

GE_GERICHTE ATA/594/2014 vom 29. Juli 2014

GE Cour de justice, 2014-07-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_594_2014

FR: GE_GERICHTE ATA/594/2014 du 29 juillet 2014

IT: GE_GERICHTE ATA/594/2014 del 29 luglio 2014

Regeste

Résumé: En l'absence de réalisation des conditions permettant l'ouverture d'une procédure en révision de bordereaux de taxation entrés en force, ceux-ci ne peuvent plus être modifiés. Un arrêt du Tribunal fédéral, puis l'adaptation subséquente du droit cantonal, ne constituent pas des faits nouveaux ouvrant la voie de la révision, le grief tiré de la primauté du droit fédéral ayant pu être invoqué à l'appui d'un recours ordinaire. La mise en oeuvre, pendant plusieurs années, par l'AFC, d'une disposition de la LIPP-V contraire à la LHID, ce que le Tribunal fédéral a ultérieurement constaté, ne permet pas non plus de demander la révision des décisions de taxation prises sur la base de cette loi, ce d'autant qu'elle a été appliquée sans arbitraire et à tous les contribuables dans la même situation.

Erwägungen

E. 8

avril 2014). La présente procédure ne relevant pas du droit fiscal pénal, l'art. 6 par. 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101) n'est pas applicable (ATF 140 I 68 consid. 9.2 p. 74 ; 135 I 198 consid. 2.3 p. 203 ss ; 132 I 140 consid. 2.1 p. 146), de sorte que les griefs fondés sur cette disposition ne sont donc pas recevables (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1255/2012 du 26 juin 2013 consid. 5.2 et 2C_455/2011 du 5 avril 2012 consid. 4.2). 4)

Les recourant allèguent n'avoir pas bénéficié d'un recours effectif, soutiennent que le TAPI a « préjugé » et ne les a pas laissé consulter certaines pièces du dossier, la décision querellée, de même que le jugement entrepris, n'étant au surplus pas suffisamment motivés.

a. Selon les art. 29 à 30 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), ainsi que l'art. 13 CEDH, toute personne a droit à un recours effectif et à un procès équitable.

Le droit à un recours effectif, tel que garanti par l'art. 13 CEDH, exige un recours au niveau national permettant d'examiner l'existence d'une ingérence dans l'exercice d'un droit protégé par la Convention, mais ne garantit pas, en tant que tel, l'accès général à un tribunal (ATF 137 I 296 consid. 4.3.1 p. 300 ; 133 I 49 consid. 3.1 p. 55 ; 129 II 193 consid. 3.2 p. 199). L'art. 29a Cst. donne à

- 13/27 - A/4611/2011 toute personne le droit à ce que sa cause soit jugée par une autorité judiciaire. La Confédération et les cantons peuvent toutefois, par la loi, exclure l'accès au juge dans des cas exceptionnels. Cette disposition étend le contrôle judiciaire à toutes les matières, y compris aux actes de l'administration, en établissant une garantie générale de l'accès au juge (ATF 133 IV 278 consid. 2.2 p. 284 ; 130 I 312 consid. 4.2 p. 327).

L'autorité judiciaire dont il est question doit présenter les garanties requises par l'art. 30 al. 1 Cst.

La garantie d'un tribunal indépendant et impartial résultant de l'art. 30 al. 1 Cst. permet d'exiger que les juges offrent la garantie d'une appréciation objective de la cause, des circonstances extérieures au procès ne devant pas influencer sur le jugement d'une manière qui ne serait pas objective, en faveur ou au préjudice d'une partie (ATF 129 III 445 consid. 3.3.3 p. 454 ; 129 V 196 consid. 4.1 p. 198 ; 128 V 82 consid. 2a p. 84).

b. Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. implique notamment pour l'autorité l'obligation de motiver sa décision. Il suffit toutefois que l'autorité, ou le juge, mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause. L'autorité n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais elle peut au contraire se limiter à ceux qui lui paraissent pertinents (ATF 138 I 232 consid. 5.1 p. 237 ; 137 II 266 consid. 3.2 p. 270 ; 136 I 229 consid. 5.2 p. 236 ; 134 I 83 consid. 4.1 p. 88 ; 133 III 439 consid. 3.3 p. 445 ; arrêt du Tribunal fédéral 6B_382/2013 du 30 juillet 2013 consid. 2.2). La motivation peut pour le reste être implicite et résulter des différents considérants de la décision (arrêts du Tribunal fédéral 6B_970/2013 du 24 juin 2014 consid. 3.1 et 6B_1193/2013 du 11 février 2014 consid. 1.2).

Ce droit comporte également celui de consulter le dossier, lequel est concrétisé par l'art. 44 al. 1 LPA, qui dispose que les parties et leurs mandataires sont admis à consulter au siège de l'autorité les pièces du dossier destinées à servir de fondement à la décision. Dès le dépôt d'un recours, les parties sont admises en tout temps à consulter le dossier soumis à la juridiction saisie (art. 44 al. 2 LPA). Selon l'art. 45 LPA, l'autorité peut interdire la consultation du dossier si l'intérêt public ou des intérêts privés prépondérants l'exigent (al. 1), ce refus ne pouvant s'étendre qu'aux pièces qu'il y a lieu de garder secrètes (al. 2) ; de plus, la décision par laquelle la consultation d'une pièce est refusée peut faire l'objet d'un recours immédiat (al. 4).

c. En l'espèce, les recourants ont été en mesure de contester auprès du TAPI, puis de la chambre de céans, la décision de l'autorité intimée du 16 novembre 2011 rejetant leur demande en révision. Ils ont donc été mis en situation d'exercer utilement leur droit de recours à l'encontre de la décision entreprise. Il en va de même des bordereaux de taxation pour les années 2001 à 2009, puisqu'ils

- 14/27 - A/4611/2011 pouvaient les contester auprès des autorités judiciaires compétentes dans les formes et délais prescrits, ce qu'ils n'ont toutefois pas fait, leur inaction ne pouvant être qualifiée comme un manque de justiciabilité, puisque les garanties conventionnelles et constitutionnelles susmentionnées ne s'opposent pas à une réglementation de l'accès des justiciables aux tribunaux, notamment en ce qui concerne les conditions usuelles de recevabilité, en particulier les délais de recours. Dans ces circonstances, les recourants ne sauraient se plaindre de ce qu'ils n'ont pas bénéficié d'un recours effectif.

Une conclusion identique s'impose s'agissant du manque d'impartialité et d'indépendance du TAPI allégué, en l'absence de motif de prévention, les recourants n'en invoquant d'ailleurs aucun. Le fait que les vues des recourants divergent de la solution finalement retenue par les premiers juges ne saurait créer une telle apparence. Il en va de même du fait, pour le TAPI, d'avoir mis en œuvre sa propre jurisprudence, rendue dans un cas similaire, pour trancher le litige, étant précisé que, contrairement aux allégués des recourants, cette autorité a pris en considération les circonstances du cas d'espèce qui lui était soumis, aucun

élément du jugement ne permettant d'affirmer qu'il aurait « préjugé ». Dès lors, ce grief est infondé.

d. C'est également en vain que les recourants se plaignent de ce que la consultation d'une partie du dossier leur a été refusée. Outre le fait que cet élément résulte des seuls allégués des intéressés, sans être confirmé d'une quelconque manière par le TAPI, les recourants n'ont pas immédiatement contesté ce refus, comme le requiert pourtant l'art. 45 al. 4 LPA. En tout état, les pièces de forme dont ils sollicitaient la consultation ne sont pas des pièces essentielles de la procédure, la lecture du jugement entrepris mettant en évidence que le TAPI ne s'est pas fondé sur celles-ci pour rendre sa décision. Quant au dossier dans la procédure n° A/211/2012, à supposer que sa consultation leur ait été refusée pour des raisons organisationnelles, rien ne les empêchait de réitérer leur demande, dès lors que, devant les autorités judiciaires, le dossier peut en tout temps être consulté. S'agissant enfin de la cause A/1306/2011, les dispositions constitutionnelle et légale susmentionnées ne leur donnaient aucun droit à consulter une procédure à laquelle ils n'étaient pas partie.

Contrairement aux affirmations des recourants, le jugement entrepris satisfait à l'exigence de motivation, dès lors qu'il répond aux principaux griefs soulevés par les intéressés, en justifiant de manière détaillée pour quelle raison il les a rejetés, étant précisé que le TAPI pouvait, à teneur de la jurisprudence précitée, se dispenser d'examiner les allégués qu'il estimait manifestement sans lien avec le litige ou infondés. Comme précédemment mentionné, le fait que les premiers juges aient rendu une décision divergeant des conclusions des recourants n'induit pas une carence au niveau de la motivation du jugement. Les recourants ont d'ailleurs compris le jugement du TAPI, puisqu'ils l'ont contesté en pleine

- 15/27 - A/4611/2011 connaissance de cause devant la chambre de céans, tout comme d'ailleurs la décision sur réclamation de l'AFC-GE du 16 novembre 2011, objet du litige, qu'ils ont portée devant le TAPI. À cet égard, il ne saurait être reproché à l'autorité intimée d'avoir repris une motivation identique à celle rendue dans sa première décision du 1er juillet 2011 si elle estimait que les explications fournies à l'appui de ses conclusions, au demeurant relativement complètes, méritaient d'être maintenues, en l'absence d'autres éléments pertinents.

Il en résulte que le droit d'être entendu des recourants n'a pas été violé, de sorte que leur grief doit être rejeté. 5)

Les recourants sollicitent la production de plusieurs documents et pièces de la part de l'AFC-GE, leur audition, celle de divers témoins et requièrent la tenue d'une audience publique.

a. Tel que garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., le droit d'être entendu comprend, notamment, le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 138 I 154 consid. 2.3.2 et 2.3.3 p. 157 ; 137 I 195 consid. 2.3.1 p. 197 ; 136 I 265 consid. 3.2 p. 272 ; 135 II 286 consid. 5.1 p. 293 ; arrêt du Tribunal fédéral 6B_123/2013 du 10 juin 2013 consid. 1.1).

Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude qu'elles ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 136 I 229 consid. 5.2 p. 236 ; 134 I 140 consid. 5.3 p. 148 ; arrêts du Tribunal fédéral 8C_799/2011 du 20 juin 2012 consid. 6.1 ; 4A_108/2012 du 11 juin 2012 consid. 3.2 ; 2D_2/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 ; ATA/249/2013 du 10 décembre 2013 ; ATA/404/2012 du 26 juin 2012).

b. Le droit d'être entendu n'implique pas non plus une audition personnelle des parties, qui doivent seulement disposer d'une occasion de se déterminer sur les éléments propres à influencer sur l'issue de la cause (ATF 134 I 140 consid. 5.3 p. 148 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1255/2012 du 26 juin 2013 consid. 5.1 et 2D_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 ; ATA/302/2012 du 15 mai 2012), ce que prévoit d'ailleurs expressément l'art. 41 LPA. Un droit à des débats publics oraux n'existe, en vertu des garanties constitutionnelles de procédure, que pour les causes bénéficiant de la protection de l'art. 6 par. 1 CEDH, lorsque les règles de procédure le prévoient ou que leur nécessité découle des exigences du droit à la preuve (ATF 136 I 279 consid. 3 p. 283 ss ; 128 I 288 consid. 2 p. 290).

- 16/27 - A/4611/2011

c. En l'espèce, les recourants se sont exprimés à de nombreuses reprises par écrit pour faire valoir leur point de vue, tant devant l'AFC-GE que devant les autorités judiciaires, produisant différentes pièces pour attester du bien-fondé de leurs allégués. L'AFC-GE a répondu à ces écritures, se prononçant sur les griefs qu'elle estimait pertinents pour l'issue du litige, les recourant ayant eu l'occasion de répliquer, voire de dupliquer. Une comparution personnelle des parties ne saurait ainsi apporter des éléments supplémentaires permettant à la chambre de céans de juger le cas.

Il ne se justifie pas non plus de procéder aux auditions sollicitées, les personnes désignées par les recourants n'étant pas en mesure de renseigner la chambre administrative sur l'issue du litige ni de répondre à la question qui lui est posée, à savoir si les conditions d'une révision des bordereaux de taxation des années 2001 à 2009 sont réunies. Dans ce cadre, il n'appartient pas à la juridiction administrative de se prononcer sur les choix politiques et les techniques législatives, éléments ressortissant au domaine politique et sans rapport avec le cas concret qui lui est soumis.

Il en va de même de la production de pièces supplémentaires, le dossier contenant suffisamment d'éléments pour que la chambre de céans puisse se prononcer sur le cas à résoudre, qui porte d'ailleurs sur une question juridique, davantage que factuelle. De plus, les documents requis par les recourants ne s'avèrent pas pertinents à cette fin, puisqu'ils ne permettent pas de déterminer si les conditions pour la révision des bordereaux de taxation entrés en force sont réalisées, les intéressés ayant pour objectif avoué de démontrer la responsabilité de l'AFC-GE dans le processus ayant conduit à l'adoption de l'aLIPP-V et à son application jusqu'à son abrogation, ce qui dépasse le cadre du litige.

Dans ces circonstances, en l'absence de nécessité pour l'issue du litige d'ordonner la comparution personnelles des recourants et l'audition de témoins, les intéressés ne peuvent prétendre à la tenue de débats, ce d'autant que la procédure administrative est en principe écrite (art. 18 LPA, applicable devant les juridictions administratives par le renvoi de l'art. 76 LPA), que les délibérations sont secrètes (art. 77A LPA) et que le droit cantonal ne

prévoit pas le prononcé public des jugements rendus par les juridictions administratives.

Au vu de ce qui précède, il n'y a pas lieu de procéder à l'administration des preuves requises par les recourants, ni d'ordonner l'ouverture de débats publics. C'est à juste titre que le TAPI est arrivé à la même conclusion, étant précisé que, contrairement à ce que soutiennent les recourants, il n'a pas « rejeté en bloc » leurs offres de preuves, mais a motivé les raisons pour lesquelles il ne donnait pas suite à chacune d'elles. 6) a. Entrée en vigueur le 1er janvier 1993, la LHID désigne les impôts directs que les cantons doivent prélever et fixe les principes selon lesquels la législation

- 17/27 - A/4611/2011 cantonale les établit (art. 1 al. 1 LHID). Selon l'art. 9 al. 1 LHID, les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables. L'art. 9 al. 2 LHID établit une liste de ces déductions, en prévoyant notamment une déduction sur le produit du travail qu'obtient l'un des conjoints lorsque son activité est indépendante de la profession, du commerce ou de l'entreprise de l'autre, jusqu'à concurrence d'un montant déterminé par le droit cantonal, une déduction analogue étant accordée lorsque l'un des conjoints seconde l'autre de manière importante dans sa profession, son commerce ou son entreprise (let. k). Sont réservées les autres déductions sociales de droit cantonal (art. 9 al. 4 LHID). Aux termes de l'art. 72 LHID, les cantons adaptent leur législation dans les huit ans suivant l'entrée en vigueur de la loi (al. 1) ; à l'expiration de ce délai, le droit fédéral est directement applicable si les dispositions du droit fiscal cantonal s'en écartent (al. 2) ; le gouvernement cantonal édicte les dispositions provisoires nécessaires (al. 3).

b. Aux termes de l'art. 10 al. 1 aLIPP-V, loi entrée en vigueur le 1er janvier 2001, l'impôt total de base dû sur la totalité du revenu est égal à la somme de l'impôt dû sur chaque franc de ce revenu, après les déductions autorisées, moins le rabais d'impôt. Selon l'art. 14 al. 1 let. a 2ème phr. aLIPP-V, pour les époux vivant en ménage commun, le montant du rabais d'impôt est augmenté de CHF 3'500.- si les deux conjoints exercent une activité lucrative ou lorsque l'un des deux époux seconde l'autre de manière importante dans sa profession, son commerce ou son entreprise, ce montant étant porté à CHF 5'000.- si les revenus bruts totaux du couple ne dépassent pas CHF 50'000.-. Bien qu'abrogée suite à l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2010, de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), l'aLIPP-V a continué à s'appliquer aux impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures à 2010 (art. 72 al. 1 LIPP).

c. En date du 9 décembre 2010, le RDAC est entré en vigueur, lequel a été adopté par le Conseil d'État genevois suite à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_272/2010 ayant constaté la contrariété de l'art. 14 al. 1 let. a 2ème phr. aLIPP-V à la LHID, éléments mentionnés dans son préambule. L'art. 1 RDAC, prévoit ainsi que cette disposition n'est plus appliquée. Selon l'art. 2 RDAC, lorsque les époux vivent en ménage commun, il est déduit du produit du travail le plus bas qu'obtient un des conjoints pour une activité indépendante de la profession, du commerce ou de l'entreprise de l'autre, et à concurrence de ce produit, un montant s'élevant à CHF 5'000.- pour les périodes fiscales 2001 à 2004, CHF 5'200.- pour 2005 à 2008 et CHF 5'500.- pour 2009 (al. 1). Une déduction analogue est accordée lorsque l'un des conjoints seconde l'autre de manière importante dans sa profession, son commerce ou son entreprise. 7) a. 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

- 18/27 - A/4611/2011 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 réunies (arrêt du Tribunal fédéral 2C_134/2007 du 20 septembre 2007 consid. 2.2 ; ATA/268/2014 du 15 avril 2014 ; ATA/168/2013 du 12 mars 2013 ; ATA/480/2012 du 31 juillet 2012 ; Ulrich HAEFELIN/Georg MÜLLER/ Felix UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6ème édition, 2010, n. 990 ss).

b. Selon l'art. 55 al. 1 LPFisc, 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), que 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), qu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (let. c). La révision est exclue lorsque le requérant a invoqué des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours des la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 55 al. 2 LPFisc). 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).

Le texte de l'art. 55 LPFisc étant semblable à celui de l'art. 51 LHID 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 p. 101 ; 130 II 65 consid. 5.2 p. 71 ss ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1066/2013 précité consid. 3.1 et 3.2 et 2C_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.3).

c. La procédure de révision vise à corriger des erreurs procédurales ou de fait, lesquelles doivent être intervenues antérieurement au prononcé dont la révision est demandée, mais qui ont été découverts par la suite (arrêt du Tribunal fédéral 2C_134/2007 précité consid. 2.2). Encore faut-il que les preuves n'aient pas pu être administrées antérieurement ou que les faits à prouver aient été nouveaux (ATF 108 V 170 consid. 1 p. 171 s). Ces faits et preuves nouveaux ne peuvent entraîner la révision que s'ils sont importants, c'est-à-dire de nature à influencer sur l'issue de la contestation, en particulier s'ils ont pour effet, qu'à la lumière de l'état de fait modifié, l'appréciation juridique doive intervenir différemment que dans le cas de la précédente décision. Ainsi, la procédure de révision ne vise pas à prendre en considération un autre point de vue juridique qui se serait développé dans l'intervalle. Il en résulte qu'une nouvelle appréciation juridique de l'état de

- 19/27 - A/4611/2011 fait, une nouvelle jurisprudence ou la modification d'une jurisprudence existante ne constituent pas des cas de révision (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1066/2013 précité consid. 3.3 et 2A.710/2006 du 23 mai 2007 consid. 3.2).

d. Lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître, elle est réputée avoir violé une règle essentielle de procédure ouvrant la voie de la révision. Il en va de même en cas de violation du droit d'être entendu, de la maxime d'office ou du devoir de récusation, de la composition

irrégulière de l'autorité ou encore de l'omission de statuer sur certaines conclusions. En revanche, l'appréciation erronée, voire arbitraire d'une preuve ou la subsumption mal fondée ne constituent pas un motif de révision (arrêt du Tribunal fédéral 2P.198/2003 du

E. 12

décembre 2003 ; Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, n. 8 ad art. 147 LIFD).

e. Peut notamment entrer en ligne de compte pour fonder une demande de révision au titre des crimes ou délits l'infraction d'abus d'autorité au sens de l'art. 312 du code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0), qui réprime le fait, pour un membre d'une autorité ou un fonctionnaire, d'abuser des pouvoirs de sa charge dans le dessein de se procurer ou de procurer à un tiers un avantage illicite ou de nuire à autrui. L'abus d'autorité est l'emploi de pouvoirs officiels dans un but contraire à celui recherché. Cette disposition protège, d'une part, l'intérêt de l'État à disposer de fonctionnaires loyaux qui utilisent les pouvoirs qui leur ont été conférés en ayant conscience de leur devoir et, d'autre part, l'intérêt des citoyens à ne pas être exposés à un déploiement de puissance étatique incontrôlé et arbitraire (ATF 127 IV 209 consid. 1b p. 212 ; arrêt du Tribunal fédéral 6B_831/2011 du 14 février 2012 consid. 1.2).

f. Selon la doctrine, une révision dite « facilitée », en l'absence d'un motif classique de révision, demeure ouverte lorsqu'une décision est entachée d'une erreur, de fait ou de droit, essentielle et manifeste de l'autorité fiscale (Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., n. 13 ad art. 147 LIFD ; Pierre MOOR/Etienne POLTIER, Droit administratif, vol. II : les actes administratifs et leur contrôle, 3ème édition, 2011, p. 411). Pour des raisons de sécurité juridique, le Tribunal fédéral refuse toutefois de suivre l'avis de la doctrine et de corriger des décisions de taxation pour d'autres motifs que ceux énumérés aux art. 147 LIFD et 51 LHID (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1066/2013 précité consid. 3.2 et 2A.710/2006 précité consid. 3.3).

g. La révision est exclue lorsque le contribuable aurait pu, le cas échéant en ayant recours à un conseiller professionnel, découvrir immédiatement l'erreur de fait ou de droit commise par l'autorité dans la décision notifiée (ATA/570/2013 précité ; Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit, n. 15 ad art. 147 LIFD). Cette règle, qui vaut indépendamment d'une disposition expresse dans la loi, s'explique par le caractère subsidiaire de la révision et les exigences de sécurité du

- 20/27 - A/4611/2011 droit, une voie de droit extraordinaire ne devant avoir pour effet de vider de leur portée les délais de recours ordinaires. Une révision est par exemple exclue lorsque le contribuable aurait, le cas échéant eu recours à un conseiller professionnel, pu découvrir immédiatement l'erreur de fait ou de droit commise par l'autorité fiscale dans la décision notifiée (Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit, n. 15 ad art. 147 LIFD). 8) a. En l'espèce, les bordereaux de taxation des recourants pour les années fiscales 2001 à 2009 n'ayant fait l'objet d'aucune contestation auprès des autorités compétentes suite à leur notification, ils sont entrés en force, ce que les époux A_____ ne contestent pas. Ces décisions de taxation ne peuvent dès lors être remises en cause que dans le cadre d'une procédure de révision. Encore convient-il de déterminer si les conditions en sont réalisées.

b. Dans ce contexte, les recourants allèguent que l'arrêt du Tribunal fédéral du

E. 15

novembre 2010 ne constitue pas un fait nouveau, au sens de la jurisprudence susmentionnée. Même s'il a instauré une nouvelle pratique, avec laquelle les bordereaux de taxation litigieux se trouvaient alors en contradiction, cet élément ne constitue pas un motif de révision, un changement de jurisprudence n'ouvrant pas la voie d'une telle procédure.

Outre le fait que l'adoption d'un acte normatif ne constitue pas non plus un fait nouveau au sens de l'art. 55 LPFisc, les recourants perdent de vue que l'entrée en vigueur du RDAC le 9 décembre 2010 fait suite à l'arrêt susmentionné, la Haute Cour ayant à cette occasion constaté l'incompatibilité de l'art. 14 al. 1 let. a 2ème phr. aLIPP-V avec l'art. 9 al. 2 LHID, lequel est entré en vigueur en 1993 déjà et a acquis force obligatoire pour les cantons à l'échéance du délai de l'art. 72 al. 1 LHID. L'adoption du RDAC, qui ne fait que concrétiser une situation juridique préexistante, ne saurait ainsi être qualifiée d'élément nouveau permettant l'ouverture d'une révision, ce d'autant que, dès son adoption jusqu'à son abrogation, la disposition litigieuse était contraire au droit supérieur.

Contrairement à ce que prétendent les recourants, l'adoption du RDAC n'était pas non plus nécessaire pour soulever le grief de la primauté du droit fédéral dans le cadre d'une voie de droit ordinaire contre les bordereaux de taxation litigieux, dès lors que le RDAC, en prévoyant la fixation des montants déductibles, se limite à tirer les conséquences de la contrariété de l'aLIPP-V à la LHID, une fois les taxations concernées annulées pour ce motif. D'ailleurs, les contribuables à l'origine de l'arrêt du Tribunal fédéral du 15 novembre 2010 n'ont pas attendu l'entrée en vigueur du RDAC pour contester leurs bordereaux de taxation, qu'ils estimaient contraires au droit supérieur. Rien n'empêchait ainsi les

- 21/27 - A/4611/2011 recourants d'en faire de même, le cas échéant en recourant à un conseiller professionnel.

c. Les recourants ne sauraient davantage arguer que l'autorité intimée avait connaissance de l'absence de conformité de l'art. 14 al. 1 let. a 2ème phr. aLIPP-V à la LHID. Même à supposer que tel fut le cas, outre le fait que cet élément constitue une question juridique, et non de fait, les recourants perdent de vue qu'en qualité d'autorité administrative, l'AFC-GE était tenue, en vertu des principes de la légalité, de la séparation des pouvoirs et de la sécurité du droit, d'appliquer les lois votées par le parlement cantonal, en l'occurrence l'aLIPP-V, aussi longtemps que son inconstitutionnalité n'avait pas été constatée ou qu'elle n'avait pas été abrogée. L'on ne peut ainsi reprocher à l'AFC-GE d'avoir appliqué le droit alors en vigueur. Qu'il ait été fait état dans le cadre de débats parlementaires au sujet d'une récente modification de la LPA que l'AFC-GE n'appliquait pas les dispositions concernant la suspension des délais n'est d'aucun secours aux recourants, dès lors que cet élément est étranger au cas à trancher

d. Rien n'indique non plus que les décisions de taxation litigieuses aient été prononcées en violation des règles essentielles de procédure. Dans ce cadre, les recourants se limitent à baser leur argumentation sur des éléments postérieurs aux bordereaux des années 2001 à 2009, en particulier le fait que l'inapplicabilité à leur égard du RDAC est constitutive d'une inégalité de traitement et est arbitraire. Or, comme précédemment mentionné, lors du prononcé de ces décisions de taxation, l'AFC-GE s'est limitée, pour l'ensemble des contribuables concernés, à appliquer le droit alors en vigueur, à savoir l'aLIPP-V, le RDAC n'ayant pas encore été adopté, de sorte à rendre vain leur grief. Au surplus, les recourants n'affirment pas que les décisions de taxation auraient initialement été entachées d'un vice procédural de nature formelle, ce qui aurait pu conduire à leur annulation au moyen de leur

contestation par les voies de droit ordinaires alors ouvertes. Ce grief doit dès lors être rejeté.

e. Il en va de même de celui ayant trait à une infraction alléguée d'abus d'autorité, dont la commission à l'encontre des recourants n'a d'ailleurs jamais été constatée par les autorités pénales. Il n'appartenait ainsi pas à l'autorité fiscale de ne pas appliquer l'aLIPP-V avant même qu'une décision définitive ne soit rendue quant à sa conformité au droit supérieur. Elle pouvait, en outre, sans que cet élément ne puisse lui être reproché, porter la cause au Tribunal fédéral, dès lors qu'elle estimait que l'arrêt cantonal était erroné, tout comme auraient pu le faire les contribuables concernés si cette autorité ne leur avait pas donné gain de cause.

Il ne peut non plus être fait reproche au Conseil d'État d'avoir attendu que la Haute Cour se prononce pour adopter le RDAC, en l'absence d'une situation juridique claire et définitive. Pour les mêmes motifs, à supposer que l'autorité exécutive ait été au courant des problèmes de conformité au droit supérieur de l'aLIPP-V, elle n'était pas pour autant tenue de modifier le droit en vigueur, étant

- 22/27 - A/4611/2011 toutefois précisé que cette loi a été abrogée par l'entrée en force, le 1er janvier 2010, de la LIPP du 29 septembre 2009. D'ailleurs, en cas de contrôle concret d'un acte normatif par une autorité judiciaire, celle-ci n'est pas habilitée à casser l'acte contrôlé qu'elle estime contraire au droit supérieur, qui continue à déployer ses effets aussi longtemps qu'il n'a pas été modifié ou abrogé par le législateur. Ce dernier n'est ainsi pas formellement tenu de donner suite au jugement ainsi rendu, si ce n'est du fait de l'annulation subséquente, par les tribunaux, des nouvelles décisions prises sur la base de l'acte en question.

Les recourants peuvent d'autant moins soutenir que l'AFC-GE était persuadée que la disposition cantonale était contraire au droit fédéral, alors même que la question de sa constitutionnalité était débattue devant les autorités judiciaires. Par ailleurs, s'il est vrai que l'AFC-GE avait la faculté de révoquer sa décision jusqu'au terme du délai de recours ou de réclamation, il n'en demeure pas moins que le prononcé d'une décision finale met fin à la procédure engagée devant elle. Dès lors, elle n'était pas tenue de revenir sur sa décision, même si elle s'était a posteriori aperçue qu'elle était viciée, puisqu'à partir du moment où une décision est notifiée aux intéressés, il appartient à ces derniers de la contester en usant des moyens de droit à leur disposition.

f. Dans ces conditions, il ne saurait être question d'une révision des bordereaux de taxation des années 2001 à 2009 au sens de l'art. 55 LPFisc, pas davantage que d'une révision dite « facilitée » de ceux-ci, en vertu du principe de la sécurité du droit, étant précisé que le Tribunal fédéral ne suit pas la doctrine à ce propos et refuse de corriger des décisions de taxation entrées en force pour d'autres motifs que ceux énumérés par la loi. En tout état, les recourants ne peuvent se prévaloir d'une erreur essentielle et manifeste entachant les décisions de taxation, dès lors que, d'une part, au moment de leur prononcé, l'AFC-GE s'était contentée d'appliquer l'aLIPP-V et, d'autre part, la non-conformité de celle-ci au droit supérieur n'a pu être constatée que suite à une procédure ayant duré de nombreuses années, de sorte qu'elle n'était pas manifeste. 9)

Les recourants se plaignent de la violation de divers droits constitutionnels.

a. Le principe d'égalité (art. 8 al. 1 Cst.) et la protection contre l'arbitraire (art. 9 Cst.) sont étroitement liés. Une décision est arbitraire lorsqu'elle ne repose pas sur des motifs sérieux

et objectifs ou n'a ni sens ni but. Elle viole le principe de l'égalité de traitement lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'elle omet de faire les distinctions qui s'imposent au vu des circonstances. Le traitement différent ou semblable injustifié doit se rapporter à une situation de fait importante. Les situations comparées ne doivent pas nécessairement être identiques en tous points, mais leur similitude doit être établie en ce qui concerne les éléments de fait pertinents pour la décision à prendre (ATF 136 I 297 consid. 6.1 p. 304 ; 131 I 394 consid. 4.2 p. 399 ; 131 I 1 consid. 4.2 p.

- 23/27 - A/4611/2011 6 ss ; 129 I 346 consid. 6 p. 357 ss ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_466/2013 du 24 avril 2014 consid. 5.1). L'inégalité de traitement apparaît ainsi comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement (ATF 131 I 394 consid. 4.2 p. 399 ; 129 I 346 consid. 6 p. 357 ss ; 129 I 1 consid. 3 p. 3 ; 127 I 185 consid. 5 p. 192). Le principe de la légalité de l'activité administrative prévaut en principe sur celui de l'égalité de traitement. Aussi, le justiciable ne peut-il se prétendre victime d'une inégalité de traitement devant la loi lorsque celle-ci est correctement appliquée à son cas, alors qu'elle aurait été faussement, voire pas appliquée du tout, dans d'autres cas (ATF 132 II 485 consid. 8.6 p. 510 ; 126 V 390 consid. 6a p. 392 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_143/2011 du 14 juillet 2011 consid. 4.1).

b. Le formalisme excessif est un aspect particulier du déni de justice prohibé par l'art. 29 al. 2 Cst. Il est réalisé lorsque la stricte application des règles de procédure ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, devient une fin en soi, complique de manière insoutenable la réalisation du droit matériel ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux (ATF 130 V 177 consid. 5.4.1 p. 183 ; 128 II 139 consid. 2a p. 142 ; 127 I 31 consid. 2a/bb p. 34 ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.343/2006 du 26 mars 2007 consid. 3.1).

c. Découlant de l'art. 9 Cst. et valant également en droit fiscal, 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 131 II 627 consid. 6.1 p. 636 ss ; 129 I 161 consid. 4.1 p. 170 ; 128 II 112 consid. 10b/aa p. 125). Plus largement, le principe de la bonne foi s'applique lorsque l'administration crée une apparence de droit, sur laquelle l'administré se fonde pour adopter un comportement qu'il considère dès lors comme conforme au droit (Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, vol. I : Les fondements généraux, 3^{ème} édition, 2012, p. 929). Ce principe, qui ne peut avoir qu'une influence limitée dans les matières, tel le droit fiscal, dominées par le principe de la légalité lorsqu'il entre en conflit avec ce dernier, suppose notamment que celui qui s'en prévaut ait, en se fondant sur les assurances ou le comportement de l'administration, pris des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice (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 ; arrêts du Tribunal fédéral 6B_659/2013 du 4 novembre 2013 consid. 3.1 et 2C_647/2008 du

E. 17

novembre 2008 consid. 3.1).

d. 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

- 24/27 - A/4611/2011 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 p. 219 ; 102 Ia 31 consid. 3a p. 32 ss ; 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 précité consid. 3.3 et 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1). En revanche, une nouvelle jurisprudence est en principe applicable à toutes les procédures pendantes qui ne sont pas encore entrées en force au moment du changement de pratique (arrêt du Tribunal fédéral 2A.471/2005 du 10 novembre 2006 consid. 3.7). Pour la sécurité du droit, il ne saurait être question d'application rétroactive aux décisions entrées en force. Elle doit s'appliquer immédiatement et aux affaires pendantes au moment où elle est adoptée (ATF 135 II 78 consid. 3.2 p. 85 ; 132 II 153 consid. 5.1 p. 159 ; 122 I 57 consid. 3c/bb p. 59 ss). En outre, un changement de jurisprudence ou de pratique doit s'appuyer sur des motifs sérieux et objectifs (ATF 125 I 458 consid. 4a p. 471 ; 122 I 57 consid. 3c/aa p. 59 ; 111 Ia 161 consid. 1 p. 162), par exemple lorsqu'il s'agit de rétablir une pratique conforme au droit. Les motifs de changement doivent être d'autant plus sérieux que la pratique suivie jusque-là est ancienne. La nouvelle jurisprudence doit pouvoir s'appliquer à tous les cas identiques à venir et respecter les principes constitutionnels régissant le droit administratif, en particulier les principes de la légalité, de l'intérêt public et de la bonne foi (ATF 135 I 79 consid. 3 p. 82 ; 132 III 770 consid. 4 p. 777 ; 125 II 152 consid. 4c/aa p. 162 ss). Au surplus, une modification de la pratique ou un changement de jurisprudence n'est pas constitutif d'inégalité de traitement (Andreas AUER/Giorgio MALINVERNI/Michel HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. II : les droits fondamentaux, 3ème édition, 2013, n. 1078).

e. En l'espèce, les recourants allèguent que le refus de la révision des bordereaux de taxation des années 2001 à 2009 fonde une inégalité de traitement, conduit à un résultat arbitraire et est constitutif d'un formalisme excessif.

S'il est vrai que le RDAC ne s'applique qu'aux taxations des années 2001 à 2009 encore ouvertes, à l'exclusion de celles devenues définitives, il ne fonde pas pour autant une inégalité de traitement, les situations de ces deux catégories de contribuables n'étant pas identiques ni même semblables, ce d'autant qu'un changement de pratique ou de jurisprudence n'entraîne pas une inégalité de traitement. En l'absence d'une réglementation expresse contraire dans le RDAC et la LIPP permettant une application rétroactive des lois fiscales à des faits antérieurs à leur entrée en vigueur, le droit applicable aux taxations litigieuses est celui qui était en vigueur de 2001 à 2009, en l'occurrence l'aLIPP-V. Que le RDAC ait été adopté suite à l'arrêt du Tribunal fédéral n'y change rien, dès lors qu'une nouvelle jurisprudence est en principe applicable à toutes les procédures

- 25/27 - A/4611/2011 pendantes, en l'occurrence les taxations pour les années 2001 à 2009 encore ouvertes, à l'exclusion de celles entrées en force au moment du changement de pratique, étant précisé que la sécurité du droit ne permet pas l'application d'une nouvelle jurisprudence à ces dernières décisions. Une telle solution, de même que son maintien, conduit d'autant moins à un résultat arbitraire que le droit en vigueur entre 2001 à 2009 a été correctement appliqué aux taxations des recourants, ce qu'ils ne contestent pas, le fait qu'il ait par la suite été déclaré contraire au droit supérieur ne modifiant pas ce constat. De plus, le fait, pour l'AFC-GE, d'avoir appliqué l'aLIPP-V aux taxations des recourants et de

maintenir celles-ci suite à l'entrée en vigueur du RDAC ne saurait être qualifié de formalisme excessif, sous peine de vider l'autorité de chose décidée de toute signification.

Les recourants ne sauraient davantage se prévaloir du droit à la protection de la bonne foi. Outre le fait que les autorités n'ont donné aucune assurance quant à la révision des taxations des années 2001 à 2009 les concernant, elles n'ont pas non plus donné l'apparence qu'elles le seraient. Contrairement à ce qu'allèguent les recourants, le RDAC ne contient aucune indication selon laquelle ses dispositions trouveraient application aux taxations des années 2001 à 2009 entrées en force, les intéressés admettant d'ailleurs que l'AFC-GE a informé les contribuables de cette situation sur son site internet, en indiquant que le RDAC ne s'appliquait pas aux bordereaux entrés en force. En tout état, aucun préjudice n'en est résulté pour les recourants, pour lesquels les décisions de taxation étaient déjà définitives. Les autorités n'ont pas non plus créé une apparence de droit pour les années fiscales suivant l'adoption de l'aLIPP-V, puisqu'elles se sont limitées à appliquer les dispositions de celle-ci à l'ensemble des contribuables, que ceux-ci aient rempli manuellement ou informatiquement leur déclaration. En vertu des principes de la légalité et de la séparation des pouvoirs, il n'appartenait ainsi pas à l'AFC-GE de refuser d'appliquer cette loi, ni d'opter, souverainement, pour une mise en œuvre directe de la LHID, alors même que l'aLIPP-V était en vigueur et déployait ses effets. L'AFC-GE n'a pas davantage adopté une attitude contradictoire, puisqu'elle a appliqué l'aLIPP-V jusqu'à ce que son inconstitutionnalité soit constatée, les dispositions du RDAC, en vertu du principe de l'interdiction de la rétroactivité, n'ayant été appliquées qu'en faveur des contribuables dont les taxations n'étaient pas entrées en force. L'on ne saurait dans ces circonstances reprocher aux autorités d'avoir contrevenu au principe de la bonne foi. 10) C'est ainsi à juste titre que le TAPI a considéré que les conditions de la révision des bordereaux de taxation des recourants n'étaient pas réalisées, ce qui ne conduisait à la violation d'aucun de leurs droits fondamentaux. C'est également à juste titre qu'il a constaté l'irrecevabilité de leur recours à l'encontre de leur demande en reconsidération, élément du jugement qu'ils ne contestent pas devant la chambre de céans.

- 26/27 - A/4611/2011 11) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. 12) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent, aucune indemnité de procédure ne leur étant par ailleurs allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

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