

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4035/2019-ICCIFD

ATA/1250/2020

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 8 décembre 2020

4^{ème} section

dans la cause

Madame A_____ et Monsieur B_____

représentés par Monsieur Michel Lambelet, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
13 juillet 2020 (JTAPI/595/2020)**

EN FAIT

- 1) Le litige a trait à l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et à l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) de Madame A_____ et Monsieur B_____ pour l'année fiscale 2007.
- 2) Le 27 août 2008, les époux A_____ et B_____ ont déposé leur déclaration fiscale 2007, dans laquelle ils faisaient état d'un revenu de l'activité indépendante de M. B_____ comprenant la moitié du bénéfice net de l'exercice 2007 du Consortium B_____ et C_____ lequel incluait le bénéfice net de l'opération « D_____ », soit CHF 457'437.-.
- 3) Le 26 juillet 2010, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a notifié aux contribuables les bordereaux de taxation ICC et IFD 2007. Les taxations, entrées en force, comprenaient la moitié du bénéfice net de l'opération susmentionnée.
- 4) Le 17 janvier 2019, les époux ont déposé auprès de l'AFC-GE une demande de révision de leur taxation 2007.

Il convenait de modifier leur taxation à la suite de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_855/2018 du 24 octobre 2018 concernant E_____ SA (ci-après : E_____), dont M. B_____ était administrateur et actionnaire, laquelle n'avait déclaré aucun bénéfice en 2006 et 2007.

L'AFC-GE avait ouvert à l'encontre de cette société une procédure de rappel d'impôt portant sur l'année 2006, notifiant le 6 mars 2017 un bordereau et avis de taxation rectificatif ICC et IFD, lequel avait été confirmé successivement par l'AFC-GE le 3 juillet 2017, le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) le 28 mai 2018, la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) le 14 août 2018, puis le Tribunal fédéral le 24 octobre 2018. Or, il découlait de cet arrêt que la totalité du bénéfice de « D_____ » avait été appréhendée par les actionnaires de E_____ via le consortium, en lieu et place de la société elle-même, donnant lieu à un rappel d'impôt de E_____ pour l'année fiscale concernée. Par conséquent, leur taxation devait être révisée, ce qui aboutissait à une réduction d'impôts, utilisable pour couvrir l'imposition de E_____ dans le cadre des bordereaux rectificatifs de la société, entrés en force le 25 octobre 2018.

- 5) Par décision du 18 juin 2019, l'AFC-GE a déclaré la demande de révision irrecevable. L'arrêt du Tribunal fédéral ne représentait pas un fait nouveau. Il était postérieur à la décision dont la révision était demandée. Il ne s'agissait donc pas d'un fait survenu antérieurement à la décision dont la révision était demandée, et

qui serait parvenu ensuite à la connaissance des contribuables. La demande était tardive.

- 6) Le 12 juillet 2019, les contribuables ont recouru contre cette décision auprès du TAPI, concluant principalement à son annulation.
- 7) Le 13 septembre 2019, l'AFC-GE a informé le TAPI qu'elle annulait la décision attaquée, dès lors que celle-ci mentionnait une voie de droit erronée. Le recours devait ainsi être traité comme une réclamation.
- 8) Par jugement du 28 octobre 2019, le recours a été déclaré irrecevable et le dossier renvoyé à l'AFC-GE afin qu'elle traite l'acte du 12 juillet 2019 comme une réclamation.
- 9) Par décision sur réclamation du 3 octobre 2019, l'AFC-GE a refusé d'entrer en matière, considérant la demande de révision irrecevable.

Il n'existait pas de fait nouveau. Les contribuables savaient depuis le 31 décembre 2007 que la totalité du bénéfice avait été appréhendée par les actionnaires et non par la société. Leur demande était tardive. Une erreur de droit ou un changement de jurisprudence ne constituait pas un motif de révision.

- 10) Le 31 octobre 2019, les contribuables ont recouru auprès du TAPI contre cette décision, concluant à sa nullité et à ce qu'il soit constaté que les conditions d'une demande de révision étaient remplies. Il convenait de renvoyer le dossier à l'autorité intimée pour nouvelle décision au fond.

Il existait un fait nouveau, soit le fait que le bénéfice du consortium déclaré et taxé dans leur taxation personnelle 2007 ne devait pas l'être, au profit d'une taxation au sein de la société. Ce fait n'était pas connu le 26 juillet 2010, mais uniquement depuis le 24 octobre 2018, à la suite de l'arrêt du Tribunal fédéral. La demande de révision avait été déposée dans le délai de nonante jours dès la connaissance du fait nouveau.

Un bordereau de cinq pièces était joint à l'appui de leurs allégations.

- 11) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours. L'arrêt du Tribunal fédéral n'était pas un fait nouveau permettant l'ouverture d'une procédure de révision et il concernait la société E_____, soit un tiers à la procédure de révision engagée par les recourants. Par ailleurs, la demande de révision était tardive. Elle aurait dû être déposée au plus tard au moment de la notification du bordereau de rappel d'impôt 2006 auprès de la société, soit le 6 mars 2017, voire au moment du premier jugement du tribunal concernant la société, le 28 mai 2018.
- 12) Dans leur réplique, les contribuables ont insisté sur le fait qu'il existait un fait nouveau dès lors que l'arrêt fédéral conduisait à une double taxation d'un

bénéfice déjà réalisé. L'AFC-GE les avait laissé croire qu'il était exact de taxer ce bénéfice dans le cadre de leur déclaration personnelle au titre de bénéfice d'une activité lucrative indépendante et non pas de l'intégrer dans le bénéfice taxable de E_____, dont le contribuable était actionnaire.

Ils n'avaient appris la double taxation que le 24 octobre 2018. Auparavant, ils étaient toujours dans l'optique que le revirement de l'AFC-GE n'était pas légalement cautionnable. Le délai légal était donc respecté.

13) Dans sa duplique, l'autorité fiscale a persisté dans ses conclusions.

14) Par jugement du 13 juillet 2020, le TAPI a rejeté le recours.

L'AFC-GE avait à bon droit refusé d'entrer en matière sur la demande de révision.

En tant qu'administrateur et actionnaire de la société, le contribuable avait connaissance, dès leur notification, des bordereaux de rappel d'impôts de l'AFC-GE du 6 mars 2017 concernant la société, qui retenaient qu'une prestation appréciable en argent lui avait été octroyée. À cette époque déjà, les époux disposaient ainsi d'éléments propres à solliciter la révision de leur taxation personnelle, puisqu'ils ne pouvaient ignorer que de telles prestations appréciables en argent pourraient avoir des conséquences sur leur patrimoine imposable. La contestation subséquente des bordereaux de rappel d'impôt de la société en question n'y changeait rien, le motif permettant de solliciter la révision de leur propre taxation étant déjà connu. Le délai de nonante jours pour solliciter la révision de leur taxation 2007 était donc dépassé le 24 octobre 2018.

La question de savoir si ce devait être calculé depuis le moment de la notification du bordereau de rappel d'impôt par l'AFC-GE du 6 mars 2017 ou au moment du premier jugement du TAPI concernant la société, le 28 mai 2018, pouvait souffrir de rester indécise, dès lors que la demande de révision, postérieure à ces dates, était tardive.

15) Par acte déposé le 13 août 2020 à la chambre administrative, les époux A_____ et B_____ ont recouru contre ce jugement, dont ils ont demandé l'annulation, concluant à ce que leur demande en révision soit déclarée recevable.

Ce n'était que lorsque la décision de rappel d'impôts de E_____ était entrée en force que les contribuables avaient été en mesure de demander la révision de leur taxation. E_____ n'était pas légitimée à agir en justice dans le litige qui avait opposé le recourant, avec d'autres, à la société F_____ SA sur les honoraires issus du projet « D_____ ». L'AFC-GE aurait d'ailleurs dû réviser d'office la taxation 2007 dès réception de l'arrêt du Tribunal fédéral.

Lorsqu'ils avaient reçu le bordereau de taxation 2007, ils n'avaient pas d'intérêt à le contester, dès lors qu'ils ignoraient que dix ans plus tard, E_____ allait subir un rattrapage d'impôts. Il était arbitraire d'avoir procédé à ce rappel, sans procéder d'office à la révision de la taxation 2007. Faire abstraction de la condition de l'entrée en force des bordereaux de rappels d'impôts au regard des conditions de recevabilité de la demande en révision revenait à nier une exigence juridique claire et était, donc, arbitraire.

- 16) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.
- 17) Sur ce, les parties ont été informées que la cause était 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. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) Est litigieux le refus de l'AFC-GE d'entrer en matière sur la demande en révision fondée sur l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_855/2018.
 - a. Selon l'art. 147 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, notamment lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a) ou 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).

Est nouveau le fait qui était inconnu, mais qui existait déjà au moment de la décision. Les faits en question sont donc des événements antérieurs au prononcé dont la révision est demandée, mais qui ont été découverts par la suite. Les faits et moyens postérieurs à la décision sont donc en principe exclus. S'ils existaient de manière latente dès le début, ils peuvent toutefois justifier une révision en ce qu'ils rétroagissent au jour où la décision a été prise et font apparaître l'appréciation des faits effectuée à cette époque comme inexacte (arrêt du Tribunal fédéral 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.2 et les références citées). Tel est le cas, selon une partie de la doctrine, lorsqu'un revenu, imposé au moment de sa réalisation, est soumis ultérieurement à une obligation de restitution ou à une mesure de confiscation. Ce n'est que si la restitution n'a pas lieu que le revenu reste imposable : un accroissement de fortune ne constitue un revenu imposable

que si son acquéreur peut en disposer définitivement. En revanche, lorsqu'elle est effective, la restitution constitue une circonstance nouvelle qui doit être prise en compte par le fisc au moyen d'une révision au sens des art. 147 ss LIFD, même si elle ne constitue pas une nova improprement dite, mais bien une pure nova : c'est en effet une circonstance qui rétroagit au jour de la décision de taxation en ce qu'elle met en lumière une erreur dans l'appréciation juridique initiale des faits (arrêt du Tribunal fédéral 2C_660/2017 du 30 janvier 2019 consid. 5.1 et les références citées).

Selon la jurisprudence, l'erreur dans l'application du droit ne constitue pas un motif de révision. En particulier, un changement de jurisprudence lié à une nouvelle interprétation légale n'ouvre pas la voie de la révision (arrêts du Tribunal fédéral 2P.198/2003 et 2A.346/2003 du 12 décembre 2003 consid. 3.2).

b. 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). En d'autres termes, selon la jurisprudence, même en présence d'un motif de révision, si le contribuable ou son représentant omet, de manière négligente, de faire valoir celui-ci dans la procédure ordinaire, la révision n'est pas possible. La jurisprudence souligne qu'il faut se montrer strict à cet égard. Le seul facteur décisif est donc celui de savoir si le contribuable aurait déjà pu présenter les motifs de révision dans la procédure ordinaire. Le but de la procédure extraordinaire de révision n'est en effet pas de réparer les omissions évitables du contribuable commises au cours de la procédure ordinaire. Cette limitation importante à la révision s'explique par le caractère subsidiaire de cette voie de droit et par les exigences de la sécurité du droit (arrêt du Tribunal fédéral 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.3 et les références citées).

c. 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. 148 LIFD).

La possibilité pour l'autorité fiscale de procéder d'office à la révision d'une décision ou un prononcé entré en force n'a pas pour effet que le contribuable n'est plus tenu de respecter le délai de l'art. 148 LIFD. Selon la doctrine, l'autorité fiscale doit procéder d'office à la révision d'une décision ou un prononcé entré en force lorsqu'elle découvre un motif de révision par elle-même que le contribuable n'a pas encore découvert ou n'a pas pu découvrir. Il faut éviter que le contribuable qui connaissait ou pouvait connaître le motif de révision ne laisse passer le délai de l'art. 148 LIFD et fasse ensuite grief à l'autorité fiscale de n'avoir pas procédé d'office à la révision d'une manière contraire au principe de la bonne foi ancré à l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_660/2017 du 30 janvier 2019 consid. 6.1 et les références citées).

d. Conformément à l'art. 51 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et à l'art. 55 al. 1 LPFisc, dont la teneur est identique, 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. 51 al. 2 LHID ; art. 55 al. 2 LPFisc). La demande de révision doit être déposée dans les 90 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. 51 al. 3 LHID ; art. 56 LPFisc).

e. Lorsque, comme dans la présente affaire, la disposition de droit fiscal fédéral est semblable à celle du droit harmonisé, il y a lieu, en vue d'une harmonisation verticale, d'interpréter cette dernière de la même manière que celle relative à l'impôt fédéral direct, dont elle reprend la teneur. Selon une jurisprudence constante en relation avec l'impôt fédéral direct, le Tribunal fédéral, dans l'intérêt de la sécurité du droit, refuse de corriger des décisions de taxation entrées en force pour d'autres motifs que ceux énumérés à l'art. 147 al. 1 LIFD. Cette jurisprudence vaut également pour l'art. 51 LHID (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1066/2013 du 27 mai 2014 consid. 3.2 et les références citées).

f. En l'espèce, la demande en révision litigieuse est fondée sur l'arrêt 2C_855/2018 du Tribunal fédéral. Or, d'une part, cet arrêt – qui a tranché la question de savoir si la chambre administrative avait à juste titre déclaré irrecevable pour cause de tardiveté le recours formé par E_____ – s'inscrit dans la procédure ayant porté sur la question de savoir si la société avait accordé à ses associés une prestation appréciable en argent. Dans la procédure précitée, E_____ avait demandé, dans son recours du 31 juillet 2017 au TAPI, la révision des taxations de MM. B_____ et C_____, au motif qu'ils avaient été taxés sur le résultat de l'opération « D_____ ». Le TAPI avait déclaré le recours sur ce point irrecevable, relevant que la société n'avait pas qualité pour demander la révision des taxations des précités.

En sa qualité d'administrateur et actionnaire de E_____, le recourant connaissait donc le motif de révision depuis la notification du bordereau de rappel d'impôts le 6 mars 2017 à E_____. Comme cela vient d'être évoqué, il a d'ailleurs invoqué ce motif de révision en sa faveur par le biais du recours de E_____ au TAPI en juillet 2017. Il n'expose pas pour quel motif la connaissance

qu'il avait de l'existence de ce motif de révision, dont il s'est au demeurant déjà prévalu en 2017, ne lui serait pas opposable.

La date à laquelle le Tribunal fédéral a statué sur le recours de E_____ ne modifie en rien le fait que le recourant avait déjà connaissance en 2017 du motif sur lequel il fonde la demande en révision. Pour le surplus, le Tribunal fédéral ne s'est nullement prononcé sur le bienfondé de la procédure de rappel d'impôts, mais uniquement sur la question de savoir si la chambre administrative était fondée à déclarer irrecevable le recours de E_____. L'arrêt fédéral n'a donc apporté aucun élément de fait ou moyen de preuve nouveau susceptible de conduire à une révision de la taxation ICC et IFD 2007 des recourants.

Enfin, ces derniers ne pouvaient de bonne foi ignorer lors de leur déclaration fiscale 2007, puis au plus tard à réception du bordereau rectificatif de E_____ du 6 mars 2017, les éléments à l'origine des procédures en rappel d'impôts introduites par l'AFC-GE à l'encontre de ladite société ayant conduit cette autorité à qualifier le bénéfice de l'opération « D_____ » de prestation appréciable en argent de la part de la société en faveur du recourant. Il ne s'agit pas de faits inconnus du contribuable lors de sa taxation 2007, a fortiori lors de la réception du bordereau rectificatif notifié à E_____ en 2017. Dans ces circonstances, il ne peut reprocher à l'autorité une attitude contraire au principe de la bonne foi.

Au vu de ce qui précède, l'AFC-GE a, à juste titre, refusé d'entrer en matière sur la demande en révision et l'a déclarée irrecevable. Le recours sera donc rejeté.

- 3) Succombant, les recourants s'acquitteront de l'émolument de CHF 1'000.- et ne peuvent se voir allouer une indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 13 août 2020 par contre Madame A_____ et Monsieur B_____ le jugement du Tribunal administratif de première instance du 13 juillet 2020 ;

au fond :

le rejette ;

met un émoulement de CHF 1'000.- à la charge solidaire de Madame A_____ et Monsieur B_____;

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 M. Michel Lambelet, mandataire des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Tombesi, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :