RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2025/2020 ICCIFD JTAPI/124/2021

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 8 février 2021

dans la cause

Madame A_____ et Monsieur B_____, représentés par GESTOVAL Société Fiduciaire SA, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le litige concerne les taxations 2009 à 2015 de Madame A_____ et Monsieur B_____.

2. Les bordereaux d'ICC et d'IFD 2009 à 2015 des précités n'ont pas été contestés, si bien qu'ils sont entrés en force.

3. Par lettre des 14 juin et 21 novembre 2016 adressée à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), les contribuables ont procédé à une dénonciation spontanée. Celle-ci portait sur deux fondations, qui devaient être traitées en transparence, sur des comptes bancaires, ainsi que sur un trust. Enfin, ils remettaient une nouvelle déclaration fiscale 2015 mentionnant les éléments indiqués ci-dessus.

4. Le 16 décembre 2016, l'AFC-GE a fait part aux précités de l'ouverture à leur encontre d'une procédure en rappel, ainsi que d'une procédure en soustraction d'impôt pour les années 2006 à 2015.

   Elle les a invités à lui transmettre des attestations relatives aux éléments annoncés dans leur dénonciation spontanée.

5. Le 6 février 2017, les contribuables ont remis à l'AFC-GE les documents sollicités.

6. Le 5 avril 2019, l'AFC-GE a informé les intéressés de la clôture des procédures en rappel et en soustraction d'impôt, cette dernière s'étant terminée sans amende. L'AFC-GE leur a notifié des bordereaux de rappel d'impôt pour les années 2006 à 2015.

7. Le 6 mai 2019, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre de ces taxations.

   Se fondant sur la jurisprudence, ils ont sollicité la déduction des intérêts moratoires figurant dans les relevés de compte annexés aux bordereaux contestés.

   En outre, puisque M. B_____ détenait l'intégralité du capital-actions de quatre sociétés immobilières (ci-après : les SI), les dividendes provenant de ces participations n'étaient imposables qu'à hauteur de 60 % dès l'année 2009.

8. Par décision du 16 juin 2020, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

   Les intérêts moratoires n'étaient déductibles qu'à compter de l'année fiscale subséquente et ceux-ci le seraient lors des années postérieures aux années concernées par la procédure en cours.

Les taxations litigieuses étaient entrées en force avant l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt et celle-ci ne portait pas sur l'imposition des SI. Dans le cadre d'une taxation entrée en force, seule la voie de la révision était offerte au contribuable. En l'occurrence, les conditions de la révision n'étaient pas remplies, notamment parce que les contribuables auraient pu contester leurs taxations initiales par la voie de la réclamation s'ils avaient fait preuve de diligence.

9. Par acte du 7 juillet 2020, les contribuables, sous la plume de leur mandataire, ont interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) à l'encontre de cette décision en concluant, sous suite de dépens, à la rectification de leurs taxations sur la base des dispositions légales relatives à la révision et à ce que l'AFC-GE tienne compte de l'imposition partielle des dividendes provenant des participations qu'ils détenaient dans les SI.

   La décision attaquée était erronée, puisque l'autorité intimée avait omis des faits importants pour leurs taxations. En effet, le fait qu'ils détenaient l'intégralité du capital-actions des SI figurait dans leur déclaration fiscale. L'AFC-GE devait ainsi prendre en considération l'abattement sur les dividendes. En outre, âgé de plus de 80 ans au moment où il avait établi ses déclarations 2006 à 2015, M. B_____ avait agi de bonne foi et il ignorait l'existence de ces abattements. Il ne pouvait ainsi être refusé une déduction à un contribuable par le simple fait que celle-ci n'avait pas été mentionnée au bon endroit.

10. Dans sa réponse du 14 octobre 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

    Les recourants demandaient la correction d'éléments qui ne comportait aucun lien avec la procédure de rappel d'impôt. Ils auraient dû se prévaloir de l'imposition partielle des dividendes par les voies de droit ordinaires ouvertes à l'encontre de leurs taxations initiales.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

3. Les contribuables demandent l'imposition partielle des dividendes provenant des participations qu'ils détiennent dans les SI.

4. Depuis le 1er janvier 2009, les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les avantages appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) sont imposables à hauteur de 60 %, lorsque ces droits de participation équivalent à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative (art. 20 al. 1bis LIFD ; art. 22 al. 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08 ; art. 6 al. 2 de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 - aLIPP-IV - D 3 14).

5. Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou 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 de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 151 al. 1 LIFD ; art. 59 al. 1 LPFisc).

6. Selon la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 7.2 et les réf. citées), lorsque le rappel d'impôt a lieu en raison d'une déclaration inexacte du contribuable, les conditions auxquelles un nouvel examen de la taxation peut être effectué ne peuvent être que celles des art. 151 ss LIFD. Celles-ci définissent le cadre dans lequel doivent se résoudre les tensions entre les principes de la légalité et de l'égalité de traitement, d'une part, et, d'autre part, entre les principes de la sécurité juridique et de la protection de la bonne foi. Il en résulte notamment que le rappel d'impôt n'équivaut pas à un examen complet de la taxation ordinaire et doit au contraire être restreint aux points pour lesquels les conditions légales sont cumulativement remplies, c'est-à-dire, pour l'essentiel, l'existence de faits et moyens de preuve nouveaux et une imposition insuffisante. Les nouveaux arguments que le contribuable peut faire valoir de son côté pour diminuer l'imposition dans la procédure de rappel d'impôt sont limités : le contribuable ne doit pas profiter de la procédure de rappel d'impôt pour revenir librement sur l'ensemble de la taxation ; sous réserve d'une erreur manifeste, celui-ci peut uniquement demander que la taxation soit reprise en sa faveur sur les points qui, précisément font l'objet du rappel d'impôt.

7. En l'occurrence, les recourants ont procédé à une dénonciation spontanée portant sur deux fondations, des comptes bancaires, ainsi que sur un trust. Cette dénonciation ne concernait en revanche pas les quatre SI. Puisque la procédure de rappel d'impôt ne comporte aucun lien avec les participations qu'ils détiennent dans ces sociétés et qu'elle n'équivaut pas à un examen complet de leur taxation, les contribuables ne sont pas fondés à solliciter l'imposition partielle des dividendes provenant des participations qu'ils détiennent dans ces SI.

Cela étant, ils sollicitent la révision de leurs taxations.

8. À teneur des art. 147 al. 1 LIFD et 55 al. 1 LPFisc, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office :

   – lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts ;

   – 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 ;

   – lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé.

   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 ; art. 56 LPFisc).

   Par ailleurs, 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 ; art. 55 al. 2 LPFisc).

   Enfin, la révision d'une décision ou d'un prononcé est de la compétence de l'autorité qui a rendu cette décision ou ce prononcé (art. 149 al. 1 LIFD ; art. 57 al. 1 LPFisc).

9. Constituent des faits nouveaux susceptibles d'entraîner une révision d'une décision selon les dispositions légales précitées, des faits qui n'étaient pas connus mais existaient déjà au moment de la décision, plus précisément à la date à laquelle ils pouvaient encore être allégués en procédure, mais dont l'auteur de la demande a été empêché, sans sa faute, de faire état dans la procédure précédente. Les faits nouveaux ne peuvent entraîner la révision que s'ils sont importants, c'est-à-dire de nature à influer sur l'issue de la contestation, à savoir s'ils ont pour effet qu'à la lumière de l'état de fait modifié, l'appréciation juridique doit intervenir différemment que dans le cas de la précédente décision (ATA/123/2019 du 5 février 2019 consid. 7b ; ATA/1281/2018 du 27 novembre 2018 consid. 3).

   La révision ne permet pas de supprimer une erreur de droit, de bénéficier d'une nouvelle interprétation, d'une nouvelle pratique, d'obtenir une nouvelle appréciation de faits connus lors de la décision dont la révision est demandée ou de faire valoir des faits ou des moyens de preuve qui auraient pu ou dû être invoqués dans la procédure ordinaire (ATA/1302/2020 du 15 décembre 2020 consid. 3a).

10. Sont nouveaux, au sens de cette disposition, les faits qui, survenus à un moment où ils pouvaient encore être allégués dans la procédure principale, n'étaient pas connus du requérant malgré toute sa diligence (ATF 134 III 669 consid. 2.2 ; 134 IV 48 consid. 1.2).

11. En l'occurrence, l'AFC-GE – et non le tribunal – dispose de la compétence pour se prononcer sur la révision des bordereaux de rappel d'impôt litigieux (art. 149 al. 1 LIFD ; art. 57 al. 1 LPFisc). Toutefois, étant donné qu'elle s'est déterminée à ce sujet dans sa réponse au recours, le tribunal, par économie de procédure, ne lui renverra pas le dossier et statuera lui-même sur cette question.

    Selon les recourants, l'autorité intimée devait connaître le fait qu'ils détenaient l'intégralité du capital-actions des quatre SI, de sorte qu'elle aurait dû leur accorder l'imposition partielle des dividendes.

    Cette argumentation tombe à faux. Les recourants ne font en réalité valoir aucun fait nouveau dont ils n'auraient pas été en mesure de se prévaloir dans le cadre d'une réclamation à l'encontre de leurs bordereaux (initiaux) 2009 à 2015, mais sollicitent la correction d'une erreur de droit en raison d'une mauvaise application par l'AFC-GE des dispositions légales sur l'imposition partielle des dividendes, à savoir les art. 20 al. 1 bis LIFD, 22 al. 2 LIPP et 6 al. 2 aLIPP-IV. Or, la procédure de révision ne permet précisément pas de supprimer une erreur de droit. Les intéressés auraient pu et dû invoquer un tel grief dans le cadre de la procédure de réclamation à l'encontre des bordereaux de taxation initiaux. Ne l'ayant pas fait, la voie de la révision leur est fermée (art. 147 al. 2 LIFD ; art. 55 al. 2 LPFisc). Au surplus, ils ne sauraient se prévaloir du fait que M. B_____ était âgé de plus de 80 ans lors de l'établissement de ses déclarations fiscales et qu'il aurait ignoré l'existence de l'imposition partielle des dividendes. En effet, les contribuables étaient en mesure de consulter un mandataire professionnellement qualifier au moment de remplir leur déclaration fiscale ou à réception de leurs taxations, ce qu'ils ont été capables de faire dans le cadre du présent recours.

    Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté.

12. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), les recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent, sont condamnés au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 7 juillet 2020 par Madame A_____ et Monsieur B_____ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 16 juin 2020 ;

2. le rejette ;

3. met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;

4. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

5. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Sophie CORNIOLEY BERGER, présidente, Alia CHAKER MANGEAT et Laurence DEMATRAZ, juges assesseures.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Sophie CORNIOLEY BERGER

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière