

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1448/2011-ICCIFD

ATA/529/2013

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 27 août 2013

en section

dans la cause

Monsieur V_____

représenté par Me Pierre-Alain Guillaume et Me Michel Crvcanin, avocats

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le Jugement du Tribunal administratif de première instance du
23 mars 2012 (JTAPI/393/2012)**

EN FAIT

1. Monsieur V_____ est associé gérant de la société à responsabilité limitée S_____ S.à r.l. (ci-après : la société) pour une part majoritaire. Il en est également salarié. La société a pour but exécution de tout mandat entrant dans le cadre de l'achat, la vente, la location et l'exploitation d'hôtels, cafés, restaurants, night-clubs, commerces et locaux commerciaux; importation et exportation de produits de consommation et distribution de ceux-ci.
2. Durant la période fiscale 2005, M. V_____ était domicilié à M_____, France.
3. En 2005, la société a versé un salaire de CHF 474'800.- à M. V_____. Cette rémunération a fait l'objet d'une retenue d'impôt à la source de CHF 154'109.-, selon l'attestation-quittance établie par la société remise le 13 février 2006 au précité.
4. M. V_____ a également perçu pour l'année 2005 une rémunération d'une société F_____ S.à r.l. de CHF 137'000.- sur laquelle une retenue d'impôt à la source de CHF 29'866.- a été effectuée, selon l'attestation-quittance établie par F_____ S.à r.l. le 6 février 2006.
5. Le 2 octobre 2006, statuant sur demande de rectification de l'imposition à la source formée par M. V_____ le 21 mars 2006, l'administration fiscale cantonale genevoise (ci-après : l'AFC-GE), a rectifié l'imposition et ramené le revenu imposable à CHF 605'608.- afin de tenir compte du versement de cotisations au 3^{ème} pilier A de CHF 6'192.-.
6. Par décisions du 5 mars 2007, l'AFC-GE a procédé à la taxation de la société pour l'ICC et l'IFD 2005 en opérant une reprise à titre de salaire excessif versé à M. V_____ à hauteur de CHF 257'382.-.
7. Par décision du 1^{er} février 2010, la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), statuant sur recours formé par la société contre la taxation du 5 mars 2007, a confirmé la reprise à titre de salaire excessif en la ramenant à CHF 110'007.-. Cette décision n'a pas fait l'objet de recours.
8. Le 12 mai 2010, M. V_____ a saisi l'AFC-GE d'une demande de révision de son imposition à la source en concluant à l'annulation de la décision de taxation de l'impôt à la source 2005, à la notification d'une nouvelle décision prise sur la base d'un revenu imposable de CHF 495'601.- et au remboursement de la part d'impôt à la source qui avait été trop perçue. Le montant de CHF 110'007.- représentait une prestation appréciable en argent qui n'était pas soumise à l'impôt

à la source car elle consistait en un rendement de la fortune mobilière et non en un revenu. L'assiette de l'impôt à la source était de CHF 495'601.- et non de CHF 605'608.-.

9. Par décision du 5 avril 2011, l'AFC-GE a maintenu l'imposition au motif que la requête était tardive car elle n'avait pas été présentée dans un délai de 30 jours dès la notification du bordereau rectifié du 2 octobre 2006. La décision indiquait qu'il s'agissait d'une décision sur réclamation pouvant faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif de première instance.
10. M. V_____ a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) le 9 mai 2011 en concluant à l'annulation de la décision du 5 avril 2011 et à l'admission de la demande de révision du 12 mai 2010. L'AFC-GE avait traité à tort la demande de révision comme une réclamation, violant son droit d'être entendu. La décision de la commission du 1^{er} février 2010 adressée à S_____ S.à r.l. constituait un fait nouveau imposant la révision du bordereau du 2 octobre 2006 au sens des articles 147 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 55 al. 1 let. a) de la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc – D 3 17).
11. L'AFC-GE a répondu au recours le 28 septembre 2011 en concluant à son rejet. La société et M. V_____ étaient deux contribuables différents. M. V_____ avait effectivement perçu la somme de CHF 474'800.- de la société à titre de salaire et rien n'indiquait qu'il ait dû rembourser CHF 110'007.- à la société. M. V_____ avait librement pu disposer de ce revenu de sorte qu'en référence à la théorie de l'accroissement du patrimoine, l'impôt devait être calculé sur l'ensemble du revenu de M. V_____.
12. Le TAPI a rejeté le recours en date du 23 mars 2012. En traitant la requête comme une réclamation et en ne se prononçant pas sur la demande de révision, l'administration avait rendu une décision reposant sur une motivation inappropriée. La violation du droit d'être entendu alléguée avait pu être réparée devant le TAPI qui disposait d'un pouvoir d'appréciation aussi étendu que l'administration sur la question litigieuse. Il n'existait pas de motif de révision au sens des art. 55 ss LPFisc. L'art. 2 al. 2 de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LISP - D 3 20) prévoyait expressément que les « autres avantages appréciables en argent » faisaient partie du revenu imposable. Le montant de CHF 110'007.- considéré comme salaire excessif ne pouvait pas être déduit du revenu du contribuable. La décision de la commission du 1^{er} octobre 2010 ne concernait que la société et n'avait aucune incidence sur la situation fiscale de M. V_____. Celui-ci n'avait ni allégué ni démontré qu'il aurait remboursé la somme de CHF 100'007.- à son employeur.

13. Par acte du 7 mai 2012, M. V_____ a saisi la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) d'un recours contre le jugement précité du TAPI en concluant à l'annulation du jugement et de la décision de l'administration du 5 avril 2011 et à l'admission de la demande de révision tendant à la notification d'une nouvelle décision d'imposition à la source pour 2005 prise sur la base d'un revenu de CHF 495'601.- ainsi qu'au remboursement de la part d'impôt à la source qui avait été perçue en trop pour l'année 2005. La demande de révision formée le 12 mai 2010 portait sur la rectification d'imposition du 2 octobre 2006, à savoir une décision relative à la quotité d'impôt dû par M. V_____ pour l'année 2005 et qui était en force. La voie de la révision était ouverte car il existait une décision entrée en force ainsi qu'un motif de révision consistant en la décision de la commission du 1^{er} février 2010. M. V_____ n'avait pas été en mesure de faire valoir ce motif au cours de la procédure ordinaire en 2006 puisque la décision de la commission avait été rendue en 2010. Le délai de 90 jours pour former la demande de révision avait été respecté. Quant au fond, il convenait de distinguer entre le revenu du travail et le revenu du capital dans la mesure où l'imposition à la source des personnes non domiciliées en Suisse n'avait pas pour but d'appréhender l'intégralité du revenu du contribuable mais uniquement le revenu de son activité lucrative. Le fait que M. V_____ se soit effectivement trouvé enrichi en vertu de la théorie de l'accroissement du patrimoine n'était pas pertinent.
14. L'AFC-GE a répondu en date du 19 juillet 2012 et conclu au rejet du recours. La voie de la révision n'était pas ouverte car la décision de la commission du 1^{er} février 2010 était postérieure à la taxation du 2 octobre 2006 de sorte qu'il ne s'agissait pas d'un fait nouveau au sens des art. 147 LIFD et 55 ss LPFisc. M. V_____ n'était pas concerné par la décision de la commission qui était intervenue entre l'administration et la société. L'ensemble du revenu du contribuable était imposable, quelle que soit sa nature.
15. Le 23 juillet 2012, les parties ont été informées 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. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. L'objet du litige concerne l'impôt à la source pour l'année 2005.
3. a. Le système de l'impôt à la source est ancré aux art. 83 ss LIFD pour l'impôt fédéral direct et aux art. 32 ss de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14),

en relation avec les art. 36 al. 1 let. a LHID et 1 ss LISP. Il a pour fonction de se substituer aux impôts fédéral, cantonal et communal perçus selon la procédure ordinaire (art. 32 al. 1 LHID et 17 LISP).

b. Selon l'art. 137 al. 1 LIFD, lorsque le contribuable ou le débiteur d'une prestation imposable conteste le principe même ou le montant de la retenue d'impôt, il peut, jusqu'à la fin mars de l'année qui suit l'échéance de la prestation, exiger que l'autorité de taxation rende une décision relative à l'existence et l'étendue de l'assujettissement. Le pendant cantonal de la disposition ci-dessus est l'art 23 LISP, qui distingue la contestation de l'assujettissement de celle du montant de la retenue. Lorsque l'assujettissement même à l'impôt est contesté, le contribuable ou le débiteur des prestations imposables peut, jusqu'au 31 mars de l'année qui suit l'échéance de la prestation, exiger une décision (art. 23 al. 1 LISP). Le contribuable qui conteste le montant de la retenue à la source qui lui est faite peut déposer une réclamation écrite et motivée auprès de l'AFC-GE jusqu'au 31 mars de l'année qui suit celle pour laquelle l'impôt a été retenu si l'attestation tenant lieu de quittance a été remise avant le dernier jour du mois de février de cette même année (art. 23 al. 2 let a LISP). Si l'attestation a été remise ultérieurement, il peut déposer sa réclamation dans les 30 jours qui suivent cette remise, mais au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle pour laquelle l'impôt a été retenu (art. 23 al. 2 let. b LISP).

c. Le Tribunal fédéral a récemment précisé qu'il demeure possible de critiquer la somme de la retenue d'impôt même après l'échéance des délais des art. 137 al. 1 LIFD et 23 al. 2 LISP ; en revanche, à défaut de réclamation formée dans les délais, il n'est plus possible de soulever ultérieurement des contestations relatives au principe de l'assujettissement fiscal (ATF 135 II 274 *in* RDAF 2010 II 168 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_601/2010 du 21 décembre 2010 ; ATA/547/2011 du 20 août 2011).

d. Lorsqu'une réclamation selon les art. 137 al. 1 LIFD et 23 al. 2 LISP a été formée dans les délais, l'autorité statue par voie de décision. Cette décision peut concerner le principe même ou le montant de l'assujettissement. Le prononcé y relatif, dans la mesure où il n'est pas attaqué, entre en force. La chose jugée étant intervenue, les questions qui sont réglées dans la décision ne peuvent être réexaminées qu'aux conditions de la révision (art. 147 ss LIFD et 55 ss LPFisc), respectivement du rappel d'impôt (art. 151 ss LIFD et 59 ss LPFisc) (ATF 135 II 274 *in* RDAF 2010 II 168).

4. Les art. 147 LIFD et 55 LPFisc ont la même teneur.

a. Selon l'art. 55 al. 1 LPFisc, 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 ; 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 ; lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé.

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. 55 al. 2 LPFisc).

b. Constituent des faits nouveaux des faits qui se sont produits antérieurement à la procédure précédente, mais dont l'auteur de la demande a été empêché, sans sa faute, de faire état dans la procédure précédente. Quant aux preuves nouvelles, celles-ci doivent se rapporter à des faits antérieurs à la décision attaquée. Encore faut-il qu'elles n'aient pas pu être administrées lors du premier procès ou que les faits à prouver soient nouveaux, au sens où ils ont été définis.

Les faits nouveaux et les preuves nouvelles 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. Un motif de révision n'est ainsi pas réalisé du seul fait qu'un tribunal ou une autorité ait pu apprécier faussement des faits connus. Encore faut-il que cette appréciation erronée repose sur l'ignorance de faits essentiels pour la décision ou sur l'absence de preuves de tels faits. Quant à ces moyens de preuve nouveaux, ils doivent être de nature à modifier l'état de fait et, partant, le jugement ou la décision de manière significative (ATF 134 IV 48 consid. 1.2 ; ATF 134 III 669 consid. 2.2 ; ATA/12/2011 du 11 janvier 2011).

En revanche, une nouvelle pratique ou un changement de jurisprudence n'ouvrent pas la voie de la révision. En effet, il ne s'agit pas d'événements antérieurs au prononcé de la décision dont la révision est demandée, qui auraient été découverts par la suite (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)

c. 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. 56 LPFisc).

5. En l'espèce, le recourant demande la révision de la décision du 2 octobre 2006.

La décision du 2 octobre 2006 a été rendue à la suite d'une demande de rectification formée par le recourant, portant sur l'assiette du revenu imposable à la source, lequel a été ramené à CHF 605'608.- afin de tenir compte du versement de cotisations au 3^{ème} pilier A de M. V_____. Ce faisant, l'administration a

statué sur le principe de l'assujettissement et sur la quotité de celui-ci. Cette décision est en force et c'est donc à juste titre que la voie de la révision est empruntée.

6. La révision de la décision du 2 octobre 2006 est demandée au motif que la commission a rendu, le 1^{er} février 2010, une décision portant sur une reprise, dans le bénéfice imposable de la société, du salaire excessif versé au recourant. Ce dernier prétend que la décision de la commission constitue un fait important et nouveau se rapportant l'impôt à la source tel qu'il a été arrêté dans la décision du 2 octobre 2006.

La décision de la commission est postérieure à celle dont la révision est demandée. Il ne s'agit pas d'un fait survenu antérieurement à la décision dont la révision est demandée et qui serait parvenu ensuite à la connaissance du recourant. La décision de la commission du 1^{er} février 2010 ne constitue donc pas un fait nouveau permettant l'ouverture d'une procédure de révision.

Au demeurant, la décision de la commission que le recourant invoque à l'appui de sa demande de révision porte sur la qualification juridique des versements effectués par la société à son employé et administrateur. La décision de la commission ne fait donc qu'apporter un éclairage juridique nouveau sur les faits fondant la décision du 2 octobre 2006, établis selon deux attestations-quittance et rectifiés ultérieurement par l'administration. A l'instar d'un changement de pratique ou de jurisprudence, le changement ultérieur dans la manière d'apprécier une situation factuelle pour en tirer une conséquence juridique n'est pas un motif de révision d'une décision entrée en force. Cela l'est d'autant moins qu'en l'espèce, la décision de la commission du 1^{er} octobre 2010 invoquée comme motif de révision de la décision du 2 octobre 2006 a été rendue dans le cadre d'une procédure concernant la société, qui est un tiers à la procédure de révision engagée par le recourant contre la décision concernant son imposition à la source.

Au vu de ce qui précède, il n'y a pas lieu de déterminer si la décision de la commission constitue un fait suffisamment important pour justifier l'entrée en matière sur la demande de révision.

7. Le recours sera dès lors rejeté.
8. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant qui succombe. Il ne lui sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 7 mai 2012 par Monsieur V_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 23 mars 2012 ;

au fond :

le rejette ;

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

dit qu'il ne lui est pas alloué d'indemnité ;

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 (la présente décision) et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Me Pierre-Alain Guillaume et à Me Yves-Michel Crvcanin, avocats du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Hurni, juge, M. Bellanger, juge suppléant.

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 :