

GE_GERICHTE A/3040/2011 vom 24. Februar 2015

GE Cour de justice, 2015-02-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_3040_2011

FR: GE_GERICHTE A/3040/2011 du 24 février 2015

IT: GE_GERICHTE A/3040/2011 del 24 febbraio 2015

Erwägungen

E. 4

ème section dans la cause Madame et Monsieur A_____ contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE _____ Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 15 décembre 2014 (JTAPI/1408/2014) EN FAIT 1) Madame A_____ et Monsieur A_____ sont mariés et contribuables dans le canton de Genève. Tous deux exerçaient une activité lucrative entre 2001 et 2009.![endif]>![if> 2) De 2001 à 2009, ils ont été taxés par l'administration fiscale cantonale genevoise (ci-après : AFC) pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), notamment en application de l'art. 14 al. 1 let. a 2 ème phr. de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques, détermination du revenu net, calcul de l'impôt et rabais d'impôt, compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16), les bordereaux pour les années correspondantes étant entrés en force, faute d'avoir été contestés.![endif]>![if> 3) Par arrêt du 15 novembre 2010 (2C_272/2010), le Tribunal fédéral a considéré que l'art. 14 al. 1 let. a 2 ème phr. aLIPP-V n'était pas conforme à l'art. 9 al. 2 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). La déduction qu'il prévoyait devait être opérée sur le revenu et ne pouvait être accordée sous forme de rabais d'impôt, comme le prévoyait le droit genevois.![endif]>![if> 4) Le 1 er décembre 2010, le Conseil d'État a adopté le règlement concernant la déduction en cas d'activité des deux conjoints pour les périodes fiscales 2001 à 2009 (RDAC - D 3 8.07), publié dans la Feuille d'avis officielle de la République et canton de Genève le 8 décembre 2010 et entré en vigueur le lendemain, déclarant, suite à l'arrêt du Tribunal fédéral du 15 novembre 2010, la disposition susmentionnée inapplicable et fixant la déduction sur le revenu en cas d'activité lucrative des deux conjoints.![endif]>![if> 5) Le 24 février 2011, les époux A_____ ont soumis à l'AFC une demande en révision relative aux taxations de l'ICC pour les années fiscales 2001 à 2009, concluant à ce que celles-ci tiennent compte des déductions prévues par le RDAC. Ce dernier devait aussi s'appliquer aux taxations en force, sauf à créer une inégalité de traitement entre contribuables.![endif]>![if> 6) Par décision du 16 mai 2011, l'AFC a rejeté cette demande. Les décisions de taxation pour les années 2001 à 2009 étant entrées en force, elles étaient définitives et ne pouvaient être rectifiées, sous réserve d'un cas de révision, soumis à des conditions légales strictes, lesquelles n'étaient pas réalisées. Ainsi, le RDAC constituait une simple mesure d'exécution de l'arrêt du Tribunal fédéral du 15 novembre 2010 et n'avait aucun effet rétroactif. Il rendait obligatoire pour l'administration un changement de pratique dû à la contrariété du droit cantonal au droit fédéral, ce qui ne constituait pas un fait nouveau, le moyen tiré d'une mauvaise application du droit devant être soulevé dans le cadre des voies de recours ordinaires. Les époux A_____ ne les ayant pas utilisées, s'acquittant même des impôts, ils avaient montré leur volonté de se soumettre à l'ordre juridique prévalant au moment du paiement. Les règles essentielles de procédure n'avaient

pas été violées et aucun crime ou délit imputable à l'AFC n'avait été commis lors de l'établissement des bordereaux litigieux, cette autorité s'étant contentée d'appliquer la loi, démocratiquement votée par le Grand Conseil, alors en vigueur.![endif]>![if> 7) Le 26 mai 2011, les époux A_____ ont élevé réclamation contre cette décision. ![endif]>![if> Ils avaient utilisé la voie de droit extraordinaire de la révision pour demander le remboursement du trop-perçu par l'AFC. Au vu des circonstances et de la primauté du droit fédéral, le RDAC ne pouvait être tenu pour une nouvelle loi mais pour un correctif du droit cantonal et devait dès lors s'appliquer à toutes les taxations concernées. 8) Par décision du 26 août 2011, l'AFC a rejeté la réclamation des époux A_____. Reprenant la même motivation que celle figurant dans sa décision du 16 mai 2011, l'AFC arrivait à la conclusion qu'aucun motif de révision n'était réalisé.![endif]>![if> 9) Le 20 septembre 2011, les époux A_____ ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision de l'AFC du 26 août 2011, en se référant à leurs conclusions et argumentation antérieures. ![endif]>![if> 10) Le 6 janvier 2012, l'AFC a conclu au rejet du recours, reprenant et complétant les développements de ses décisions précédentes. ![endif]>![if> 11) La procédure a été suspendue dès le 11 septembre 2011, dans l'attente de l'arrêt du Tribunal fédéral, saisi d'un recours de contribuables genevois ayant sollicité en vain devant les autorités et juridictions administratives genevoises compétentes la révision de leurs taxations 2001 à 2009 en force et l'application en leur faveur du RDAC.![endif]>![if> 12) Par arrêt du 27 mai 2014 (2C_1066/2013), le Tribunal fédéral a rejeté le recours des contribuables genevois, retenant que la procédure de révision prévue par les dispositions fiscales fédérales et cantonales visait à corriger des erreurs procédurales ou de fait et non pas à prendre en considération un autre point de vue juridique qui se serait développé dans l'intervalle. Une nouvelle jurisprudence devait s'appliquer immédiatement et aux situations pendantes au moment où elle était adoptée. Pour la sécurité du droit, il ne pouvait en revanche y avoir d'application rétroactive automatique aux décisions entrées en force. En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation était celui en vigueur pendant la période fiscale en cause.![endif]>![if> 13) Le 3 octobre 2014, le TAPI a repris la procédure pendante devant lui et a invité les époux A_____ à lui indiquer quelle suite ils entendaient donner à leur recours et faire valoir leurs observations en suite de l'arrêt du Tribunal fédéral du 27 mai 2014, consultable sur le site internet de cette dernière juridiction.![endif]>![if> 14) Les époux A_____ ont persisté dans leur recours.![endif]>![if> 15) Par jugement du 15 décembre 2014, le TAPI a rejeté le recours des époux A_____, leur situation n'étant pas constitutive d'un cas de révision.![endif]>![if> 16) Le 9 janvier 2015, les époux A_____ ont recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant à la correction des taxations 2001 à 2009. ![endif]>![if> Les arguments invoqués par le TAPI n'étaient que des prétextes et n'enlevaient rien au fait que les taxations précitées étaient erronées. Le droit fédéral primait sur le droit cantonal et, par conséquent, il était légitime de demander un réajustement des taxations concernées. 17) Le 13 janvier 2015, le juge délégué a transmis aux époux A_____ un tirage de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_1066/2013 et leur demandant d'indiquer jusqu'au 30 janvier 2015 si, après avoir pris connaissance dudit arrêt, ils souhaitaient maintenir leur recours.![endif]>![if> 18) Les époux A_____ n'ayant pas répondu, le 12 février 2015, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger en application de l'art. 72 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10).![endif]>![if> EN DROIT 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction

compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 LPFisc - D 3 17 ; art. 62 al. 1 let. a LPA).! [endif]>! [if> 2) a. Entrée en vigueur le 1 er janvier 1993, la LHID désigne les impôts directs que les cantons doivent prélever et fixe les principes selon lesquels la législation 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).! [endif]>! [if> b. Aux termes de l'art. 10 al. 1 aLIPP-V, loi entrée en vigueur le 1 er 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 2 ème 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 1 er 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 2 ème 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. 3) 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 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, 6^{ème} 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 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). 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 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 subsomption mal fondée ne constituent pas un motif de révision (arrêt du Tribunal fédéral 2P.198/2003 du 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/Étienne POLTIER, Droit administratif, vol. II : les actes administratifs et leur contrôle, 3^{ème} 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 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 en ayant 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). 4) 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.![endif]>![if> b. Dans ce contexte, les recourants ont allégué devant l'AFC puis le TAPI que l'arrêt du Tribunal fédéral du 15 novembre 2010 puis l'adoption du RDAC constituent des éléments nouveaux, justifiant la révision des bordereaux litigieux. Tel n'est toutefois pas le cas. Ainsi, l'arrêt du Tribunal fédéral du 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1066/2013 précité consid. 3.3). 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 2^{ème} 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. Les contribuables, qui se réfèrent au principe de la primauté du droit fédéral, auraient pu le faire constater en temps utile, dans le cadre de la procédure ordinaire de contestation d'une taxation antérieure

à 2010, comme l'ont d'ailleurs fait les contribuables à l'origine de l'arrêt du Tribunal fédéral du 15 novembre 2010. c. En qualité d'autorité administrative, l'AFC 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. On ne saurait donc lui reprocher d'avoir appliqué le droit en vigueur. Rien n'indique pour le surplus que les décisions de taxation litigieuses aient été prononcées en violation des règles essentielles de procédure, étant précisé que faute pour le RDAC d'avoir prévu expressément d'étendre ses effets aux taxations en force, son inapplicabilité à l'égard des recourants n'est pas constitutive d'une inégalité de traitement (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1066/2013 précité consid. 3.3). d. Enfin, il n'a été allégué à aucun stade de la procédure qu'un crime ou un délit aurait influé sur les taxations contestées. e. 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. 5) 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 ![/endif]>![if> 6) Manifestement mal fondé, le recours sera ainsi rejeté sans acte d'instruction (art. 72 LPA), la solution s'imposant en regard de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_1066/2013 rendu dans une cause semblable et dont copie a été transmise aux recourants par la chambre de céans. ![/endif]>![if> 7) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, et aucune indemnité de procédure ne leur sera par ailleurs allouée (art. 87 LPA). ![/endif]>![if> * * * * *

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