

GE_GERICHTE A/1056/2008 vom 13. Dezember 2011

GE Cour de justice, 2011-12-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1056_2008

FR: GE_GERICHTE A/1056/2008 du 13 décembre 2011

IT: GE_GERICHTE A/1056/2008 del 13 dicembre 2011

Erwägungen

E. 1

Madame P _____ B _____ et Monsieur B _____, ressortissants français, sont domiciliés à Genève depuis le 30 mai 2000.

E. 2

Le 4 septembre 2001, M. B _____ et l'administration fiscale cantonale ont signé une convention d'imposition selon la dépense conformément aux art. 14 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (aLIPP- I - D 3 11) alors en vigueur et 14 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11). La base d'imposition était une dépense annuelle de CHF 350'000.-, indexée. Elle entrerait en vigueur dès 2001 pour les années 2001 à 2005. L'attention du contribuable était attirée notamment sur le fait que le montant de l'impôt sur la dépense annuelle ne pouvait être inférieur à celui, calculé selon le régime du droit commun, qui serait dû sur les éléments de revenu et de fortune énumérés aux art. 14 al. 3 LIPP-I et 14 al. 2 LIFD.

E. 3

Dans leur déclaration fiscale 2003, reçue le 18 juin 2004 par l'AFC, les contribuables ont mentionné un revenu de CHF 350'000.- correspondant à la dépense annuelle convenue ainsi qu'un montant de CHF 817'233.- correspondant à des dividendes de la société française SEE B _____, pour lesquels ils demandaient l'imputation de CHF 122'484,95 au titre d'imputation forfaitaire pour impôt étranger non récupérable. Ils faisaient par ailleurs état d'une fortune de CHF 5'227'990.-.

E. 4

Après que cette déclaration ait été vérifiée par des collaborateurs de plusieurs services et fait l'objet d'annotations - lesquelles seront détaillées plus loin en tant que de besoin - modifiant certains montants déclarés en faveur comme au détriment des intéressés, l'AFC a adressé aux contribuables deux bordereaux d'impôts le 16 novembre 2004 : - un bordereau pour les impôts cantonaux et communaux 2003 (ci-après : bordereau ICC) retenant un revenu imposable de CHF 356'850.- pour un total d'impôt de CHF 92'366,50. - un bordereau pour l'impôt fédéral direct 2003 (ci-après : bordereau IFD) retenant un revenu imposable de CHF 356'800.- pour un total d'impôt de CHF 34'558.-. Ces bordereaux n'ont pas été contestés et sont entrés en force.

E. 5

Par courrier recommandé du 24 août 2007, l'AFC est revenue sur les bordereaux ICC et IFD susmentionnés. Suite à une erreur de transcription, elle avait reporté sur ces bordereaux la dépense annuelle de CHF 356'850.- ressortant de la convention, en lieu et place des

éléments découlant de la déclaration fiscale 2003, qui aboutissaient à un revenu imposable de CHF 763'720.- pour l'ICC et CHF 770'831.- pour l'IFD, la fortune étant fixée à CHF 2'191'619.- pour l'ICC. Conformément à l'art. 58 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) et à l'art. 150 LIFD qui permettaient de corriger les erreurs de calcul et de transcription figurant sur un bordereau entré en force, elle leur remettait deux nouveaux bordereaux : - un bordereau rectificatif ICC 2003 aboutissant à un total d'impôt de CHF 228'669,80. - un bordereau rectificatif IFD 2003 aboutissant à un total d'impôt de CHF 88'378.-.

E. 6

Le 24 septembre 2007, Mme P_____ B_____ et M. B_____ ont élevé une réclamation contre les bordereaux rectificatifs susmentionnés. La déclaration fiscale 2003 faisait état de la convention mais aussi des dividendes reçus cette année-là. Toutes les annexes utiles étaient jointes, y compris la demande d'imputation forfaitaire. Les bordereaux ICC et IFD du 16 novembre 2004 étaient calculés sur la base de la seule dépense annuelle. Même s'il s'agissait d'une erreur, une modification trois ans plus tard de la base d'imposition ne relevait pas d'une erreur de transcription mais d'une correction d'une norme matérielle, à savoir l'appréciation juridique erronée de la situation, ce qui ne pouvait se faire au travers des art. 58 LPfisc et 150 LIFD. En outre, la correction était inexacte car elle ne tenait pas compte de l'imputation forfaitaire.

E. 7

Par deux décisions distinctes du 22 février 2008, l'AFC a rejeté la réclamation susmentionnée pour l'ICC et pour l'IFD. Il y avait eu une erreur de report. Lors de la taxation du dossier, le taxateur n'avait pas remarqué sur la déclaration fiscale papier la rectification de l'état des titres et, de ce fait, avait rentré sur la déclaration fiscale informatique le montant du revenu imposable selon la convention en lieu et place du montant rectifié par le service des titres. Par ailleurs, les contribuables eux-mêmes ne s'étaient pas étonnés de n'avoir été taxés que sur le montant de la convention alors que le revenu annoncé aurait dû faire l'objet d'une taxation selon le droit commun de plus du double de celui découlant du forfait. S'agissant du droit à l'imputation forfaitaire, le dossier était transmis au service compétent pour traiter cette question, qui leur fournirait une réponse ultérieurement.

E. 8

Le 10 mars 2008, l'AFC-GE a refusé l'imputation forfaitaire, celle-ci ne pouvant être demandée pour des dividendes provenant de France encaissés par des personnes physiques au bénéfice de l'impôt sur la dépense.

E. 9

Par acte du 14 mars 2008, Madame P_____ B_____ et M. B_____ ont recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôt, remplacée le 1^{er} janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) contre la décision sur réclamation susmentionnée concernant l'ICC 2003, concluant à l'annulation du bordereau rectificatif ICC 2003. Ils reprenaient leur argumentation antérieure. On ne pouvait leur reprocher de ne pas s'être étonnés de n'avoir été taxés que sur la base de la convention et non du droit commun car leur demande d'imputation forfaitaire de CHF 122'584,85 aurait considérablement réduit le montant des impôts, s'ils avaient été prélevés selon le droit commun.

E. 10

Par acte du 14 mars 2008 également, les contribuables ont recouru auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, remplacée le 1^{er} janvier 2009 par la commission, contre la décision sur réclamation du 22 février 2008 concernant l'IFD 2003, concluant à l'annulation du bordereau rectificatif IFD 2003, avec une argumentation identique à celle développée dans le recours en matière d'ICC.

E. 11

Le 10 octobre 2008, l'AFC-GE a conclu au rejet des recours susmentionnés. Les contribuables avaient déclaré en 2003 un revenu de plus du double du montant de la dépense annuelle convenue et elle avait traité leur déclaration en tenant compte de cela, ainsi que cela ressortait des diverses constatations et corrections manuscrites sur celle-ci. Le montant imposable figurant sur les bordereaux ICC et IFD résultait ainsi d'une erreur flagrante mais involontaire de report par le taxateur. Cette erreur était manifestement reconnaissable pour les contribuables, vu le revenu par eux déclaré.

E. 12

Le 18 mars 2010, la commission a joint les deux recours et les a rejetés. L'examen de la législation applicable permettait de retenir que l'AFC-GE ne pouvait avoir eu d'autre intention que de prendre en compte les dividendes de source étrangère dans sa taxation et son omission à ce sujet ne pouvait être considérée comme l'expression d'une prise de position à ce sujet. Les contribuables savaient que le montant de l'impôt sur la dépense ne pouvait être inférieur à celui calculé selon le régime ordinaire. En déclarant des revenus de plus du double de la dépense convenue, ils devaient donc s'attendre à ce qu'ils ne soient pas taxés selon la convention, cela même en tenant compte de l'impôt français dont l'imputation était demandée. La différence d'assiette fiscale ne pouvait raisonnablement échapper aux contribuables.

E. 13

Le 23 juin 2010, Mme P_____ B_____ et M. B_____ ont recouru auprès du Tribunal administratif, devenu le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), contre la décision susmentionnée, concluant à son annulation et à celle des bordereaux rectificatifs litigieux, reprenant leur argumentation antérieure et précisant en outre que si l'imputation forfaitaire avait pu être admise, le supplément d'impôt ne se serait élevé au total qu'à CHF 67'000.- au lieu de CHF 190'113,30 selon les bordereaux rectificatifs litigieux. Ayant versé régulièrement leurs acomptes provisionnels et s'attendant à bénéficier d'un crédit d'impôt important grâce à la demande d'imputation forfaitaire, ils n'avaient pas été surpris par les bordereaux reçus en 2004. Il ne leur incombait d'ailleurs pas de procéder à leur vérification, les décisions des autorités jouissant d'une présomption d'exactitude.

E. 14

Le 13 juillet 2010, la commission a transmis son dossier, sans observations.

E. 15

Le 27 juillet 2010, répondant tant pour l'ICC que pour l'IFD, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Reprenant les arguments développés devant l'autorité inférieure, elle a en outre précisé que selon le principe de la bonne foi, il appartenait aux contribuables de rendre l'autorité fiscale attentive à l'existence d'une méprise manifeste, ce qui était le cas en

l'espèce.

E. 16

Le 13 octobre 2010, les contribuables ont réagi aux observations de l'AFC-GE. Méconnaissant les règles de l'imputation forfaitaire, ils pensaient bénéficier d'un crédit d'impôt de CHF 122'584.-, soit un montant équivalent à l'imposition de la différence entre le montant des dividendes retenus pour les taxations rectificatives et le montant de la dépense annuelle convenue. Ils n'avaient donc pas violé le principe de la bonne foi.

E. 17

Le 18 octobre 2010, la détermination susmentionnée a été transmise à l'AFC-GE et la cause a été gardée à juger. EN DROIT 1. Depuis le 1^{er} janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 132 LOJ). Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1^{er} janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer. 2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 -aLOJ ; 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 dans sa teneur au 31 décembre 2010. 3. Le litige concerne l'exercice fiscal 2003. Pour l'IFD, sont applicables les dispositions de la LIFD et sa réglementation d'application, tandis que pour l'ICC, ce sont, outre les dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID - RS 642.14), celles de la LIPP-I, ainsi que la LPFisc. 4. L'imposition d'après la dépense est traitée à l'art. 14 LIFD. a. Selon les alinéas 1 et 2 de cette disposition, les personnes physiques non ressortissantes suisses qui, pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans, prennent domicile ou séjournent en Suisse au regard du droit fiscal, sans y exercer d'activité lucrative, ont le droit de payer un impôt calculé sur la dépense au lieu des impôts sur le revenu. L'alinéa 3 précise que l'impôt est calculé sur la base de la dépense du contribuable et de sa famille et il est perçu d'après le barème de l'impôt ordinaire (art. 36 LIFD). Le calcul de contrôle institué par cet alinéa prévoit que l'impôt ne doit toutefois pas être inférieur aux impôts calculés d'après le barème ordinaire sur l'ensemble des éléments bruts suivants : les revenus provenant de la fortune immobilière sise en Suisse (let. a) ; les revenus provenant des objets mobiliers se trouvant en Suisse (let. b) ; les revenus des capitaux mobiliers placés en Suisse, y compris les créances garanties par gage immobilier (let. c) ; les revenus provenant de droits d'auteur, de brevets et d'autres droits semblables exploités en Suisse (let. d) ; les retraites, rentes et pensions de source suisse (let. e) et les revenus pour lesquels le contribuable requiert un dégrèvement partiel ou total d'impôts étrangers en application d'une convention conclue par la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions (let. f). b. L'art. 14 aLIPP-I a une teneur identique à celle de l'art. 14 LIFD. c. Selon la doctrine, l'imposition spéciale des étrangers ne vise pas des revenus d'une nature particulière, mais réside plutôt en des règles portant sur l'évaluation de ceux-ci. Le revenu imposable est supposé correspondre à la dépense annuelle du contribuable et de sa famille. Il est fixé, en général, et dans une première approche à un multiple de la valeur locative du logement dont le contribuable est propriétaire. En tous les cas, l'impôt calculé sur le revenu supposé ne doit pas être inférieur à l'impôt sur les revenus de source suisse augmenté de l'impôt sur des revenus étrangers pour lesquels des dégrèvements conventionnels d'impôts

sont requis et augmentés de l'impôt sur la fortune sur les immeubles étrangers, sur les biens mobiliers situés en Suisse, des capitaux mobiliers placés en Suisse, des droits d'auteur et brevets exploités en Suisse (W. RYSER et B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse - impôts directs, 4^{ème} édition, Berne 2002, p. 185-186). 5. En l'espèce, l'AFC a notifié aux recourants les bordereaux IFD et ICC 2003 retenant le seul montant de dépense annuelle prévu par la convention, alors même qu'ils avaient déclaré des éléments de revenus et de fortune provenant de l'étranger qui auraient dû être pris en compte, ce qui n'est pas contesté. Ce qui l'est, c'est la rectification à laquelle l'AFC a procédé près de trois ans plus tard en se prévalant d'une erreur de transcription. Selon les art. 150 al. 1 et 58 al. 1 LPFisc, les erreurs de calcul et de transcription figurant dans une décision ou un prononcé entré en force peuvent, sur demande ou d'office, être corrigées dans les cinq ans qui suivent la notification par l'autorité qui les a commises. La correction de l'erreur ou le refus d'y procéder peut être attaqué par les mêmes voies de droit que la décision ou le prononcé (art. 150 al. 2 LIFD et 58 al. 2 LPFisc). Ces dispositions ne visent pas les erreurs concernant la formation de la volonté de l'autorité qui a rendu la décision, mais celles intervenues dans l'expression de cette volonté, par exemple lorsque le revenu imposable est qualifié de fortune ou lorsqu'un nombre a été reporté de manière erronée d'un document dans un autre. Les notions d'erreurs de calcul et de transcription sont interprétées de manière restrictive. Elles regroupent ce que l'on appelle également des « erreurs de chancellerie » (H. CASANOVA, Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2008, N° 1 ad art. 150, p. 1349). Selon la jurisprudence, une taxation erronée peut être modifiée au détriment du contribuable, lorsque l'erreur des autorités fiscales est manifeste et pouvait être reconnue sans autre par le contribuable. Lorsque, par inadvertance, l'autorité n'a pas pris en compte des faits importants qui ressortent du dossier, une révision de la taxation au détriment du contribuable se justifie pour autant qu'il s'agisse d'une omission évidente dont le contribuable doit s'apercevoir spontanément (ATF 2A.508/2002 du 4 avril 2003 in RF 2003 p. 513 ; DCCR/1/2005). 6. L'examen de la déclaration fiscale 2003 des contribuables permet de constater qu'elle comporte plusieurs rectifications des montants mentionnés par ceux-ci. Elles touchent en particulier les titres français et les dividendes générés. Le revenu imposable ICC calculé après ces modifications se monte à CHF 763'720.-, la fortune imposable étant de CHF 2'191'619.- et le revenu imposable IFD ascendant à CHF 770'831.-. Ainsi, la volonté reconnaissable de l'AFC était de ne pas s'en tenir à la seule imposition selon la dépense, mais bien, au vu des éléments particuliers déclarés, de procéder à une taxation de ceux-ci selon le droit commun, comme le prévoyait la convention. Il y donc lieu de retenir qu'une erreur de transcription seule explique que les bordereaux IFD et ICC 2003 du 16 novembre 2004 retiennent uniquement le revenu imposable selon la convention. Encore faut-il qu'il s'agisse d'une erreur évidente dont les contribuables auraient dû s'apercevoir. Les recourants allèguent à cet égard qu'on ne saurait exiger d'eux qu'ils examinent les décisions de taxation dans l'ensemble de leurs détails techniques. C'est méconnaître l'obligation de tout contribuable de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 31 al. 1 LPFisc). Dans le cas particulier, cette obligation était d'autant plus actuelle que les recourants avaient déclaré des éléments très éloignés de leur base d'imposition annuelle convenue, puisque leur revenu était de plus du double de celle-ci. En outre, la vérification n'était pas d'une difficulté extraordinaire : la seule lecture des bordereaux IFD et ICC 2003 permettait de se rendre compte que l'AFC s'en était tenue à l'imposition selon la convention. En effet, tant pour l'IFD que pour l'ICC, c'est la dépense annuelle convenue qui était mentionnée. Aucun des éléments d'imposition

supplémentaires indiqués dans la déclaration n'apparaissait, ce qui n'aurait pas échappé à un contribuable faisant preuve d'une diligence minimale. Ainsi l'AFC était en droit de rectifier d'office en application des art. 150 al. 1 LIFD et 58 al. 1 LPFisc son erreur manifeste de transcription. 7. La question d'une éventuelle violation du droit d'être entendus des contribuables par la notification de la rectification sans interpellation préalable, peut demeurer ouverte car, en tout état, elle aurait été réparée dans le cadre de la procédure de recours, chaque instance disposant d'un plein pouvoir d'examen (art. 143 al. 1 et 145 LIFD ; art. 51 al. 1 et 54 LPFisc). 8. Mal fondé, le recours sera rejeté. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de Madame P_____ B_____ et de Monsieur B_____, pris conjointement et solidairement, et aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 LPA). * * * * *

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