur annulation et à l'admission de ses demandes de révision.

Elle a repris l'argumentation développée à l'appui desdites réclamations. Elle était privée de tout moyen d'obtenir la modification de ses taxations 2009, ce qui empêchait qu'elle soit imposée correctement, avec pour conséquence une imposition disproportionnée et manifestement inexacte. La détermination du salaire excessif par le service des personnes morales constituait un fait nouveau susceptible de déclencher une procédure de révision pour une décision entrée en force. En juger autrement, signifierait qu'une fois les taxations entrées en force, il n'existait plus aucun moyen pour le contribuable d'obtenir la rectification justifiée de son imposition. L'existence même de la demande de révision était de ce fait remise en cause.

13) Le 13 mars 2014, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. La décision sur réclamation du 12 avril 2013 qui avait été notifiée à la société était postérieure à celle, définitive, relative à l'imposition de la recourante dont la révision était demandée, qui datait du 11 septembre 2012. Il ne s'agissait donc pas d'un fait survenu antérieurement à cette dernière et qui serait, après coup, parvenu à la connaissance de la recourante. Il n'y avait pas de fait nouveau, comme l'avait d'ailleurs relevé récemment la chambre administrative dans une autre espèce.

14) Par jugement du 26 mai 2014, le TAPI a rejeté le recours de Mme A_____. Les faits invoqués par la recourante, à savoir les taxations de la société du 10 avril 2013, bien que postérieures aux bordereaux dont la révision était demandée, ne constituaient pas des faits nouveaux fondant l'ouverture d'une procédure de révision. En effet, étant actionnaire unique de la société, la recourante ne pouvait ignorer les éléments sur lesquels sa société allait être imposée. Elle se méprenait en demandant que, compte tenu de la reprise effectuée auprès de la société, son revenu imposable comme tel soit diminué à CHF 553'627.- et qu'elle puisse bénéficier d'un abattement sur les rendements liés à sa fortune. En effet, le point déterminant était de savoir si elle avait bel et bien perçu un salaire de CHF 750'000.-. Tel était le cas en l'espèce, d'une part elle l'admettait et d'autre part ne prétendait pas en avoir remboursé une partie à la société.

15) Par acte posté le 3 juillet 2014, Mme A_____ a saisi la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) d'un recours contre le jugement du TAPI précité, reçu le 3 juin 2014. Elle a conclu à

son annulation et à l'admission de la demande de révision. La part de salaire excessif reprise dans la taxation de la société devait être requalifiée en prestation appréciable en argent, puis imposée de manière privilégiée.

Le fait, pour l'AFC-GE de retenir lors de la taxation d'une société anonyme qu'une part du salaire versé à l'actionnaire représentait un salaire excessif et de le réintégrer au bénéfice de ladite société constituait, pour l'actionnaire bénéficiaire du salaire, un fait nouveau au sens des dispositions légales ouvrant la porte à une révision, qu'il s'agisse de l'ICC ou de l'IFD. Partant, les décisions de taxation 2009 qui lui avaient été notifiées devaient être annulées par l'AFC-GE et remplacées par de nouveaux bordereaux d'impôts prenant en compte l'imposition d'un salaire réduit et le versement d'un dividende, soumis à une imposition réduite.

- 16) Le 24 juillet 2014, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 17) Le 1^{er} septembre 2014, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Les faits invoqués par Mme A_____ ne constituaient pas des éléments nouveaux permettant de former valablement une demande de révision. Les décisions sur réclamation du 10 avril 2013 étaient postérieures à la taxation 2009 et cela interdisait la réalisation d'une circonstance fondant un cas de révision. Il y avait lieu de tenir compte de ce que la société concernée par les décisions sur réclamation et la recourante constituaient deux contribuables différents. Contrairement à ce que celle-ci affirmait, elle n'avait jamais demandé, dans le cadre de la procédure de taxation 2009, la modification du salaire qu'elle avait déclaré. Les contestations qui étaient intervenues à l'époque concernaient un autre aspect des bases de taxation.
- 18) Le 2 septembre 2014, le juge délégué a informé les parties que la cause était 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. 53 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) Il s'agit de déterminer si la décision de l'AFC-GE du 7 février 2013 concernant l'IFD et l'ICC à acquitter par la société, devenue définitive après le rejet le 13 avril 2013 de la réclamation de cette dernière, qui a conduit à réintégrer, au titre d'un salaire excessif, un montant de CHF 196'373.- dans son

bénéfice imposable pour l'exercice 2009, constitue un motif de révision qui devait contraindre l'autorité fiscale à réexaminer les décisions définitives de taxation de la recourante pour l'IFD et l'ICC de l'année 2009.

- 3) a. Concernant l'IFD, les conditions de la révision d'une décision de taxation entrée en force sont réglées à l'art. 147 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

Selon l'art. 147 al. 1 LIFD, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande, ou d'office : lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a) ; lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître, ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure (let.b) ; lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (let.c).

La révision est exclue lorsque le requérant a invoqué des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 147 al. 2 LPFisc).

b. En matière d'ICC conformément à l'art. 51 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), une demande de révision d'une décision fiscale définitive n'est admissible qu'aux conditions de l'art. 55 al. 1 et 2 LPFisc dont la teneur est identique à celle de l'art. 147 al. 1 et 2 LIFD.

- 4) Tant pour l'ICC que pour l'IFD, la demande de révision doit être déposée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans qui suivent la notification de la décision ou du prononcé (art. 147 al. 3 LIFD ; art. 56 LPFisc).

En l'occurrence, la demande de révision, qui a été formée auprès de l'AFC-GE par la recourante dans les trois mois qui ont suivi l'entrée en force de la décision ordonnant la reprise du bénéfice de sa société, qui constitue le motif de révision allégué, respecte le délai précité.

- 5) La décision prise par l'AFC-GE vis-à-vis de la société le 7 février 2013, de réintégrer une part du salaire versé à l'actionnaire dans son bénéfice est postérieure à la décision de taxation de cet actionnaire, dont la révision est demandée. En l'absence de tout contexte lié à une infraction qui aurait influencé la taxation de la recourante, le motif invoqué ne peut constituer qu'un motif de révision au sens de l'art. 147 al. 1 let. a LIFD ou de l'art. 55 al. 1 let. a LPFisc, lié à la découverte ultérieure d'un fait important, autrement dit, selon la doctrine à l'apparition d'un fait nouveau important au sens de ces dispositions.

6) La problématique de la révision d'une décision de taxation pour fait nouveau est réglée de manière similaire pour l'imposition fédérale et cantonale.

a. Constituent des faits nouveaux susceptibles d'entraîner une révision d'une décision selon les dispositions légales précitées, des faits qui n'étaient pas connus mais existaient déjà au moment de la décision, plus précisément à la date à laquelle ils pouvaient encore être allégués en procédure, mais dont l'auteur de la demande a été empêché, sans sa faute, de faire état dans la procédure précédente.

Cependant, des faits postérieurs à celle-ci peuvent également en constituer s'ils rétroagissent au jour où la décision a été prise et font apparaître l'appréciation des faits effectuée à cette époque comme inexacte (Hugo CASANOVA, in Danielle YERSIN/Yves NOËL, Impôt fédéral direct, commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 147 p 1343, n. 6 et références citées). Une nouvelle pratique ou un changement de jurisprudence ne constitue pas un tel fait nouveau et n'ouvre pas la voie de la révision, (arrêt du Tribunal fédéral 2C_134/2007 du 20 septembre 2007). De même, l'erreur dans l'application du droit ne constitue pas un motif de révision (arrêt du Tribunal fédéral 2A.617/2006 du 17 avril 2007).

Les faits nouveaux ne peuvent entraîner la révision que s'ils sont importants, c'est-à-dire de nature à influencer sur l'issue de la contestation, à savoir s'ils ont pour effet qu'à la lumière de l'état de fait modifié, l'appréciation juridique doit intervenir différemment que dans le cas de la précédente décision.

b. Vu la nature de la procédure de révision, qui oblige à reprendre une taxation entrée en force, le fait nouveau invoqué doit par essence toucher directement les éléments de taxation du contribuable qui en forme la demande.

7) Qu'il s'agisse de l'IFD ou de l'ICC, les conséquences fiscales rattachées aux décisions de reprise sur bénéficiaire consécutives à l'admission d'une situation de salaire excessif n'avaient aucune incidence pour les bénéficiaires de ce dernier jusqu'au 1^{er} janvier 2009 dans la mesure où jusqu'à cette date-là, le montant reçu était imposé chez ces derniers de manière identique, qu'il s'agisse d'un salaire ou d'un dividende dissimulé (Émily MELLER/Jessica SALOM, le salaire excessif en droit fiscal Suisse, in RDAF 2011, p. 121). Toutefois la situation a changé pour les bénéficiaires de telles prestations depuis l'entrée en vigueur de la réforme de l'imposition des entreprises II, suite à l'adoption par le peuple de la loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements du 23 mars 2007 (FF 2005, p. 4611).

Au plan fédéral, depuis l'exercice fiscal 2009, pour les actionnaires détenant plus de 10 % du capital action d'une société, les dividendes qui leur sont servis ne sont plus imposés qu'à concurrence du 60 % de leur montant (art. 20 al. 1 bis LIFD).

Pour l'imposition cantonale, l'art. 7 al. 1 LHID permet aux cantons d'atténuer la double imposition économique des sociétés et des détenteurs de participation lorsque celles-ci équivalent à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative. Dans le canton de Genève, le législateur a fait usage de cette faculté, et a modifié avec effet au 1^{er} janvier 2009 la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14), remplacée depuis le 1^{er} janvier 2010 par la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Un nouvel art. 6 al. 2 aLIPP - IV stipule que, notamment pour les actionnaires, les dividendes et les prestations appréciables en argent provenant d'actions, étaient imposables, après déduction des charges imputables, à hauteur de 60 %, lorsque ces droits de participation équivalent à 10 % au moins du capital actions, ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative.

Ainsi, s'il est exact, comme le rappelle l'AFC-GE, que la décision de reprise dont la société a fait l'objet, n'a pas remis en cause le fait que la recourante a effectivement perçu un montant de CHF 750'000.- de la société, le fait qu'une partie de ce montant soit qualifié de dividende versé à l'actionnaire dans le cadre de l'imposition de celle-là peut, pour l'exercice fiscal considéré, avoir une incidence importante sur la détermination du revenu taxable auprès de la recourante et, partant, sur le montant de l'imposition dû par celle-ci au titre de l'IFD ou de l'ICC.

- 8) Il reste à déterminer si la décision du 7 février 2013 devenue définitive après le rejet de la réclamation formée par la société, constituait un fait nouveau obligeant les intimés à revoir la taxation également entrée en force de la recourante.

En l'occurrence, la recourante a reçu de la société un montant de CHF 750 000.- à titre de salaire, ainsi que cela ressort du certificat qu'elle a annexé à sa déclaration fiscale du 2 juillet 2010. Ce montant correspond à ce que la société a comptabilisé dans ses livres au titre de charges salariales. Le fait est que l'AFC-GE, ainsi qu'elle est légitimée à le faire, a considéré qu'une part de ce salaire constituait une prestation appréciable en argent à l'actionnaire, au sens des art. 58 al. 1 let. b LIFD s'agissant de l'IFD ou 12 let. h de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15). Toutefois, cette décision concerne une société tierce, soit un autre contribuable que la recourante même si celle-ci en était l'administratrice et l'actionnaire unique. En outre, il n'apparaît pas que les charges salariales comptabilisées par la société l'aient été, dans le cas d'espèce, en violation des principes comptables découlant du droit commercial. Dans ces circonstances, le recours par l'autorité fiscale à des règles correctrices légales dans la détermination du bénéfice imposable de ladite société n'a pas eu d'autres effets que sur la situation fiscale de celle-ci (Pierre-Marie

GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice - le principe de détermination dans le contexte des apports et des autres contributions de tiers, 2005, p. 98, n.3.2.3.1, et p. 108, n. 3.2.3.1.2 ; Robert DANON in Danielle YERSIN/Yves. NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 57-58 LIFD, p. 763/764 n. 170).

Ainsi, la décision de l'AFC-GE du 7 février 2013, qui ne remet pas en question la présentation des comptes sociaux que la société a établis et adoptés pour l'exercice 2009, ni n'interfère dans les décisions de gestion prises par son administration et qui ont été avalisées par l'assemblée des actionnaires, au travers de l'adoption de ses comptes (art. 698 al.2 ch. 4 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 - Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220), ne constitue pas un fait nouveau au sens des art. 147 al. 1 let. aLIFD ou 55 al. 1 let. aLPFisc.

Au demeurant, c'est la contribuable, en tant que dirigeante et propriétaire unique de la société, qui est à l'origine de la décision de comptabiliser comme charge salariale le montant de CHF 750'000.- qu'elle a reçu. Compte tenu de l'importance de ce montant au regard du chiffre d'affaires et des caractéristiques de sa société, elle ne pouvait exclure qu'une reprise sur bénéfice intervienne lors de la taxation de celle-ci. La survenance d'une telle occurrence, même postérieurement à sa taxation personnelle, ne peut être considérée comme un événement qu'elle ne pouvait prévoir qui obligerait l'autorité fiscale à revoir sa décision.

C'est donc à juste titre que l'AFC-GE a refusé d'entrer en matière sur la demande de révision de la taxation 2009 de la contribuable, qu'elle soit relative à l'IFD ou à l'ICC.

- 9) Le recours sera rejeté et le jugement du TAPI du 26 mai 2014 confirmé. Vu l'issue du recours, un émolument de CHF 1500.- sera mis à la charge de la recourante. De même, aucune indemnité ne lui sera allouée (art. 87 al. 1 et 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 3 juillet 2014 par Madame A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 26 mai 2014 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de procédure de CHF 1500.- à la charge de Madame A_____ ;

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

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

communique le présent arrêt à Berney & Associés SA, mandataire de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, au Tribunal administratif de première instance, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

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

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

Le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :