

GE_GERICHTE ATA/413/2021 vom 13. April 2021

GE Cour de justice, 2021-04-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_413_2021

FR: GE_GERICHTE ATA/413/2021 du 13 avril 2021

IT: GE_GERICHTE ATA/413/2021 del 13 aprile 2021

Regeste

Résumé: Contrairement à ce qu'a retenu le TAPI, l'art. 55 LPFisc ne prévoit pas la possibilité de demander la révision des décisions de taxation en raison d'une double imposition intercantonale. Le Tribunal fédéral n'a pas tranché la question 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. Admettre l'ouverture de la procédure de révision, alors même que l'intimée disposait de la possibilité de contester la taxation zurichoise créant la double imposition, reviendrait à éluder les dispositions de la LTF applicables dans une telle situation. L'administration fiscale genevoise était en droit de déclarer irrecevable la réclamation de l'intimée pour cause de tardivité. Elle était également fondée à ne pas transmettre sa requête au fisc zurichois dans la mesure où son courrier ne visait pas spécifiquement les bordereaux émis par le canton de Zurich et qu'il ressort du dossier qu'elle avait accepté les éléments retenus dans cette taxation. Recours admis.

Erwägungen

E. 12

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

La contribuable ayant changé de raison sociale, il sera préalablement procédé à la rectification de la qualité de la partie de A _____ AG en B _____ AG. 3)

L'objet du litige consiste à déterminer si le TAPI était fondé à reconnaître l'existence d'un motif de révision concernant les bordereaux de taxation pour l'ICC 2015 et 2016 de l'intimée, le recours ne portant toutefois pas sur le fond du litige mais seulement sur le fait de savoir si les conditions d'une reconsidération étaient remplies (ATA/576/2020 du 9 juin 2020 consid. 2). 4)

Lorsqu'elle ne peut plus être contestée par un moyen de droit ordinaire, une décision de taxation acquiert l'autorité de chose décidée, laquelle signifie qu'elle lie les parties à la procédure ainsi que les autorités, notamment celle qui a statué, de telle sorte que la créance fiscale ne peut plus faire l'objet d'une nouvelle procédure ordinaire. Il est cependant possible de revenir sur la décision de taxation, en dépit de l'autorité de chose décidée dont elle est revêtue, lorsque les conditions de la révision, qui constitue une voie de droit extraordinaire, sont

- 8/14 - A/106/2020 réunies (arrêt du Tribunal fédéral 2C_134/2007 du 20 septembre 2007 consid. 2.2 ; ATA/531/2020 du 26 mai 2020 consid. 1a et les références citées). 5) a. Selon l'art. 55 al. 1 LPFisc, qui institue un cas de reconsidération obligatoire, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé (par quoi il faut entendre reconsidéré, le terme de révision étant en effet destiné au réexamen des décisions judiciaires ; ATA/576/2020 précité

consid. 3 et la référence citée) 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).

Est nouveau le fait qui était inconnu, mais qui existait déjà au moment de la décision (arrêt du Tribunal fédéral 2C_962/2019 du 19 février 2020 consid. 5.3). 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.2 et les références citées).

Selon le Tribunal fédéral, lorsque la double imposition n'apparaît qu'ultérieurement, le droit d'utiliser la voie de la révision pourrait être accordé sur la base de l'art. 127 al. 3 Cst. 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

- 9/14 - A/106/2020 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 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 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

E. 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 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_666/2015 du 7 octobre 2016 consid. 4.9). 6) 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 LTF, 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).

c. Dans sa jurisprudence récente, qui concernait également un cas de double imposition intercantonale entre les cantons de Zurich et de Genève concernant une société anonyme, la chambre de céans a considéré que le TAPI n'aurait pas dû

- 10/14 - A/106/2020 retenir que les conditions d'entrée en matière de la demande de révision des bordereaux ICC 2015 et 2016 genevois entrés en force étaient réalisées (ATA/127/2021 du 2 février 2021).

Les considérations dégagées par cet arrêt peuvent être reprises dans le cadre de la présente procédure. 7)

En l'espèce, l'intimée, qui dispose d'un établissement stable à Genève, s'est vu notifier par l'autorité recourante, les 29 septembre 2016 et 6 juillet 2017, 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 15 juillet 2019, les autorités fiscales zurichoises ont établi la taxation de l'intimée pour les mêmes périodes, effectuant une répartition différente de son bénéfice imposable, ce qui avait pour conséquence une répartition intercantonale genevoise et zurichoise divergente créant une double imposition intercantonale. Ces taxations n'ont pas non plus été contestées comme il le sera expliqué au consid. 8 ci-dessous, de sorte qu'elles sont également entrées en force.

L'intimée se réfère à l'argumentation juridique développée par le TAPI quant à la reconnaissance d'un motif extra legem justifiant la révision des bordereaux genevois.

Cette argumentation ne saurait être suivie pour les motifs suivants.

L'art. 55 LPFisc ne prévoit pas la possibilité de demander la révision des décisions de taxation en raison d'une double 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. Il ne saurait 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.

- 11/14 - A/106/2020

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. 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. 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.

Il s'ensuit que le TAPI ne pouvait pas considérer que les conditions d'entrée en matière de la demande de révision présentée par l'intimée étaient réalisées. 8)

De manière subsidiaire, l'intimée soutient que sa réclamation du 9 septembre 2019 n'est pas tardive. De plus et dans la mesure où ce courrier visait également sa taxation zurichoise, l'AFC-GE aurait dû la transmettre au fisc zurichois pour raison de compétence.

a. Selon l'art. 39 al. 1 1ère phr. LPFisc, le contribuable peut adresser au département une réclamation écrite contre la décision d'assujettissement ou de taxation, dans les trente jours qui suivent sa notification.

L'art. 41 LPFisc prévoit que le délai commence à courir le lendemain de la notification. Il est considéré comme respecté si la réclamation est remise au département, à un office de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse à l'étranger le dernier jour ouvrable du délai au plus tard. Lorsque le dernier jour du délai tombe un samedi, un dimanche ou un jour férié officiel, le délai expire le premier jour ouvrable qui suit (al. 1). La réclamation adressée à une autorité incompétente doit être transmise sans retard au département. Le délai de réclamation est considéré comme respecté lorsque la

réclamation a été remise à une autorité incompétente ou à un office de poste suisse le dernier jour ouvrable du délai au plus tard (al. 2). Passé le délai de trente jours, une réclamation tardive n'est recevable que si le contribuable établit que, par suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de présenter sa réclamation en temps utile et qu'il l'a déposée dans les trente jours après la fin de l'empêchement (al. 3).

b. Les délais de réclamation et de recours fixés par la loi sont des dispositions impératives de droit public. Ils ne sont, en principe, pas susceptibles d'être prolongés (art. 16 al. 1 LPA), restitués ou suspendus, si ce n'est par le législateur lui-même. Celui qui n'agit pas dans le délai prescrit est forclos et le jugement ou la

- 12/14 - A/106/2020 décision en cause acquièrent force obligatoire (ATA/461/2018 du 8 mai 2018 consid. 4 et les arrêts cités). Le Tribunal fédéral a eu l'occasion de préciser que le strict respect des délais légaux se justifie pour des raisons d'égalité de traitement et n'est pas constitutif de formalisme excessif (ATF 125 V 65 consid. 1 p. 67 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_986/2015 du 2 mars 2016 consid. 2.3 ; 6B_507/2011 du 7 février 2012 consid. 2.3).

Les cas de force majeure sont réservés, conformément à l'art. 16 al. 1 2ème phr. LPA. Tombent sous cette notion les événements extraordinaires et imprévisibles qui surviennent en dehors de la sphère d'activité de l'intéressé et qui s'imposent à lui de façon irrésistible (SJ 1999 I 119 ; ATA/96/2021 du 26 janvier 2021 consid. 3b et l'arrêt cité).

c. Valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi, exprimé aux art. 9 et 5 al. 3 Cst., commande aux autorités comme aux particuliers de s'abstenir, dans les relations de droit public, de tout comportement contradictoire ou abusif (ATF 137 II 182 consid. 3.6.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_832/2013 du 18 mars 2014 consid. 5.1 ; 1C_495/2013 du 7 janvier 2014 consid. 5). Il découle de ce principe que l'administration et les administrés doivent se comporter réciproquement de manière loyale (ATF 131 II 627 consid. 6.1 ; 129 I 161 consid. 4 ; 129 II 361 consid. 7.1).

d. En l'occurrence et comme l'a retenu le TAPI, les bordereaux ICC 2015 et 2016 de l'AFC-GE datent des 29 septembre 2016 et 6 juillet 2017, de sorte que pour autant que le courrier de l'intimée du 9 septembre 2019 dût être considéré comme une réclamation, celle-ci est manifestement tardive. L'intimée ne peut en outre pas se prévaloir de l'un des motifs prévus par l'art. 41 al. 3 LPFisc pour prétendre à une restitution du délai de réclamation.

Il ressort des décomptes définitifs émis le 15 juillet 2019 par l'AFC-ZH qu'un timbre humide « 12. Juli 2019 ; EINGEGANGEN » a été apposé sur ces documents. Il est cependant surprenant que ces décomptes aient été reçus avant leur émission par le fisc zurichois, de sorte qu'une erreur de date n'est pas impossible.

Malgré cela, le moment de leur notification n'est en définitif pas déterminant pour traiter l'argument de l'intimée.

En effet, dans son courrier du 9 septembre 2019, l'intimée demande clairement à l'AFC-GE de « ré-ouvrir [son] dossier pour les années 2015 et 2016 et de [lui] envoyer un nouveau décompte sur la base de la taxation du Canton de Zurich ».

Ainsi, outre le fait que l'intimée s'est adressée à l'AFC-GE et non pas à l'AFC-ZH, il ressort manifestement du texte de son courrier que l'intimée a visé

- 13/14 - A/106/2020 les bordereaux genevois et non pas ceux émis par le fisc zurichois. Cela est d'autant plus vrai que les nouveaux bordereaux de l'AFC-GE devaient se baser sur la taxation zurichoise.

La position de l'intimée est d'autant moins défendable qu'il ressort des documents joints au courrier précité que des échanges préalables ont eu lieu entre la contribuable et l'AFC-ZH sur les éléments à prendre en considération pour sa taxation zurichoise. La contribuable a en effet signé le 4 juin 2019 les propositions faites par le fisc zurichois portant sur son bénéfice et son capital à retenir dans ce canton pour les années 2015 et 2016. Il serait dès lors contraire au principe de la bonne foi de soutenir désormais que, par son courrier du 9 septembre 2019, l'intimée entendait contester également les bordereaux émis par l'AFC-ZH basés sur des éléments préalablement acceptés.

Pour ces motifs, à retenir le courrier de l'intimée du 9 septembre 2019 comme une réclamation au sens de l'art. 39 al. 1 LPFisc, l'AFC-GE était en droit de la considérer comme tardive. Elle était également fondée à ne pas la transmettre à l'AFC-ZH pour raison de compétence. Pour la même raison, la chambre de céans ne transmettra pas ce courrier au fisc zurichois.

Au vu de ce qui précède, le recours sera admis et le jugement entrepris annulé, ce qui conduit au rétablissement des décisions sur réclamation du 12 décembre 2019 de l'AFC-GE. 9)

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).

* * * * *

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