

GE_GERICHTE ATA/876/2020 vom 8. September 2020

GE Cour de justice, 2020-09-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_876_2020

FR: GE_GERICHTE ATA/876/2020 du 8 septembre 2020

IT: GE_GERICHTE ATA/876/2020 del 8 settembre 2020

Regeste

Résumé: Confirmation de l'irrecevabilité de la demande en révision formée en juin 2018 par les contribuables et visant la modification de leur taxation ICC et IFD 2009, en force, en raison d'arrêts du Tribunal fédéral rendus en avril 2018 concernant la méthode de calcul à appliquer à la détermination des prestations appréciables en argent. L'existence de celles-ci n'est pas contestée devant le Tribunal fédéral, de sorte que leur principe a été définitivement fixé par les arrêts rendus par la chambre administrative en février 2017. Pas de motif de révision, et tardiveté d'un éventuel motif dont la recevabilité peut rester indéterminée in casu. Pas d'élément de fait ou de moyen de preuve inconnu des contribuables lors de la taxation 2009 dont la révision est demandée. Rejet du recours. Délimitation de l'objet du litige limité in casu à la question de la recevabilité de la demande en révision, à l'exclusion de toute considération sur le fond de celle-ci.

Erwägungen

E. 12

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

Il y a tout d'abord lieu de cerner l'objet du présent litige, circonscrit par la décision à l'origine de celui-ci, soit in casu la décision du 4 septembre 2018 de l'AFC-GE.

Contrairement à l'avis du TAPI, cette décision n'entre pas sur le fond de la demande en révision visant à modifier la nature juridique des loyers perçus par le contribuable des sociétés susévoquées de son père. En effet, l'AFC-GE prend, en tout premier lieu et de manière très claire, la décision de ne pas entrer en matière sur ladite demande des contribuables et la déclare irrecevable.

L'argumentation de l'AFC-GE – relevée par le TAPI – ne change, d'une part, rien à cette décision. D'autre part, cette argumentation porte, non pas sur le fond de la demande en révision comme l'a retenu le TAPI, mais sur les motivations de l'AFC-GE quant à l'absence d'un rappel d'impôt, en la personne de M. A_____, fondé sur la découverte des prestations appréciables en argent qu'il avait reçues des sociétés dont son père était l'actionnaire. Le fait que l'AFC-GE considère que ces prestations avaient déjà été imposées auprès du recourant en tant que revenu de son activité indépendante est le constat d'une donnée, ici d'ordre factuel, concernant la taxation desdites prestations, qui résulte d'ailleurs des éléments annoncés par M. A_____ dans sa déclaration fiscale 2009, comme le souligne son mandataire dans le courrier du 9 octobre 2012. Il ne s'agit pas d'une nouvelle appréciation juridique de l'autorité fiscale sur la qualification juridique des montants issus des locations litigieuses, étant précisé que les contribuables demandent, par la révision sollicitée le 28 juin 2018, une requalification juridique desdits montants afin de bénéficier d'une imposition nouvelle et réduite. Le fait que, dans la décision querellée, l'AFC-GE

indique le

- 10/16 - A/3440/2018 fondement juridique à l'imposition des éléments susmentionnés, à savoir la théorie du bénéficiaire effectif appliquée in casu exceptionnellement, ne consiste pas non plus en une démonstration juridique, mais en la transmission d'une donnée, certes juridique, qui n'a toutefois pas d'effet sur la nature juridique des loyers litigieux dans la mesure où elle porte uniquement sur la manière de les imposer.

Il ressort plutôt de la décision litigieuse que la question de la qualification juridique de ces montants en prestations appréciables en argent, objet de la demande en révision querellée, a déjà été tranchée, ce qui est d'ailleurs effectivement le cas comme l'indique au surplus le Tribunal fédéral d'emblée dans ses arrêts en limitant son analyse à la seule question, alors litigieuse, de la méthode à appliquer afin de déterminer les montants des prestations appréciables en argent. En effet, le principe de celles-ci a été définitivement posé en février 2017 par les arrêts susmentionnés de la chambre administrative. Ainsi, les clarifications précitées, apportées par l'AFC-GE dans la décision litigieuse, ne sauraient être considérées comme une décision nouvelle quant au fond, puisqu'elle annonce d'emblée et clairement l'irrecevabilité de la demande en révision et que ces clarifications ne comportent aucun développement juridique.

Quant à la question du bien-fondé du choix de l'AFC-GE – fondé entre autres sur ladite théorie – de ne pas ouvrir une procédure en rappel d'impôt à l'encontre de M. A_____ en raison de la découverte des prestations appréciables en argent susmentionnées, elle est exorbitante au présent litige. En effet, celui-ci porte sur la conformité au droit de la demande de révision du 28 juin 2018 qui vise à modifier la taxation initiale ICC et IFD 2009 des recourants, et non sur celle du rappel d'impôt qui leur a été notifié le 14 octobre 2015 et qui est entré en force à la suite du retrait de leur recours et de la décision du TAPI en découlant rendue le 24 mars 2017.

De plus, même à considérer qu'il puisse s'agir d'un motif de révision pertinent au regard des dispositions sousmentionnées, le fait d'avoir attendu le 28 juin 2018 pour reprocher à l'AFC-GE de ne pas avoir élargi l'objet du rappel d'impôts, qui leur a été notifié le 14 octobre 2015, à la question de l'impact des prestations appréciables en argent précitées sur leur taxation ICC et IFD 2009 relève, comme le souligne l'AFC-GE dans la décision litigieuse, à tout le moins de la négligence, conformément à la jurisprudence évoquée plus bas. Les recourants auraient, en tout cas, déjà pu faire valoir cet argument – soit la nécessité de modifier la qualification juridique des montants issus des locations litigieuses, qu'ils avaient eux-mêmes annoncés comme produits de l'activité indépendante de l'époux, en raison de la découverte desdites prestations appréciables en argent – dans le cadre de la procédure contentieuse ordinaire, qu'ils avaient eux-mêmes initiée, visant à contester le rappel d'impôts qui leur avait été notifié le 14 octobre 2015. En effet, à cette époque, ils avaient déjà

- 11/16 - A/3440/2018 connaissance de la découverte, par l'AFC-GE, des prestations appréciables en argent en cause. De plus, les rappels d'impôts y relatifs avaient été notifiés aux sociétés concernées les 29 novembre 2012 et 5 avril 2013 et confirmés par décisions sur réclamation du 23 juillet 2014, ce qu'ils ne pouvaient ignorer vu les éléments du dossier, notamment la qualité d'administrateur de M. A_____ dans l'ancienne société C_____ jusqu'en avril 2013, la proximité des liens entre le contribuable et l'actionnaire – son père – des sociétés concernées et les différents échanges avec l'AFC-GE qui étaient communs à

ces deux derniers et aux sociétés en cause, comme le démontrent le courrier de leur mandataire commun du 9 octobre 2012 et l'entretien du 20 décembre 2011 avec l'AFC-GE. Le fait qu'alors l'existence même des prestations appréciables en argent ait été contestée par les sociétés concernées ne change rien aux éléments factuels à leur origine, à savoir la proximité des liens entre le contribuable et lesdites sociétés ainsi que la disproportion entre la prestation et la contre-prestation en cause par rapport à une transaction similaire effectuée entre tiers dans un marché de pleine concurrence.

À cela s'ajoute que ce sont les recourants eux-mêmes qui ont annoncé, dans leur déclaration fiscale 2009, les montants litigieux comme étant des produits de l'activité indépendante de l'époux, alors qu'ils ne pouvaient de bonne foi ignorer que les prix pratiqués l'étaient en raison des liens familiaux particuliers existants entre les personnes, physiques et morales, concernées et qu'ils n'auraient pas été les mêmes si les affaires avaient été conclues avec des tiers. Dans ces circonstances et malgré les similitudes existant entre la révision et le rappel d'impôts, les contribuables sont malvenus de reprocher à l'AFC-GE son action après coup, soit après que celle-ci ait découvert la nature de ces liens et leur impact juridique sur les montants litigieux – qu'eux-mêmes ne pouvaient en revanche ignorer – et qu'elle ait entrepris les démarches utiles en matière de rappel d'impôts. En effet, le rappel d'impôt est entre autres subordonné à l'existence de faits ou moyens de preuve qui doivent avoir été « inconnus de l'autorité fiscale », ce qui n'est en l'espèce plus contesté, et ce indépendamment de la connaissance qu'en avait le contribuable concerné. L'art. 151 al. 1 LIFD dispose que, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. L'art. 53 al. 1 LHID et l'art. 59 LPFisc ont une teneur semblable à l'art. 151 LIFD, étant en outre précisé que les art. 153 al. 1 LIFD et 60 al. 1 phr. 1 LPFisc prévoient que le contribuable est avisé par écrit de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt. Dès lors, les contribuables ne sauraient, sous prétexte des similitudes entre la révision et le rappel d'impôts, tirer avantage de celles-ci pour obtenir, en juin 2018, la modification de leur taxation 2009, déjà en force, à d'autres conditions que celles posées par la loi en matière de révision, alors que, contrairement à l'AFC-GE, ils connaissaient – ou à

- 12/16 - A/3440/2018 tout le moins ne pouvaient de bonne foi ignorer – les éléments ayant conduit cette autorité à procéder aux contrôles et aux rappels d'impôts susévoqués qui ont suivi.

Dès lors, le présent litige doit se limiter à la seule question de savoir si c'est à juste titre que l'AFC-GE a refusé d'entrer en matière sur la demande de révision formée le 28 juin 2018 par les contribuables, à l'exclusion de toute considération relevant du fond de ladite demande. 3)

Il convient ainsi d'examiner la conformité au droit du refus de l'AFC-GE du 4 septembre 2018, confirmé par le jugement querellé, étant précisé que les recourants invoquent, à l'appui de leur demande en révision, les arrêts 2C_333/2017 et 2C_342/2017 rendus le 12 avril 2018 par le Tribunal fédéral.

a. Selon l'art. 147 al. 1 LIFD, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, notamment lorsque des faits importants

ou des preuves concluantes sont découverts (let. a) ou 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).

Est nouveau le fait qui était inconnu, mais qui existait déjà au moment de la décision. Les faits en question sont donc des événements antérieurs au prononcé dont la révision est demandée, mais qui ont été découverts par la suite. 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 2C_245/2019 du Tribunal fédéral du 27 septembre 2019 consid. 5.2 et les références citées). Tel est le cas, selon une partie de la doctrine, lorsqu'un revenu, imposé au moment de sa réalisation, est soumis ultérieurement à une obligation de restitution ou à une mesure de confiscation. Ce n'est que si la restitution n'a pas lieu que le revenu reste imposable : un accroissement de fortune ne constitue un revenu imposable que si son acquéreur peut en disposer définitivement. En revanche, lorsqu'elle est effective, la restitution constitue une circonstance nouvelle qui doit être prise en compte par le fisc au moyen d'une révision au sens des art. 147 ss LIFD, même si elle ne constitue pas une nova improprement dite, mais bien une pure nova : c'est en effet une circonstance qui rétroagit au jour de la décision de taxation en ce qu'elle met en lumière une erreur dans l'appréciation juridique initiale des faits (arrêt 2C_660/2017 du Tribunal fédéral du 30 janvier 2019 consid. 5.1 et les références citées).

Selon la jurisprudence, l'erreur dans l'application du droit ne constitue pas un motif de révision. En particulier, un changement de jurisprudence lié à une nouvelle interprétation légale n'ouvre pas la voie de la révision (arrêt 2P.198/2003

- 13/16 - A/3440/2018 et 2A.346/2003 du Tribunal fédéral du 12 décembre 2003 consid. 3.2 et les références citées).

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. 147 al. 2 LIFD). En d'autres termes, selon la jurisprudence, même en présence d'un motif de révision, si le contribuable ou son représentant omet, de manière négligente, de faire valoir celui-ci dans la procédure ordinaire, la révision n'est pas possible. La jurisprudence souligne qu'il faut se montrer strict à cet égard. Le seul facteur décisif est donc celui de savoir si le contribuable aurait déjà pu présenter les motifs de révision dans la procédure ordinaire. Le but de la procédure extraordinaire de révision n'est en effet pas de réparer les omissions évitables du contribuable commises au cours de la procédure ordinaire. Cette limitation importante à la révision s'explique par le caractère subsidiaire de cette voie de droit et par les exigences de la sécurité du droit (arrêt 2C_245/2019 du Tribunal fédéral du 27 septembre 2019 consid. 5.3 et les références citées).

c. La demande de révision doit être déposée dans les 90 jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans qui suivent la notification de la décision ou du prononcé (art. 148 LIFD).

La possibilité pour l'autorité fiscale de procéder d'office à la révision d'une décision ou un prononcé entré en force n'a pas pour effet que le contribuable n'est plus tenu de respecter le

délai de l'art. 148 LIFD. Selon la doctrine, l'autorité fiscale doit procéder d'office à la révision d'une décision ou un prononcé entré en force lorsqu'elle découvre un motif de révision par elle-même que le contribuable n'a pas encore découvert ou n'a pas pu découvrir. Il faut éviter que le contribuable qui connaissait ou pouvait connaître le motif de révision ne laisse passer le délai de l'art. 148 LIFD et fasse ensuite grief à l'autorité fiscale de n'avoir pas procédé d'office à la révision d'une manière contraire au principe de la bonne foi ancré à l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101 ; arrêt 2C_660/2017 du Tribunal fédéral du 30 janvier 2019 consid. 6.1 et les références citées).

d. Conformément à l'art. 51 al. 1 LHID et à l'art. 55 al. 1 LPFisc, dont la teneur est identique, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a), lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure (let. b), lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (let. c). La 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 - 14/16 - A/3440/2018 être exigée de lui (art. 51 al. 2 LHID ; art. 55 al. 2 LPFisc). La demande de révision doit être déposée dans les 90 jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans qui suivent la notification de la décision ou du prononcé (art. 51 al. 3 LHID ; art. 56 LPFisc).

La procédure de révision au sens des art. 51 LHID et 55 LPFisc vise à corriger des erreurs procédurales ou de fait, non pas à prendre en considération un autre point de vue juridique qui se serait développé dans l'intervalle. Par conséquent, une nouvelle appréciation juridique de l'état de fait, une nouvelle jurisprudence ou la modification d'une jurisprudence existante ne constituent pas des cas de révision. Au demeurant, il n'y a pas d'inégalité de traitement lorsque survient une modification de pratique ou un changement de jurisprudence. Une nouvelle jurisprudence doit s'appliquer immédiatement et aux affaires pendantes au moment où elle est adoptée. Pour la sécurité du droit, il ne saurait être question d'application rétroactive automatique aux décisions entrées en force. En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause (arrêt 2C_1066/2013 du Tribunal fédéral du 27 mai 2014 consid. 3.3 et les références citées).

e. Lorsque, comme dans la présente affaire, la disposition de droit fiscal fédéral est semblable à celle du droit harmonisé il y a lieu, en vue d'une harmonisation verticale, d'interpréter cette dernière de la même manière que celle relative à l'impôt fédéral direct, dont elle reprend la teneur. Selon une jurisprudence constante en relation avec l'impôt fédéral direct, 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 à l'art. 147 al. 1 LIFD. Cette jurisprudence vaut également pour l'art. 51 LHID (arrêt 2C_1066/2013 du Tribunal fédéral du 27 mai 2014 consid. 3.2 et les références citées).

f. En l'espèce, la demande en révision litigieuse est fondée sur les arrêts 2C_333/2017 et 2C_342/2017 précités du Tribunal fédéral. Or, d'une part, ceux-ci soulèvent une question de droit visant à identifier la méthode de calcul applicable à la détermination des loyers en

cause dans un contexte de pleine concurrence, soit entre tiers. Il ne s'agit ainsi pas d'un motif de révision au sens des dispositions précitées, dans la mesure où l'aspect litigieux est purement juridique et uniquement lié au montant desdites prestations, et non à leur existence. D'autre part, la question de l'existence des prestations appréciables en argent, pour autant qu'elle puisse, du point de vue des recourants, constituer un motif de révision – ce qui peut en l'espèce rester indécis –, a in casu été définitivement tranchée, comme déjà mentionné plus haut, par les arrêts précités de la chambre administrative rendus le 21 février 2017. La condition du délai de 90 jours posée par les normes susévoquées n'est ainsi pas remplie, ce qui conduit, pour ce seul motif déjà, aussi à l'irrecevabilité de la demande litigieuse.

- 15/16 - A/3440/2018

Enfin, on ne voit pas quels éléments de fait ou moyens de preuve seraient, en l'espèce, susceptibles de conduire à une révision de la taxation ICC et IFD 2009 des recourants. En effet, comme cela a déjà été exposé plus haut, ces derniers ne pouvaient, contrairement à l'AFC-GE, de bonne foi ignorer, en particulier que ce soit lors de leur déclaration fiscale 2009 ou au moment de leur taxation ICC et IFD 2009, ni la nature et la proximité des liens entre M. A _____ et les sociétés concernées par les arrêts précités du Tribunal fédéral, ni la disproportion des prix facturés en l'espèce pour les locations en cause par rapport à ceux qui auraient été demandés à des tiers dans un marché de pleine concurrence. Ces éléments sont des éléments de fait, à l'origine des procédures en rappel d'impôts introduites par l'AFC-GE à l'encontre desdites sociétés et ayant entre autres conduit cette autorité à qualifier les loyers litigieux de prestations appréciables en argent de la part de ces sociétés en faveur du recourant. Il ne s'agit pas de faits inconnus des contribuables lors de leur taxation 2009.

Par conséquent, c'est à raison que l'AFC-GE a refusé d'entrer en matière sur la demande en révision déposée par les recourants le 28 juin 2018 et qu'elle l'a déclaré irrecevable. Tant le jugement querellé que la décision litigieuse du 4 septembre 2018 de l'AFC-GE peuvent être confirmés. Le recours des contribuables sera donc rejeté. 4)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge conjointe des recourants (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *

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