

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2892/2011-ICCIFD

ATA/101/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 18 février 2014

2^{ème} section

dans la cause

G _____ S.A.

représentée par Me Christian Lüscher, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
25 juin 2012 (JTAPI/837/2012)**

EN FAIT

- 1) La société G_____ S.A. (ci-après : G_____), inscrite au registre du commerce de Genève, avait pour but en 2009 : « fournir tous conseils et gestion dans le cadre de la logistique externe et interne au groupe, transport international, service logistique, entreposage et activité en relation avec l'objet de la société, conseil et gestion des entreprises de transport et de logistique, conseil et gestion de logiciel dans le cadre de la logistique, programmation, développement et vente de logiciels dans le domaine des transports et de la logistique, activité holding ».

Son actionnaire unique, Monsieur R_____, était administrateur unique avec signature individuelle.

- 2) Le 1^{er} octobre 2010, G_____ a envoyé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) sa déclaration fiscale 2009 dûment remplie. Son compte de résultat faisait état d'une perte nette de CHF 1'141'239.- pour l'exercice 2009. Le montant des charges s'élevait à CHF 6'085'008.- dont CHF 3'037'947.- de charges de personnel.

La rémunération versée à l'actionnaire dirigeant était la suivante : un salaire de base de CHF 562'677.-, soit un salaire après déductions sociales de CHF 502'433.- auquel s'ajoutait une allocation pour frais de CHF 18'000.- .

- 3) Le 10 juin 2011, l'AFC a adressé à G_____ :
- un bordereau de taxation définitive pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2009 retenant un bénéfice net imposable nul ;
 - un bordereau de taxation définitive pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2009 retenant un bénéfice net imposable nul.

Dans les deux cas, l'AFC a ramené le montant de perte de l'exercice 2009 à CHF 758'787.-, le réduisant d'un montant de CHF 382'452.- au titre de salaire excessif versé à M. R_____, déterminé selon la méthode dite valaisanne.

- 4) G_____ ayant contesté les reprises susmentionnées, l'AFC a rejeté ses réclamations le 2 août 2011 et maintenu les taxations querellées.
- 5) Le 2 septembre 2011, G_____ a recouru auprès du tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), contre les deux taxations susmentionnées, concluant à leur annulation. Elle contestait la reprise au titre de salaire excessif.
- 6) Le 14 décembre 2011, l'AFC a conclu au rejet du recours.

- 7) Le 25 juin 2012, communiqué aux parties le 2 juillet 2012, le TAPI a déclaré le recours irrecevable, faute d'intérêt actuel car même en cas d'admission du recours et d'annulation de la reprise contestée, le bénéfice imposable demeurerait nul et il n'y aurait aucune diminution d'impôt tant pour l'ICC que pour l'IFD. L'AFC n'aurait ainsi pas dû entrer en matière sur la réclamation.
- 8) Par acte du 3 septembre 2012, G_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) contre le jugement susmentionné, concluant à son annulation, à l'annulation des décisions sur réclamation de l'AFC du 2 août 2011 et au renvoi du dossier à l'AFC pour nouvelles taxations. Subsidiairement, elle conclut à l'annulation de la reprise pour salaire excessif contenue dans « le bordereau de taxation définitif pour l'année 2009 ».
- L'argumentation de G_____ sera détaillée en tant que de besoin dans l'examen du droit.
- 9) Le 5 septembre 2012, le TAPI a transmis son dossier, sans observations.
- 10) Le 3 octobre 2012, l'AFC a conclu au rejet du recours. Ses arguments seront détaillés ultérieurement dans la mesure utile.
- 11) Le 4 octobre 2012, les parties ont été informées que l'instruction apparaissait terminée et invitées à formuler toute requête complémentaire jusqu'au 26 octobre 2012. Elles n'ont pas donné suite à cette invite et la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Le recours a été interjeté devant la juridiction compétente. Il faut déterminer s'il l'a été en temps utile au regard des art. 62 al. 1 let a et 17A de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) ainsi qu'au regard du droit fédéral.
- a. La loi genevoise de procédure fiscale est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2002 et s'applique depuis lors aux divers impôts cantonaux (art. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17), y compris aux causes encore pendantes (art. 86 LPFisc). Elle prévoit que la LPA est applicable, pour autant que la LPFisc n'y déroge pas.

La LPFisc dans sa teneur applicable au cas d'espèce ne prévoyant pas, mais n'excluant pas, la suspension des délais de recours, les suspensions prévues par la LPA s'appliquent (art. 2 al. 2 LPFisc ; ATA/689/2011 du 8 novembre 2011 ; ATA/306/2011 du 17 mai 2011).

Ainsi, en matière d'ICC, les délais de recours ne couraient pas du 15 juillet au 15 août inclusivement (art. 17A al. 1 LPA en vigueur jusqu'au 15 novembre 2013).

Aucune disposition ne prévoit que l'art. 17A LPA s'applique aussi pour l'IFD.

b. La procédure en matière de réclamation prévue par la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) s'applique à la procédure de recours (art. 145 LIFD). Le délai de recours est de trente jours (art. 140 al. 1 LIFD). Passé ce délai, un recours n'est recevable que si le contribuable établit que par suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de présenter son recours en temps utile et qu'il l'a déposé dans les trente jours après la fin de l'empêchement (art. 133 al. 3 LIFD).

Les délais prévus par la LIFD ne peuvent être prolongés (art. 119 al. 1 LIFD) et aucune suspension des délais pendant les fêtes n'est prévue (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_407/2012 du 23 novembre 2012 consid. 2.4 ; 2C_628/2010 du 28 juin 2011 consid. 3.1 et les références citées).

En conséquence, cette jurisprudence implique que les fêtes prévues par le droit cantonal genevois ne trouvent pas application dans la procédure de réclamation ou de recours concernant l'IFD (ATA/571/2013 du 28 août 2013 ; ATA/399/2013 du 25 juin 2013; voir aussi le rapport du 14 juin 2013 concernant la modification de la LPA [suspension des délais] adoptée par le Grand Conseil le 20 septembre 2013, à l'adresse <http://www.ge.ch/grandconseil/data/texte/PL11017A.pdf>).

c. L'erreur concernant le calcul du délai est une erreur de droit qui ne constitue en principe pas un cas d'empêchement au sens de l'art. 133 al. 3 LIFD (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.70/2006 du 15 février 2006 consid. 4).

En l'espèce, le jugement du TAPI du 25 juin 2012 a été communiqué au recourant le 2 juillet 2012. Le délai de recours de trente jours a commencé à courir le 3 juillet 2012 pour se terminer le 2 août 2012. Déposé le 3 septembre 2012, le recours en tant qu'il porte sur l'IFD 2009 est tardif, et partant irrecevable. En revanche, il a été interjeté en temps utile en ce qu'il concerne l'ICC 2009 compte tenu de la suspension des délais entre le 15 juillet et le 15 août 2012 et du fait que le 2 septembre 2012 était un dimanche (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 2 al. 2 LPFisc ; art. 17A al. 1 et 62 al. 1 let. a LPA).

2) Le litige ne concerne ainsi que la taxation ICC 2009.

- 3) a. A teneur de l'art. 60 let. a et b LPA, les parties à la procédure qui a abouti à la décision attaquée et toute personne qui est touchée directement par une décision et a un intérêt personnel digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée, sont titulaires de la qualité pour recourir (ATA/199/2013 du 26 mars 2013; ATA/343/2012 du 5 juin 2012 et les références citées). La chambre administrative a déjà jugé que les lettres a et b de la disposition précitée doivent se lire en parallèle : ainsi, le particulier qui ne peut faire valoir un intérêt digne de protection ne saurait être admis comme partie recourante, même s'il était partie à la procédure de première instance (ATA/193/2013 du 26 mars 2013; ATA/281/2012 du 8 mai 2012 et les références citées).

Cette notion de l'intérêt digne de protection est identique à celle qui a été développée par le Tribunal fédéral sur la base de l'art. 103 let. a de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 et qui était, jusqu'à son abrogation le 1er janvier 2007, applicable aux juridictions administratives des cantons, conformément à l'art. 98a de la même loi (ATA/399/2009 du 25 août 2009; ATA/207/2009 du 28 avril 2009 et les arrêts cités). Elle correspond aux critères exposés à l'art. 89 al. 1 let. c de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005, en vigueur depuis le 1er janvier 2007 (LTF - RS 173.110) que les cantons sont tenus de respecter, en application de la règle d'unité de la procédure qui figure à l'art. 111 al. 1 LTF (Arrêts du Tribunal fédéral 1C_152/2012 du 21 mai 2012 consid. 2.1 ; 1C_76/2007 du 20 juin 2007 consid. 3; 1C_69/2007 du 11 juin 2007 consid. 2.2 ; Message du Conseil fédéral concernant la révision totale de l'organisation judiciaire fédérale du 28 février 2001, FF 2001 pp. 4126 ss et 4146 ss).

b. En matière fiscale, est sans intérêt actuel le recours du contribuable dont les conclusions, bien que tendant à l'annulation d'une décision de taxation, n'impliquent pas une diminution de l'impôt dû (RDAF 2003 II p. 47). Dans la mesure où l'autorité matérielle de la chose jugée se rapporte en principe au seul dispositif, le contribuable n'a ainsi pas un intérêt actuel digne de protection à contester le calcul de report de pertes contenu dans les motifs lorsque le bénéfice imposable demeure nul, sauf lorsque l'autorité fiscale entre en matière et procède à un nouveau calcul (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_973/2012 du 4 octobre 2013).

- 4) En l'espèce, la recourante admet que l'annulation de la reprise contestée n'aurait aucun effet sur le bénéfice imposable, qui demeurerait nul. Elle ne conteste par ailleurs pas la jurisprudence précitée. Elle soutient toutefois que l'exception selon laquelle la juridiction devrait entrer en matière est réalisée car ses intérêts seraient particulièrement touchés avec des effets durables. La reprise au titre du salaire excessif revenait à réintégrer une distribution de dividende. Celle-ci était soumise à l'impôt anticipé, payable périodiquement. La recourante ne s'en était pas acquittée, de sorte que des intérêts moratoires étaient dus. Le paiement de ceux-ci constituait un préjudice économique. En outre, la reprise

contestée diminuait la perte reportée, ce qui aurait des conséquences sur les exercices fiscaux futurs.

La recourante ne peut être suivie. A supposer que l'on puisse admettre une exception au respect de l'exigence de l'intérêt actuel fondé sur une autre hypothèse que l'impossibilité pour la juridiction de contrôler en temps utile la légalité d'un acte, force est de constater que la recourante se borne à alléguer un préjudice au demeurant non chiffré du fait qu'elle serait astreinte à payer des intérêts moratoires en matière d'impôts anticipés ensuite de la reprise contestée. Elle n'apporte toutefois pas d'élément étayant cette affirmation. Quant à la question de l'incidence de la reprise sur le montant des pertes reportées, conformément à la jurisprudence citée par la recourante elle-même (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_973/2012 déjà cité), le report de perte doit être examiné au moment où il a un effet sur la taxation, soit dès que la société dégage des bénéfices.

Au vu de ce qui précède, le TAPI a déclaré à bon droit son recours irrecevable.

5) Le recours sera rejeté.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de G_____ et aucune indemnité de procédure ne lui sera octroyée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

rejette dans la mesure où il est recevable le recours interjeté le 3 septembre 2012 par G_____ S.A. contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 25 juin 2012 ;

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

communiqué le présent arrêt à Me Christian Lüscher, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Junod, présidente, MM. Dumartheray et Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :