RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/155/2013-ICCIFD **ATA/233/2015**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 3 mars 2015

1ère section

dans la cause

Madame A_____
Monsieur B_____
représentés par Me Michel Lambelet, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 14 avril 2014 (JTAPI/415/2014)

EN FAIT

1) Madame A_____ et son époux, Monsieur B_____, tous deux de nationalité canadienne (ci-après : les contribuables), sont contribuables à Genève.

2) M. B_____ a travaillé au sein de la C_____. à Genève du 1er janvier au 30 novembre 2002. Dès le 1er décembre 2002, il a été engagé par D_____ dont les actifs et passifs ont été repris depuis lors par le E_____.

3) Le 5 décembre 2000, D_____ a informé l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) qu'elle avait décidé de mettre en place, pour la première fois, un plan d'intéressement destiné aux cadres. Celui-là consistait à attribuer à ceux-ci des options portant sur les actions de la banque. Le règlement du plan d'options (ci-après : le règlement), ainsi que les fiches de valorisations des actions d'une part et des options d'autre part étaient joints au courrier.

   Le 8 février 2001, l'AFC-GE a donné son accord au principe d'imposition, à la méthode et aux paramètres d'évaluation du plan d'intéressement proposé par la banque dans le courrier du 5 décembre 2000.

4) Le 11 décembre 2002, le conseil d'administration de la banque a attribué à M. B_____ trois cent septante-sept options d'achat d'actions à D_____, options qui donneraient, chacune, le droit à l'issue de la période minimum de trois ans et dans un délai maximum de cinq ans d'acquérir une action de la banque au prix de CHF 2'652.- puis d'en disposer, conformément au règlement.

5) Dans leur déclaration fiscale 2002, les contribuables ont fait état de trois cent septante-sept actions octroyées par D_____ le 13 décembre 2002, pour un montant total de CHF 144'598.35.

6) Le 12 août 2005, l'AFC-GE leur a notifié un bordereau de taxation pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2002 d'un montant de CHF 183'247.80, calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 631'036.- et d'une fortune imposable de CHF 132'390.- ainsi qu'un bordereau de taxation de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2002 d'un montant de CHF 71'868.- calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 643'800.-.

7) Le 19 août 2005, les contribuables ont élevé réclamation contre les bordereaux 2002 et demandé que les options versées par la banque soient imposables à l'exercice et non à l'octroi.

8) Le 25 août 2005, les contribuables ont adressé à l'AFC-GE leur déclaration fiscale 2004. Au titre d'observations, les contribuables ont mentionné que M. B_____ avait bénéficié d'un rachat de ses options « exerçable qu'à partir de

2005 et 2008 ». Référence était faite à la déclaration fiscale 2002 et la réclamation y relative du 19 août 2005.

9) Le 24 janvier 2006, l'AFC-GE a notifié aux contribuables un bordereau de taxation ICC 2004 d'un montant de CHF 164'708.85, calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 582'849.- et d'une fortune imposable nulle ainsi qu'un bordereau de taxation IFD 2004 d'un montant de CHF 5'516.95 calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 599'300.- au taux de CHF 613'200.-.

10) Les contribuables ont élevé réclamation contre les bordereaux 2004 le 25 janvier 2006, au motif notamment que CHF 144'598.- avait été rajouté au titre de valorisation des options alors même qu'elles avaient été rachetées le 13 décembre 2004. Référence était faite à la réclamation en cours pour l'année 2002.

11) Le 28 février 2006, l'AFC-GE a demandé copie du relevé bancaire du mois de décembre 2004 sur lequel avait été versé le montant de CHF 116'870.-, somme relative au rachat des options par le D_____, document qui lui a été transmis le 16 mars 2006.

12) Par deux décisions distinctes du 22 juin 2006 concernant d'une part l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et d'autre part l'impôt cantonal (ci-après : ICC), l'AFC-GE a rejeté la réclamation relative aux taxations 2002.

13) Les époux B_____ ont protesté contre les décisions susmentionnées en saisissant d'une part la commission cantonale de recours en matière d'impôts cantonaux et communaux et d'autre part, la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, toutes deux remplacées dès le 1er janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission).

14) Le 3 août 2006, l'AFC-GE a édité des bordereaux rectificatifs pour l'année 2004 valant décision sur réclamation.

L'ICC 2004 se montait à CHF 157'891.25 sur la base d'un revenu imposable de CHF 560'160.- au taux de CHF 560'160.- et d'une fortune nulle. L'IFD 2004 s'élevait à CHF 1'098.05 sur la base d'un revenu imposable de CHF 592'900.- au taux de CHF 593'000.-.

15) Par décision du 26 avril 2010, la commission a admis les recours relatifs aux taxations 2002, après les avoir joints.

16) Le 2 juin 2010, l'AFC-GE a saisi le Tribunal administratif, devenu depuis lors la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) d'un recours contre la décision précitée.

17) Par arrêt du 16 novembre 2010 (ATA/799/2010), le Tribunal administratif a jugé que les options ne pouvaient pas être imposées au moment de leur attribution, mais devaient l'être au jour de leur réalisation (exercice). C'était en conséquence à tort que l'AFC-GE les avait imposées en 2002.

18) Par courrier du 18 février 2011, l'AFC-GE a transmis aux intéressés deux bordereaux rectificatifs modifiant l'imposition 2002.

Un dégrèvement de, respectivement, CHF 45'756.40 et CHF 18'510.95 était retenu sur les bordereaux ICC et IFD 2002.

L'ICC 2002, rectifié, se montait à CHF 133'899.40 sur la base d'un revenu imposable de CHF 492'727.- au taux de CHF 485'097.- et d'une fortune nulle. L'IFD 2002, rectifié, s'élevait à CHF 53'357.05 sur la base d'un revenu imposable de CHF 501'900.- au taux de CHF 499'200.-.

19) Le 3 juillet 2012, l'AFC-GE a informé le recourant de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôts pour l'année 2004 : « nous faisons en effet suite à l'arrêt du Tribunal administratif du 16 novembre 2010 (ATA/799/2010) selon lequel vos trois cent septante-sept options de D_____ ne sont pas imposables à l'octroi en 2002. Dès lors, le montant de CHF 116'870.- réalisé en 2004 est imposable ».

20) Par courrier du 24 juillet 2012 à l'AFC-GE, les contribuables se sont opposés à la procédure de rappel d'impôts. Leurs taxations ICC et IFD 2004 étaient entrées en force après avoir été rectifiées par l'administration. Un rappel d'impôts était exclu.

21) Par courrier du 19 septembre 2012, l'AFC-GE a informé les contribuables que la procédure de rappel d'impôts concernant l'année fiscale 2004 était terminée et a transmis les bordereaux y relatifs.

Le montant de CHF 116'870.- avait été ajouté au revenu imposable. L'ICC 2004 se montait à CHF 195'606.15 sur la base d'un revenu imposable de CHF 675'446.- au taux de CHF 678'199.- et d'une fortune nulle. L'IFD 2004 s'élevait à CHF 78'940.60 sur la base d'un revenu imposable de CHF 696'500.- au taux de CHF 709'800.-.

22) Le 11 octobre 2012, les contribuables ont élevé réclamation contre les bordereaux de rappel d'impôts 2004.

23) Par courrier du 28 novembre 2012, les contribuables ont fait une offre transactionnelle à l'AFC-GE : l'arrêt des procédures contre un accord stipulant le calcul d'impôt sur l'indemnité de CHF 116'870.-, mais ne comportant aucun intérêt de retard et aucuns frais. Le montant de CHF 51'411.-, différence due

compte tenu de l'ajout des CHF 116'870.- aux revenus des contribuables en 2004, serait ainsi versé pour solde de tout compte.

24) Par décision sur réclamation du 19 décembre 2012, l'AFC-GE a maintenu les décisions litigieuses.

La décision du Tribunal administratif du 16 novembre 2010 était un fait nouveau. Laisser en attente la taxation 2004 aurait été disproportionné au vu du revenu imposable total de 2004. Les contribuables s'étaient laissés imposer en 2004 sans le revenu lié à l'exercice des options et sans verser le moindre montant d'impôts y relatif. Même si le problème de l'imposition des options avait été soulevé à plusieurs reprises dans le cadre des taxations des contribuables, la déclaration 2004 ne mentionnait nulle part qu'il s'agissait d'un revenu. La reprise en tant que telle n'était pas contestée par les contribuables.

25) Le 16 janvier 2013, les contribuables ont interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI).

Le 31 mai 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

26) Par jugement du 14 avril 2014, le TAPI a rejeté le recours.

L'arrêt du Tribunal administratif du 16 novembre 2010 ne constituait pas un fait nouveau justifiant le rappel d'impôts. Les juges du Tribunal administratif avaient considéré que l'AFC-GE avait appliqué le droit de manière erronée et non pas que les faits avaient été établis de façon inexacte.

Les recourants ne contestaient pas le principe de l'imposition des options. Ils avaient d'ailleurs porté leur revenu de CHF 116'870.- dans leur déclaration fiscale 2004. Dans l'attente du résultat de la procédure concernant l'année fiscale 2002, ils devaient s'attendre à ce que ce revenu découlant du rachat par la banque des options soit imposé soit en 2002, soit en 2004. L'arrêt du Tribunal administratif impliquait que, si les options ne pouvaient pas être imposées lors de leur attribution en 2002, elles le seraient au jour de leur réalisation, soit en 2004. Il serait choquant que ce revenu échappe à l'impôt, alors que les recourants ne pouvaient de bonne foi ignorer que ces options seraient imposables en 2004, le principe et les modalités de l'imposition ayant été fixés par l'arrêt du 16 novembre 2010. Les bordereaux de rappel d'impôts étaient dès lors confirmés, bien que les conditions du rappel d'impôt ne soient pas satisfaites.

27) Le 30 mai 2014, les contribuables ont interjeté recours devant la chambre administrative. Ils ont conclu à ce que la chambre de céans dise que tout rappel d'impôts était exclu et que les bordereaux de rappel d'impôts ICC-IFD 2004 étaient erronés, et partant, nuls et non avenus. Un émolument devait leur être alloué au titre de dépens.

Dans son état de fait, l'AFC-GE n'avait pas fait état de leurs démarches et de leurs propositions, à savoir que, parallèlement au dépôt de la réclamation du 11 octobre 2012, ceux-ci avaient donné leur aval pour un accord transactionnel. Ils avaient sollicité un entretien avec l'AFC-GE et avaient proposé à l'administration de payer à bien plaire les impôts qu'ils n'avaient jamais contesté devoir et pour lesquels ils n'avaient jamais reçu de bordereau conforme au droit. L'AFC-GE n'avait pas daigné répondre à la proposition et s'était contentée d'adresser sa décision de maintien des reprises.

Dès lors que les conditions de l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôts n'étaient pas remplies, il s'en suivait ipso facto que les bordereaux de rappel ne disposant pas de bases légales étaient erronés et, partant, nuls et non avenus. La question de la bonne foi pouvait être soulevée en relation avec le paiement éventuel des impôts, mais ne pouvait guérir le défaut de l'absence des conditions permettant d'ouvrir une procédure de rappel d'impôts, telle que relevée par le TAPI. Celui-ci aurait dû prononcer l'annulation des bordereaux de rappel pour défaut de bases légales et réserver l'ouverture d'une demande de révision, le cas échéant, sur la base de l'art. 55 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) et de l'art. 147 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

Les bordereaux de rappel les punissaient en maintenant, outre les impôts dus sur l'indemnité, les frais et intérêts, alors qu'il n'en serait pas de même avec l'ouverture d'une procédure de révision. Ils n'avaient jamais agi contrairement aux règles de la bonne foi, au contraire de l'administration qui s'était ingéniée à les contraindre à recourir à des procédures judiciaires longues et coûteuses pour faire réparer les erreurs de l'AFC-GE.

Ils n'avaient eu de cesse de permettre à l'administration de taxer régulièrement l'indemnité de CHF 116'870.- perçue. Ils avaient déposé une réclamation en indiquant que cette indemnité devait être taxée à l'exercice, soit au 13 décembre 2004. Ils avaient indiqué formellement dans leur déclaration fiscale 2004 et nonobstant le fait que l'AFC-GE avait déjà taxé ces options dans le cadre de la taxation 2002, sous « observations », avoir bénéficié d'un rachat de leurs options et avaient mis la référence à la taxation GE 2002 et à la réclamation y relative du 19 août 2005. Ils avaient fait en sorte que la taxation 2004 n'entre pas en force en déposant une réclamation qui rappelait notamment la procédure relative aux taxations 2002. Enfin, spontanément, après que l'AFC-GE avait laissé entrer en force la taxation 2004 et perdu la procédure 2002, et tout en sachant que l'AFC-GE n'était pas fondée à procéder à un rappel d'impôts, ils avaient pris langue avec l'AFC-GE afin de lui réitérer leur position d'acquitter les impôts dus et malencontreusement jamais taxés régulièrement par l'AFC-GE. À aucun moment, ladite administration n'avait donné suite à leurs diverses propositions.

L'AFC-GE était de mauvaise foi. Elle aurait pu geler la taxation 2004 dans l'attente du dénouement de celle de 2002, ce qu'elle n'avait pas fait. Elle aurait pu surseoir à décider sur leur réclamation à l'encontre de leur taxation 2004, ce qu'elle n'avait pas fait non plus. Ils n'avaient jamais tenu grief à l'AFC-GE de ce qu'elle ne respectait pas le délai de soixante jours pour répondre à leur réclamation 2004, déposée le 25 janvier 2006, alors que la décision sur réclamation ne leur avait été communiquée que six mois après. Enfin, l'AFC-GE n'avait même pas daigné répondre à leur confirmation épistolaire de payer leurs impôts. Ils n'avaient jamais cherché à se soustraire à leurs obligations fiscales. Ils avaient œuvré pendant plus de dix ans afin que l'AFC-GE les taxe conformément à la loi. Ils s'opposaient cependant à faire l'objet d'un rappel d'impôts qui sonnait comme une sanction alors qu'ils avaient agi de façon exemplaire face aux errements répétés de l'AFC-GE. Ils confirmaient leur accord de s'acquitter, dans le cadre d'une demande de révision, éventuellement diligentée par l'AFC-GE, de la somme proposée en novembre 2012.

Ayant fait « tout juste » et le TAPI ayant confirmé l'inanité d'une possibilité de rappel d'impôts, il appartenait à la partie intimée qui succombait de supporter la totalité des frais de tribunaux et à être condamnée à une importante indemnité de procédure, au regard du caractère répétitif de la témérité de l'AFC-GE.

28) Par réponse du 31 juillet 2014, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Concernant la critique du mandataire des recourants qui lui reprochait de ne pas avoir répondu à son offre transactionnelle du 28 novembre 2012, celui-ci avait été reçu par les deux contrôleurs en charge du dossier. Ces derniers avaient ensuite soumis la proposition à leur direction qui l'avait effectivement refusée dans la mesure où cette « offre transactionnelle » ne lui apparaissait pas conforme au principe de la légalité, ainsi qu'à celui de l'égalité de traitement entre les contribuables. Il était vrai que ce refus n'avait pas été formalisé par écrit, mais un des contrôleurs avait cependant indiqué, lors d'un entretien téléphonique avec le mandataire, que sa proposition n'était pas acceptée et qu'elle lui notifierait en conséquence les décisions de maintien des taxations, ce qui avait été fait le 19 décembre 2012.

Elle se ralliait aux considérants du jugement du TAPI. Même s'il en devait estimer stricto sensu que les conditions formelles du rappel d'impôts n'étaient pas formellement réalisées, selon une interprétation littérale des art. 151 LIFD et 50 LPFisc, il serait néanmoins parfaitement choquant et constitutif d'un abus de droit, et donc contraire à l'esprit de la loi, que le revenu litigieux de CHF 116'870.- concernant les options de collaborateurs échappe à toute imposition, autant en 2002 qu'en 2004, ce que même les recourants reconnaissaient dans leurs différents courriers, dans la mesure où ils indiquaient que seule la perception d'intérêts de retard était entièrement contestée. En ce qui concernait les taxations entrées en force, les seuls moyens de les rectifier

ultérieurement étaient la procédure de révision ou la procédure en rappel d'impôts. La première servait à modifier en faveur du contribuable une décision ou un prononcé entré en force, alors que le rappel d'impôts constituait le pendant en faveur du fisc. Celui-ci ne nécessitait pas une faute du contribuable, mais supposait qu'une taxation n'avait, à tort, pas été établie ou était restée incomplète, de sorte que la collectivité publique avait subi une perte fiscale. Contrairement à ce qu'indiquaient les contribuables dans leur recours, le rappel d'impôts n'avait, en tant que tel, aucune connotation négative, surtout dans le présent dossier où il n'avait bien évidemment jamais été accompagné d'une procédure pénale en soustraction d'impôts. S'il était vrai que la procédure de rappel d'impôts entraînait la perception d'intérêts financiers en faveur du fisc, alors que les dispositions relatives à la révision ne prévoyaient aucune disposition similaire, ceci était explicable compte tenu du fait que la révision ne pouvait intervenir en principe qu'en faveur du contribuable. Cependant, dans les cas où la révision d'une taxation était admise en faveur du contribuable, des intérêts en sa faveur lui étaient aussi versés dans l'hypothèse où il aurait préalablement versé un montant d'impôts trop élevé.

Elle avait, en quelque sorte, été contrainte d'ouvrir la procédure en rappel d'impôts pour l'année 2004 en raison de la précédente action des contribuables. En 2004, elle n'avait aucune raison d'imposer le revenu litigieux, puisque celui-ci avait été imposé à l'octroi dans la taxation 2002.

Le TAPI avait fait une juste application de la jurisprudence du Tribunal fédéral selon laquelle, même en l'absence d'une base légale expresse, le principe d'un rappel ou d'une révision au détriment du contribuable peut exceptionnellement être admis. Le rappel d'impôts effectué sur 2004 avait été provoqué « par le contribuable » et était la conséquence logique et inévitable de son précédent recours interjeté en rapport avec l'année 2002. L'administration avait agi en 2004 conformément à sa pratique de l'époque. Elle pouvait légitimement présumer qu'un contribuable de bonne foi, qui contestait précisément l'imposition de revenu en 2002 en invoquant le fait qu'il n'avait été réalisé qu'en 2004, ne viendrait pas, par la suite, contester la prise en compte de ce même revenu dans la taxation 2004 dans le cas où il obtiendrait finalement gain de cause sur ses conclusions concernant 2002.

Dans le contexte de l'époque, il aurait été déraisonnable, voire impossible pour elle de suspendre la réclamation des contribuables concernant l'année 2004 pendant plus de cinq ans, ce qui aurait entraîné un risque de prescription du droit de taxer, étant rappelé que la décision définitive du Tribunal administratif concernant la taxation de la période fiscale 2002 n'était intervenue que le 16 novembre 2010.

Les contribuables ne s'opposaient pas au versement du montant du supplément d'impôts litigieux, mais contestaient en fait exclusivement la

perception d'intérêts de retard. Celle-ci aurait pu être évitée si les contribuables avaient versé, pour la période litigieuse, un ou des acomptes supplémentaires correspondant au montant du supplément de l'impôt 2004 qu'ils indiquent n'avoir jamais voulu contester. Dans la mesure où les contribuables étaient convaincus que les instances judiciaires leur donneraient finalement raison sur leur précédent recours concernant l'imposition des options en cause dans la période 2002, ils ne pouvaient ignorer que la taxation 2004, qui leur avait déjà été notifiée en 2006, était insuffisante. Ils pouvaient et devaient donc s'attendre à ce qu'un supplément d'impôts leur soit ultérieurement notifié s'agissant de la période 2004, toujours dans l'hypothèse où ils finiraient par obtenir gain de cause sur la période 2002. Rien ne les aurait donc empêchés de verser en temps utiles des acomptes correspondant à l'impôt supplémentaire dû pour 2004, selon leurs propres calculs. Ils auraient ainsi évité de devoir payer ultérieurement un supplément d'impôts avec des intérêts en faveur du fisc. Dans le cas inverse, s'ils avaient dû trop payer, à ce titre, l'administration leur aurait d'ailleurs remboursé le trop-perçu avec des intérêts en leur faveur. Il n'y avait dès lors aucune raison de renoncer aux intérêts de retard dès lors que ceux-ci étaient dus de par la loi et qu'il ne s'agissait pas d'une conséquence totalement imprévisible et impossible à éviter pour les contribuables. À ce jour, elle ne pouvait que constater que les contribuables, malgré leurs affirmations répétées, n'avaient toujours pas fait un seul versement concernant le montant non contesté du supplément d'impôts 2004, alors que rien ne les empêchait de s'acquitter des quelque 37'224.- de différence en ICC et CHF 13'687.- en IFD, à l'exclusion des intérêts et autres frais qu'ils pouvaient continuer à contester.

29) Par courrier du 4 août 2014, la chambre administrative a informé les parties de ce que l'instruction de la cause semblait terminée. Un délai était accordé aux recourants pour formuler toute requête complémentaire.

30) Les recourants ne s'étant pas manifestés dans le délai précité, la cause a été 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) Le litige concerne le rappel d'impôts sur le revenu des recourants dans le cadre de l'IFD et de l'ICC 2004.

3) En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause (arrêts du tribunal

fédéral 2C_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.1 in RDAF 2013 II 197 ; 2A.209/2005 du 3 novembre 2005 consid. 3.2 in RtiD 2006 I 471).

Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêts du Tribunal fédéral 2C_620/2012 précité ; 2P.411/1998 du 31 janvier 2000 consid. 10a et 10d/aa).

4) Au niveau du droit fédéral, la LIFD est entrée en vigueur le 1er janvier 1995. Elle est par conséquent applicable à la présente procédure en tant qu'elle porte sur l'IFD 2004.

Aux termes de l'art. 72 al. 1de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), les cantons devaient adapter leur législation à la loi sur l'harmonisation fiscale dans les huit ans qui suivaient l'entrée en vigueur de cette loi, soit jusqu'au 1er janvier 2001, étant donné que la LHID est entrée en vigueur le 1er janvier 1993. Le canton de Genève a adapté sa législation avec effet au 1er janvier 2001.

La loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) est applicable à l'ICC 2004.

5) Ces trois législations prévoient des conditions similaires pour le rappel d'impôts. Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel d'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 151 al. 1 LIFD, art. 53 al. 1 1ère phr. LHID, art. 59 al. 1 LPFisc).

L'art. 151 al. 2 LIFD précise aussi que, lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu, sa fortune et son bénéfice net, qu'il a déterminé son capital propre de façon adéquate et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, tout rappel d'impôt est exclu, même si l'évaluation était insuffisante. L'art. 59 al. 2 LPFisc contient une règle similaire à cette dernière, tandis que l'art. 53 al. 1 2ème phr. LHID dispose qu'un rappel d'impôt est exclu lorsqu'il n'y a que sous-évaluation des éléments imposables.

6) Le rappel d'impôt est le pendant, en faveur du fisc, de la procédure de révision (message du Conseil fédéral sur l'harmonisation fiscale, p. 144). Le rappel d'impôt constitue la perception après coup d'impôts qui n'ont, à tort, pas été perçus dans le cadre de la procédure de taxation (ATF 121 II 257 consid. 4b p. 265 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3 ; ATA/167/2012 du 27 mars 2012 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 486 ss n. 7 ss ; Hugo CASANOVA in Danielle YERSIN/Yves NOËL

(éd.), Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 151 n. 1 ss). L'entrée en vigueur de la LIFD et de la LHID a désormais clairement consacré cette conception, en ouvrant le rappel d'impôt, sans que le contribuable concerné ait nécessairement commis de faute (art. 151 LIFD ; art. 53 LHID). Le rappel d'impôt est une procédure purement fiscale qui ne constitue pas une accusation en matière pénale au sens de l'art. 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101) (ATF 121 II 257, Xavier OBERSON, op. cit. p. 560 n. 7).

Il n'est soumis qu'à des conditions objectives : il suppose qu'une taxation n'a pas été établie ou est restée incomplète à tort, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale (Hugo CASANOVA, 2008, op. cit., ad art. 151 n. 5 s.).

Comme autre condition, doit exister un motif de rappel qui réside dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 précité ; Hugo CASANOVA, Le rappel d'impôt, RDAF 1999 II, p. 11). Le droit au rappel d'impôt, que ce soit en vertu de l'art. 151 al. 1 LIFD ou de l'art. 53 al. 1 LHID, existe dès que l'autorité fiscale découvre des faits ou des moyens de preuve inconnus d'elle à la date où elle avait taxé le contribuable de manière définitive. Ce dernier est garant de ses déclarations, sur lesquelles l'autorité de taxation est en droit en principe de se fonder sans les vérifier et d'en présumer l'exactitude. C'est seulement lorsqu'il peut être reproché à l'autorité de taxation une éventuelle négligence grave dans le traitement du dossier, lorsqu'elle aurait dû se rendre compte d'un élément de fait essentiel à la lecture des indications contenues dans la déclaration ou des pièces, ou lorsqu'elle n'a pas procédé immédiatement aux investigations nécessaires alors que des éléments de fait importants ressortaient de manière évidente du dossier qu'elle perd son droit au rappel d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 précité ; Hugo CASANOVA, 1999, op.cit., p. 11 ; Hugo CASANOVA, 2008, op. cit., n. 8 ss ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012).

Il n'est pas nécessaire que le contribuable ait commis une faute (arrêts du Tribunal fédéral 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3 ; 2A.300/2006 du 27 février 2007 consid. 3.3 et les références citées in RF 62/2007 p. 369). Le contribuable doit, pour sa part, remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD) et y joindre les annexes, notamment l'état complet des dettes (art. 125 al. 1 let. c LIFD ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_835/2012 du 1er avril 2013 consid. 7.2.3). Lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêt du Tribunal fédéral

2C_879/2008 du 20 avril 2009 consid. 5.1 et les arrêts cités in RDAF 2009 II 386).

Un rappel d'impôts peut se justifier parce que le contribuable a invoqué des éléments contradictoires dans deux procédures différentes (RF 2006, 312 cité par Hugo CASANOVA, 2008, op. cit, n. 12).

7) Découlant directement de l'art. 9 de la Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (ATF 137 II 182 consid. 3.6.2 ; ATF 137 I 69 consid. 2.5.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_151/2012 du 5 juillet 2012 consid. 4.2.1 et 2C_1023/2011du 10 mai 2012 consid. 5 ; ATA/554/2014 du 17 juillet 2014 ; ATA/147/2012 du 20 mars 2012).

Parallèlement à la protection de la confiance, le principe de la bonne foi interdit à chacun d'abuser de ses droits. Compris dans cette perspective, le principe de la bonne foi impose aux justiciables et aux parties à une procédure l'obligation d'exercer leurs droits dans un esprit de loyauté. L'interdiction de l'abus de droit représente un correctif qui intervient dans l'exercice des droits (ATF 129 II 361 consid. 7.1 ; ATA/622/2014 du 12 août 2014 ; Andreas AUER/Giorgio MALINVERNI/Michel HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. 2, 3ème éd., 2013, p. 551 n. 1183). L'abus de droit consiste à utiliser une institution juridique à des fins étrangères au but même de la disposition légale qui la consacre, de telle sorte que l'écart entre le droit exercé et l'intérêt qu'il est censé protéger s'avère manifeste (Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, p. 198 n. 583 ; Andreas AUER/Giorgio MALINVERNI/Michel HOTTELIER, op. cit., p. 551 n. 1184). L'interdiction de l'abus de droit vaut, en droit administratif, pour les administrés et l'administration (Thierry TANQUEREL, op. cit., p. 198 n. 584).

8) En l'espèce, le TAPI a considéré que les conditions du rappel d'impôt n'étaient pas remplies mais a confirmé les décisions sur réclamation litigieuse en application du principe de la bonne foi.

La question du rappel d'impôt souffrira de rester ouverte compte tenu des particularités du présent dossier et du fait que la solution retenue par le TAPI en application du principe de la bonne foi est fondée.

Les contribuables ont en effet estimé, dès la taxation 2002, que les options ne devaient être imposées qu'au moment de leur exercice. En remplissant leur déclaration 2004, les contribuables savaient que la taxation sur les sommes concernées devait ainsi intervenir soit en 2002 selon l'issue de la procédure judiciaire, soit au plus tard en 2004. Les recourants ne le contestent d'ailleurs pas.

À aucun moment les recourants ne pouvaient, de bonne foi, imaginer ne pas être taxés sur lesdits revenus. Seule l'année de taxation faisait l'objet de la procédure judiciaire. En élevant réclamation en 2004, ils ont cependant remis en cause non seulement l'année de taxation, en faisant mention de la réclamation 2002 en cours, mais le principe même de ladite taxation. Même à considérer que l'AFC-GE aurait probablement dû suspendre les procédures 2004 dans l'attente de l'issue des procédures 2002, les contribuables se sont satisfaits du résultat, valant jusqu'à l'ouverture de la procédure de rappel d'impôts, de n'être finalement taxés ni en 2002, ni en 2004. Leur correspondance du 24 juillet 2012, par laquelle ils contestent l'ouverture de la procédure de rappel d'impôts est à ce titre éloquente. Or, les contribuables, contrairement aux affirmations faites lors de la taxation 2002, ne se sont jamais acquitté des impôts dus, selon eux, à l'exercice du droit d'option, notamment pas en même temps que leurs impôts 2004, alors qu'ils auraient pu verser la somme qu'eux-mêmes estimaient devoir à ce titre. Ils ont ainsi conservé par devers eux des avoirs générant, depuis 2004, des intérêts en leur faveur alors que lesdites sommes auraient dus profiter à la collectivité publique. En application du principe de la bonne foi, la reprise d'impôts concernée, et les intérêts de retard, sont dus à l'intimée.

9) Les recourants tiennent grief à l'intimée de ne pas avoir appliqué les dispositions sur la révision, qui leur permettraient d'éviter de devoir des intérêts.

a. Conformément à l'art. 51 LHID, l'art. 55 LPFisc, dont la teneur est identique, prévoit qu'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 procédure de révision au sens des art. 51 LHID et 55 LPFisc vise à corriger des erreurs procédurales ou de fait, non pas à prendre en considération un autre point de vue juridique qui se serait développé dans l'intervalle. Par conséquent, une nouvelle appréciation juridique de l'état de fait, une nouvelle jurisprudence ou la modification d'une jurisprudence existante ne constituent pas des cas de révision (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1066/2013 du 27 mai 2014 consid. 3.3 ; 2A.710/2006 du 23 mai 2007 consid. 3.2 et les arrêts cités).

b. En l'espèce, les recourants soutiennent que l'intimée n'était pas habilitée à ouvrir une procédure de rappel et qu'elle aurait dû agir par la voie de la révision. Cependant, l'arrêt du Tribunal administratif du 16 novembre 2010 ne constituait pas un motif de révision. De surcroît, la procédure de l'art. 147 LIFD ne s'appliquait pas, n'étant pas en faveur du contribuable au sens de cette disposition (arrêt du Tribunal fédéral 2C_911/2013 du 26 août 2014).

10) Dans ces circonstances, les décisions litigieuses de l'AFC-GE quant à l'ICC et l'IFD 2004 sont conformes au droit. Le recours est rejeté.

11) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 30 mai 2014 par Madame A_____ et Monsieur B_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 14 avril 2014 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Madame A_____ et Monsieur B_____, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1'000.- ;

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 ;

communique le présent arrêt à Me Michel Lambelet, avocat des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérales des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, M. Thélin, Mme Payot Zen-Ruffinen, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste : le président siégeant :

F. Scheffre J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :