

# **BGer 2C 93/2021 vom 9. November 2021**

Bundesgericht, 2021-11-09, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_93\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_93_2021)

FR: TF 2C 93/2021 du 9 novembre 2021

IT: TF 2C 93/2021 del 9 novembre 2021

## **Regeste**

Impôt fédéral direct et impôts cantonal et communal, période 2007, révision d'une taxation | Finances publiques & droit fiscal

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

La décision attaquée est finale ( art. 90 LTF ) et a été rendue par une autorité judiciaire supérieure de dernière instance cantonale ( art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public ( art. 82 let. a LTF ), ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions de l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est partant ouverte (cf. aussi l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] pour l'IFD et l'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14] pour l'ICC).

### **E. 1.2**

L'instance précédente a traité dans un seul arrêt de l'IFD et de l'ICC, ce qui est admissible ( ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où le recourant s'en prend clairement aux deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2), ce qui est le cas en l'espèce.

### **E. 1.3**

Enfin, le recours a été déposé en temps utile et dans les formes requises (cf. art. 42 al. 1 et 2, art. 46 al. 1 let . c et art. 100 al. 1 LTF ) par les recourants qui, destinataires de l'arrêt attaqué, ont qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF ). Il convient donc d'entrer en matière, sous réserve de ce qui suit.

### **E. 1.4**

La conclusion tendant à l'annulation du jugement du Tribunal administratif est irrecevable en raison de l'effet dévolutif du recours à la Cour de justice ( ATF 136 II 101 consid. 1.2; 539 consid. 1.2).

### **E. 2.1**

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office ( art. 106 al. 1 LTF ). Toutefois, en vertu de l' art. 106 al. 2 LTF , le Tribunal fédéral n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée ( ATF 147 IV 73 consid. 4.1.2; 142 III 364 consid. 2.4; 141 I 36 consid. 1.3).

## **E. 2.2**

Le Tribunal fédéral examine en principe librement la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID, à moins que les dispositions de cette loi fédérale ne laissent une marge de manoeuvre aux cantons, auquel cas le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral se limite aux griefs constitutionnels invoqués, en particulier à l'arbitraire, pour autant qu'ils aient été motivés de manière conforme aux exigences de l' art. 106 al. 2 LTF ( ATF 144 II 313 consid. 5.3; 134 II 207 consid. 2).

## **E. 3**

Pour statuer, le Tribunal fédéral se fonde sur les faits établis par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF ), sous réserve des situations visées à l' art. 105 al. 2 LTF . Selon l' art. 97 al. 1 LTF , le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause ( ATF 142 II 355 consid. 6; 139 II 373 consid. 1.6).

## **E. 4**

Le litige porte sur le point de savoir si c'est à bon droit que la Cour de justice a retenu que la demande de révision formée par les recourants était irrecevable.

### **E. 4.1**

Dans l'arrêt attaqué, la Cour de justice a constaté que les recourants avaient fondé leur demande de révision sur l'arrêt 2C\_855/2018 du 24 octobre 2018 du Tribunal fédéral. Ils ont relevé que cet arrêt, qui a tranché la question de savoir si la Cour de justice avait à juste titre déclaré irrecevable pour cause de tardiveté le recours formé par la Société, s'inscrivait dans le contexte de la procédure ayant porté sur le point de savoir si la Société avait accordé une prestation appréciable en argent à ses actionnaires. Or, dans son recours au Tribunal administratif contre le bordereau rectificatif du 6 mars 2017, la Société avait déjà demandé elle-même la révision des taxations 2007 du recourant 1 et de C.\_\_\_\_\_, au motif que l'un et l'autre avaient déjà été imposés sur le résultat de l'opération immobilière "D.\_\_\_\_\_". Le recourant 1, qui était administrateur et actionnaire de la Société, connaissait donc le motif de révision invoqué depuis la notification à cette dernière du bordereau rectificatif du 6 mars 2017. Or, pour être recevable, une demande de révision devait être formulée dans les 90 jours à compter de la découverte du motif de révision. La demande de révision, formée le 17 janvier 2019, était ainsi tardive et c'était par conséquent à juste titre que l'Administration cantonale, puis le Tribunal administratif, l'avaient déclarée irrecevable.

### **E. 4.2**

A l'encontre de l'arrêt attaqué, les recourants font valoir des griefs relatifs à l'établissement des faits et à la violation du droit. II. Griefs relatifs à l'établissement des faits

## **E. 5**

Invoquant l' art. 97 LTF , les recourants font d'abord valoir que la Cour de justice a arbitrairement omis de constater des faits déterminants concernant le moment auquel ils ont découvert le motif de révision qu'ils invoquent.

### **E. 5.1**

La question de savoir à quel moment le motif de révision invoqué est découvert est en principe une question de fait, qui ne peut être revue par le Tribunal fédéral que sous l'angle restreint de l'arbitraire (cf. arrêt 2C\_1000/2016 du 15 novembre 2016 consid. 2.5).

### **E. 5.2**

Selon la jurisprudence, il n'y a arbitraire dans l'établissement des faits et l'appréciation des preuves que si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a fait des déductions insoutenables (cf. ATF 144 II 281 consid. 3.6.2; 142 II 355 consid. 6; 140 III 264 consid. 2.3). L'arbitraire, prohibé par l'art. 9 Cst., ne résulte pas du seul fait qu'une autre solution serait concevable, voire préférable. Le Tribunal fédéral ne s'écarter de la solution retenue par l'autorité cantonale de dernière instance que si la décision entreprise apparaît insoutenable, en contradiction manifeste avec la situation effective, adoptée sans motifs objectifs ou en violation d'un droit certain. Il ne suffit pas que les motifs de la décision soient insoutenables; encore faut-il que celle-ci soit arbitraire dans son résultat (ATF 144 III 145 consid. 2; 141 III 564 consid. 4.1; 140 III 16 consid. 2.1; 139 III 334 consid. 3.2.5; 136 III 552 consid. 4.2).

### **E. 5.3**

En l'espèce, les recourants mentionnent des faits qui, selon eux, n'ont arbitrairement pas été constatés dans l'arrêt attaqué. Ces faits se rapportent à la procédure que la Société a menée devant les autorités cantonales puis devant le Tribunal fédéral pour contester le bordereau rectificatif du 6 mars 2017.

### **E. 5.4**

Il apparaît que certains de ces faits figurent bel et bien dans l'arrêt attaqué (cf. notamment arrêt attaqué p. 7 let. f, qui constate que la Société a fait l'objet d'une procédure de rappel d'impôt pour intégrer dans son bénéfice le résultat de l'opération immobilière "D. \_\_\_\_\_"). Le grief est donc d'emblée infondé s'agissant de ces éléments.

### **E. 5.5**

Quant au fait que le bordereau de taxation rectificatif du 6 mars 2017 ne serait pas entré en force avant l'arrêt 2C\_855/2018 du 24 octobre 2018 du Tribunal fédéral, il ne figure effectivement pas - pour autant qu'il s'agisse bien là d'un fait - dans l'arrêt attaqué. De l'avis des recourants, cette omission serait arbitraire, car cet élément serait décisif pour déterminer le moment auquel ils ont eu connaissance du motif de révision qu'ils invoquent et partant pour déterminer si leur demande de révision du 17 janvier 2019 a été formée en temps utile.

#### **E. 5.5.1**

Pour déterminer à quel moment les recourants ont eu connaissance du motif de révision invoqué, les juges précédents ont estimé que la date à laquelle le Tribunal fédéral avait statué sur le recours de la Société contre l'arrêt d'irrecevabilité de la Cour de justice du 14 août 2018 dans la cause 2C\_855/2018 n'était pas relevante, parce que cet élément ne changeait rien au fait que, en sa qualité d'administrateur et actionnaire de la Société, le recourant 1 connaissait le motif de révision invoqué depuis la notification du bordereau rectificatif du 6 mars 2017 à la Société. Du reste, dans son recours du 31 juillet 2017 au Tribunal administratif, la Société avait demandé la révision des taxations des recourants. Au surplus, dans l'arrêt 2C\_855/2018, le Tribunal fédéral ne s'était nullement prononcé sur le

bien-fondé de la procédure de rappel d'impôts visant la Société, mais uniquement sur la question de savoir si la Cour de justice pouvait déclarer irrecevable le recours que la Société avait déposé devant elle. Cet arrêt n'avait 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.

#### **E. 5.5.2**

Ce raisonnement échappe à l'arbitraire. Avec les juges précédents, il faut d'abord relever que les recourants soutiennent que c'est l'imposition du bénéfice provenant de l'opération immobilière "D. \_\_\_\_\_" dans le chef de la Société qui constitue un motif de révision de leur taxation 2007, à cause de la double imposition d'un même revenu qu'elle implique et qu'ils jugent arbitraire et contraire à l'égalité de traitement. Or, c'est par le bordereau rectificatif du 6 mars 2017 que la Société s'est vu imposer sur ce bénéfice, par le biais d'un rappel d'impôt. Certes, ce bordereau n'est pas entré en force avant l'arrêt 2C\_855/2018 du 24 octobre 2018 du Tribunal fédéral. Il n'est toutefois pas insoutenable de considérer que les recourants connaissaient ce motif de révision au moins le 31 juillet 2017, soit lorsqu'une demande de révision concernant leur propre taxation a été présentée dans le recours formé par la Société auprès du Tribunal administratif. C'est partant sans arbitraire que les juges précédents ont considéré que le prononcé de l'arrêt du Tribunal fédéral, le 24 octobre 2018, n'était pas décisif pour déterminer le moment auquel les recourants avaient découvert le motif de révision invoqué.

#### **E. 5.6**

Le grief d'établissement arbitraire des faits est partant rejeté. III. Impôt fédéral direct

#### **E. 6**

Les recourants soutiennent que la Cour de justice a violé les art. 147 ss LIFD en déclarant leur demande de révision irrecevable. Ils soutiennent que leur demande de révision du 17 janvier 2019 a été formée en temps utile et que les juges précédents ont violé l'art. 148 LIFD en retenant le contraire. Ils font aussi valoir que l'imposition du bénéfice réalisé lors de l'opération immobilière "D. \_\_\_\_\_" dans le chef de la Société constitue un fait important au sens de l'art. 147 al. 1 let. a LIFD, car cette imposition crée une double imposition d'un même revenu qui est arbitraire (art. 9 Cst.) et contraire à l'égalité de traitement (art. 8 Cst.).

#### **E. 7**

Selon l'art. 147 al. 1 let. a LIFD, une décision ou un prononcé entré en force peut notamment être révisée en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts. Ce motif de révision vise à compléter l'état de faits à l'origine de la taxation à réviser, en tenant compte d'éléments découverts ultérieurement. Il faut, selon la lettre de l'art. 147 al. 1 let. a LIFD, que les faits soient "importants" ("erhebliche"; "rilevanti"). Tout fait ne constitue donc pas un motif de révision (MARTIN E. LOOSER, *Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, 3e éd. 2017, n° 8 et 9 ad art. 147 DBG, qui parle de fait "entscheidend"). Pour être important, le fait invoqué comme motif de révision doit être de nature à influencer la décision dans un sens favorable au requérant (HUGO CASANOVA/CLAUDE-EMMANUEL DUBEY, in *Impôt fédéral direct*, Commentaire romand, 2e éd. 2017, n° 4 ad art. 147 LIFD), ce qu'il incombe à celui-ci de démontrer concrètement (CASANOVA/DUBEY, in op. cit., n° 2 ad art. 149 LIFD). Le fait doit être nouveau, en ce sens qu'il était inconnu, mais qu'il existait déjà au

moment de la décision. Il doit ainsi s'agir de faits 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 (arrêts 2C\_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.2; 2C\_660/2017 du 30 janvier 2019 consid. 5.1 et leurs références). Cela étant, la révision est exclue lorsque le requérant invoque 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 ). S'il existe un motif de révision et qu'il n'y a pas de motif d'exclusion au sens de l' art. 147 al. 2 LIFD , l'autorité annule la décision ou le prononcé antérieur et statue à nouveau ( art. 149 al. 2 LIFD ). Conformément à l' art. 148 LIFD toutefois, 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. L'irrespect du délai de l' art. 148 LIFD entraîne l'irrecevabilité de la demande de révision (CASANOVA/DUBEY, in op. cit., n° 4 ad art. 148 LIFD et n° 3 ad art. 149 LIFD ; LOOSER, in op. cit., n° 3 ad art. 149 DBG).

### **E. 7.1**

En l'espèce, la Cour de justice a retenu sans arbitraire (cf. supra consid. 5) que le recourant 1 avait découvert le motif de révision invoqué non pas au jour de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_855/2018, soit le 24 octobre 2018, mais lors de la notification du bordereau rectificatif du 6 mars 2017. Par conséquent, elle n'a pas violé l' art. 148 LIFD en considérant que la demande de révision, formée le 17 janvier 2019, avait été formée hors délai et qu'elle était partant irrecevable.

### **E. 7.2**

Au surplus, il faut relever qu'il est de toute manière douteux que la double imposition dont les recourants se plaignent soit un fait de nature à influencer la décision de taxation 2007 dans un sens qui leur serait favorable et qu'elle constitue partant un motif de révision. En effet, il ressort des faits constatés que la Société a accordé une prestation appréciable en argent au recourant 1, en le laissant encaisser directement le bénéfice qui avait été réalisé sur l'opération immobilière "D. \_\_\_\_\_" et qui lui revenait, et c'est la raison pour laquelle l'autorité fiscale a inclus ce montant dans le bénéfice imposable de la Société par bordereau rectificatif du 6 mars 2017. Or, une prestation appréciable en argent représente aussi un revenu imposable dans le chef de l'actionnaire (cf. par exemple arrêts 2C\_445/2015 du 26 août 2016 consid. 6.3.1; 2C\_377/2014 du 26 mai 2015 consid. 9.4 à 9.4.3; 2C\_88/2011 du 3 octobre 2011 consid. 2.2 à 2.2.3; 2A.347/2002 du 2 juin 2003 consid. 4.2). La double imposition économique d'un bénéfice dans le chef de la société de capitaux et dans celui du détenteur de parts fait partie du système tel qu'il a été voulu par le législateur (cf. Message du 25 mai 1983 concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral, FF 1983 III 1 62 s. notamment) et elle est constatée tant par la jurisprudence (cf. notamment ATF 136 I 65 consid. 5.4.; 136 I 49 consid. 5.4) que par la doctrine (cf. par exemple XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 5e éd. 2021, p. 271 n° 36; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7e éd. 2016, p. 230). Elle est du reste toujours d'actualité, puisqu'elle n'a été qu'atténuée avec l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2009, des art. 20 al. 1bis et 18b LIFD , qui instaurent un mécanisme d'imposition partielle des dividendes en cas

de participation qualifiée (RO 2008 2893; arrêt 2C\_812/2018 du 20 août 2019 consid. 3.2, in RF 74/2019 p. 796).

### **E. 7.3**

Il découle de ce qui précède que la Cour de justice n'a pas violé le droit fédéral en déclarant irrecevable la demande de révision des recourants. Le recours est partant rejeté, dans la mesure de sa recevabilité, en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct. IV. Impôt cantonal et communal

### **E. 8**

La jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct est également valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes ( ATF 140 II 88 consid. 10 et les références).

#### **E. 8.1**

Les art. 55 et 56 de la loi cantonale genevoise du 4 octobre 2001 de procédure fiscale (LPFisc; RS/GE D 3 17) correspondent à l' art. 51 LHID et sont similaires aux art. 147 et 148 LIFD .

#### **E. 8.2**

La matière étant harmonisée, il peut partant être renvoyé, pour l'impôt cantonal et communal, au raisonnement mené, en matière d'impôt fédéral direct, ce qui conduit aussi au rejet du recours dans la mesure de sa recevabilité, s'agissant de cet impôt. V. Frais et dépens

### **E. 9**

Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires, solidairement entre eux ( art. 66 al. 1 et 4 LTF ). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens ( art. 68 al. 1 et 3 LTF ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.