

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1472/2012 ICCIFD

JTAPI/1301/2013

JUGEMENT
DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

du 28 novembre 2013

dans la cause

Monsieur A_____ et Madame B_____, représentés par FIDIAL SA

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

(Impôt à la source 2007)

EN FAIT

1. A_____, son épouse, B_____ et leur fille C_____, née le _____ 2007, étaient domiciliés durant toute l'année fiscale 2007 à _____ en France.
2. Le contribuable détient la totalité du capital social de la société à responsabilité limitée D_____ Sàrl (ci-après : la société), dont le siège se trouve à Genève. Le but de la société est le suivant : « *conseil en informatique, location de services, engineering et tous services y relatifs* ».
3. Selon attestation-quittance datée du 5 janvier 2008, établie par la société, le contribuable a touché pour la période d'assujettissement du 1^{er} janvier au 31 décembre 2007 une rémunération brute de CHF 607'000.-, qui a fait l'objet d'une retenue d'impôt à la source s'élevant à CHF 205'067.-.

Le barème B3 a été appliqué, l'attestation mentionnait que l'épouse travaillait en Suisse.

4. En date du 9 janvier 2008, le contribuable a sollicité la rectification de son imposition à la source 2007.

Il a conclu à l'application du barème pour époux vivant en ménage commun avec un enfant, en précisant que son épouse était sans activité depuis le 1^{er} octobre 2007.

5. En date du 26 mai 2008, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a procédé à une rectification de l'imposition à la source 2007, d'après laquelle le solde à verser par le contribuable s'élevait à CHF 12'715,65.

L'AFC avait pris en considération les revenus respectifs des époux totalisant CHF 711'383.-. Après imputation d'une déduction de CHF 3'640.- pour travail des époux, le revenu imposable ascendait à CHF 707'743.-.

Le taux d'imposition appliqué selon le barème B3 s'élevait à 33,45 % et correspondait à un salaire mensuel moyen de CHF 58'978,60.

6. Par pli du 20 août 2009, le contribuable a élevé réclamation contre la rectification de son imposition à la source 2007.

C'était lors de la réception de la sommation pour non-paiement de l'impôt qu'il s'était rendu compte que la société n'avait jamais reçu ses bordereaux de taxation IFD et ICC 2007 datés du 19 mars 2009.

7. Par décision du 6 mai 2010, l'AFC a déclaré la réclamation irrecevable pour cause de tardiveté.

8. En date du 3 juin 2010, les époux A_____ et B_____ ont interjeté recours auprès de la Commission cantonale de recours en matière administrative (remplacée, depuis le 1^{er} janvier 2011, par le Tribunal administratif de première instance, ci-après : le tribunal) contre la décision sur réclamation susmentionnée, concluant à ce que le salaire de A_____ soit ramené de CHF 607'000.- à CHF 500'411.-.

Ils ont reconnu avoir réclamé plus d'une année après avoir reçu la rectification d'imposition à la source 2007 du 26 mai 2008.

Ce n'était qu'en retirant au guichet de l'AFC, le 31 juillet 2009, les bordereaux définitifs IFD et ICC de la société, consécutivement à la réception de la sommation de payer le 20 juillet 2009 concernant cette dernière, qu'ils avaient constaté qu'une partie du salaire de A_____ n'avait pas été admise comme charge justifiée par l'usage commercial et avait fait l'objet d'une reprise à raison de CHF 106'589.- au titre de salaire excessif.

Avant de prendre connaissance des bordereaux IFD et ICC 2007 de la société, le 31 juillet 2009, ils n'avaient aucune raison de déposer dans les 30 jours une réclamation contre leur rectification d'imposition à la source 2007 du 26 mai 2008, attendu qu'à cette date, elle était exacte.

9. Dans sa réponse du 26 novembre 2010, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Il ressortait des demandes de renseignements de l'AFC des 31 octobre et 8 décembre 2008 adressées à la société que le recourant aurait dû se rendre compte au plus tard le 7 janvier 2009 que le montant de son salaire risquait de devenir en partie litigieux pour sa taxation 2007.

En tant qu'associé unique de son employeur, D_____ Sàrl, le contribuable disposait de tous les éléments lui permettant de supputer que son salaire était susceptible de faire l'objet de reprises.

Il aurait dès lors dû former réclamation contre la rectification d'imposition à la source du 26 mai 2008 au plus tard le 6 février 2009, soit au moment où les motifs de réclamation devenaient prévisibles, afin de préserver ses droits.

10. Par jugement du 5 décembre 2011 (JTAPI/1414/2011), le tribunal a admis le recours.

Les deux demandes de renseignement de l'AFC des 31 octobre et 8 décembre 2008 ne permettaient pas d'évaluer la probabilité d'un redressement fiscal dont la société était susceptible de faire l'objet et d'en cerner l'ampleur.

Ce n'était qu'au moment de la réception des bordereaux définitifs IFD et ICC 2007 de la société, datés du 19 mars 2009, que le montant exact de la reprise de

charges, au titre de salaire excessif, avait été porté à la connaissance des recourants.

Il était établi que ceux-ci n'avaient eu connaissance de la reprise au titre de salaire excessif que le 31 juillet 2009, soit bien après l'expiration du délai de réclamation relatif à la rectification de leur imposition à la source 2007 du 26 mai 2008.

Une telle reprise avait manifestement une incidence sur la taxation du salaire 2007 soumis à l'impôt à la source, dans la mesure où elle diminuait le salaire du recourant soumis à l'impôt à la source et devait, en conséquence, être imposée comme un dividende au lieu de son domicile.

Les recourants étaient ainsi habilités à solliciter la révision de la rectification de leur imposition à la source 2007 du 26 mai 2008.

Formulée par pli daté du 19 août 2009, posté le 20, cette demande de révision était recevable, étant donné qu'elle avait été présentée dans le délai de 90 jours fixé à l'art. 56 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc – D 3 17). La cause était, en conséquence, renvoyée à l'AFC pour qu'elle statue sur le fond de cette demande.

11. Ce jugement n'a pas fait l'objet d'un recours devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative).
12. Le 17 février 2012, l'AFC a, donnant suite au renvoi de la cause par le tribunal, rejeté la demande de révision, dès lors qu'elle ne remplissait pas les conditions mentionnées à l'art. 55 LPFisc.
13. Par acte daté du 28 février 2012, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre de la décision du 17 février 2012. L'AFC ne respectait pas le jugement du tribunal. Celui-ci l'avait déboutée, de sorte que son comportement semblait dilatoire. Ils ont conclu à ce que l'AFC entre en matière sur leur demande de révision et émette un bordereau rectificatif en leur bonifiant des intérêts rémunérateurs.
14. Par décision du 27 mars 2012, l'AFC a rejeté la réclamation. Aucun des motifs de révision énoncés à l'art. 55 al. 1 LPFisc n'était réalisé.
15. Le 30 avril 2012, les contribuables ont déféré la décision du 27 mars précédent au tribunal en concluant à son annulation et à ce que l'assiette de l'impôt à la source du contribuable soit déterminée en prenant compte le salaire admis par l'AFC et à ce qu'un bordereau rectificatif en ce sens soit émis.

Les recourants ont repris à leur profit la motivation énoncée dans le JTAPI/1414/2011.

16. Dans sa réponse du 30 octobre 2012, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Le recourant, en sa qualité d'organe de la société, avait pleinement organisé la structure de sa rémunération, prenant en considération différents intérêts et notamment celui de la société qui cherchait à diminuer son bénéfice imposable. Ce faisant, le contribuable ne pouvait pas, par la suite, lors d'une reprise sur salaire excessif dans le cadre de l'imposition de la société, réclamer une modification de sa taxation personnelle à son avantage, en invoquant un changement découlant d'une décision interne quant à la structure de sa rémunération dont il connaissait et maîtrisait les éventuelles conséquences. Partant, l'existence d'un fait nouveau conduisant à la révision de la taxation 2007 des époux A_____ et B_____ ne pouvait être admise.

La décision du 31 juillet 2009 relative à la taxation de la société était postérieure à la taxation des recourants. Il ne pouvait dès lors s'agir d'un fait nouveau.

Le recourant tentait de requalifier son salaire en dividendes, alors qu'il aurait dû reconnaître, en sa qualité d'associé unique, qu'une telle prestation n'aurait pas été effectuée s'il s'agissait d'une personne tierce. Par ailleurs, cet argument aurait dû être invoqué dans le cadre du recours ordinaire et non par la voie de la révision.

17. Dans sa réplique du 19 novembre 2012, les contribuables ont maintenu leur recours, en relevant que l'AFC leur avait remboursé, pour l'année 2008, l'excédent d'impôt à la source perçu sur la part de salaire qualifiée d'excessif. Tel devait être le cas pour 2007. L'autorité intimée sous-entendait que le contribuable aurait sciemment organisé la perception d'un salaire excessif afin de récupérer l'impôt à la source. L'intéressé le contestait. Il n'en aurait tiré aucun avantage. L'AFC ne se prononçait pas sur le fond du litige et traitait la même substance fiscale deux fois, de manière différente, suivant son intérêt.
18. Dans sa duplique du 19 décembre 2012, l'AFC a persisté dans les termes et les conclusions de sa réponse.

S'agissant du grief fait à l'AFC d'avoir traité les années fiscales 2008 et 2009 [*recte* : 2007] différemment, le principe d'étanchéité et de périodicité impliquait que chaque exercice fiscal devait être considéré comme un tout autonome.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 – LOJ – E 2 05 ; art. 49 LPFisc, applicable par renvoi de l'art. 24 de la loi sur l'impôt à la source des personnes physiques et morales, du 23 septembre 1994 – LISP – D 3 20).

2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens de l'art. 49 LPFisc.
3. 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 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 – LIPM - D 3 15).
4. Cette dispositions vise notamment les distributions dissimulées de bénéfice (S. KUHN/ P. BRÜLISAUER *in* M. ZWEIFEL/P. ATHANAS, *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2^{ème} éd., n. 74 ad. art. 24 p. 406*), soit des prélèvements qui ne sont pas conformes à l'usage commercial et qui doivent donc être réintégrés dans le bénéfice imposable.
5. 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).
6. A teneur de 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 : (let. a) lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts ; (let. b) 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. c) 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).

S'il existe un motif de révision, l'autorité annule la décision ou le prononcé antérieur et statue à nouveau (art. 57 al. 2 LPFisc).

7. Une demande de révision est irrecevable lorsque les conditions formelles relatives aux délais, aux conclusions et à la motivation de la demande ne sont pas respectées. En revanche, si les motifs justifiant la révision ne sont pas réalisés, elle doit être rejetée (arrêt du Tribunal fédéral 1P.252/2004 du 10 juin 2004, consid. 3 ; ATF 96 I 279).
8. Dans sa jurisprudence (ATA/12/2011 du 11 janvier 2011), la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) a rappelé que 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, pour justifier une reconsidération, 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 précité).

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)

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).

9. Dans un arrêt du 27 août 2013 (ATA/529/2013), la chambre administrative a eu à connaître d'un litige similaire au cas d'espèce.

La révision d'une décision avait été demandée au motif que la Commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) avait rendu une décision portant sur une reprise, dans le bénéfice imposable de la société, du salaire excessif versé au recourant. Ce dernier prétendait que la décision de la commission constituait un fait important et nouveau se rapportant à l'impôt à la source tel qu'arrêté dans la décision querellée.

La chambre administrative a jugé de la manière suivante :

La décision de la commission (concernant la taxation de la société) était postérieure à celle dont la révision était demandée. Il ne s'agissait pas d'un fait survenu antérieurement à la décision dont la révision était demandée et qui serait

parvenu ensuite à la connaissance du recourant. Cette décision ne constituait donc pas un fait nouveau permettant l'ouverture d'une procédure de révision.

Au demeurant, la décision de la commission que le recourant invoquait à l'appui de sa demande de révision porte sur la qualification juridique des versements effectués par la société à son employé et administrateur. Elle ne faisait donc qu'apporter un éclairage juridique nouveau sur les faits fondant la taxation du recourant. 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'était pas un motif de révision d'une décision entrée en force. Cela l'était d'autant moins qu'en l'espèce, la décision de la commission invoquée comme motif de révision avait été rendue dans le cadre d'une procédure concernant la société, qui était un tiers à la procédure de révision engagée par le recourant contre la décision concernant son imposition à la source.

En conséquence, la chambre administrative a considéré qu'il n'y avait pas lieu de déterminer si la décision de la commission constituait un fait suffisamment important pour justifier l'entrée en matière sur la demande de révision.

10. En l'espèce, les recourants fondent leur demande de révision de leur imposition à la source, du 26 mai 2008, sur les bordereaux de taxation de la société, datés du 19 mars 2009. Ces prononcés ont été rendus postérieurement à la décision dont la révision est sollicitée, de sorte qu'ils ne constituent pas un fait qui s'est produit antérieurement, mais que les contribuables ont été empêchés, sans leur faute, d'invoquer. En d'autres termes, ils ne constituent pas un motif de révision.

Par ailleurs, la taxation de la société opère une nouvelle qualification juridique de la rémunération du recourant. Initialement intégralement considérée comme du salaire, l'AFC a retenu qu'une part de celle-ci devait être qualifiée de prestation appréciable en argent. Or, ainsi que l'a rappelé la chambre administrative, le changement ultérieur dans la manière d'apprécier une situation factuelle pour en tirer une conséquence juridique ne représente pas un motif de révision d'une décision entrée en force.

Enfin, la décision invoquée par les recourants dans leur demande de révision concerne la société, qui est un tiers à leur procédure de révision.

11. Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté.
12. En application des art. 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA – E 5 10) et 1 et 2 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (RFPA – E 5 10.03), les recourants, qui succombent, sont condamnés au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 500.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare le recours recevable ;
2. le rejette ;
3. met à la charge de A_____ et B_____, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 500.- ; il est couvert par l'avance de frais de CHF 500.-, versée à la suite du dépôt du recours ;
4. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant ;
5. communique le présent jugement à :
 - a. A_____ et B_____ ;
 - b. ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE ;
 - c. ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS.

Siégeant : Caroline DEL GAUDIO-SIEGRIST, présidente, Yves DUPONT et Nicole FRAGNIÈRE MEYER, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Caroline DEL GAUDIO-SIEGRIST

Copie conforme de ce jugement a été communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière