

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/706/2012-ICCIFD

ATA/7/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 7 janvier 2014

1^{ère} section

dans la cause

Madame X_____ et Monsieur X_____
représentés par Bonnefous & Cie S.A., mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
7 janvier 2013 (JTAPI/23/2013)**

EN FAIT

- 1) Monsieur X_____, médecin né en 1958, a été salarié, puis a, en 2002, ouvert son propre cabinet médical au Grand-Lancy.
- 2) Dans ses déclarations fiscales 2002 à 2008, le contribuable, désormais indépendant, n'a jamais déduit de cotisations sociales le concernant lui-même (code 32.10 – « Cotisations AVS-AI, APG, Chômage »), alors qu'il a porté en déduction ses cotisations au 3^{ème} pilier sous le code 32.40 et, jusqu'à l'exercice 2004 à tout le moins, d'autres déductions professionnelles (« formation continue ») sous le code 31.20.

Dans ses comptes d'exploitation et de pertes et profits, il a toujours compté, parmi les charges et sous le titre « frais généraux », les « charges sociales et assurances ». Dans lesdits comptes annexés aux déclarations fiscales 2002, 2005, 2006, 2007 et 2008, figurait en outre, sous l'indication du bénéficiaire de l'exercice, la mention « (avant déduction cotisation [NDR : « cot » s'agissant de 2002] AVS patronale) ».

- 3) L'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a établi les bordereaux et avis de taxation, non contestés par le contribuable et son épouse, Madame X_____, le 21 juin 2004 pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2002, le 1^{er} avril 2005 pour l'ICC et l'IFD 2003, le 18 avril 2006 pour l'ICC et l'IFD 2004, le 29 janvier 2007 pour l'ICC et l'IFD 2005, le 30 janvier 2008 pour l'ICC et l'IFD 2006, le 30 janvier 2009 pour l'ICC et l'IFD 2007 et le 14 avril 2010 pour l'ICC et l'IFD 2008.

Parmi les éléments retenus par l'AFC-GE dans ces avis de taxation figuraient les cotisations sociales de la contribuable sous le code 41.10 (pour une activité dépendante), mais non celles du contribuable, le code 32.10 n'étant pas mentionné dans ces avis.

- 4) Le 26 janvier 2011, l'AFC-GE a établi les bordereaux de taxation portant sur l'ICC et l'IFD 2009. Selon les avis de taxation joints à ceux-ci, elle a déduit les « cotisations sociales » du contribuable sous le code 32.10.
- 5) Ce dernier, qui avait changé de mandataire pour ses déclarations d'impôt à titre professionnel en 2010 et avait confié la totalité de ses affaires – personnelles et professionnelles – pour ses déclarations d'impôt à la même mandataire, la Société fiduciaire d'expertise et de révision S.A. Genève SFER (ci-après : SFER), a adressé le 28 mai 2011 une lettre à Monsieur Y_____, de son ancienne mandataire, la fiduciaire Sofider S.A., dans laquelle il lui a posé la question de savoir pourquoi celui-ci lui avait toujours dit au cours des années 2002 à 2008

qu'il ne pouvait pas déduire son assurance-vieillesse et survivants (ci-après : AVS) personnelle en tant qu'indépendant et n'avait jamais rempli la rubrique 32.10.

Sofider S.A., sous la signature de M. Y_____ et Monsieur Z_____, a répondu le 20 juin 2011 à M. X_____. Il y avait manifestement eu un problème lié à la déduction de ses cotisations au cours de cette période. La fiduciaire avait besoin de documents du contribuable afin de faire parvenir un courrier explicatif à l'AFC-GE.

- 6) Par courrier de leur mandataire Bonnefous & Cie S.A. (ci-après : Bonnefous) adressé le 28 juillet 2011 à l'AFC-GE, faisant suite à un entretien téléphonique de début juillet, M. X_____ a formé une demande de rectification, vu l'erreur manifeste de transcription au sens de l'art. 58 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) relative aux taxations IFD et ICC 2002 à 2008.

En raison d'une mésentente entre la fiduciaire chargée de l'établissement du bilan du cabinet médical, la fiduciaire mandatée pour remplir les déclarations fiscales et le contribuable, les cotisations AVS de ce dernier n'avaient jamais été déduites fiscalement durant les années 2002 à 2008. C'était suite au remplacement de la deuxième fiduciaire par la première que M. X_____ s'était aperçu de cette omission dans les déclarations d'impôt.

Le comptable au sein de la fiduciaire chargée d'établir les déclarations d'impôt avait toujours compris, sur la base des informations reçues, que l'AVS payée par M. X_____ était d'ores et déjà déduite dans son compte de pertes et profits. « Il [ressortait] d'ailleurs des comptes de pertes et profits, des années 2002 à 2008, une rubrique « charges sociales et assurances » qui pouvait être comprise comme charges sociales, tant pour les employés du Docteur X_____ que celles de ce dernier. En tous les cas, [c'était] l'interprétation que [le] collaborateur [avait] faite au cours de toutes ces dernières années ».

Etait remis à l'AFC-GE l'ensemble des preuves du paiement des charges sociales du contribuable, avec l'indication des montants des cotisations acquittées.

- 7) Par décisions du 24 octobre 2011, l'AFC-GE a refusé la modification des taxations de 2002 à 2008.

La demande de M. X_____ et de son épouse était interprétée comme une demande de révision, mais les conditions posées aux art. 55 al. 2 et 56 LPFisc n'étaient pas remplies.

L'art. 58 LPFisc « [n'était] pas à propos », car « seules les erreurs de calcul et transcription [pouvaient] être corrigées par l'autorité qui les [avait] commises, soit l'Administration fiscale cantonale ».

- 8) Par courrier adressé le 7 novembre 2011 à l'AFC-GE, M. X_____ a contesté ces décisions, rappelant les circonstances résumées plus haut et confirmant n'avoir eu la certitude de l'erreur contenue dans les déclarations fiscales 2002 à 2008 qu'au printemps 2011.

La fiduciaire SFER, qui remplissait pour la première fois la déclaration fiscale du couple, avait en effet indiqué un montant sous la rubrique « Cotisations AVS-AI, APG, Chômage » du code 32.10. Le contribuable s'était aperçu à la réception, en février 2011, de l'avis de taxation 2009, qu'un montant apparaissait sous le code 32.10 dudit avis, ce pour la première fois. A ses questions, l'un des responsables de SFER lui avait répondu que les omissions de compléter cette rubrique étaient incompréhensibles. Le contribuable s'était alors adressé au collaborateur de Sofider S.A., qui, lors d'un entretien du 8 mars 2011, lui avait confirmé que la rubrique devait bien rester vide. Il n'a pas tout de suite remis en doute ces réponses. Ce n'était qu'après avoir de nouveau parlé de ce problème avec ses interlocuteurs chez SFER et avoir eu un premier avis juridique informel qu'il avait compris qu'il s'agissait d'une « faute professionnelle » de la part de Sofider S.A., qui l'avait induit en erreur au cours de toutes ces années. Cette conviction a abouti à la lettre susmentionnée adressée le 28 mai 2011 à M. Y_____, ainsi qu'à une lettre de plainte adressée le même jour à la présidente directrice de Sofider S.A., lesquelles étaient jointes, avec aussi un courrier adressé le 7 novembre 2011 à M. Z_____ et un récapitulatif des « cotisations personnelles AVS non prises en compte dans les déclarations d'impôts 2002 à 2008 », pour une somme totale de CHF 109'757,65.

- 9) Par acte du 23 novembre 2011, rédigé par leur mandataire Bonnefous, les contribuables ont formé réclamation contre ces décisions, faisant valoir qu'ils remplissaient toutes les conditions des dispositions légales en matière de révision, tant sur le plan cantonal que fédéral.

Pour qu'ils aient pu se rendre compte de l'absence de déduction de charges sociales au cours de la période 2002 à 2008, ils auraient dû remettre en cause les compétences de la fiduciaire SFER, qui établissait les comptes de pertes et profits d'indépendant de l'époux, ou de Sofider S.A., qui complétait les déclarations fiscales annuelles du couple, contrôler leur travail et s'enquérir des principes fiscaux en matière de déductibilité des charges sociales.

S'agissant du délai de nonante jours de l'art. 56 LPFisc, les contribuables n'avaient eu la certitude que leurs déclarations n'avaient pas été établies correctement, compte tenu de l'absence de déduction des charges sociales, qu'au moment où M. X_____ avait adressé le courrier du 28 mai 2011 à Sofider S.A., joint à leur réclamation.

- 10) La réclamation des époux a été rejetée par décisions du 26 janvier 2012 de l'AFC-GE portant chacune sur une année en cause, la motivation correspondant pour l'essentiel à celle des décisions du 24 octobre 2011.
- 11) Par acte de leur mandataire déposé le 27 février 2012 et son complément du 5 mars 2012, M. X_____ et Mme X_____ ont formé recours contre ces décisions devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant à l'annulation de leurs bordereaux de taxation ICC et IFD 2002 à 2008, à la déduction des charges sociales payées par le recourant du revenu imposable de ces années et au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour nouvelles taxations dans le sens de leurs conclusions.

Ils ont repris pour l'essentiel les motifs déjà invoqués devant l'AFC-GE. Le délai de nonante jours pour le dépôt de leur demande de révision du 28 juillet 2011 avait été respecté en l'occurrence, dès lors qu'ils avaient eu la certitude que leurs déclarations fiscales 2002 à 2008 avaient été incorrectement établies au moment où ils avaient reçu la réponse à leur courrier du 28 mai 2011 de leur ancienne fiduciaire Sofider S.A.

Par ailleurs, le recourant ayant été salarié avant 2002, il n'était pas en mesure de comparer sa taxation 2002 avec les précédentes. Il n'avait pu s'apercevoir de la différence des taxations dès 2002 avec celles qui étaient antérieures à cette année qu'en 2009, lors du changement de fiduciaire, ce qui tendait à démontrer qu'il avait fait preuve de toute la diligence requise.

- 12) Dans sa réponse du 6 juin 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Sous l'angle de la procédure ordinaire, la requête des recourants était manifestement tardive.

En outre, le cas d'espèce ne pouvait se rapporter à une correction d'erreur de calcul et de transcription au sens des art. 58 LPFisc et 150 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), dès lors qu'il ne s'agissait pas d'une erreur d'expression du contribuable reprise par l'AFC-GE, mais d'une omission de la déduction de ses cotisations AVS durant les années en cause, le contribuable n'ayant pas voulu écrire autre chose que ce qu'il avait écrit (erreur intellectuelle ou dans la formation de la volonté).

Le contribuable qui mandatait une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt n'était pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales, mais devait supporter les inconvénients d'une telle intervention, en particulier le fait que la faute du mandataire ou d'un auxiliaire lui était imputable.

La demande de révision avait été formée plus de nonante jours après le début du délai légal. De plus, les motifs invoqués auraient pu l'être dans le cadre de la procédure ordinaire de réclamation, si les recourants avaient fait preuve d'un

minimum d'attention. En effet, le contribuable ne pouvait ignorer qu'il payait des cotisations AVS durant les années déterminantes. Le guide fiscal accompagnant la formule de déclaration d'impôt indiquait clairement que la déduction de ces cotisations était possible pour les contribuables indépendants et que celles-ci devaient ressortir du compte de résultat et être inscrites au code 32.10. La rubrique 32.10 relative aux cotisations de ces derniers figurait dans les déclarations fiscales, et les avis de taxation 2002 à 2008 ne faisaient pas état de ces déductions, ce dont M. X_____ pouvait aisément s'apercevoir. Enfin, les recourants étaient, à l'époque des taxations en cause, représentés par un mandataire professionnellement qualifié.

- 13) Par jugement du 7 janvier 2013, notifié le 15 janvier suivant aux contribuables, le TAPI a rejeté le recours de ceux-ci et mis à leur charge un émolument de CHF 500.-.

Bien que commise par leur mandataire, l'erreur invoquée par les recourants était imputable à ces derniers et non pas à l'AFC-GE. De plus, cette erreur ne concernait pas l'expression de la volonté, mais la formation de celle-ci, puisque la fiduciaire mandatée était convaincue que les cotisations AVS du recourant, médecin indépendant, n'étaient pas déductibles. Par conséquent, c'était à bon droit que l'AFC-GE avait rejeté la requête fondée sur l'art. 58 LPFisc, par décisions du 24 octobre 2011.

La question de savoir si le délai de nonante jours de l'art. 56 LPFisc avait ou non été respecté pouvait demeurer indécise, la demande de révision fondée sur les art. 55 à 57 LPFisc devant en tout état de cause être rejetée pour les motifs suivants. Le contribuable qui faisait appel à une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt n'était pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales, mais devait supporter les inconvénients d'une telle intervention, la faute du mandataire ou d'un auxiliaire étant imputable au contribuable lui-même. En outre, les comptes du cabinet médical et les déclarations fiscales des années en cause avaient été signés par le recourant. Celles-ci mentionnaient expressément que, en apposant sa signature, le contribuable attestait avoir rempli les documents remis « complètement et conformément à la vérité ». Par ailleurs, une brève lecture des guides fiscaux annexés aux formulaires de déclaration fiscale lui aurait permis de s'apercevoir que ces cotisations AVS étaient aussi déductibles pour les contribuables indépendants. Quand bien même l'un de ses mandataires l'assurait du contraire, il aurait suffi au recourant de le vérifier auprès de l'autre fiduciaire.

Dans ces circonstances, il y avait lieu de rejeter le recours en ce qui concernait l'ICC 2002 à 2008, dès lors que les recourants auraient pu faire valoir les motifs qu'ils invoquaient dans le cadre de la procédure ordinaire, s'ils avaient fait preuve de toute la diligence qui pouvait être raisonnablement exigée d'eux.

Les art. 150 et 147 à 149 LIFD étant d'un contenu identique à celui des art. 58 et 55 à 57 LPFisc, les considérations développées ci-dessus pour l'ICC valaient également pour l'IFD.

- 14) Par acte déposé le 13 février 2013, M. X_____ et Mme X_____ ont recouru devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant à l'annulation de celui-ci, ainsi qu'à celle des décisions sur réclamation du 26 janvier 2012 et des bordereaux de taxation ICC et IFD 2002 à 2008, et reprenant pour le surplus leurs conclusions de première instance.

Les déclarations fiscales 2002 à 2008 n'étaient pas complètement remplies puisque n'y figurait systématiquement aucune indication en face du chiffre 32.10, soit celui prévu pour la déduction des cotisations sociales. Malgré cet indice clair du caractère incomplet et inexact des informations contenues dans les déclarations, l'autorité de taxation s'était abstenue d'entreprendre les actes d'instruction requis, cela durant sept périodes fiscales consécutives. Les comptes 2002 et 2004 à 2008 fournis en annexe des déclarations pour les périodes fiscales respectives mentionnaient même expressément – dans des notes de bas de page – l'absence de la comptabilisation de cotisations AVS, ce qui était assez usuel dans le cadre des comptabilités d'indépendant. Ainsi, si elle avait procédé aux regroupements requis avec les pièces du dossier, l'AFC-GE aurait dû se rendre compte du caractère incomplet des déclarations et demander un complément d'information de la part du contribuable.

L'intimée avait dès lors violé de manière crasse ses obligations de procédure, en particulier le principe inquisitoire, au sens des art. 123 al. 1 et 130 al. 1 LIFD, en effectuant sciemment des taxations sur la base de déclarations dont elle ne pouvait ignorer le caractère incomplet. Elle avait donc manqué gravement à une règle essentielle de la procédure au sens de l'art. 147 al. 1 let. b LIFD, ce qui constituait un motif supplémentaire de révision.

Ce nouveau motif de révision avait été communiqué pour la première fois aux recourants par courrier du 17 janvier 2013 de leur mandataire Bonnefous, qui indiquait notamment à un avocat que la demande de révision avait essuyé un échec devant le TAPI et était d'avis d'introduire un recours devant la chambre administrative, sur la base d'une argumentation devant reposer essentiellement sur l'art. 147 al. 1 let. b LIFD.

C'était bien parce qu'ils avaient chaque année vérifié leur taxation avec la diligence que l'on pouvait attendre d'eux que les recourants s'étaient aperçus d'un changement sur le bordereau de taxation 2009. Compte tenu de leurs compétences et de la confiance accordée à leurs deux mandataires, ils n'avaient pas pu faire valoir auparavant l'absence de prise en considération des charges sociales.

Au regard de leur courrier du 28 mai 2011, les époux X_____ n'avaient été pleinement conscients de l'erreur commise par la fiduciaire Sofider S.A. que dans le courant du mois de mai 2011, dans la mesure où depuis la réception du bordereau 2009 au début du mois de février 2011, ils n'avaient, compte tenu de la position tranchée et constante de Sofider S.A., acquis que difficilement la certitude de l'erreur commise par cette dernière.

Les art. 51 et 46 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), ainsi que les art. 55 al. 1 let. b, 36 al. 1 et 25 LPFisc reprenaient la formulation des articles correspondants de la LIFD sans changement notable.

Le maintien des taxations 2002 à 2008 était manifestement choquant et contraire aux divers principes en matière administrative et fiscale, notamment le principe de la bonne foi et le principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité contributive (art. 127 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101).

15) En date du 26 février 2013, le TAPI a transmis son dossier à la chambre de céans, sans formuler d'observations.

16) Dans sa réponse du 20 mars 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Son devoir d'investigation n'était pas sans limites.

Le délai de nonante jours des art. 56 LPFisc et 148 LIFD n'avait pas été respecté, puisque le contribuable avait indubitablement connaissance de manière certaine de « l'omission incompréhensible » de Sofider S.A. dès le 8 mars 2011.

En effet, le courrier que M. X_____ avait adressé le 7 novembre 2011 à l'AFC-GE contenait le passage suivant :

« J'ai pris conscience du fait qu'il était anormal de ne pas avoir mentionné de déduction de charges sociales pour les années 2002 à 2008 lorsque j'ai reçu l'avis de taxation de l'Administration Fiscale concernant la période d'imposition allant du 01.01.2009 au 31.12.2009, c'est-à-dire en février 2011 ».

Ce texte était également contenu dans la lettre du 7 novembre 2011 du contribuable à M. Z_____, de Sofider S.A., et immédiatement suivi par les phrases suivantes :

« Pour cette année 2009, ma déclaration avait été pour la première fois remplie avec l'aide de la société SFER. J'ai constaté que, pour la première fois, la rubrique « Cotisations sociales » apparaissant sous le code 32.10 comportait un montant alors que cela n'avait jamais été le cas sur les avis de taxation des années précédentes. Je me suis alors renseigné auprès de l'un des responsables de la

fiduciaire SFER ; il m'a été répondu qu'il s'agissait d'une omission incompréhensible. C'est à la suite de cette réponse que j'ai appelé Monsieur [nom caviardé], le 8 mars 2011. Je n'ai pas tout de suite mis en doute les réponses que m'a apportées Monsieur [nom caviardé]. Ce n'est qu'après en avoir de nouveau parlé avec mes interlocuteurs chez SFER et avoir eu un premier avis juridique que j'ai compris qu'il s'agissait d'une « faute professionnelle » de la part de SOFIDER qui m'avait induit en erreur au cours de toutes ces années.

Ma conviction que l'absence de déduction des charges sociales dans mes déclarations fiscales de 2002 à 2008 relevait bien d'une erreur, ne date donc que du printemps 2011 et a abouti à la lettre que j'ai adressée à Madame A_____, Présidente directrice de SOFIDER S.A. et à Monsieur [nom caviardé] en date du 28 mai 2011, à laquelle vous avez-vous-même répondu en date du 20 juin 2011 ».

La problématique soulevée par ce dossier relevait en réalité du contrat liant les contribuables à leur mandataire de l'époque, à savoir de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations (CO - RS 220)).

Par ailleurs, le contribuable ne pouvait se prévaloir de l'art. 147 al. 1 let. b LIFD et reporter sur l'AFC-GE les manquements de son mandataire. Celle-ci supportait le fardeau de démontrer l'existence d'éléments imposables, tandis qu'il incombait au contribuable de justifier les faits qui réduisaient ou éteignaient son obligation fiscale.

Le montant effectif payé par le contribuable ne figurait en l'occurrence pas dans les déclarations 2002 à 2008, ni dans ses comptes. Tout au plus trouvait-on, en bas des comptes de pertes et profits des années 2002, 2005, 2006, 2007 et 2008 la remarque « bénéfice de l'exercice (avant déduction cotisation AVS patronale) » ; cependant, aucun montant n'était indiqué ni aucune pièce justificative fournie.

- 17) Le 22 mars 2013, l'AFC-GE a remis à la chambre administrative une copie d'une lettre que lui avaient adressée les recourants en date du 14 mars 2013, à teneur de laquelle, à titre conservatoire et dans l'hypothèse où la chambre de céans déclinerait sa compétence relativement aux deux nouveaux motifs invoqués, ils formaient devant l'intimée une demande de révision fondée sur les art. 147 al. 1 let. b LIFD et 55 al. 1 let. b LPFisc.
- 18) Par lettre de leur mandataire Bonnefous du 25 mars 2013, les recourants ont renoncé à formuler des observations.
- 19) 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. 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 ; art. 49 al. 1 LPFisc ; art. 140 LIFD par renvoi de l'art. 145 LIFD).
- 2) C'est à juste titre que les recourants n'invoquent plus, dans leur recours devant la chambre de céans, des erreurs de calcul et de transcription au sens des art. 58 LPFisc et 150 LIFD, lesquels ne visent pas les erreurs concernant la formation de la volonté de l'autorité qui a rendu sa décision, mais celles intervenues dans l'expression de cette volonté (H. CASANOVOA, *in* Commentaire romand, LIFD, 2008, n. 1 *ad* art. 150 LIFD). L'omission par les recourants et leur mandataire de compléter la rubrique 32.10 des déclarations d'impôt 2002 à 2008 constitue en effet une erreur de fond, qui n'aurait pu au surplus être corrigée au moyen de ces dispositions légales que si l'intimée l'avait reprise par inadvertance (H. CASANOVA, *op. cit.*, n. 3 *ad* art. 150 LIFD), ce qui n'est manifestement pas le cas.
- 3) Aux termes des art. 55 LPFisc et 147 LIFD, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office : a. lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts ; b. 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 ; c. lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (al. 1) ; 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 (al. 2).
- 4) En vertu des art. 56 LPFisc et 148 LIFD, 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.

Par analogie avec l'art. 124 al. 1 let. d de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), il s'agit là d'une question qui relève de la recevabilité, et non du fond, au contraire de celle de savoir si le requérant a tardé à découvrir le motif de révision invoqué. La découverte du motif de révision implique que le requérant a une connaissance suffisamment sûre du fait nouveau pour pouvoir l'invoquer, même s'il n'est pas en mesure d'en apporter une preuve certaine ; une simple supposition ne suffit pas. S'agissant plus particulièrement d'une preuve nouvelle, le requérant doit pouvoir disposer d'un titre l'établissant ou en avoir une connaissance suffisante pour en requérir l'administration (Arrêts du

Tribunal fédéral 4A_222/2011 du 22 août 2011 consid. 2.1 et 4C.111/2006 du 7 novembre 2006 consid. 1.2 et les références citées). Il appartient au requérant d'établir les circonstances déterminantes pour la vérification du respect du délai précité (Arrêt du Tribunal fédéral 4A_222/2011 précité consid. 2.1).

- 5) En l'espèce, l'AFC-GE a admis dans ses avis de taxation 2009 des cotisations sociales du recourant sous la rubrique 32.10 et la société SFER, la mandataire nouvellement chargée de remplir les déclarations fiscales des époux, a indiqué au mari que l'omission de faire valoir cette déduction pour les années 2002 à 2008 était incompréhensible, ce avant le 8 mars 2011, date de l'entretien téléphonique du recourant avec le collaborateur de son ancienne fiduciaire qui remplissait les déclarations du couple.

Dans ces circonstances, le recourant savait, ou à tout le moins devait savoir, dès le mois de février 2011 ou au plus tard le 8 mars 2011, que ses cotisations sociales étaient en principe déductibles, y compris pour la période de 2002 à 2008.

- 6) Le contribuable qui mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt n'est pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales, mais doit supporter les inconvénients d'une telle intervention (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_307/2008 du 22 août 2008 consid. 2.4 et 2A.351/2002 du 5 novembre 2002 consid. 4.2, publié *in* RDAF 2003 II 632 ; ATA/687/2013 du 15 octobre 2013 consid. 17c). La faute d'un avocat ou d'un autre mandataire est opposable à son mandant (Arrêt du Tribunal fédéral 1P.829/2005 du 1^{er} mai 2006 consid. 3.3, publié *in* SJ 2006 I 449).

- 7) Partant, le fait que l'ancien mandataire, Sofider S.A., ait maintenu sa conviction que les cotisations sociales n'étaient pas déductibles au-delà du 8 mars 2011 n'est d'aucun secours au recourant.

- 8) Compte tenu de ces circonstances et du fait que la demande de révision devait être déposée au plus tard nonante jours après le 8 mars 2011, soit le lundi 6 juin 2011, la demande de révision des recourants est irrecevable.

Il est précisé que le prétendu nouveau motif invoqué au stade du présent recours et relatif à une violation d'une règle essentielle de la procédure au sens des art. 55 al. 1 let. b LPFisc et 147 al. 1 let. b LIFD ne pourrait, si tant est qu'il puisse être un motif de révision, être apprécié indépendamment des autres motifs, dans la mesure où il ne s'agit pas d'un fait nouveau mais tout au plus d'une appréciation nouvelle.

- 9) Par ailleurs, une appréciation erronée d'une preuve ou une erreur dans l'application du droit – en l'occurrence l'éventuelle déductibilité des cotisations sociales – ne constitue pas, en principe, un motif de révision (ATF 111 Ib 209 consid. 1 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_177/2011 précité consid. 2 ;

2P.198/2003, rendu sous l'ancien droit en matière d'IFD et publié *in* RDAF 2003 II 640 ; cf. aussi H. CASANOVA, *op. cit.*, n. 8 *ad* art. 147 LIFD).

La demande de révision est ainsi également irrecevable parce que les motifs invoqués ne constituent pas des motifs de révision, mais portent sur une erreur de droit ou d'appréciation commise par la mandataire.

- 10) Par surabondance, le recourant devait, dans la procédure de réclamation, énoncer tous ses griefs à l'encontre des décisions de taxation concernant les années 2002 à 2008 (cf. dans ce sens ATF 111 Ib 209 consid. 1 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_177/2011 du 24 mai 2011 consid. 2). L'intéressé n'ayant pas agi de la sorte et ayant, dès lors, manqué à son obligation de diligence - avec laquelle il s'agit de se montrer strict - dans la procédure ordinaire, il est forclos (*ibidem*). En particulier, le recourant pouvait, avant de signer les déclarations, voire à la réception des avis de taxation, constater qu'aucune cotisation sociale n'était retenue et s'en inquiéter. En effet, ses comptes d'exploitation et de pertes et profits réservaient ses cotisations sociales d'indépendant, les formulaires de déclaration mentionnaient une telle déduction et les guides de l'AFC-GE l'explicitaient. Au surplus, sous cet angle également, le recourant ne peut se prévaloir des erreurs de sa mandataire, qui lui étaient opposables. Une révision est en conséquence en l'espèce exclue par les art. 55 al. 2 LPFisc et 147 al. 2 LIFD.

Point n'est donc besoin d'examiner plus avant si le fisc n'a pas tenu compte de toutes les pièces nécessaires à l'appréciation du cas, ni, *a fortiori*, s'il aurait dû demander au contribuable un complément d'information relatif aux déductions en cause. A cet égard, tandis qu'il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4c/aa ; ATA/687/2013 précité consid. 7i) ; s'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (*ibidem*). L'intimée n'était donc en l'occurrence en tout état de cause pas tenue, malgré la mention « (avant déduction cotisation AVS patronale) » sous l'indication du bénéfice de l'exercice, de procéder à des investigations concernant d'éventuelles cotisations sociales du contribuable.

- 11) Au vu de ce qui précède, même si elle avait été recevable – ce qui n'est pas le cas –, la demande de révision des recourants ne pouvait qu'être rejetée.
- 12) Il s'ensuit que le jugement doit être confirmé et le recours formé contre celui-ci rejeté.

- 13) Vu l'issue du litige, un émoulement de CHF 1'000.- sera mis à la charge conjointe et solidaire des recourants, qui succombent entièrement (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 13 février 2013 par Madame X_____ et Monsieur X_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 7 janvier 2013 ;

au fond :

le rejette ;

met un émoulement de CHF 1'000.- à la charge, conjointe et solidaire, de Madame X_____ et Monsieur X_____ ;

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 Madame X_____ et Monsieur X_____, représentés par Bonnefous & Cie S.A., mandataire, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Verniory et Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président ségeant :

Ph. Thélín

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :