

GE_GERICHTE ATA/233/2015 vom 3. März 2015

GE Cour de justice, 2015-03-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_233_2015

FR: GE_GERICHTE ATA/233/2015 du 3 mars 2015

IT: GE_GERICHTE ATA/233/2015 del 3 marzo 2015

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Le litige concerne le rappel d'impôts sur le revenu des recourants dans le cadre de l'IFD et de l'ICC 2004. 3)

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

- 10/15 - A/155/2013 fédéral 2C_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.1 in RDAF 2013 II 197 ; 2A.209/2005 du 3 novembre 2005 consid. 3.2 in RtiD 2006 I 471).

Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêts du Tribunal fédéral 2C_620/2012 précité ; 2P.411/1998 du 31 janvier 2000 consid. 10a et 10d/aa). 4)

Au niveau du droit fédéral, la LIFD est entrée en vigueur le 1er janvier 1995. Elle est par conséquent applicable à la présente procédure en tant qu'elle porte sur l'IFD 2004.

Aux termes de l'art. 72 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), les cantons devaient adapter leur législation à la loi sur l'harmonisation fiscale dans les huit ans qui suivaient l'entrée en vigueur de cette loi, soit jusqu'au 1er janvier 2001, étant donné que la LHID est entrée en vigueur le 1er janvier 1993. Le canton de Genève a adapté sa législation avec effet au 1er janvier 2001.

La loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) est applicable à l'ICC 2004. 5)

Ces trois législations prévoient des conditions similaires pour le rappel d'impôts. Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, 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 d'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 151 al. 1 LIFD, art. 53 al. 1 1ère phr. LHID, art. 59 al. 1 LPFisc).

L'art. 151 al. 2 LIFD précise aussi que, lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu, sa fortune et son bénéfice net, qu'il a déterminé son capital propre de façon adéquate et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, tout rappel d'impôt est exclu, même si l'évaluation était insuffisante. L'art. 59 al. 2 LPFisc contient une règle similaire à cette dernière, tandis que l'art. 53 al. 1 2ème phr. LHID dispose qu'un rappel d'impôt est exclu lorsqu'il n'y a que sous-évaluation des éléments

imposables. 6)

Le rappel d'impôt est le pendant, en faveur du fisc, de la procédure de révision (message du Conseil fédéral sur l'harmonisation fiscale, p. 144). Le rappel d'impôt constitue la perception après coup d'impôts qui n'ont, à tort, pas été perçus dans le cadre de la procédure de taxation (ATF 121 II 257 consid. 4b p. 265 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3 ; ATA/167/2012 du 27 mars 2012 ; Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4ème éd., 2012, p. 486 ss n. 7 ss ; Hugo CASANOVA in Danielle YERSIN/Yves NOËL

- 11/15 - A/155/2013 (éd.), *Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2008, ad art. 151 n. 1 ss). L'entrée en vigueur de la LIFD et de la LHID a désormais clairement consacré cette conception, en ouvrant le rappel d'impôt, sans que le contribuable concerné ait nécessairement commis de faute (art. 151 LIFD ; art. 53 LHID). Le rappel d'impôt est une procédure purement fiscale qui ne constitue pas une accusation en matière pénale au sens de l'art. 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101) (ATF 121 II 257, Xavier OBERSON, *op. cit.* p. 560 n. 7).

Il n'est soumis qu'à des conditions objectives : il suppose qu'une taxation n'a pas été établie ou est restée incomplète à tort, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale (Hugo CASANOVA, 2008, *op. cit.*, ad art. 151 n. 5 s.).

Comme autre condition, doit exister un motif de rappel qui réside dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 précité ; Hugo CASANOVA, *Le rappel d'impôt*, RDAF 1999 II, p. 11). Le droit au rappel d'impôt, que ce soit en vertu de l'art. 151 al. 1 LIFD ou de l'art. 53 al. 1 LHID, existe dès que l'autorité fiscale découvre des faits ou des moyens de preuve inconnus d'elle à la date où elle avait taxé le contribuable de manière définitive. Ce dernier est garant de ses déclarations, sur lesquelles l'autorité de taxation est en droit en principe de se fonder sans les vérifier et d'en présumer l'exactitude. C'est seulement lorsqu'il peut être reproché à l'autorité de taxation une éventuelle négligence grave dans le traitement du dossier, lorsqu'elle aurait dû se rendre compte d'un élément de fait essentiel à la lecture des indications contenues dans la déclaration ou des pièces, ou lorsqu'elle n'a pas procédé immédiatement aux investigations nécessaires alors que des éléments de fait importants ressortaient de manière évidente du dossier qu'elle perd son droit au rappel d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 précité ; Hugo CASANOVA, 1999, *op. cit.*, p. 11 ; Hugo CASANOVA, 2008, *op. cit.*, n. 8 ss ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012).

Il n'est pas nécessaire que le contribuable ait commis une faute (arrêts du Tribunal fédéral 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3 ; 2A.300/2006 du 27 février 2007 consid. 3.3 et les références citées in RF 62/2007 p. 369). Le contribuable doit, pour sa part, remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD) et y joindre les annexes, notamment l'état complet des dettes (art. 125 al. 1 let. c LIFD ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_835/2012 du 1er avril 2013 consid. 7.2.3). Lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêt du Tribunal fédéral

- 12/15 - A/155/2013 2C_879/2008 du 20 avril 2009 consid. 5.1 et les arrêts cités in RDAF 2009 II 386).

Un rappel d'impôts peut se justifier parce que le contribuable a invoqué des éléments contradictoires dans deux procédures différentes (RF 2006, 312 cité par Hugo CASANOVA, 2008, op. cit, n. 12). 7)

Découlant directement de l'art. 9 de la Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (ATF 137 II 182 consid. 3.6.2 ; ATF 137 I 69 consid. 2.5.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_151/2012 du 5 juillet 2012 consid. 4.2.1 et 2C_1023/2011 du 10 mai 2012 consid. 5 ; ATA/554/2014 du 17 juillet 2014 ; ATA/147/2012 du 20 mars 2012).

Parallèlement à la protection de la confiance, le principe de la bonne foi interdit à chacun d'abuser de ses droits. Compris dans cette perspective, le principe de la bonne foi impose aux justiciables et aux parties à une procédure l'obligation d'exercer leurs droits dans un esprit de loyauté. L'interdiction de l'abus de droit représente un correctif qui intervient dans l'exercice des droits (ATF 129 II 361 consid. 7.1 ; ATA/622/2014 du 12 août 2014 ; Andreas AUER/Giorgio MALINVERNI/Michel HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. 2, 3ème éd., 2013, p. 551 n. 1183). L'abus de droit consiste à utiliser une institution juridique à des fins étrangères au but même de la disposition légale qui la consacre, de telle sorte que l'écart entre le droit exercé et l'intérêt qu'il est censé protéger s'avère manifeste (Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, p. 198 n. 583 ; Andreas AUER/Giorgio MALINVERNI/Michel HOTTELIER, op. cit., p. 551 n. 1184). L'interdiction de l'abus de droit vaut, en droit administratif, pour les administrés et l'administration (Thierry TANQUEREL, op. cit., p. 198 n. 584). 8)

En l'espèce, le TAPI a considéré que les conditions du rappel d'impôt n'étaient pas remplies mais a confirmé les décisions sur réclamation litigieuse en application du principe de la bonne foi.

La question du rappel d'impôt souffrira de rester ouverte compte tenu des particularités du présent dossier et du fait que la solution retenue par le TAPI en application du principe de la bonne foi est fondée.

Les contribuables ont en effet estimé, dès la taxation 2002, que les options ne devaient être imposées qu'au moment de leur exercice. En remplissant leur déclaration 2004, les contribuables savaient que la taxation sur les sommes concernées devait ainsi intervenir soit en 2002 selon l'issue de la procédure judiciaire, soit au plus tard en 2004. Les recourants ne le contestent d'ailleurs pas.

- 13/15 - A/155/2013 À aucun moment les recourants ne pouvaient, de bonne foi, imaginer ne pas être taxés sur lesdits revenus. Seule l'année de taxation faisait l'objet de la procédure judiciaire. En élevant réclamation en 2004, ils ont cependant remis en cause non seulement l'année de taxation, en faisant mention de la réclamation 2002 en cours, mais le principe même de ladite taxation. Même à considérer que l'AFC-GE aurait probablement dû suspendre les procédures 2004 dans l'attente de l'issue des procédures 2002, les contribuables se sont satisfaits du résultat, valant jusqu'à l'ouverture de la procédure de rappel d'impôts, de n'être finalement taxés ni en 2002, ni en 2004. Leur correspondance du

24 juillet 2012, par laquelle ils contestent l'ouverture de la procédure de rappel d'impôts est à ce titre éloquent. Or, les contribuables, contrairement aux affirmations faites lors de la taxation 2002, ne se sont jamais acquittés des impôts dus, selon eux, à l'exercice du droit d'option, notamment pas en même temps que leurs impôts 2004, alors qu'ils auraient pu verser la somme qu'eux-mêmes estimaient devoir à ce titre. Ils ont ainsi conservé par devers eux des avoirs générant, depuis 2004, des intérêts en leur faveur alors que lesdites sommes auraient dû profiter à la collectivité publique. En application du principe de la bonne foi, la reprise d'impôts concernée, et les intérêts de retard, sont dus à l'intimée. 9)

Les recourants tiennent grief à l'intimée de ne pas avoir appliqué les dispositions sur la révision, qui leur permettraient d'éviter de devoir des intérêts.

a. Conformément à l'art. 51 LHID, l'art. 55 LPFisc, dont la teneur est identique, prévoit qu'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 (let. a), 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 (let. b), lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (let. c).

La procédure de révision au sens des art. 51 LHID et 55 LPFisc vise à corriger des erreurs procédurales ou de fait, non pas à prendre en considération un autre point de vue juridique qui se serait développé dans l'intervalle. Par conséquent, une nouvelle appréciation juridique de l'état de fait, une nouvelle jurisprudence ou la modification d'une jurisprudence existante ne constituent pas des cas de révision (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1066/2013 du 27 mai 2014 consid. 3.3 ; 2A.710/2006 du 23 mai 2007 consid. 3.2 et les arrêts cités).

b. En l'espèce, les recourants soutiennent que l'intimée n'était pas habilitée à ouvrir une procédure de rappel et qu'elle aurait dû agir par la voie de la révision. Cependant, l'arrêt du Tribunal administratif du 16 novembre 2010 ne constituait pas un motif de révision. De surcroît, la procédure de l'art. 147 LIFD ne s'appliquait pas, n'étant pas en faveur du contribuable au sens de cette disposition (arrêt du Tribunal fédéral 2C_911/2013 du 26 août 2014).

- 14/15 - A/155/2013 10) Dans ces circonstances, les décisions litigieuses de l'AFC-GE quant à l'ICC et l'IFD 2004 sont conformes au droit. Le recours est rejeté. 11) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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