RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

**A/2717/2006-FIN** **ATA/599/2006**

# ARRÊT

# DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

# du 14 novembre 2006

dans la cause

**Monsieur M_____**
représenté par Me Damien Bonvallat, avocat

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPOTS**

**et**

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

## EN FAIT

1. Monsieur M_____ est assujetti de façon illimitée dans le canton de Vaud où il a son domicile depuis plusieurs dizaine d'années. Il était par ailleurs également contribuable dans le canton de Genève, en raison d'un rattachement limité, du fait qu'il était autrefois propriétaire d'immeubles dans ce canton.

2. Le 28 août 1998, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a notifié à M. M_____ un bordereau rectificatif pour la période fiscale 1992, à la suite duquel un rappel de paiement lui a été notifié, le 14 décembre 1998.

   Après versement de douze acomptes de CHF 10'000.-, en 1999, le solde de l'impôt dû pour l'année 1992 s'élevait à CHF 358'3888,55.

3. Le 16 mars 1999, à l'initiative de l'administration vaudoise, les revenus de M. M_____ ont fait l'objet d'une procédure de contrôle pour soustraction d'impôt de la part de la division d'enquêtes fiscales spéciales (DEFS) de l'administration fédérale des contributions, remontant jusqu'aux années de calcul 1991-1992.

   Cette enquête portait notamment sur l'existence éventuelle de comptes non déclarés et des opérations de devises effectuées par le contribuable qui avait demandé à être considéré comme un professionnel du commerce de valeurs mobilières. Elle s'est achevée le 29 janvier 2003, par un rapport de la DEFS dans lequel cette dernière retenait que l'activité déployée par M. M_____ dépassait largement le cadre de la simple administration de la fortune privée et présentait un caractère commercial. S'agissant des pertes et gains réalisés en 1991-1992, elle proposait qu'ils ne soient pas pris en considération, le contribuable ne les ayant pas ou que tardivement invoqués.

4. M. M_____ a fait part de ses observations au rapport de la DEFS le 28 février 2003. Il n'était pas correct de refuser la prise en compte des pertes réalisées, notamment en 1991-1992, raison pour laquelle il sollicitait la révision de ses taxations.

5. Le 3 décembre 2003, le contribuable n'ayant donné aucune suite à la sommation que lui avait adressée l'AFC, le 29 juin 2000, pour le règlement du solde de l'impôt 1992 dû, cette dernière lui a notifié un commandement de payer en CHF 357'678,90, plus CHF 64'642,85 correspondant aux intérêts moratoires, lequel a été frappé d'opposition.

6. Par courrier du 15 décembre 2003, M. M_____ a prié l'AFC de réviser sa taxation 1992.

Suite au contrôle de la DEFS, il avait laissé en suspens sa situation fiscale de 1992 à 2000. Or, le rapport établi par celle-ci, faisait état d'importantes pertes lors des exercices 1991 et 1992 lesquelles auraient dû amener l'AFC à opérer spontanément une révision de sa situation.

Enfin, il sollicitait la suspension de la procédure de recouvrement.

7. Par décision du 21 mai 2004, l'AFC a rejeté la demande de révision pour cause de tardiveté.

Le rapport d'enquête de la DEFS du 29 janvier 2003 avait été confirmé le 19 mars 2003, suite aux observations de M. M_____. Il était dès lors incontestable qu'à partir de cette dernière date, celui-ci connaissait le motif de révision de manière suffisante pour pouvoir l'invoquer dans le délai de nonante jours.

8. M. M_____ a élevé réclamation contre ladite décision en date du 23 juin 2004 au motif que l'AFC aurait dû ouvrir spontanément une procédure de révision suite au rapport de la DEFS.

Par ailleurs, ce n'était qu'en décembre 2003, lorsque l'administration cantonale vaudoise avait pour la première fois pris langue avec lui, qu'il avait eu connaissance de tous les éléments pouvant fonder sa requête.

La taxation 1992, voire les taxations ultérieures, devait par conséquent être révisée.

9. Par décision sur réclamation du 18 mars 2005, l'AFC a maintenu la taxation litigieuse.

10. Le 19 juin 2006, sur recours de M. M_____, la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) a entièrement débouté ce dernier.

Le bordereau litigieux, relatif à l'année fiscale 1992 étant entré en force de chose décidée, seule pouvait entrer en ligne de compte la révision. Certes, à teneur de l'article 55 de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), une décision ou un prononcé entré en force pouvait être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, notamment lorsque des faits importants ou des preuves concluantes étaient découverts. L'exigence selon laquelle les autorités fiscales devaient examiner d'office l'état de fait était cependant limitée par ce qui apparaissait raisonnable compte tenu des circonstances. Enfin, il ressortait du texte clair de cette disposition que l'autorité n'était pas tenue de réviser mais pouvait le faire.

Pour le surplus, la communication des autorités fiscales vaudoises ne saurait permettre de justifier la révision du bordereau genevois dès lors qu'elle ne concernait que les années fiscales 1995 à 2000.

11. Le 24 juillet 2006, M. M_____ a recouru à l'encontre de cette décision, qui lui a été notifiée le 29 juin 2006. Il conclut à son annulation ainsi qu'à pouvoir compléter son recours, ce qu'il a fait le 30 août 2006.

Certes, les lourdes pertes subies en 1991 et 1992 ressortaient du rapport de la DEFS daté du 29 janvier 2003, lequel avait été adressé dans le courant du mois de mars aux autorités cantonales vaudoises et genevoises.

Toutefois, en l'espèce c'était le fait qu'il ait été reconnu comme commerçant professionnel de valeurs mobilières et non les pertes en elles-mêmes qui justifiait la révision. Or ce n'était qu'en décembre 2003, lorsque l'administration fiscale vaudoise lui avait fait part de ses intentions qu'il avait été certain que ce motif de révision était établi. En déposant sa demande de révision le 15 décembre 2003, soit moins de nonante jours après avoir eu connaissance du motif de révision précité, il avait donc agi en temps utile.

De toute façon, il appartenait à l'AFC de procéder d'office à cette révision, puisqu'il existait à son égard un véritable devoir de revoir la taxation, lorsqu'elle avait connaissance d'un cas le justifiant.

Enfin, son professionnalisme en matière de devises devait être reconnu dès 1991, quand bien même, dans son rapport, la DEFS se rapportait à des périodes fiscales postérieures.

12. L'AFC a fait part de ses observations au recours le 26 septembre 2006.

A tout le moins à partir du courrier de la DEFS du 19 mars 2003, confirmant son rapport du 29 janvier 2003, M. M_____ connaissait le motif de révision de façon suffisamment sûre pour pouvoir l'invoquer. Il avait d'ailleurs sollicité, dans ses observations du 28 février 2003 au dit rapport, la révision de ses taxations fédérales et cantonales vaudoises.

Cela étant, si par impossible la tardiveté de sa demande en révision devait être niée, il n'en demeurerait pas moins que les conditions n'en seraient pas remplies. En effet, la révision était expressément exclue lorsque l'auteur de la demande faisait valoir des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir en procédure ordinaire. Or, en l'espèce, non seulement le rapport de la DEFS était un fait postérieur à la notification du bordereau litigieux mais encore, il était pour le moins improbable que M. M_____ ait subitement découvert qu'il était un professionnel du commerce de valeurs mobilières.

13. Sur quoi la cause a été gardée à juger.

## EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 53 al. 1 LPFisc ; art. 57 à 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, applicables par renvoi de l'art. 53 al. 4 LPFisc).

2. Le 1er janvier 2002, est entrée en vigueur la LPFisc qui règle à ses articles 53 et suivants la procédure par devant le Tribunal administratif. L'article 86 de cette loi précise que les règles de procédure qu'elle énonce s'appliquent aux causes qui sont encore pendantes au moment de son entrée en vigueur. La disposition concrétise le principe qui prévaut plus généralement en procédure selon lequel, sauf règle expresse contraire, les nouvelles règles s'appliquent à l'ensemble des affaires en cours, que les faits établis soient postérieurs ou antérieurs à la nouvelle loi. Celle-ci est ainsi applicable au cas d'espèce (Arrêt du Tribunal fédéral 2P/411/1998 et 2A/568/1998 du 31 janvier 2000, consid. 10a ; ATA/736/2003 du 7 octobre 2003).

3. a. Selon l'article 55 alinéa 1 LPFisc, une décision entrée en force peut être révisée en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (art. 55 al. 1 let. c LPFisc), 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 (art. 55 al. 1 let. b LPFisc) ou, enfin, lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision (art. 55 al. 1 let. c LPFisc). 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). 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 suivant la notification de la décision (art. 56 LPFisc).

   b. Il n'est pas contesté que le bordereau rectificatif du 28 août 1998, relatif à l'année fiscale 1992 étant en force, seul pouvait entrer en matière un réexamen de la taxation, dans le cadre d'une demande de révision.

   En l'espèce, les faits allégués par le recourant, susceptibles de fonder une telle révision - à savoir l'existence d'importantes pertes survenues dans le cadre de son activité de professionnel du commerce de valeurs mobilières -, doivent être considérés comme connus de celui-ci dès réception du rapport de la DEFS le 29 janvier 2003, soit au plus tard le 19 mars 2003, date à laquelle, après qu'il ait fait part de ses observations et formellement contesté le refus de la DEFS de prendre en compte les pertes subies en 1991 et 1992 alors même que son activité

de professionnel de valeurs mobilières était dûment constatée, la position de l'administration fédérale lui a été expressément confirmée.

Il appartenait ainsi au recourant d'agir auprès de l'AFC dans les nonante jours dès ce moment-là, pour faire valoir ses droits éventuels à une révision, ce qu'il a d'ailleurs fait, dans le délai, pour ses taxations fédérales, cantonales et communales vaudoises. A cet égard, l'argument du recourant, qui estime que la demande en révision de sa taxation genevoise ne pouvait être déposée qu'après connaissance complète des faits relevant de la procédure vaudoise, doit être rejeté, l'issue de cette procédure n'étant pas propre à modifier les éléments mis en évidence dans le rapport de la DEFS. De surcroît, comme le relève à juste titre l'AFC, il est plus qu'improbable que le contribuable ait "subitement" découvert qu'il était un professionnel du commerce de valeurs mobilières.

Déposée bien au-delà du délai de nonante jours, la demande en révision du 15 décembre 2003 était ainsi tardive et le recours sera rejeté.

4. Enfin, l'argument du recourant selon lequel l'AFC aurait dû réviser d'office le bordereau litigieux tombe à faux.

Non seulement, il n'appartient pas à l'administration de pallier les manquements du recourant lorsque celui-ci, bien qu'ayant connaissance de faits pouvant justifier une révision, ne les invoque pas dans les délais, mais encore, il ressort du texte clair de l'article 55 LPFisc, qu'une décision ou un prononcé entré en force peut - et non doit - être révisé d'office en faveur du contribuable lorsqu'elle découvre de tels faits. A cet égard, l'exigence selon laquelle les autorités fiscales doivent examiner d'office l'état de fait est limitée par ce qui apparaît raisonnable compte tenu des circonstances. On admet en particulier que l'administration supporte le fardeau de la preuve de démontrer l'existence d'éléments imposables, tandis qu'il incombe au contribuable de justifier les faits qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2ème édition, n° 9 p. 431).

5. Entièrement mal fondé, le recours sera rejeté.

Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant qui succombe (art. 87 LPA). Vue l'issue du litige, il ne lui sera pas alloué d'indemnité.

* * * * *

**PAR CES MOTIFS**

**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 24 juillet 2006 par Monsieur M_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 19 juin 2006 ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 1'500.- ;

communique le présent arrêt à Me Damien Bonvallat, avocat du recourant ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : Mme Bovy, présidente M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

| la greffière-juriste adj. : | la vice-présidente : |
|---|---|
| M. Tonossi | L. Bovy |

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :