

GE_GERICHTE ATA/127/2021 vom 2. Februar 2021

GE Cour de justice, 2021-02-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_127_2021

FR: GE_GERICHTE ATA/127/2021 du 2 février 2021

IT: GE_GERICHTE ATA/127/2021 del 2 febbraio 2021

Erwägungen

E. 18

avril 1999 (Cst. - RS 101) même si aucune disposition légale ne mentionne expressément cette voie (ATF 139 II 373 consid. 1.5 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_164/2020 du 6 octobre 2020 consid. 2.3.5). Il a toutefois laissé la question ouverte, tout comme celle, en se référant à la doctrine, de savoir si la voie de la révision serait la plus appropriée dans le cas du contribuable qui ne voudrait contester que la décision du canton ayant statué le premier et qui serait d'accord avec celle du deuxième canton ayant statué en dernier (ATF 139 II 373 consid. 1.5).

b. 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. 55 al. 2 LPFisc). En d'autres termes, même en présence d'un motif de révision, si le contribuable ou son représentant omet, de manière négligente, de faire valoir celui-ci dans la procédure ordinaire, la révision n'est pas possible. La jurisprudence souligne qu'il faut se montrer strict à cet égard. Le seul facteur décisif est donc celui de savoir si le contribuable aurait déjà pu présenter les motifs de révision dans la procédure ordinaire. Le but de la procédure extraordinaire de révision n'est en effet pas de réparer les omissions évitables du contribuable commises au cours de la procédure ordinaire. Cette limitation importante à la révision s'explique par le caractère subsidiaire de cette voie de droit et par les exigences de la sécurité du droit (arrêt du Tribunal fédéral 2C_962/2019 précité consid. 5.3 et les références citées ; ATA/1106/2020 du 3 novembre 2020 consid. 2b).

c. La demande de révision doit être formée 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 de l'arrêt prononcé (art. 56 LPFisc).

d. Le texte de l'art. 55 LPFisc étant semblable à celui de l'art. 51 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) dont il reprend la teneur, les principes développés par la jurisprudence en lien avec l'interprétation de cette dernière disposition, elle-même inspirée de l'art. 147 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) s'appliquent, en vue d'une harmonisation verticale (ATF 140 II 88 consid. 10 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_666/2015 du 7 octobre 2016 consid. 4.9).

- 9/12 - A/4295/2019 5) a. Le principe de l'interdiction de la double imposition déduit de l'art. 127 al. 3 Cst. s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet, pendant la même période, à des impôts analogues (double imposition effective) ou à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la

perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle ; ATF 133 I 308 consid. 2.1).

b. Depuis l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le contribuable qui se plaint de double imposition intercantonale doit procéder par la voie du recours en matière de droit public au sens des art. 82 ss LTF. Le législateur n'a toutefois prévu aucune dérogation à la règle de l'épuisement des voies de droit cantonales, cela afin d'éviter que le Tribunal fédéral ne statue comme première instance judiciaire (Message du Conseil fédéral concernant la révision totale de l'organisation judiciaire fédérale du 28 février 2001, FF 2001 4000, p. 4123 s.). La personne touchée par une double imposition intercantonale peut ainsi déférer l'affaire au Tribunal fédéral dès qu'un canton a rendu une décision en dernière instance, sans qu'il soit nécessaire d'épuiser les instances dans les autres cantons concernés (Message, op. cit., p. 4124). Le délai commence à courir « au plus tard » le jour où chaque canton a rendu une décision (art. 100 al. 5 LTF), ce qui signifie qu'il est possible soit de contester tout de suite la décision rendue par le canton qui statue le premier, soit d'attendre la décision d'un autre canton et, en recourant contre cette dernière, de remettre en cause du même coup celle du premier (ATF 133 I 300 consid. 2 ; 133 I 308 consid. 2.3). 6)

En l'espèce, l'intimée, qui dispose d'un établissement stable à Genève, s'est vu notifier par l'autorité recourante, les 2 mars 2017 et 22 février 2018, des bordereaux de taxation ICC, respectivement pour les années 2015 et 2016, qui reprenaient les éléments figurant dans ses déclarations fiscales, en particulier la répartition du bénéfice et du capital imposables dans le canton. N'ayant pas été contestés, ces bordereaux sont entrés en force. Le 1er novembre 2018, les autorités fiscales zurichoises ont établi la taxation de l'intimée pour les mêmes périodes, reprenant le bénéfice et le capital total déclaré, mais modifiant la répartition intercantonale de ces éléments, en particulier s'agissant du canton de Genève, ce qui a créé une double imposition intercantonale. Ces taxations n'ont pas non plus été contestées, de sorte qu'elles sont également entrées en force.

L'intimée soutient qu'en l'absence de voie de recours ordinaire, seule la révision des décisions de taxation genevoises permettrait d'éliminer la double imposition, étant donné qu'elle avait accepté la taxation effectuée par les autorités fiscales zurichoises. Un tel motif de révision ne figure toutefois pas dans le droit de procédure cantonal applicable, l'art. 55 LPFisc ne prévoyant pas la possibilité de demander la révision des décisions de taxation en raison d'une double

- 10/12 - A/4295/2019 imposition intercantonale, pas plus d'ailleurs que les art. 51 LHID et 147 LIFD, étant précisé que dans sa jurisprudence constante, le Tribunal fédéral, dans l'intérêt de la sécurité du droit, refuse de corriger des décisions de taxation entrées en force pour d'autres motifs que ceux énumérés (ATF 142 II 433 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_245/2019 précité consid. 5.1). S'il est vrai que la Haute Cour a évoqué la possibilité d'utiliser la voie de la révision pour invoquer l'art. 127 al. 3 Cst. même en l'absence de disposition légale le mentionnant, il n'en demeure pas moins qu'il a laissé la question ouverte et ne s'est pas davantage prononcé sur le fait de savoir si la voie de la révision serait la plus appropriée dans le cas du contribuable qui ne voudrait contester que la décision du canton ayant statué le premier et qui serait d'accord avec celle opérée par le deuxième canton, comme dans le cas de l'intimée. Contrairement à ce que soutient celle-ci, il ne saurait toutefois en être déduit une volonté, de la part du Tribunal fédéral, de modifier sa jurisprudence, dès lors qu'il n'a précisément pas tranché ces questions. Le fait que

d'autres cantons ou que les conventions de double imposition internationales admettent un tel motif de révision n'est pas non plus déterminant, étant précisé que le droit fédéral ne le prévoit pas, tant s'agissant de la LIFD que de la LHID.

Même si un motif de révision tiré de la double imposition intercantonale devait être admis, cette voie de droit serait en tout état de cause exclue, dès lors que l'intimée pouvait faire valoir cet élément dans le cadre de la procédure ordinaire, en contestant les bordereaux de taxation des autorités fiscales zurichoises, à l'origine de la double imposition, pour déférer la cause au Tribunal fédéral en dernière instance, compétent pour connaître de celle-ci. C'est en vain que l'intimée soutient qu'elle n'avait pas à le faire puisqu'elle reconnaissait les taxations zurichoises, que les autorités judiciaires zurichoises ne pouvaient se prononcer sur les taxations genevoises ou qu'un tel procédé aurait pour effet de surcharger le Tribunal fédéral. Elle perd ainsi de vue qu'une telle procédure est prévue par la LTF, qui permet au Tribunal fédéral de se prononcer sur la question de la double imposition intercantonale et d'attirer les cantons concernés, en l'occurrence celui de Genève, à la procédure pendante devant lui. Il n'appartient du reste pas à la chambre de céans de se prononcer sur la pertinence, du point de vue de la surcharge du Tribunal fédéral, d'une telle procédure. Admettre l'ouverture de la procédure de révision dans le cas d'espèce, comme l'a fait le TAPI, alors même que l'intimée disposait de la possibilité de contester la taxation zurichoise créant la double imposition, reviendrait en outre à éluder les dispositions de la LTF applicables dans une telle situation.

L'intimée soutient que l'AFC-GE devait attendre les décisions des autorités fiscales zurichoises avant de procéder à la taxation des années litigieuses. Elle perd toutefois de vue que la présente procédure porte sur le seul bien-fondé de sa demande de révision et qu'un tel grief a trait au fond du litige, qu'elle aurait au demeurant dû faire valoir devant les autorités genevoises en contestant les

- 11/12 - A/4295/2019 décisions de taxation de l'AFC-GE, étant précisé qu'une erreur dans l'application du droit ne constitue en tout état de cause pas un motif de révision (arrêt du Tribunal fédéral 2C_231/2020 du 12 août 2020 consid. 6.1). C'est aussi en vain qu'elle soutient qu'elle ne pouvait procéder à une contestation préventive dans tous les cantons dans lesquels elle disposait d'un établissement stable, puisqu'il lui suffisait de contester la taxation zurichoise, comme précédemment indiqué.

Il s'ensuit que le TAPI ne pouvait considérer que les conditions d'entrée en matière de la demande de révision présentée par l'intimée étaient réalisées. Le recours sera par conséquent admis et le jugement entrepris annulé, ce qui conduit au rétablissement des décisions sur réclamation du 16 octobre 2019 de l'AFC-GE. 7)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de l'intimée, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA). Malgré cette issue, aucune indemnité de procédure ne sera allouée, l'autorité recourante, qui dispose de son propre service juridique, ayant recouru dans son propre intérêt (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *