

GE_GERICHTE ATA/1274/2021 vom 23. November 2021

GE Cour de justice, 2021-11-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1274_2021

FR: GE_GERICHTE ATA/1274/2021 du 23 novembre 2021

IT: GE_GERICHTE ATA/1274/2021 del 23 novembre 2021

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 31 al. 1 LTEO ; art. 34 al. 1 et 37 al. 1 OTEO ; art. 2 de la loi d'application des dispositions fédérales sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 14 janvier 1961 - LaTE - G 1 05). 2)

Le litige porte sur la décision rejetant la réclamation du recourant contre la révision de la taxation de la TEO pour l'exercice 2019. Selon lui, la décision de révision serait intervenue au-delà du délai légal de nonante jours. Elle serait de

- 7/17 - A/2444/2021 plus infondée, dans la mesure où elle prendrait à tort en compte une prestation en capital, qu'il ne conteste pas avoir reçue, durant l'année 2019.

a. Tout homme de nationalité suisse est astreint au service militaire (art. 59 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101 ; art. 2 al. 1 de la loi fédérale sur l'armée et l'administration militaire du 3 février 1995 - LAAM - RS 510.10).

Celui qui n'accomplit pas le service militaire ou un service de remplacement doit s'acquitter d'une taxe (art. 59 al. 3 Cst.). Ce principe est rappelé à l'art. 1 LTEO.

b. Le recourant ne remet pas en cause son assujettissement à la TEO dans la mesure où il a été déclaré inapte au service militaire et au service de la protection civile lors de son recrutement. 3) a. Selon l'art. 40 al. 1 OTEO, l'autorité de taxation ou l'instance de recours procède à la révision d'une décision entrée en force, d'office ou à la demande de la personne touchée par celle-ci notamment si des faits nouveaux importants sont allégués ou de nouveaux moyens de preuve produits (let. a). La révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence pouvant raisonnablement être exigée de lui (al. 2).

La demande en révision prévue à l'art. 40 al. 1, doit être adressée par écrit à l'autorité qui a rendu la décision, 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. Elle doit indiquer pour quel motif elle est présentée et si le délai utile est observé ; au surplus, l'art. 21 al. 1, dernière phrase, est applicable. Ces délais sont aussi valables pour les autorités de la taxe (art. 41 OTEO).

b. En préambule et contrairement à ce que soutient le recourant dans sa réplique, la voie de la révision est ouverte tant au contribuable qu'à l'administration fiscale, ce qui pour cette dernière découle de la mention « d'office » figurant à l'art. 40 al. 1 OTEO, respectivement de la dernière phrase de l'art. 41 OTEO susmentionnée qui lui impose de respecter les mêmes délais que ceux valant pour le contribuable.

Les parties ne sont pas d'accord sur le moment à partir duquel le délai de nonante jours pour déposer une demande de révision commence à courir à savoir, selon le recourant, à compter de l'avis de taxation du service des impôts spéciaux de l'AFC-GE du 24 janvier 2020, fixant l'ICC et l'IFD dus compte tenu de la réception du capital de CHF 1'134'723.- en 2019, et, selon l'AFC-GE, à compter de l'annonce dudit service, le 20 avril 2021, de la perception dudit capital par le

- 8/17 - A/2444/2021 recourant. Autrement dit, il y a lieu de déterminer à quand remonte la découverte par le service de la TEO du motif de révision. 4) a. Le secret de fonction est protégé à l'art. 320 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0) qui réprime d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire, le comportement de celui qui aura révélé un secret à lui confié en sa qualité de membre d'une autorité ou de fonctionnaire, ou dont il avait eu connaissance à raison de sa charge ou de son emploi.

L'infraction ne peut être commise que par un membre d'une autorité ou un fonctionnaire. La notion de fonctionnaire est définie à l'art. 110 al. 3 CP (ATF 142 IV 65 consid. 5.1 p. 67 et 68). Le devoir de confidentialité résulte de la situation particulière du membre de l'autorité, respectivement du fonctionnaire (ATF 142 IV 65 consid. 5.2 p. 68 et 69 ; Bernard CORBOZ, *Les infractions en droit suisse*, vol. II, 3ème éd., 2010, n. 21ss ad art. 320). Une base légale spéciale, non pénale, n'est ainsi pas nécessaire dans la législation déterminant l'exercice de la fonction (ATF 142 IV 65 consid. 5.2 p. 68 et 69 ; Bernard CORBOZ, *op. cit.*, n. 23 ad art. 320).

La jurisprudence considère comme secret tout fait dont la connaissance est réservée à un cercle limité de personnes, dont le caractère confidentiel est voulu par l'intéressé et pour lequel il existe un intérêt légitime au maintien du secret (ATF 142 IV 65 consid. 5.1 p. 67 et 68 ; ATF 127 IV 122 consid. 1 p. 125 et les références citées = JdT 2002 IV 119 ; arrêt du Tribunal fédéral 6B_599/2015 du 25 février 2016 consid. 2.2.1). La définition de l'infraction repose sur une conception matérielle du secret (Marcel Alexander NIGGLI / Hans WIPRÄCHTIGER, *Basler Kommentar Strafrecht II : Art. 111-392 StGB*, 3ème éd., 2013, n. 8 ad art. 320 CP ; Günter STRATENWERTH / Felix BOMMER, *Schweizerisches Strafrecht, Besonderer Teil II : Straftaten gegen Gemeininteressen*, 7ème éd., 2013, § 61 n. 5). Il n'est dès lors pas nécessaire que le fait concerné ait été présenté par les autorités compétentes comme étant secret. Seul est déterminant qu'il s'agisse d'un fait qui n'est à l'évidence ni public ni généralement accessible et à l'égard duquel le détenteur du secret n'a pas seulement un intérêt légitime, mais aussi une volonté affichée, expresse ou tacite, au maintien du secret (ATF 142 IV 65 consid. 5.1 p. 67 et 68 ; Bernard CORBOZ, *op. cit.*, n. 13 ad art. 320). Il ne peut s'agir d'un fait notoire ou facile à connaître. Ainsi, ce qui a fait l'objet d'une séance publique n'est plus secret, sous réserve d'un effet d'oubli (ATF 127 IV 122 consid. 3b/aa p. 129 = JdT 2002 IV 119). En revanche, le fait qu'un cercle limité de personnes soit au courant ne prive pas les faits en cause de leur caractère confidentiel (Christian FAVRE / Marc PELLET / Patrick STOUDEMANN, *Code pénal annoté*, 2011, n. 1.2 ad art. 320 ; Michel DUPUIS / Laurent MOREILLON / Christophe PIGUET / Séverine BERGER /

- 9/17 - A/2444/2021 Miriam MAZOU / Virginie RODIGARI [éds], *Code pénal - Petit commentaire*, 2ème éd., 2017, n. 17 ad art. 320).

En ce qui concerne les collectivités publiques, la volonté de tenir une information secrète résulte de dispositions de droit public, applicables à l'autorité ou au fonctionnaire concerné, des dispositions cantonales et communales, ou découlent d'instructions données par l'autorité supérieure. La volonté de tenir une information secrète peut résulter d'instructions générales ou spéciales données par une autorité supérieure ou de la nature de l'information, compte tenu des intérêts en jeu et de l'usage qui doit en être fait (ATF 116 IV 56 consid. II.1a p. 65 = JdT 1991 IV 5 ; Michel DUPUIS / Laurent MOREILLON / Christophe FIGUET / Séverine BERGER / Miriam MAZOU / Virginie RODIGARI [éds], op. cit., n. 19 ad art. 320 ; Bernard CORBOZ, op. cit., n. 15 ad art. 320 ; Günter STRATENWERTH / Felix BOMMER, op. cit., § 61 n. 6).

L'auteur doit s'être vu confier le secret en sa qualité de membre d'une autorité ou de fonctionnaire ou encore à raison de sa charge ou de son emploi (Bernard CORBOZ, op. cit., n. 17 ad art. 320). Par exemple, celui qui reçoit un rapport par la voie de service et le lit, prend connaissance du secret à raison de sa charge (ATF 116 IV 56 consid. II/1/b = JdT 1991 IV 5 ; décision de la Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral BB.2016.61 du 29 juin 2016 consid. 3.1.1 ; Michel DUPUIS / Laurent MOREILLON / Christophe FIGUET / Séverine BERGER / Miriam MAZOU / Virginie RODIGARI [éds], op. cit., n. 23 ad art. 320). Certains parlent de lien de causalité entre la charge officielle et la connaissance du secret (ATF 115 IV 233 consid. 2c/cc = JdT 1991 IV 91 ; ATF 114 IV 44 consid. 2 = JdT 1989 IV 51). Si c'est en dehors de son service que le fonctionnaire a pris connaissance d'informations relatives à son activité officielle, il ne se rend pas coupable de violation du secret de fonction lorsqu'il les divulgue, même s'il pouvait prétendre avoir droit à les obtenir dans le cadre de sa charge (ATF 115 IV 233 consid. 2c/bb = JdT 1991 IV 91 ; Michel DUPUIS / Laurent MOREILLON / Christophe FIGUET / Séverine BERGER / Miriam MAZOU / Virginie RODIGARI [éds], op. cit., n. 24 ad art. 320).

L'acte délictueux consiste à révéler un secret. La question est plus délicate lorsque la révélation est survenue au sein de l'administration. En principe, la divulgation n'est pas permise, sauf si elle est prévue par une loi ou justifiée par la marche normale du service (ATF 114 IV 44 consid. 3b p. 48 et 49 = JdT 1989 IV 51). Cela touche notamment toutes les communications transmises en vertu de l'assistance administrative, l'entraide judiciaire, ou la transmission de dossier à l'autorité de recours ou de surveillance (Bernard CORBOZ, op. cit., n. 33 ad art. 320 ; Michel DUPUIS / Bernard GELLER / Gilles MONNIER / Laurent MOREILLON / Christophe FIGUET / Christian BETTEX / Daniel STOLL [éds], op. cit., n. 27 ad art. 320). La transmission d'une information à un supérieur sans respecter la voie hiérarchique n'est pas une violation du secret de fonction, si

- 10/17 - A/2444/2021 l'information paraît déterminante pour la conduite des affaires étatiques (ATF 116 IV 56 c. II/1b p. 65 et 66 = JdT 1991 IV 5 ; Pierre MOOR, Droit administratif III, L'organisation des activités administratives, Berne 1992, p. 236). Cela vaut en tout cas lorsque le supérieur avait accès à l'information de par ses fonctions qui incluent la surveillance des actes de ses inférieurs (Bernard CORBOZ, op. cit., n. 33 ad art. 320 ; Pierre MOOR, op. cit., p. 236). En revanche, rendre le secret accessible à une personne non autorisée constitue une révélation punissable, même si le destinataire était lui-même tenu au secret de fonction (ATF 114 IV 44 consid. 3b p. 48 et 49 = JdT 1989 IV 51 ; Bernard CORBOZ, op. cit., n. 33-34 ad art. 320).

L'art. 320 CP protège principalement l'intérêt de la collectivité à la discrétion des fonctionnaires et membres des autorités nécessaire à l'accomplissement sans entrave des

tâches de l'État. L'intérêt des particuliers au secret peut toutefois également être touché (ATF 142 IV 65 consid. 5.1 p. 67 et 68 ; arrêts du Tribunal fédéral 6B_599/2015 du 25 février 2016 consid. 2.2.1 ; 6B_1192/2014 du 24 avril 2015 consid. 4.3). L'intérêt des tiers à connaître l'information est sans pertinence (ATF 127 IV 130 c. 3b/cc p. 130 = JdT 2002 IV 118).

b. Les rapports de service des employés de l'AFC-GE, en leur qualité de fonctionnaires de l'administration cantonale, sont soumis à la loi générale relative au personnel de l'administration cantonale, du pouvoir judiciaire et des établissements publics médicaux du 4 décembre 1997 (LPAC - B 5 05).

L'art. 9 LPAC prévoit que les membres du personnel de la fonction publique sont soumis au secret de fonction pour toutes les informations dont ils ont connaissance dans l'exercice de leurs fonctions dans la mesure où la loi sur l'information du public, l'accès aux documents et la protection des données personnelles du 5 octobre 2001 (LIPAD - A 2 08) ne leur permet pas de les communiquer à autrui (al. 1). L'obligation de garder le secret subsiste après la cessation des rapports de service (al. 2). La violation du secret de fonction est sanctionnée par l'art. 320 CP, sans préjudice du prononcé de sanctions disciplinaires.

c. Les personnes chargées de l'application de la LIFD et de l'ICC doivent garder le secret sur les faits dont elles ont connaissance dans l'exercice de leurs fonctions (art. 110 LIFD ; art. 39 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 [LHID - RS 642.14]) ; art. 11 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

Selon l'art. 11 al. 1 LPFisc, les personnes chargées de l'application de la législation fiscale ou qui y collaborent doivent garder le secret sur les faits dont elles ont connaissance dans l'exercice de leur fonction ainsi que sur les

- 11/17 - A/2444/2021 délibérations des autorités et refuser aux tiers la consultation des dossiers fiscaux et des rôles ou registres fiscaux.

d. D'après la jurisprudence, afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des directives. Celles-ci n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration. Elles ne dispensent pas cette dernière de se prononcer à la lumière des circonstances du cas d'espèce. Par ailleurs, elles ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser (ATF 141 II 338 consid. 6.1 ; ATA/287/2020 du 10 mars 2020 consid. 5 et la référence citée).

e. L'art. 11 OTEO prévoit que la surveillance de la Confédération en matière de perception de la taxe est exercée par l'AFC-CH, sous la direction du Département fédéral des finances. Ainsi, selon l'art. 12 al. 1 OTEO, l'AFC-CH veille à l'application uniforme des prescriptions fédérales, arrête les instructions générales nécessaires, détermine la forme et le contenu des formules et registres à utiliser et approuve les programmes informatiques des autorités de la taxe.

f. Selon les instructions de l'AFC, pour s'assurer d'une prise en compte sans failles de tous les versements et prestations en capital des assujettis, un processus institutionnalisé doit être mis en place avec les autorités fiscales compétentes. Ceci peut être fait automatiquement au moyen d'une interface, mais peut être également assuré via un accès inconditionnel aux données fiscales des assujettis ou une simple annonce papier (par exemple une ou deux fois

par an ; ch. 77).

Au ch. 88 des Instructions de l'AFC, il est précisé que le délai de nonante jours commence à courir lorsque l'autorité de la TEO a connaissance d'un éventuel motif de révision, « ici une prestation en capital », et non pas dès la date de notification de la décision correspondante ou dès la date de paiement. Si un processus d'annonce a été mis en place avec les autorités fiscales cantonales compétentes, et que ce dernier définit que les prestations en capital sont annoncées, par exemple, deux fois par an au moyen d'une liste, le délai commence à courir dès la réception de la liste.

g. En l'espèce, il ne saurait être contesté que les employés de l'AFC-GE sont soumis au secret de fonction, respectivement au secret fiscal, lequel leur est opposable entre les divers services de cette administration, quand bien même ils partagent les mêmes locaux. En l'espèce, la pratique du service des impôts spéciaux est d'adresser, apparemment une fois par année, au service de la TEO la liste des personnes concernées par la réception d'un gain, exceptionnel, en capital. Cette manière de faire uniformise la pratique cantonale, est conforme aux instructions de l'AFC, et permet de connaître précisément la date à laquelle le service de la TEO a, comme en l'espèce, effectivement connaissance d'un élément susceptible de modifier une taxation et partant de la nécessité de la réviser.

- 12/17 - A/2444/2021

Compte tenu de cette pratique, qui est compatible avec le respect du secret de fonction, il ne peut être reproché au service de la TEO de ne pas être allé « fouiller » dans la ou les bases de données des autres services de l'AFC-GE pour déterminer, au-delà de la taxation IFD et ICC, si le recourant avait touché un gain spécial en 2019 susceptible d'influencer sa TEO.

Ce système d'une transmission annuelle de données pertinentes ne nuit pour le surplus pas à la sécurité du droit puisque le contribuable concerné d'une part sait qu'il fait l'objet d'une taxation spécifique en raison d'un gain extraordinaire et d'autre part peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elle ait une répercussion notamment sur la TEO.

Ainsi, contrairement à ce que soutient le recourant, la date de connaissance par le service de TEO du capital litigieux est bien celle de la réception de ladite liste, en l'espèce le 20 avril 2021, et non le moment de l'avis de taxation émis par le service des impôts spéciaux, qui a été notifié au seul recourant et non au service de la TEO, le 24 janvier 2020.

Compte tenu de ce qui précède, en procédant à la révision de la TEO le 7 mai 2021, l'AFC-GE a respecté le délai de nonante jours de l'art. 40 al. 1 OTEO.

Ce grief sera partant rejeté. 5)

Le recourant soutient que la réception du capital de prévoyance de son père, au décès de ce dernier, n'entrerait pas en compte dans le calcul de la TEO 2019.

a. La taxe est perçue par les cantons (art. 22 al. 1 LTEO). Elle est fixée chaque année, l'année de taxation étant en règle générale, l'année civile qui suit l'année d'assujettissement (art. 25 al. 1 let. a et al. 2 LTEO).

b. La taxe est perçue selon les principes de la législation sur l'IFD, sur le revenu net total que l'assujetti réalise en Suisse et à l'étranger (art. 11 LTEO).

L'art. 10 aOTEA, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2020, ayant pour titre Revenus extraordinaires, prévoyait que les bénéficiaires en capital définis à l'art. 18 al. 2 LIFD (produits

de l'activité indépendante), les versements de capitaux remplaçant des prestations périodiques, les gains de loterie et d'autres institutions semblables, les indemnités obtenues lors de la cessation d'une activité ou de la renonciation à celle-ci, ou lors de la renonciation à l'exercice d'un droit, étaient soumis à la taxe même si, en vertu de l'art. 47 aLIFD, ils avaient été frappés d'un impôt annuel spécial durant l'année où ils avaient été réalisés.

Selon l'art. 12 al. 1 LTEO, sont notamment retranchées du revenu net les prestations imposables que l'assujetti reçoit de l'assurance militaire, de l'assurance-invalidité, de la caisse nationale suisse d'assurance en cas d'accidents ou d'une autre assurance-accidents, maladie ou invalidité de droit public ou de

- 13/17 - A/2444/2021 droit privé (let. c). Sont déterminantes les conditions de l'assujetti au cours de la période de taxation au titre de l'impôt qui a servi de base de calcul de la taxe. Si la taxe est fixée au vu d'une déclaration particulière, le droit aux déductions est fondé sur les conditions dans lesquelles se trouvait l'assujetti à la fin de l'année d'assujettissement (art. 12 al. 2 LTEO). La taxe s'élève à CHF 3.- par CHF 100.- du revenu soumis à la taxe, mais à CHF 400.- au moins (art. 13 al. 1 LTEO).

c. L'autorité de taxation prend toutes les mesures nécessaires pour déterminer l'assujettissement et les bases de calcul de la taxe (art. 26 al. 1 LTEO). Si, pour l'année d'assujettissement, l'assujetti doit acquitter l'IFD sur le revenu total, la taxe est fixée d'après les bases déterminantes pour cet impôt (art. 26 al. 2 LTEO).

d. Selon l'art. 22 LIFD sont imposables tous les revenus provenant de l'assurance-vieillesse et survivants, de l'assurance-invalidité ainsi que tous ceux provenant d'institutions de prévoyance professionnelle ou fournis selon des formes reconnues de prévoyance individuelle liée, y compris les prestations en capital et le remboursement des versements, primes et cotisations (al. 1). Sont notamment considérés comme revenus provenant d'institutions de prévoyance professionnelle les prestations des caisses de prévoyance, des assurances d'épargne et de groupe ainsi que des polices de libre-passage (al. 2).

Selon l'art. 23 LIFD sont également imposables : tout revenu acquis en lieu et place du revenu d'une activité lucrative (let. a) ; les sommes uniques ou périodiques obtenues ensuite de décès, de dommages corporels permanents ou d'atteinte durable à la santé (let. b).

Sont exonérés de l'impôt, selon l'art. 24 LIFD, notamment les versements provenant d'assurances de capitaux privées susceptibles de rachat, à l'exception des polices de libre-passage. L'art. 20 al. 1 let. a LIFD est réservé.

e. Selon le ch. 76 des instructions de l'AFC, les versements et prestations en capital sont soumis à la TEO à 100 % ; c'est-à-dire qu'on ajoute les versements et les prestations en capital aux autres revenus, mais ils doivent cependant être indiqués séparément sur les décisions.

Dans un chapitre intitulé « Calcul de la TEO pour les prestations en capital lors de bas revenus », les ch. 82 et 83 des Instructions de l'AFC précisent que pour les prestations en capital non remboursables, il faut additionner le montant du revenu net selon l'IFD à la « prestation en capital provenant de la prévoyance du père ».

f. Selon la jurisprudence, en principe, l'autorité compétente en matière de TEO peut reprendre les éléments qui ressortent de la taxation relative à l'IFD, auxquels elle ajoute, le cas échéant, les revenus qui n'y sont pas assujettis ou retranche les déductions ultérieures admissibles pour fixer la taxe conformément à

- 14/17 - A/2444/2021 la LTEO. Cela ne signifie toutefois pas qu'elle doive toujours s'y tenir ni qu'elle soit liée par les éléments qui s'y trouvent. L'autorité de taxation doit prendre toutes les mesures nécessaires pour déterminer l'assujettissement et les bases de calcul de la taxe ; elle doit, en outre, le cas échéant, contrôler les éléments imposables et corriger les éventuelles erreurs contenues dans la taxation de l'IFD, même si cette dernière est déjà entrée en force (ATF 92 I 123 consid. 1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.440/2001 du 6 février 2002 consid. 2b).

g. En règle générale, la loi applicable est celle qui est en vigueur au moment où les faits pertinents doivent être régis (ATF 140 II 134 consid. 4.2.4). Le principe est celui de l'interdiction de la rétroactivité des lois. Une norme a un effet rétroactif lorsqu'elle s'applique à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur (ATF 119 Ia 254 consid. 3 ; 116 Ia 207 consid. 4a ; ATA/210/2016 du 8 mars 2016).

Liée aux principes de sécurité du droit et de prévisibilité, l'interdiction de la rétroactivité des lois fiscales résulte du droit à l'égalité garanti par l'art. 8 Cst., de l'interdiction de l'arbitraire et de la protection de la bonne foi (art. 9 Cst. ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_436/2010 du 16 septembre 2010 consid. 4.3 et 2C_797/2009 du 20 juillet 2010 consid. 4.1). Ce principe fait obstacle à l'application d'une norme à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur (ATF 104 Ib 205 consid. 6 ; 102 Ia 31 consid. 3a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_436/2010 précité consid. 4.3). Ainsi, en l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1066/2013 du 27 mai 2014 consid. 3.3 et 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1).

Le principe de la légalité revêt aussi une importance particulière en droit fiscal où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 Cst. Selon cette norme constitutionnelle, les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, sont définis par la loi. La suprématie de la loi, qui est l'un des deux aspects du principe de la légalité, impose aux organes de l'État de se soumettre à l'ordre juridique et de n'exercer leur activité que dans le cadre tracé par la loi. En particulier, lorsque l'administration et le juge sont amenés à interpréter les normes fiscales, soumises aux mêmes règles d'interprétation que les autres domaines du droit administratif, ils doivent respecter le principe de légalité, en particulier les impératifs de suprématie et de réserve de la loi. Il s'agit notamment d'éviter que ne soient créés, par le biais d'une interprétation extensive, de nouveaux cas d'assujettissement, de nouvelles matières imposables ou de nouveaux faits générateurs d'imposition. Si la loi, dûment interprétée, ne constitue pas une base légale suffisante, l'impôt ne peut, en principe, pas être prélevé (ATF 131 II 562 consid. 3.1 et 3.4).

- 15/17 - A/2444/2021

h. Il ressort des dispositions légales qui viennent d'être rappelées et plus particulièrement de la systématique de la LIFD que les prestations en capital provenant de la prévoyance professionnelle, ce qui est le cas du capital reçu par le recourant issu des piliers 2 et 3a de feu son père, font partie du revenu imposable du contribuable et ce quel que soit l'usage qui en est fait. De telles prestations sont donc comprises dans le revenu total que l'assujetti à la TEO réalise en Suisse et à l'étranger et elles doivent être prises en considération dans le cadre du calcul de cette taxe par le renvoi général de l'art. 11 LTEO. La prise en compte du montant est donc fondée dans son principe, étant relevé que le recourant n'a, à bon escient,

pas contesté l'assujettissement notamment à l'IFD de ce capital reçu en 2019. Le capital en question n'entre dans aucune des catégories de revenus exonérés telles que mentionnées en particulier à l'art. 12 al. 1 LTEO.

En l'espèce, la période fiscale concernée par la TEO litigieuse est l'année 2019, soit une période antérieure à l'abrogation de l'art. 10 aOTEO qui trouve dès lors application dans le cas d'espèce. Le recourant cherche à déduire de cet art. 10 aOTEO que le législateur aurait expressément exclu du champ d'application de la LTEO le capital en cause.

Outre le fait que cette interprétation se heurte aux développements susmentionnés, il faut encore relever que l'art. 10 aOTEO visait précisément des hypothèses telle que celle du cas d'espèce. Cette disposition traitait en effet des revenus extraordinaires qui étaient soumis à la TEO alors même qu'ils avaient fait l'objet d'une taxation spéciale en matière d'IFD à la fin de l'assujettissement ou lors d'une taxation intermédiaire. L'art. 10 aOTEO tendait donc bien plus à renforcer l'idée que tous les revenus d'un contribuable sont pris en considération en matière de TEO et ce même s'ils ont déjà fait l'objet d'une taxation spéciale en matière d'IFD. Le recourant ne saurait donc être suivi lorsqu'il soutient que le versement intervenu sous forme de capital en aurait été exclu dans la mesure où il n'aurait en l'espèce pas remplacé des prestations périodiques.

C'est ainsi à juste titre que l'AFC-GE, dont la position est soutenue par l'AFC-CH, a pris en compte le montant de CHF 1'134'723.- pour réviser à la hausse la TEO du recourant pour l'année 2019.

Enfin, la lettre de la société Actuaires & Associés SA du 28 octobre 2019 ne renseigne nullement sur l'assujettissement ou non à la TEO du capital en cause. S'agissant de sa taxation, il y est tout au plus mentionné que le versement de cette prestation décès ferait l'objet d'une annonce à l'AFC-CH.

Mal fondé, le recours sera rejeté. 6)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 1 et 2 LPA).

- 16/17 - A/2444/2021

* * * * *

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