RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4277/2020 ICCIFD JTAPI/964/2021

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 20 septembre 2021

dans la cause

Monsieur A_____, représenté par Me Julien BEKER, avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) et l'impôt fédéral direct (IFD) 2018.

2. Monsieur A_____ (ci-après : le contribuable ou le recourant) est l'actionnaire unique de la société B_____ SA (ci-après : la SA), inscrite le _____ 2015 au registre du commerce de Genève, dont le but est : « achat, vente, construction, exploitation et courtage de tous biens mobiliers et immobiliers, ainsi que le pilotage de toutes opérations immobilières, à l'exclusion d'opérations soumises à la LFAIE; acquisition, vente, détention et courtage d'œuvres d'art (en tout genre) ». Durant l'année en cause, le capital-actions était composé de cent actions au porteur d'une valeur nominale de CHF 1'000.-, soit un total de CHF 100'000.- dont le 50% était libéré.

3. À l'instar des années fiscales 2016 et 2017, le contribuable, par l'intermédiaire de sa fiduciaire, a mentionné sur la feuille F2 de sa déclaration fiscale 2018 ce qui suit :

Nombre de parts ou valeur nominale	Type de fortune mobilière / Désignation des valeurs	Rendements bruts soumis à l'impôt anticipé	Valeur imposable au 31.12.2018
100.000	ACT ACTIONS AU PORTEUR B_____ SA	400'000	6'225'000

La feuille F3 – F4 intitulée « Participations qualifiées de la fortune privée et commerciale (uniquement si détention d'au moins 10% du capital-actions ou du capital-social de la société) » était restée vierge.

4. Par bordereaux de taxation datés du 14 octobre 2019, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fixé l'ICC 2018 à CHF 25'006.10, après déduction de l'impôt anticipé, sur la base d'un revenu et d'une fortune imposables de respectivement CHF 554'603.- et CHF 586'544.-. Calculé sur un revenu imposable de CHF 556'100.-, l'IFD 2018 s'est élevé à CHF 60'566.75.

   Les avis de taxation annexés à ces bordereaux prenaient en compte le rendement des actions de la SA tel que déclaré par le contribuable, soit CHF 400'000.-. La valeur fiscale des actions de la SA admise par le fisc se montait à CHF 672'000.-.

5. Non contestés, ces bordereaux de taxation ICC et IFD 2018 sont entrés en force.

6. Par courrier de ses mandataires du 27 août 2020, le contribuable a déposé une demande de révision auprès de l'AFC-GE concernant ses bordereaux de taxation ICC/IFD 2017 du 23 mai 2018 et ICC/IFD 2018 du 14 octobre 2019.

Il a soutenu qu'à la lecture de l'état des titres de ses déclarations fiscales 2017 et 2018, ainsi que de l'extrait du registre du commerce, il ne faisait aucun doute qu'il détenait l'intégralité du capital-actions de la SA. Dès lors, il remplissait toutes les conditions lui permettant de bénéficier d'une imposition réduite prenant en compte le 60% du rendement de ses actions.

7. Par décisions du 11 septembre 2020, l'AFC-GE a rejeté la demande de révision au motif que les éléments de faits allégués n'étaient pas nouveaux et auraient pu l'être dans le cadre de la procédure ordinaire.

8. Par courriers de ses mandataires des 14 et 27 octobre 2020, le contribuable a élevé réclamation contre ces décisions, concluant à une réduction de 40% des dividendes perçus de la SA en 2017 et 2018. L'AFC-GE n'avait pas tenu compte de faits importants dont elle avait parfaitement connaissance, à savoir qu'il détenait la totalité du capital-actions de la SA.

9. Par décisions sur réclamation du 5 novembre 2020, l'AFC-GE a rejeté la réclamation relativement à la période fiscale 2018, au motif qu'il n'y avait pas de fait nouveau justifiant une réduction de l'imposition du dividende versé par la SA.

10. Par acte du 14 décembre 2020, sous la plume de ses mandataires, le contribuable a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) contre les décisions sur réclamation ICC/IFD 2018, qu'il allègue avoir reçues à son domicile élu le 12 novembre 2020, concluant sous suite de dépens à leur annulation et à ce que la cause soit renvoyée à l'AFC-GE pour nouvelles taxations réduisant la base imposable à 60% du dividende brut de CHF 400'000.- versé par la SA en 2018.

    Chaque année le service des titres de l'AFC-GE communiquait à la SA l'estimation des cent titres de la société, afin de permettre à son actionnaire de remplir sa déclaration fiscale. En outre, sur demande de renseignements du fisc concernant la taxation 2016, il avait répondu, par lettre du 14 novembre 2017, qu'il détenait la totalité des cent actions au porteur de la SA.

    L'autorité de taxation avait dès lors connaissance du fait qu'il était l'unique actionnaire de la SA et qu'il aurait dû bénéficier d'une imposition partielle du dividende en question. Sachant cela, l'AFC-GE ne pouvait avoir commis qu'une erreur de transcription qui pouvait être rectifiée dans un délai absolu de cinq ans.

    En outre, il existait également un motif de révision, étant donné que l'AFC-GE n'avait pas tenu compte d'un fait important qu'elle connaissait ou devait connaître. Le recourant n'étant pas, quant à lui, au courant du régime fiscal applicable en matière de participation qualifiée, il n'était pas en mesure de relever cette anomalie. Dès lors, l'autorité de taxation commettrait un abus de droit en invoquant le manque de diligence du contribuable pour s'opposer à la révision

d'une taxation entachée d'un vice dont elle était à l'origine et, partant, la première responsable.

À titre subsidiaire, sa requête pouvait être traitée comme une demande de reconsidération.

11. Dans sa réponse du 18 mars 2021, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La responsabilité d'un mandant n'était pas dissociable de celle de son mandataire et le fait qu'un contribuable ne disposait pas de connaissances particulières en matière fiscale ne justifiait pas l'admission d'une demande de révision. La taxation litigieuse ne relevait pas d'une erreur de transcription, car il ne s'agissait pas d'une erreur commise dans l'expression de la volonté, mais d'une erreur concernant le contenu de la décision, soit le processus de raisonnement suivi par l'administration, lequel doit être contesté par le biais des voies de droit ordinaires. De plus, l'erreur n'émanait pas de cette dernière, mais bien du recourant (par l'entremise de sa fiduciaire) qui n'avait pas fait figurer les actions sur la feuille F3-F4. Or, les impératifs de l'administration de masse commandaient à l'AFC-GE de s'en tenir à la déclaration et à ses annexes fournies par le contribuable.

Enfin, le droit fiscal harmonisé connaissait un numerus clausus des voies de droit permettant de revenir sur une décision entrée en force, ce qui excluait la voie de la reconsidération.

12. Par réplique du 17 mai 2021, sous la plume de son nouveau mandataire, le recourant a persisté dans les conclusions de son recours du 14 décembre 2020. Il a rappelé les faits qui lui semblaient pertinents pour l'issue du litige et souligné que, hormis l'interversion des feuille F2 et F3-F4, sa déclaration fiscale contenait tous les éléments permettant à l'AFC-GE de procéder à une taxation correcte.

13. Dans sa duplique du 2 juin 2021, l'AFC-GE a persisté intégralement dans les considérants et les conclusions de sa réponse du 18 mars 2021.

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. En effet, les décisions sur réclamation attaquées, datées du 5 novembre 2020, ont été envoyées par pli simple au recourant, qui allègue les avoir reçues à son domicile élu le 12 novembre 2020.

   L'AFC-GE n'étant pas en mesure de démontrer que ces décisions sur réclamation auraient été notifiées à une date antérieure, le recours, posté le 14 décembre 2020, doit être considéré comme déposé dans le délai légal.

4. Le recourant admet que les bordereaux de taxation ICC et IFD 2018 sont entrés en force et qu'ils ne peuvent dès lors plus être contestés dans le cadre d'une procédure ordinaire.

5. En revanche, il invoque en premier lieu une erreur de transcription de l'AFC-GE du fait que cette dernière devait connaitre le nombre de parts qu'il détenait dans le capital-actions de la SA.

6. Selon les art. 22 al. 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP – D 3 08) et 20 al. 1bis LIFD dans leur teneur applicable à l'année fiscale en cause, 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.

7. Les art. 58 LPFisc et 150 LIFD prévoient que les erreurs de calcul et de transcription figurant dans une décision ou un prononcé entré en force peuvent, sur demande ou d'office, être corrigées dans les cinq ans qui suivent la notification par l'autorité qui les a commises (al. 1). La correction de l'erreur ou le refus d'y procéder peuvent être attaqués par les mêmes voies de droit que la décision ou le prononcé (al. 2).

8. Par cette institution, on ne vise pas les erreurs concernant la formation de la volonté de l'autorité qui a rendu la décision, mais celles intervenues dans l'expression de cette volonté. Les notions d'erreurs de calcul et de transcription sont interprétées de manière restrictive et elles regroupent ce que l'on appelle également des « erreurs de chancellerie ». L'objet de la rectification est de permettre la correction d'erreurs de rédaction ou de pures fautes de calcul qui doivent résulter à l'évidence du texte de la décision, faute de quoi cela reviendrait à la modifier matériellement, ce qui n'est pas admissible. La correction d'une taxation en vertu de l'art. 150 LIFD trouve toujours son origine dans la faute commise par les autorités. Des erreurs de calcul ou de transcription commises par le contribuable ne peuvent être corrigées que si l'autorité fiscale les a reprises par

inadvertance (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, p. 1807-1808 n. 1 et 3 ad art. 150 LIFD).

La notion d'erreurs de calcul ne comprend que les inadvertances qui se sont produites lors d'une opération mathématique, comme par exemple une addition erronée. Par contre, ne constituent pas une telle erreur des inadvertances commises lors du choix ou de l'effacement d'un code d'ordinateur ou l'application d'un ancien taux d'impôt, la modification intervenue étant restée lettre morte. On est en présence d'une erreur de transcription lorsque la personne concernée voulait écrire autre chose que ce qu'elle a écrit, lorsqu'elle a commis une erreur d'expression. Tel est par exemple le cas lorsque le revenu imposable est qualifié de fortune ou lorsqu'un nombre a été reporté de manière erronée d'un document dans un autre. En revanche, le fait que l'autorité se soit basée sur un état de fait erroné, non conforme aux pièces du dossier, ou sur une conception juridique inexacte ne constitue généralement pas une erreur de transcription (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, op. cit., p. 1808 n. 5 et 6 ad art. 150 LIFD).

Les erreurs de transcription sont plus fréquentes, comme les dates erronées, les chiffres faux, manquants ou en trop, ainsi que les virgules mal placées. De telles erreurs sont faciles à mettre en évidence ; c'est pourquoi elles doivent pouvoir être corrigées de la manière la plus simple possible et sans limitation trop stricte dans le temps (Peter AGNER, Beat JUNG, Gotthard STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, p. 443).

Les corrections de fond tendant à l'application des normes matérielles à l'état de fait ne peuvent pas être modifiées par cette procédure (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd., 2021, p. 680-681, § 24 ch. 17).

9. Lorsqu'il mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt, le contribuable n'est pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales, mais doit supporter les inconvénients d'une telle intervention ; il répond en particulier des erreurs de l'auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement ou dont il ne contrôle pas l'activité, du moins s'il était en mesure de reconnaître ces erreurs. Il ne faut pas que le contribuable qui se fait représenter soit favorisé par rapport au contribuable qui remplit sa déclaration fiscale lui-même par la possibilité de se soustraire à sa responsabilité en se retranchant derrière son représentant pour des fautes qui lui sont imputables (arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.3 et les arrêts cités), étant rappelé que, selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral et de la chambre administrative de la Cour de justice, les actes du représentant sont opposables au représenté comme les siens propres (arrêt du Tribunal fédéral 2C_280/2013 du 6 avril 2013 ; ATA/1641/2017 du 19 décembre 2017 consid. 10b ; ATA/1155/2017 du 2 août 2017 consid. 22b).

10. En l'espèce, la correction demandée par le recourant ne concerne pas une erreur de rédaction ou de calcul qui résulterait à l'évidence du texte des décisions de taxations litigieuses.

    Cette correction trouve son origine, non pas dans une erreur de l'autorité de taxation, mais dans celle commise par le recourant et/ou sa fiduciaire, à savoir que ses actions ont été mentionnées dans la feuille F2, en lieu et place de la feuille F3-F4 de sa déclaration fiscale 2018. Cette erreur figurait d'ailleurs déjà dans ses déclarations fiscales 2016 et 2017.

11. En outre, les montants mentionnés dans la déclaration fiscale n'ont pas été repris par inadvertance par l'AFC-GE, cette dernière ayant retenu une valeur fiscale des actions (CHF 672'000.-) bien inférieure à celle déclarée par le recourant (CHF 6'225'000.-). Si le recourant avait fait preuve de toute l'attention que l'on pouvait attendre de sa part, il aurait pu constater une diminution substantielle de la valeur imposable des actions retenue par l'AFC-GE, ainsi que l'absence d'imposition partielle des dividendes y afférents. Il lui aurait été dès lors loisible de faire valoir ce grief dans le cadre d'une procédure ordinaire de réclamation.

12. Le recours est donc rejeté sur ce point.

13. Subsidiairement, le recourant conclut à ce que sa requête soit admise en tant que demande de révision fondée sur les art. 147 al. 1 let. b LIFD et 55 al. 1 let. b LPFisc.

14. Aux termes 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 : 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.

    La révision est toutefois 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 et 55 al. 2 LPFisc).

15. Une révision est par exemple exclue lorsque des éléments de faits essentiels n'ont pas été allégués en procédure de taxation (erreur de déclaration), respectivement dans le cadre de la réclamation ou d'un recours, par négligence du contribuable (ou de son représentant). Il en va de même lorsque le contribuable aurait – le cas échéant en ayant recours à un conseiller professionnel – pu découvrir immédiatement l'erreur de fait ou de droit commise par l'autorité fiscale dans la décision notifiée. Selon la jurisprudence, il est permis de poser quelques

exigences relatives à la diligence dont le contribuable doit faire preuve pour sauvegarder ses intérêts dans la procédure de taxation. En principe, on admettra que le contribuable connaît sa situation financière, qu'il contrôle la décision de taxation lorsqu'il la reçoit et qu'il signale en temps utile les vices dont elle est affectée (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, op. cit., p. 1803 n. 15 ad art. 147 LIFD).

16. Les impératifs de l'administration de masse commandent en effet que l'autorité de taxation puisse s'en tenir à la déclaration d'impôt avec ses annexes et aux communications que le contribuable lui adresse par la suite - à tout le moins jusqu'au prononcé de la taxation - aux fins de compléter ou de corriger celle-ci (arrêt du Tribunal fédéral 2C_95/2011 du 11 octobre 2011).

17. En l'espèce, le recourant soutient que, suite à son courrier du 14 novembre 2017 relatif à la période fiscale 2016, l'autorité de taxation savait qu'il était l'actionnaire unique de la SA et qu'elle aurait dû ainsi le faire bénéficier de l'imposition partielle du dividende perçu, en application des art. 20 al. 1bis LIFD et 22 al. 2 LIPP.

18. Contrairement à ce que prétend le recourant, on ne saurait exiger de l'AFC-GE, qu'elle se réfère spontanément à un échange de correspondance concernant une année fiscale antérieure. Conformément à la jurisprudence susmentionnée relative à l'administration de masse, l'autorité de taxation pouvait s'en tenir au contenu de la déclaration d'impôt de l'année en cause.

19. Par ailleurs, sous peine de contestations sans fin sur le degré de connaissance des textes applicables, le principe fondamental qui gouverne les rapports entre les administrés et l'administration demeure celui selon lequel « nul n'est censé ignorer la loi » (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.439/2003 du 2 février 2004 consid. 9.2). De plus, suivant le principe de la bonne foi auquel il est tenu dans le domaine du droit administratif, l'administré doit faire preuve de diligence en se renseignant – notamment auprès de tiers - sur le contenu de la décision qui lui est adressée et dont il ne comprendrait pas le sens.

    Ainsi, s'il avait fait preuve de la diligence que l'on pouvait raisonnablement exiger de sa part ou de son mandataire, le contribuable aurait dû s'apercevoir de l'existence de la feuille F3-F4 de la déclaration fiscale, intitulée « Participations qualifiées de la fortune privée et commerciale (uniquement si détentions d'au moins 10% du capital-actions ou du capital-social de la société) » et se renseigner sur ses implications.

    Enfin, à réception des bordereaux de taxation litigieux et de l'avis de taxation, le recourant ou son mandataire aurait pu aussi remarquer que la valeur fiscale des actions litigieuses ne correspondait pas à ce qui avait été déclaré. Il lui aurait alors

incombé de demander à l'AFC-GE des explications et, le cas échéant, la rectification de sa taxation dans le délai légal de réclamation.

20. Par conséquent, faute d'avoir agi dans le cadre de la procédure ordinaire, le recourant doit être débouté des fins de sa demande de révision.

21. Plus subsidiairement, le recourant conclut à ce que sa requête soit examinée sous l'angle d'une demande de reconsidération.

22. Comme le rappelle à juste titre l'autorité intimée, le Tribunal fédéral a jugé que le droit fiscal harmonisé connaît un numerus clausus des voies de droit permettant de revenir sur une décision ou un jugement entré force. Il s'agit de la révision (en faveur du contribuable), la correction d'erreur de calcul et de transcription (en faveur du contribuable ou des autorités publiques) et enfin le rappel d'impôt (en faveur des autorités publiques). D'autres motifs d'annulation ou de modification sont exclus et ne peuvent être invoqués ni par le contribuable ni par les autorités fiscales. Dès lors, hormis la possibilité pour le fisc de reconsidérer une décision de taxation jusqu'à l'expiration du délai de réclamation, il n'y a pas de place pour une demande de reconsidération en droit fiscal harmonisé (arrêts du Tribunal fédéral 2C_200/2014 du 4 juin 2015 consid. 2.4.1 ; 2C_519/2011 du 24 février 2012 consid. 3.3).

23. Dans ces conditions, il n'y a pas lieu d'entrer en matière sur la demande de reconsidération.

24. En conséquence, le recours sera intégralement rejeté.

25. 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), le recourant, qui succombe, est condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais d'un même montant 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 14 décembre 2020 par Monsieur A_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 5 novembre 2020 ;

2. le rejette ;

3. met à la charge du recourant 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: Caroline DEL GAUDIO-SIEGRIST, présidente, Nicole FRAGNIÈRE MEYER et Jean-Marc WASEM, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Caroline DEL GAUDIO-SIEGRIST

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière