

GE_GERICHTE ATA/207/2015 vom 24. Februar 2015

GE Cour de justice, 2015-02-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_207_2015

FR: GE_GERICHTE ATA/207/2015 du 24 février 2015

IT: GE_GERICHTE ATA/207/2015 del 24 febbraio 2015

Regeste

Résumé: Taxation d'une société anonyme avec reprise sur le bénéficiaire au motif qu'un salaire excessif avait été versé à l'actionnaire et administrateur unique de ladite société, constituant une prestation appréciable en argent. Demande en révision de la taxation personnelle de l'administrateur déjà définitive car la taxation de la société constitue un fait nouveau générant une modification de l'imposition de l'actionnaire, une partie du salaire déclaré devant être désormais considérée comme une distribution de dividendes. Confirmation du jugement du TAPI et rejet du recours de l'actionnaire. La décision de taxation de la société concerne un autre contribuable que le recourant et ne constitue pas un fait nouveau dans la mesure où elle ne remet pas en question les comptes de la société 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 des comptes.

Erwägungen

E. 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

- 6/11 - A/3952/2013 bénéficiaire 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

E. 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.

- 7/11 - A/3952/2013 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 bénéficiaires consécutives à l'admission d'une situation de salaire excessif n'avaient aucune incidence pour les bénéficiaires de ce dernier jusqu'au 1er 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).

- 8/11 - A/3952/2013

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 1er 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 1er 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

- 9/11 - A/3952/2013 GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice - le principe de déterminance 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).

* * * * *

- 10/11 - A/3952/2013

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.