

# **GE\_GERICHTE JTAPI/1162/2014 vom 17. Oktober 2014**

GE Cour de justice, 2014-10-17, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_JTAPI\\_1162\\_2014](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_1162_2014)

FR: GE\_GERICHTE JTAPI/1162/2014 du 17 octobre 2014

IT: GE\_GERICHTE JTAPI/1162/2014 del 17 ottobre 2014

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) 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 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

### **E. 2**

En ce qui concerne les périodes fiscales 2009 à 2011, interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable, au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD. Il en va de même pour l'année fiscale 2008. Quand bien même la lettre de l'AFC du 3 octobre 2013 ne le mentionnait pas expressément, ni n'indiquait les voies et délais de recours ordinaires, elle constituait, en déclarant irrecevable la réclamation pour 2008, une décision susceptible de recours auprès du tribunal de céans dans les 30 jours suivant sa réception. En effet, une notification irrégulière ne peut entraîner aucun préjudice pour les parties en vertu de l'art. 47 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA – E 5 10). Ainsi, un recours tardif pourra être déclaré

- 10/19 - A/4002/2013 recevable si l'indication des voies de recours avait été omise ou si elle indiquait un délai erroné. L'administré doit toutefois, en application du principe de la bonne foi, agir dans le délai raisonnable dès la connaissance de la décision. D'une manière générale, l'administré ne subit aucun préjudice s'il a pu ou devait pouvoir, avec l'attention requise, corriger de lui-même l'erreur contenue dans une notification (T. TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, p. 521-522 n. 1576). En l'occurrence, compte tenu des circonstances, il convient d'admettre la recevabilité du recours pour l'année fiscale 2008. Année fiscale 2008

### **E. 3**

La recourante ne semble pas contester que les décisions sur réclamation IFD et ICC 2008 du 27 février 2013 sont entrées en force, faute d'avoir été portées devant le tribunal dans le délai de 30 jours.

### **E. 4**

En revanche, elle fait valoir une erreur de calcul au sens des art. 58 al. 1 LPFisc et 150 al. 1 LIFD. Selon les art. 150 al. 1 LIFD et 58 al. 1 LPFisc, les erreurs de calcul et de transcription figurant dans une décision ou un prononcé entré en force peuvent, sur demande ou d'office, être corrigées dans les cinq ans qui suivent la notification par l'autorité qui les a commises. La correction de l'erreur ou le refus d'y procéder peuvent être attaqués par les mêmes voies de droit que la décision ou le prononcé (art. 150 al. 2 LIFD et

58 al. 2 LPFisc). Le but de correction instituée par ces dispositions est de pouvoir procéder, par le biais d'une procédure sommaire, à la rectification de décisions et de prononcés entrés en force ne correspondant pas à la réalité. Par cette institution, on ne vise pas les erreurs concernant la formation de la volonté de l'autorité qui a rendu la décision, mais celles intervenues dans l'expression de cette volonté. Les notions d'erreurs de calcul et de transcription sont interprétées de manière restrictive et regroupent ce que l'on appelle également des «erreurs de chancellerie». La correction d'une taxation pour erreur de calcul ou de transcription trouve toujours son origine dans la faute commise par les autorités (H. CASANOVA, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, p. 1349 ss, n.1 ss ad art. 150 LIFD). La notion d'erreur de calcul ne comprend que les inadvertances qui se sont produites lors d'une opération mathématique, comme par exemple une addition erronée. (H. CASANOVA, op. cit., p. 1350 n. 5 ad art. 150 LIFD, avec d'autres réf. citées).

- 11/19 - A/4002/2013 Contrairement à la procédure de révision, une correction d'erreurs de calcul ou de transcription n'est pas exclue lorsque le requérant aurait immédiatement pu découvrir l'erreur et la faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de diligence (H. CASANOVA, op. cit., p. 1350, n. 4 ad art. 150 LIFD). En l'espèce, la recourante a déploré le fait que la détermination des salaires excessifs avait été effectuée individuellement et non pas globalement. L'AFC n'a toutefois pas commis d'erreur de calcul, puisque le résultat mathématique du calcul du revenu imposable est exact. Dans ces conditions, la demande fondée sur une correction d'erreur de calcul et de transcription n'est pas fondée.

## **E. 5**

Bien que dans son mémoire de recours du 3 décembre 2013 la recourante ne sollicite plus expressément la révision de sa taxation 2008, le tribunal examinera ci-dessous si les conditions d'une telle demande sont remplies dans le cas présent. A teneur des art. 147 al. 1 LIFD et 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 (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) et 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 LIFD et 55 al. 2 LPFisc).

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 (ATA/358/2006 du 27 juin 2006 consid. 4c). Quant aux preuves nouvelles, celles-ci doivent, pour justifier une reconsidération, se rapporter à des faits antérieurs à la décision attaquée (H. CASANOVA, op. cit., p. 1343, n.6 ad art. 147). 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 (ATF 108 V 171 ss; ATF 99 V 191; ATF 98 II 255; ATF 86 II 386; A.GRISEL, Traité de droit administratif, 1984, p. 944). La révision ne permet pas de supprimer une erreur de droit, de bénéficier d'une nouvelle interprétation, d'une nouvelle pratique, d'obtenir une nouvelle appréciation de faits connus lors de la décision dont la révision est demandée ou encore de faire valoir des faits ou des moyens de preuve qui auraient pu ou dû être invoqués dans la procédure ordinaire (ATF

111 Ib 211; ATF 98 I 572). De

- 12/19 - A/4002/2013 nouvelles réflexions de nature juridique ne sont pas des motifs de révision (F. GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 1983, p. 262; ATA/570/2013 du 28 août 2013). En l'espèce, la recourante n'invoque aucun motif de révision au sens des dispositions précitées. Elle se borne à faire valoir que le calcul appliqué pour la période fiscale 2008 n'était pas conforme au jugement du tribunal du 10 décembre 2012 relatif à la période fiscale 2007. Selon, elle, le total des salaires calculé par l'AFC pour 2008 aurait dû s'élever à CHF 104'377.- au lieu de CHF 214'598.-. Cette différence de CHF 110'221.- représente un écart considérable, qui n'aurait pas dû échapper à l'attention de la recourante en faisant preuve de toute la diligence qui pouvait être raisonnablement exigée d'elle. Par conséquent, dès lors qu'elle aurait pu contester ses bordereaux de taxation IFD et ICC 2008 dans le délai ordinaire de recours, la recourante n'est pas admise à solliciter leur révision. Le recours est donc rejeté pour cette année-là. Années fiscales 2009 à 2011

#### **E. 6**

Il n'est pas contesté en l'espèce qu'une part du salaire versé à certains administrateurs actionnaires est excessive. Le litige porte sur la manière de déterminer la part excessive et donc sa quotité exacte.

#### **E. 7**

Selon l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, sont considérés comme bénéfice imposable tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que, notamment, les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial. L'art. 12 let. h de la loi genevoise sur l'imposition des personnes morales (LIPM - D 3 15) dispose, quant à lui, 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 sont considérées comme bénéfice imposable. L'art. 12 let. h LIPM est conforme à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, quand bien même il est rédigé différemment (ATA/152/2011 du 8 mars 2011). Bien qu'elles ne le mentionnent pas expressément, ces deux dispositions légales visent notamment les distributions dissimulées de bénéfice (S. KUHN/P. BRÜLISAUER, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2e éd., p. 406, n. 74 ad. art. 24), soit des prélèvements qui ne sont pas

- 13/19 - A/4002/2013 conformes au droit commercial et qui doivent donc être réintégrés au bénéfice imposable (ATA/300/2014 du 29 avril 2014). Les prestations qu'une société anonyme fait directement ou indirectement à ses actionnaires, à ses participants ou à des personnes la ou les touchant de près, sans contre-prestation, c'est-à-dire à titre volontaire, et qu'elle n'aurait pas faites à des tiers qui lui sont étrangers dans les mêmes circonstances, ne sont pas justifiées par l'usage commercial et doivent être ajoutées à son rendement, car elles n'ont pas le caractère de frais généraux pour la société (Archives 56, 247). Le Tribunal fédéral recourt aussi aux notions de distribution dissimulée de bénéfice et de prestation appréciable en argent (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_275/2010 du 24 août 2010; RDAF 1995, p. 38ss). Selon la jurisprudence, il y a prestation appréciable en argent - également qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice - devant être réintégrée dans le bénéfice imposable de la société, lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont réalisées :  
1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette

prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le touchant de près ; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que le caractère insolite de la prestation est reconnaissable par les organes de la société (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_209/2013 du 16 janvier 2014 consid. 3.1; 2C\_645/2012 du 13 février 2013 consid. 3.1; ATA/138/2014 du 11 mars 2014; ATA/736/2013 du 5 novembre 2013; ATA/633/2011 du 11 octobre). Selon la jurisprudence, il ne s'agit pas d'examiner si les parties ont reconnu la disproportion, mais plutôt si elles auraient dû la reconnaître (E. MELLER/J. SALOM, *Le salaire excessif en droit fiscal suisse*, RDAF 2011 II, p. 105, 110 et références citées). Les prestations appréciables en argent peuvent apparaître de diverses façons. Le versement d'un salaire disproportionné accordé à un actionnaire-directeur constitue en effet une situation classique de distribution dissimulée de bénéfice (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_421/2009 du 11 janvier 2010 et réf. citées; X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 2012, p. 236, n. 42; *Revue fiscale* 1996 46ss, 47; *JdT* 1969 1 597-598). Bien qu'il n'appartienne pas à l'AFC de substituer sa propre appréciation en matière de salaire à celle de la société, la liberté de l'employeur n'est pas sans limite sous l'angle fiscal. En effet, la rémunération doit correspondre à celle qui aurait été octroyée à une tierce personne dans des circonstances identiques. L'élément déterminant est donc la rémunération conforme au marché. Pour déterminer si la rémunération est excessive et constitue une distribution dissimulée de bénéfice, il convient de prendre en compte l'ensemble des circonstances du cas d'espèce (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_421/2009 du 11 janvier 2010 consid. 3.1 et 3.3; E. MELLER/J. SALOM, *op. cit.*, p. 111). Il s'agit

- 14/19 - A/4002/2013 de la sorte de s'assurer que le montant de la rémunération est justifié par des fins commerciales et non par le fait qu'il existe une étroite relation économique ou personnelle (actionnaire ou proche) entre le bénéficiaire de la prestation et la société (E. MELLER/J. SALOM, *op. cit.*, p. 112). Parmi les critères pertinents, on peut notamment citer la rémunération des personnes de rang et de fonction identiques ou similaires, les salaires versés par d'autres entreprises opérant dans le même domaine, la taille de l'entreprise, sa situation financière, ainsi que la position du salarié dans l'entreprise, sa formation et son expérience (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_421/2009 du 11 janvier 2010 consid. 3.1). Il appartient à l'administration fiscale de prouver que la prestation de la société est disproportionnée car effectuée sans contrepartie. Si cette preuve est apportée, il revient à la société de renverser cette présomption et de prouver que les prestations en question sont justifiées par l'usage commercial afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seules des raisons commerciales, et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et les bénéficiaires de la prestation, ont conduit à l'octroi d'une prestation insolite (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_30/2010 du 19 mai 2010 consid. 2.3; ATA/300/2014 du 29 avril 2014; ATA/138/2014 du 11 mars 2014; Xavier OBERSON, *op. cit.*, n. 47 p. 238). En l'absence de points de comparaison suffisants avec le marché, la méthode la plus communément appliquée en Suisse romande pour déterminer le salaire admissible d'employés actionnaires est la méthode dite « valaisanne ». Elle consiste à déterminer un salaire de base moyen, puis à l'augmenter d'une participation au chiffre d'affaires de la société (1 % jusqu'à 1 million, 0,9 % jusqu'à 5 millions et 0,8 % au-delà, la participation étant doublée pour les sociétés de services afin de tenir compte de la marge brute élevée de ce type de sociétés) ainsi qu'une part au bénéfice (1/3 pour les sociétés employant moins de vingt collaborateurs et 1/4 pour les entreprises plus grandes) (ATA/38/2014 du 11 mars 2014; ATA/736/2013 du 5 novembre 2013; ATA/170/2012 du 27 mars 2012; E.

MELLER/J. SALOM, op. cit., p. 118). Cette méthode n'arrête ainsi pas le montant de la rémunération au seul salaire de base, mais l'augmente d'une participation au chiffre d'affaires et au bénéfice, ce qui permet de prendre en compte dans le calcul de la rémunération l'implication du salarié actionnaire dans la bonne marche de l'entreprise et, pour une part au moins, sa dimension d'apporteur d'affaires. La méthode "valaisanne" a reçu l'aval de l'administration fédérale des contributions et son application a été confirmée par le Tribunal fédéral dans la mesure où elle conduit à un résultat exempt d'arbitraire, adapté aux circonstances du cas d'espèce (Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_421/2009 du 11 janvier 2010 consid. 3.3 et 2C\_188/2008 du 19 août 2008 consid. 5.3). Elle a été entérinée par la jurisprudence cantonale (ATA/300/2014 du 29 avril 2014; ATA/138/2014 du - 15/19 - A/4002/2013

#### **E. 11**

Le recours étant partiellement admis, le dossier sera renvoyé à l'AFC, afin qu'elle notifie à la recourante des bordereaux rectificatifs IFD et ICC pour les années 2009 à 2011.

#### **E. 12**

Vu l'issue du litige, un émolument réduit à CHF 500.-, couvert par l'avance de frais d'un même montant versée à la suite du dépôt du recours, sera mis à la charge de la recourante, en application des art. 144 al. 1 LIFD, 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 sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03).

- 19/19 - A/4002/2013

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