

## **GE\_GERICHTE ATA/390/2014 vom 27. Mai 2014**

GE Cour de justice, 2014-05-27, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_390\\_2014](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_390_2014)

FR: GE\_GERICHTE ATA/390/2014 du 27 mai 2014

IT: GE\_GERICHTE ATA/390/2014 del 27 maggio 2014

### **Regeste**

Résumé: Examen de la prescription relative et absolue des périodes fiscales 1987 à 1991 sous l'angle du droit de taxer et de la perception de la créance fiscale. L'alCP ne prévoyait pas de prescription absolue au droit de taxer, ce qui peut créer des inégalités choquantes en comparaison à des taxations émises ultérieurement, mais qui atteindraient la prescription en vertu de la prescription absolue de 15 ans instaurée par la LHID. En application de la jurisprudence du Tribunal fédéral, cette prescription de 15 ans doit s'appliquer au cas d'espèce à compter de l'entrée en vigueur de la LHID, soit le 1er janvier 2001 avec force obligatoire pour les cantons. Prescription non acquise en l'espèce, celle-ci ayant été à maintes fois interrompue.

### **Erwägungen**

#### **E. 12**

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 LPFisc). 2)

Les taxations contestées portent sur les périodes fiscales 1987, 1988, 1989, 1990 et 1991 en matière d'ICC.

a. S'agissant des règles de procédure, la LPFisc s'applique dès son entrée en vigueur le 1er janvier 2002 aux causes encore pendantes (art. 86 LPFisc). Ces nouvelles dispositions sont applicables au cas d'espèce. La LPA est au surplus applicable dans la mesure où la LPFisc n'y déroge pas (art. 2 al. 2 LPFisc).

b. Les questions de droit matériel sont réglées par le droit en vigueur pendant la période fiscale en cause (Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1 ; 2C\_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.1 ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012 ;

- 14/26 - A/2857/2011 ATA/505/2008 du 30 septembre 2008 ; ATA/93/2005 du 1er mars 2005 ; ATA/877/2004 du 9 novembre 2004).

En matière d'ICC, la LHID est entrée en vigueur le 1er janvier 1993. Un délai au 1er janvier 2001 a été imparti aux cantons pour adapter leur législation. Depuis cette date, la LHID est directement applicable si les dispositions du droit fiscal cantonal s'en écartent (art. 72 al. 1 et 2 LHID).

Ainsi, le canton de Genève a adapté sa législation fiscale à la LHID par l'adoption de nouvelles normes, en particulier : - les anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à V), entrées en vigueur le 1er janvier 2001, mais abrogées par l'actuelle loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP – D 3 08), entrée en vigueur le 1er janvier 2010 ; - la LPFisc, entrée en vigueur le 1er janvier 2002 ; - la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des

personnes morales du 26 juin 2008 (LPGIP – D 3 18), entrée en vigueur le 1er janvier 2009.

Elles ont abrogé ou modifié, à partir de ces dates, la plupart des dispositions de la LCP. L'adaptation de la législation fiscale genevoise aux exigences de la LHID étant dépourvue d'effet rétroactif, la LCP demeure applicable pour les périodes fiscales antérieures à 2001 (ATA/687/2013 du 15 octobre 2013 ; ATA/346/2006 du 20 juin 2006 ; ATA/21/2005 du 18 janvier 2005 ; ATA/182/2004 du 2 mars 2004 ; ATA/101/2004 du 27 janvier 2004).

c. En l'espèce, le litige porte sur les périodes fiscales 1987 à 1991, de sorte que les questions relevant du droit matériel doivent être examinées à la lumière de la LCP, dans sa teneur d'alors (ci-après : aLCP). 3)

De jurisprudence constante, la question de la prescription des créances fiscales doit être constatée d'office lorsqu'un particulier est débiteur de l'Etat (ATF 106 Ib 364 ; ATA/687/2013 du 15 octobre 2013 ; ATA/197/2013 du 26 mars 2013 ; ATA/632/2012 du 18 septembre 2012 ; ATA/346/2006 du 20 juin 2006 ; ATA/21/2005 du 18 janvier 2005).

a. Les règles sur la prescription font partie du droit matériel (ATF 126 II 1 consid. 2a p. 2 s. ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_267/2010 du 8 avril 2011 consid. 4.1 ; 2C\_227/2010 du 5 août 2010 consid. 2.5 ; 2P.227/2002 du 19 juin 2003 ; ATA/687/2013 du 15 octobre 2013 ; ATA/164/2010 du 9 mars 2010). Par conséquent, la prescription des créances relatives aux périodes fiscales 1987 à 1991 est en principe régie par les anciennes dispositions de la LCP, peu importe

- 15/26 - A/2857/2011 que dans le nouveau droit, les dispositions sur la prescription figurent dans des lois de procédure (art. 22 LPFisc et 42 LPGIP).

b. En matière de prescription, il convient de distinguer trois notions : la limitation dans le temps du droit de taxer, la prescription de la créance fiscale, et la prescription de la perception. Cette dernière notion ne faisant en droit genevois l'objet d'aucune réglementation spécifique, elle se confond avec la prescription de la créance fiscale et se voit appliquer également l'article 369 aLCP (ATA/547/2001 du 28 août 2001 et la doctrine citée). 4) a. La limitation dans le temps du droit de taxer est régie par l'art. 368 aLCP intitulé « délai de remise du bordereau ». Selon cette disposition « lorsqu'un contribuable n'a pas payé l'impôt pour une année déterminée, soit qu'il n'ait pas fait de déclaration ou qu'elle ait été incomplète, soit qu'il n'ait pas été taxé d'office, l'impôt non payé peut lui être réclamé dans un délai de cinq ans, non compris l'année courante ».

L'art. 368 aLCP définit la période durant laquelle l'autorité fiscale doit envoyer le bordereau de taxation, dont le dies a quo est fixé au 1er janvier de l'année suivant l'objet de la taxation. La procédure de taxation est dès lors valablement introduite par le premier acte de l'AFC déployant ses effets sur le plan externe et portant sur la taxation du contribuable, tel un bordereau rectificatif (ATA/445/2010 du 29 juin 2010 ; ATA/267/2008 du 27 mai 2008 ; ATA/547/2001 du 28 août 2001).

b. En l'espèce, les dies a quo des prescriptions relatives et leur échéance sont, pour chaque période fiscale :  
Période fiscale Dies a quo Échéance du délai  
1987 01.01.1988 31.12.1992  
1988 01.01.1989 31.12.1993  
1989 01.01.1990 31.12.1994  
1990 01.01.1991 31.12.1995  
1991 01.01.1992 31.12.1996

L'AFC a adressé au recourant les premiers bordereaux ICC relatifs aux taxations 1987 à 1991 le 24 janvier 1992, soit dans le délai de cinq ans prévu par l'art. 368 aLCP. La prescription relative du droit de taxer n'est donc pas atteinte, et ce pour l'ensemble des

périodes fiscales concernées. 5)

L'aLCP ne prévoit pas de délai de prescription absolue du droit de taxer.

- 16/26 - A/2857/2011

a. Dans un arrêt relatif à l'IFD, le Tribunal fédéral a jugé le 26 novembre 1999 que l'absence de disposition concernant la prescription absolue dans l'AIFD ne constituait pas une lacune, mais un silence qualifié du législateur qu'il n'y avait pas lieu de combler. Sans trancher la question, il relevait toutefois qu'il était choquant et difficilement compatible avec le principe de l'égalité que la prescription de créances nées sous l'ancien droit puisse continuer à courir alors que des créances fiscales nées sous l'empire de la LIFD – entrée en vigueur le 1er janvier 1995 –, et par conséquent plus récentes, soient atteintes par la prescription absolue. Relevant que ce problème de droit transitoire n'avait visiblement pas été pris en compte lors de l'adoption de la LIFD, le Tribunal fédéral a considéré que, sous cet angle, les dispositions transitoires du nouveau droit s'avéraient lacunaires. Il a dès lors suggéré de combler cette lacune par l'application de la règle générale selon laquelle le nouveau délai de prescription devait commencer à courir (seulement) au moment de l'entrée en vigueur du nouveau droit, soit, en l'espèce s'agissant de la LIFD, à partir du 1er janvier 1995 (ATF 126 II 1 consid. 3 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_267/2010 du 8 avril 2011 consid. 4.4).

Cette solution a été appliquée par la jurisprudence ultérieure. Dans un arrêt du 8 avril 2011, le Tribunal fédéral a considéré que la solution proposée en 1999 revenait à appliquer au droit de taxer l'IFD, à titre de disposition transitoire, le délai de prescription absolue de quinze ans prévu par l'art. 120 al. 4 LIFD et, au droit de percevoir l'impôt, le délai de dix ans mentionné à l'art. 121 al. 3 LIFD. Ainsi, une taxation reposant encore sur l'AIFD pouvait théoriquement être valablement prononcée jusqu'en 2010 au plus tard, soit 15 ans après l'entrée en vigueur de la LIFD. Dans cet exemple, le droit de prélever l'impôt lié à cette taxation courait donc jusqu'en 2020 (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_267/2010 du 8 avril 2011 consid. 5.2).

b. En matière d'ICC, la LHID, en vigueur depuis le 1er janvier 1993, prévoit qu'en cas de suspension ou d'interruption de la prescription du droit de taxer, celle-ci est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale (art. 47 al. 1 LHID). Cette disposition est d'application directe pour les cantons depuis le 1er janvier 2001 si leur droit fiscal s'en écarte (art. 72 al. 2 LHID).

Le canton de Genève a adapté sa législation en introduisant à l'art. 22 al. 4 LPFisc une prescription absolue du droit de taxer calquée sur l'art. 47 al. 1 LHID.

Afin de respecter la jurisprudence du Tribunal fédéral et le principe de l'égalité, il faut admettre que la prescription d'une taxation reposant encore sur l'aLCP doit être soumise au délai de prescription absolue de quinze ans afin de ne pas créer d'inégalités choquantes entre des taxations rendues après le 1er janvier 2001 qui atteindraient la prescription absolue, et des taxations rendues sous l'empire de l'aLCP dont la prescription continuerait à courir.

- 17/26 - A/2857/2011

c. S'agissant du point de départ de cette prescription, il faut relever que la LPFisc n'est entrée en vigueur que le 1er janvier 2002 et que l'art. 368 aLCP s'est par conséquent avéré contraire à la LHID entre le 1er janvier et le 31 décembre 2001. Partant, la chambre de céans retiendra comme point de départ du délai de prescription absolue de quinze ans, la date du 1er janvier 2001. Ainsi, une taxation reposant encore sur l'aLCP peut théoriquement

être valablement prononcée jusqu'au 31 décembre 2016, soit quinze ans après l'entrée en vigueur avec force obligatoire pour les cantons de la LHID, pour autant bien sûr que la prescription ait été valablement interrompue par le jeu de la reconduction de la prescription relative de cinq ans (art. 368 aLCP). 6)

La prescription est interrompue par tout acte tendant au recouvrement de l'impôt stricto sensu (invitation au paiement, réquisition de poursuite, etc.), mais également par la notification d'une décision sur réclamation ou sur recours, pour autant bien évidemment, que le droit de taxer n'ait pas expiré en raison de la péremption (ATA/66/2005 du 18 janvier 2005 ; ATA/547/2001 du 28 août 2001 ; ATA R. du 25 août 1992 et les références citées).

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les actes tendant au recouvrement comprennent non seulement les actes de perception de l'impôt, mais aussi tous les actes officiels tendant à la fixation de la préention fiscale qui sont portés à la connaissance du contribuable. Ces actes incluent, par exemple, l'envoi d'un décompte complémentaire, l'envoi d'un formulaire de déclaration d'impôt, la sommation pour la remise de la déclaration ainsi que la notification d'un bordereau provisoire. Valent également comme actes interruptifs de prescription, même si elles ne continuent pas concrètement la procédure de taxation, toute communication officielle qui annonce simplement une taxation à venir et dont le but est essentiellement d'interrompre la prescription. Elles font, en effet, connaître au contribuable la volonté des autorités de poursuivre leur travail en vue de la concrétisation de la créance fiscale (ATF 126 II 1 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2P.278/2002 et 2A.572/2002 du 2 octobre 2003 consid. 6.3 et les références citées ; ATA/790/2013 du 3 décembre 2013).

L'acte interruptif de prescription fait courir un nouveau délai de cinq ans (ATA R. du 25 août 1992 et les références citées). 7)

En l'espèce, l'AFC a procédé à la taxation du recourant le 24 janvier 1992.

Depuis, la prescription quinquennale de l'art. 368 aLCP a été interrompue à plusieurs reprises, notamment par les actes suivants : - notification des bordereaux de taxation ICC 1987 à 1991 le 24 janvier 1992 ; - décision sur réclamation de l'AFC du 21 janvier 1997 ; - recours de M. A\_\_\_\_\_ du 4 février 1997 à la CCRICC ;

- 18/26 - A/2857/2011 - plusieurs prolongations de délai accordées entre le 2 mai et le 30 septembre 1997 par la CCRICC à M. A\_\_\_\_\_ pour compléter son recours ; - prolongation accordée à M. A\_\_\_\_\_ le 7 mai 1999 par la CCRICC dans le cadre de l'exercice de son droit à la réplique ; - décision de la CCRICC du 27 mars 2003 ; - arrêt de la chambre administrative du 18 janvier 2005 ; - arrêt du Tribunal fédéral du 10 mars 2005 ; - notification des nouveaux bordereaux de taxation ICC 1987 à 1991 par l'AFC le 13 juin 2005 ; - courrier de l'AFC du 12 février 2009 ; - courrier de l'AFC du 30 novembre 2010 ; - décisions sur réclamation de l'AFC du 5 août 2011 ; - jugement du TAPI du 6 mai 2013.

La prescription relative ayant été valablement interrompue à plusieurs reprises, chaque fois avant l'issue du nouveau délai découlant de la précédente interruption, celle-ci n'a jamais été atteinte. En conséquence, la prescription absolue qui court jusqu'au 31 décembre 2016, n'est elle aussi pas acquise au jour du prononcé du présent arrêt. 8) a.

La prescription de la perception des créances fiscales ICC 1987 à 1991 est régie par l'art. 369 aLCP, lequel est libellé comme suit :

« al. 1 : Les créances de l'Etat et des communes pour la perception des impôts se prescrivent par un délai de cinq ans dès le jour où le bordereau de perception est adressé au

contribuable ;

al. 2 : Les articles 129 et suivants du code des obligations sont applicables par analogie. »

En conséquence, la remise du bordereau constitue à Genève, le point de départ du délai de prescription (ATA/66/2005 du 18 janvier 2005 ; ATA/547/2001 du 28 août 2001 ; ATA R. du 25 août 1992 consid. 6 b.b, et les références citées).

b. Conformément à l'art. 369 aLCP, la prescription de la créance fiscale pour les taxations 1987 à 1991 a commencé à courir à la remise des premiers bordereaux, le 24 janvier 1992. Comme pour la prescription du droit de taxer, la prescription relative des créances fiscales n'a jamais été atteinte dans la mesure où

- 19/26 - A/2857/2011 elle a été à de nombreuses reprises valablement interrompue, faisant à chaque fois courir un nouveau délai de prescription de cinq ans. 9) a. Ni l'aLCP ni les articles 129 et suivants CO auxquels renvoie l'art. 369 aLCP n'instaurent de prescription absolue à la créance fiscale (ATA/547/2001 du 28 août 2001 ; ATA R. du 25 août 1992 et les références citées).

Celle-ci a été introduite pour la première fois à l'art. 23 LPFisc et figure désormais à l'art. 42 al. 3 LPGIP, selon lequel la prescription est acquise dans tous les cas dix ans à compter de la fin de l'année au cours de laquelle la décision, le prononcé ou le jugement sont entrés en force. Cette disposition est conforme à l'art. 47 al. 2 LHID.

Il convient d'appliquer également à la prescription des créances fiscales découlant de l'ICC, les principes développés par la jurisprudence fédérale en matière d'IFD. Par conséquent, pour les créances fiscales nées en applications de l'aLCP, la prescription absolue est de dix ans dès l'entrée en force de la décision, du prononcé ou du jugement.

b. En l'espèce, la prescription absolue de dix ans de l'art. 42 al. 3 LPGIP n'a pas encore commencé à courir, dès lors que les taxations 1987 à 1991 ne sont pas entrées en force, celles-ci faisant l'objet du présent litige. 10) Dans un premier grief, M. A\_\_\_\_\_ reproche au TAPI un déni de justice formel. Cette instance ne se serait pas prononcée sur ses conclusions figurant dans son acte de recours du 6 septembre 2011 portant sur le changement de libellé des bordereaux de réclamation, ni sur la violation de son droit d'être entendu s'agissant de l'accès aux pièces du dossier pénal prises en compte par l'AFC pour l'établissement des taxations litigieuses. Par ailleurs, le recourant se plaint d'une violation de son droit d'être entendu, au motif que l'AFC n'aurait pas pris la peine d'examiner les moyens et pièces produites par-devant elle le 8 avril 2011.

a. Aux termes de l'art. 29 al. 1 Cst, toute personne a droit, dans une procédure judiciaire ou administrative, à ce que sa cause soit traitée équitablement et jugée dans un délai raisonnable. Il y a déni de justice formel lorsqu'une autorité n'applique pas ou applique d'une façon incorrecte une règle de procédure, de sorte qu'elle ferme l'accès à la justice au particulier qui, normalement, y aurait droit. L'autorité qui se refuse à statuer, ou ne le fait que partiellement, viole l'art. 29 al. 1 Cst. (Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_943/2013 du 27 mars 2014 ; 2C\_601/2010 du 21 décembre 2010 ; 5A\_578/2010 du 19 novembre 2010 ; 5A\_279/2010 du 24 juin 2010 consid. 3.3 et les arrêts cités), notamment si elle ne traite pas d'un grief relevant de sa compétence, motivé de façon suffisante et pertinent pour l'issue du litige (SJ 2007 I 472 p. 473-474 ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, p. 501 n. 1499).

- 20/26 - A/2857/2011

Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle dont la violation entraîne, lorsque sa réparation par l'autorité de recours n'est pas possible, l'annulation de la décision attaquée, sans égard aux chances de succès du recours sur le fond (ATF 137 I 195 consid. 2.2 ; 133 III 235 consid. 5.3 ; ATA/149/2013 du 5 mars 2013 consid. 5a). Pour autant qu'elle ne soit pas d'une gravité particulière, elle est réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant du même pouvoir d'examen que l'autorité de décision (ATF 129 I 129 consid. 2.2.3 ; 126 I 68 consid. 2 ; 124 II 132 consid. 2d ; Arrêt du Tribunal fédéral 8C\_449/2012 du 6 juin 2012 consid. 2.4.1). Toutefois, la réparation d'un vice éventuel ne doit avoir lieu qu'exceptionnellement (ATF 127 V 431 consid. 3d.aa ; 126 V 130 consid. 2b et les références citées ; Arrêt du Tribunal fédéral 8C\_449/2012 précité consid. 2.4.1).

La procédure fiscale genevoise prévoit l'existence de deux degrés de juridiction (art. 7 LPFisc), et certaines situations exigent que la cause soit retournée à l'instance précédente pour instruction nouvelle ou complémentaire. Cela n'implique toutefois pas un droit inconditionnel à ce que chaque argument soit examiné par deux instances judiciaires. Un droit au double degré de juridiction en matière fiscale – hors contentieux de nature pénale – n'est pas non plus garanti par le droit fédéral, constitutionnel ou conventionnel. La création d'une seconde instance judiciaire cantonale est au contraire facultative (art. 145 al. 1 LIFD ; 50 al. 3 LHID), voire dans certains cas exclue (art. 54 et 56 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé, du 13 octobre 1965 - LIA - RS 642.21). Le double degré de juridiction n'est en effet garanti en matière administrative qu'en ce sens que lorsque la loi institue deux instances de recours, l'autorité supérieure ne peut se saisir d'un litige avant que l'autorité inférieure ne l'ait tranché (ATA/381/2013 du 18 juin 2013 et arrêts cités).

b. Il apparaît qu'au terme de la première procédure de réclamation le 21 janvier 1997, l'AFC a modifié le libellé des taxations sans permettre à M. A\_\_\_\_\_ de s'exprimer sur ce point. L'intéressé s'est ensuite plaint d'une violation de son droit d'être entendu devant le TAPI, lequel n'a pas abordé la question, sous réserve de trois passages relatant les griefs du recourant et la réponse de l'AFC (jugement attaqué, considérants 10, 11 et 13). On ignore si ce grief lui a échappé ou s'il l'a considéré comme irrecevable ou manifestement mal fondé. Ce vice de procédure peut cependant être guéri par la chambre de céans, qui jouit du même pouvoir de cognition que le TAPI (art. 51 al. 1 et 54 LPFisc ; 61 al. 1 et 2 LPA). Il serait en effet contraire au principe de l'économie de procédure de renvoyer la cause au TAPI pour qu'il se prononce sur ce point, alors que le recourant a pu faire valoir ses griefs à au moins deux reprises et que la chambre de céans dispose de tous les éléments pour statuer.

- 21/26 - A/2857/2011 11) Dans son arrêt du 18 janvier 2005, la chambre administrative a relevé que « s'agissant de la quotité des taxations d'office 1987 à 1994, la CCRICC a retenu comme base de discussion les dernières conclusions des parties, et non celles portant sur la taxation d'office initiale. Elle a examiné si les reprises opérées sur la base des pièces figurant dans la procédure pénale avaient été correctement calculées pour les trente opérations immobilières retenues par l'autorité de taxation » (partie « en fait », consid. 13). Il ne ressort nullement de cet extrait auquel se réfère le recourant, ni de la lecture de l'ensemble de l'arrêt, que la chambre administrative ait renvoyé le dossier à l'AFC pour nouvelle taxation afin que celle-ci la traite sous l'angle de la procédure de taxation ordinaire. Bien au contraire, la chambre administrative a enjoint à l'AFC de procéder à de nouvelles taxations, lesquelles devaient correspondre aux taxations d'office initiales, modifiées en tant que les éléments de revenu et de fortune avaient été rectifiés. En

modifiant le libellé des bordereaux au stade de la réclamation, l'AFC n'a fait que procéder à une rectification au sens de l'art. 85 LPA.

Infondé, ce grief sera rejeté. 12) M. A\_\_\_\_\_ a ensuite fait valoir devant le TAPI une violation de son droit d'être entendu en raison du fait que l'AFC avait tenu compte de pièces extraites du dossier pénal le concernant pour établir les taxations sans lui permettre d'en prendre connaissance ou de s'exprimer à leur sujet. Sous réserve de deux passages relatant dans la partie « en fait » les griefs du recourant et la réponse de l'AFC (jugement attaqué, considérants 11 et 13), le TAPI ne s'est pas prononcé sur cette question. 13) Il est avéré que pour les taxations 1987 à 1991, l'AFC a pris en considération, au stade de la réponse à la CCRICC, les éléments nouveaux découverts dans le dossier pénal du recourant, et qu'elle a rectifié ses calculs en conséquence. Il ressort de l'arrêt de la chambre administrative que la CCRICC a estimé que l'AFC était légitimée à procéder de la sorte, et que ce point n'était plus contesté devant elle (partie « en fait », consid. 13b). Dans le cadre de la présente procédure, le recourant ne fait que reprendre un grief déjà invoqué lors de la première procédure et par ailleurs tranché définitivement par la CCRICC. Manifestement mal fondé, ce grief sera rejeté. 14) Dans le cadre de sa réclamation du 11 juillet 2005, le recourant a demandé à l'AFC la possibilité de lui remettre en personne un certain nombre de documents qu'il venait de découvrir, ainsi que de s'entretenir avec elle au sujet des modalités d'administration des preuves, comme l'audition de notaires et de courtiers qu'il souhaitait faire témoigner. L'AFC lui a répondu que ces pièces devaient dans un premier temps lui être remises, et qu'elle les examinerait. Suite à cela, le recourant a adressé un classeur de pièces le 8 avril 2011 à l'AFC, laquelle a ensuite notifié au recourant les décisions sur réclamation. Selon lui, l'AFC aurait violé son droit d'être entendu en procédant de la sorte.

- 22/26 - A/2857/2011

a. La procédure administrative est en principe écrite (art. 18 al. 2 LPA).

D'une manière plus générale, le droit d'être entendu, garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. confère à toute personne le droit de s'exprimer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, d'avoir accès au dossier, d'offrir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, de participer à l'administration des preuves et de se déterminer à leur propos. Cette garantie inclut le droit à l'administration des preuves valablement offertes, à moins que le fait à prouver ne soit dépourvu de pertinence ou que la preuve apparaisse manifestement inapte à la révélation de la vérité. L'art. 29 al. 2 Cst. assure une protection minimum dans une procédure régie au premier chef par le droit cantonal ; il ne garantit pas, en principe, le droit de s'exprimer oralement devant l'autorité (art. 41 LPA ; Arrêt du Tribunal fédéral 4A\_184/2011 du 21 juin 2011 consid. 4 et les arrêts cités, notamment ATF 134 I 140 consid. 5.3 et 133 I 270 consid. 3.1).

La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (ATA/745/2011 du 6 décembre 2011 et les références citées). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (Arrêt

du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2 ; ATA/745/2011 précité et les références citées).

b. Il ressort des motifs de la décision sur réclamation du 5 août 2011 que l'AFC a effectivement pris connaissance des moyens et pièces présentés par le recourant. En vertu de sa liberté d'appréciation, elle a librement formé sa conviction que ceux-ci n'apportaient aucune indication permettant de retenir qu'il disposait d'éléments nouveaux qu'il n'aurait pas été en mesure de faire valoir à temps, c'est-à-dire au cours de la première procédure. Cette appréciation n'est du reste pas entachée d'arbitraire, le recourant ne se prévalant effectivement que de faits sur lesquels les instances judiciaires se sont déjà prononcées ou dont il aurait pu et dû se prévaloir lors de la première procédure. Dès lors que le droit d'être entendu du recourant n'a pas été violé, ce grief sera rejeté. 15) Le recourant fait ensuite grief à l'AFC d'avoir violé le principe de la bonne foi en n'ayant pas respecté son engagement d'examiner les moyens et pièces remis à sa demande le 8 avril 2011.

a. Découlant directement de l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime

- 23/26 - A/2857/2011 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 131 II 627 consid. 6.1 p. 637 ; 129 I 161 consid. 4.1 p. 170 ; 128 II 112 consid. 10b/aa p. 125 ; 126 II 377 consid. 3a p. 387 et les arrêts cités). Selon la jurisprudence, les assurances ou les renseignements erronés donnés par les autorités confèrent des droits aux justiciables lorsque les cinq conditions cumulatives suivantes sont remplies. Tout d'abord, on doit être en présence d'une promesse concrète effectuée à l'égard d'une personne déterminée. Il faut également que l'autorité ait agi dans le cadre et dans les limites de sa compétence, que la personne concernée n'ait pas été en mesure de se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement fourni, qu'elle se soit fondée sur ce renseignement pour prendre des dispositions qu'elle ne peut ensuite modifier sans subir de préjudice et, enfin, que la loi n'ait pas subi de changement depuis le moment où la promesse a été faite (ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 637 ; 129 I 161 consid. 4.1 p. 170 ; 122 II 113 consid. 3b/cc p. 123 et les références citées ; Arrêt du Tribunal fédéral 1P.373/2006 du 18 octobre 2006 consid. 2 ; Georg MÜLLER / Ulrich HÄFELIN / Felix UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5ème éd., 2006, p. 130 ss ; Andreas AUER / Giorgio MALINVERNI / Michel HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, 2006, Vol. 2, 2ème éd., p. 546, n. 1165 ss ; Pierre MOOR, Droit administratif, Vol. 1, 3ème éd., 2012, p. 923 ss, n. 6.4.2.1. ss).

Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables ; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée en cette matière (ATF 118 Ib 312 consid. 3b ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.387/2004 du 3 novembre 2004 consid. 2.2 ; ATA/298/2014 du 29 avril 2014 ; ATA/60/2014 du 4 février 2014 ; ATA/289/2013 du 7 mai 2013 et les références citées).

Ainsi, la contribuable ne peut bénéficier d'un traitement dérogeant à la loi que si les conditions mentionnées ci-dessus - qui doivent être interprétées de manière stricte - sont remplies clairement et sans équivoque (Arrêt du Tribunal fédéral 2C.382/2007 du 23 novembre 2007 consid. 3 ; 2A.83/2006 du 18 octobre 2006 consid. 7 ; ATA/375/2012 du 12 juin 2012 ; ATA/589/2009 du 10 novembre 2009 ; ATA/111/2006 du 7 mars 2006 consid.

5b).

b. En l'espèce, l'éventuelle assurance que l'AFC peut avoir donnée au recourant est qu'elle examinerait les moyens et pièces qu'il lui remettrait. Or, comme cela vient d'être discuté, l'AFC a effectivement procédé à une analyse de ces pièces et a donné suite à l'éventuelle assurance donnée au recourant. Dès lors qu'au moins une des conditions cumulatives précitées fait défaut, il y a lieu d'admettre que le principe de la bonne foi n'a pas été violé. Mal fondé, le grief sera rejeté.

- 24/26 - A/2857/2011 16) a. Si un motif de révision est allégué contre une décision prise sur recours ou suite à une action judiciaire (décision en force de chose jugée), il faut utiliser la voie de la demande de révision auprès de la juridiction qui a rendu la décision en cause. Si un motif de révision pertinent est allégué contre une décision entrée en force qui n'a pas fait l'objet d'un recours (décision en force de chose décidée), il faut utiliser la voie de la demande de reconsidération, qui sera obligatoire si le motif allégué est avéré, auprès de l'autorité qui a rendu la décision (Thierry TANQUEREL, op. cit., 2011, p. 482 n. 1436-1437).

Aux termes de l'art. 55 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 (al. 1) ; 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 (al. 2).

La demande de révision doit être déposée 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 ou du prononcé (art. 56 LPFisc).

b. En l'espèce, les taxations 1987 à 1991 ont fait l'objet de multiples recours, de sorte qu'elles ne peuvent plus faire l'objet d'une demande de reconsidération de la part de l'AFC.

Par arrêt du 18 janvier 2005, le Tribunal administratif a renvoyé le dossier à l'AFC pour nouvelles taxations. Bien qu'il ait laissé à cette autorité une certaine latitude de jugement, la chambre administrative a définitivement statué sur le revenu et la fortune du recourant. Ce dernier demande à présent devant la chambre de céans la prise en considération de diverses déductions sur le revenu, ainsi que l'audition de plusieurs témoins. Ces griefs tendent en fait à modifier l'arrêt de la chambre administrative, précisément sur les points déjà examinés et sur lesquels le Tribunal administratif a statué. Comme l'a relevé le Tribunal fédéral dans son arrêt du 10 mars 2005, l'arrêt de renvoi de la chambre administrative constitue une décision incidente, ne mettant pas un terme à la procédure. Aussi le Tribunal fédéral n'a-t-il pas examiné le fond du recours. Force est de constater que les moyens et preuves proposés par le recourant ne constituent qu'une nouvelle tentative de remettre en cause l'appréciation des preuves et les constatations de fait déjà effectuées par la chambre administrative. Son mode de faire est exorbitant à la révision dès lors qu'il n'entre pas dans les hypothèses de l'art. 55 LPFisc. Dans ces circonstances, les demandes de déductions ne peuvent qu'être rejetées,

- 25/26 - A/2857/2011 M. A\_\_\_\_\_ ayant toujours la possibilité de porter sa cause devant le Tribunal fédéral après épuisement des instances cantonales pour faire valoir ces griefs. 17) Entièrement mal fondé, le recours sera rejeté. 18) Vu l'issue du recours, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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