

GE_GERICHTE JTAPI/964/2021 vom 20. September 2021

GE Cour de justice, 2021-09-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_964_2021

FR: GE_GERICHTE JTAPI/964/2021 du 20 septembre 2021

IT: GE_GERICHTE JTAPI/964/2021 del 20 settembre 2021

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

E. 2

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

- 5/10 - A/4277/2020

E. 3

En effet, les décisions sur réclamation attaquées, datées du 5 novembre 2020, ont été envoyées par pli simple au recourant, qui allègue les avoir reçues à son domicile élu le 12 novembre 2020. L'AFC-GE n'étant pas en mesure de démontrer que ces décisions sur réclamation auraient été notifiées à une date antérieure, le recours, posté le 14 décembre 2020, doit être considéré comme déposé dans le délai légal.

E. 4

Le recourant admet que les bordereaux de taxation ICC et IFD 2018 sont entrés en force et qu'ils ne peuvent dès lors plus être contestés dans le cadre d'une procédure ordinaire.

E. 5

En revanche, il invoque en premier lieu une erreur de transcription de l'AFC-GE du fait que cette dernière devait connaître le nombre de parts qu'il détenait dans le capital-actions de la SA.

E. 6

Selon les art. 22 al. 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP – D 3 08) et 20 al. 1bis LIFD dans leur teneur applicable à l'année fiscale en cause, les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les avantages appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) sont imposables à hauteur de 60%, lorsque ces droits de participation équivalent à 10% au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative.

E. 7

Les art. 58 LPFisc et 150 LIFD prévoient que 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 (al. 1). La correction de l'erreur ou le refus d'y procéder peuvent être attaqués par les mêmes voies de droit que la décision ou le prononcé (al. 2).

E. 8

Par cette institution, on ne vise 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. Les notions d'erreurs de calcul et de transcription sont interprétées de manière restrictive et elles regroupent ce que l'on appelle également des « erreurs de chancellerie ». L'objet de la rectification est de permettre la correction d'erreurs de rédaction ou de pures fautes de calcul qui doivent résulter à l'évidence du texte de la décision, faute de quoi cela reviendrait à la modifier matériellement, ce qui n'est pas admissible. La correction d'une taxation en vertu de l'art. 150 LIFD trouve toujours son origine dans la faute commise par les autorités. Des erreurs de calcul ou de transcription commises par le contribuable ne peuvent être corrigées que si l'autorité fiscale les a reprises par

- 6/10 - A/4277/2020 inadvertance (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, p. 1807-1808 n. 1 et 3 ad art. 150 LIFD). La notion d'erreurs de calcul ne comprend que les inadvertances qui se sont produites lors d'une opération mathématique, comme par exemple une addition erronée. Par contre, ne constituent pas une telle erreur des inadvertances commises lors du choix ou de l'effacement d'un code d'ordinateur ou l'application d'un ancien taux d'impôt, la modification intervenue étant restée lettre morte. On est en présence d'une erreur de transcription lorsque la personne concernée voulait écrire autre chose que ce qu'elle a écrit, lorsqu'elle a commis une erreur d'expression. Tel est par exemple le cas lorsque le revenu imposable est qualifié de fortune ou lorsqu'un nombre a été reporté de manière erronée d'un document dans un autre. En revanche, le fait que l'autorité se soit basée sur un état de fait erroné, non conforme aux pièces du dossier, ou sur une conception juridique inexacte ne constitue généralement pas une erreur de transcription (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, op. cit., p. 1808 n. 5 et 6 ad art. 150 LIFD). Les erreurs de transcription sont plus fréquentes, comme les dates erronées, les chiffres faux, manquants ou en trop, ainsi que les virgules mal placées. De telles erreurs sont faciles à mettre en évidence ; c'est pourquoi elles doivent pouvoir être corrigées de la manière la plus simple possible et sans limitation trop stricte dans le temps (Peter AGNER, Beat JUNG, Gotthard STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, p. 443). Les corrections de fond tendant à l'application des normes matérielles à l'état de fait ne peuvent pas être modifiées par cette procédure (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd., 2021, p. 680-681, § 24 ch. 17).

E. 9

Lorsqu'il mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt, le contribuable n'est pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales, mais doit supporter les inconvénients d'une telle intervention ; il répond en particulier des erreurs de l'auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement ou dont il ne contrôle pas l'activité, du moins s'il était en mesure de reconnaître ces erreurs. Il ne faut pas que le contribuable qui se fait représenter soit favorisé par rapport au contribuable qui remplit sa déclaration fiscale lui-même par la

possibilité de se soustraire à sa responsabilité en se retranchant derrière son représentant pour des fautes qui lui sont imputables (arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.3 et les arrêts cités), étant rappelé que, selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral et de la chambre administrative de la Cour de justice, les actes du représentant sont opposables au représenté comme les siens propres (arrêt du Tribunal fédéral 2C_280/2013 du 6 avril 2013 ; ATA/1641/2017 du 19 décembre 2017 consid. 10b ; ATA/1155/2017 du 2 août 2017 consid. 22b).

- 7/10 - A/4277/2020

E. 10

En l'espèce, la correction demandée par le recourant ne concerne pas une erreur de rédaction ou de calcul qui résulterait à l'évidence du texte des décisions de taxations litigieuses. Cette correction trouve son origine, non pas dans une erreur de l'autorité de taxation, mais dans celle commise par le recourant et/ou sa fiduciaire, à savoir que ses actions ont été mentionnées dans la feuille F2, en lieu et place de la feuille F3- F4 de sa déclaration fiscale 2018. Cette erreur figurait d'ailleurs déjà dans ses déclarations fiscales 2016 et 2017.

E. 11

En outre, les montants mentionnés dans la déclaration fiscale n'ont pas été repris par inadvertance par l'AFC-GE, cette dernière ayant retenu une valeur fiscale des actions (CHF 672'000.-) bien inférieure à celle déclarée par le recourant (CHF 6'225'000.-). Si le recourant avait fait preuve de toute l'attention que l'on pouvait attendre de sa part, il aurait pu constater une diminution substantielle de la valeur imposable des actions retenue par l'AFC-GE, ainsi que l'absence d'imposition partielle des dividendes y afférents. Il lui aurait été dès lors loisible de faire valoir ce grief dans le cadre d'une procédure ordinaire de réclamation.

E. 12

Le recours est donc rejeté sur ce point.

E. 13

Subsidiairement, le recourant conclut à ce que sa requête soit admise en tant que demande de révision fondée sur les art. 147 al. 1 let. b LIFD et 55 al. 1 let. b LPFisc.

E. 14

Aux termes des art. 147 al. 1 LIFD et 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 : a) lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts ; b) 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 ; c) lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé. La révision est toutefois 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 et 55 al. 2 LPFisc).

E. 15

Une révision est par exemple exclue lorsque des éléments de faits essentiels n'ont pas été allégués en procédure de taxation (erreur de déclaration), respectivement dans le cadre de la

réclamation ou d'un recours, par négligence du contribuable (ou de son représentant). Il en va de même 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. Selon la jurisprudence, il est permis de poser quelques

- 8/10 - A/4277/2020 exigences relatives à la diligence dont le contribuable doit faire preuve pour sauvegarder ses intérêts dans la procédure de taxation. En principe, on admettra que le contribuable connaît sa situation financière, qu'il contrôle la décision de taxation lorsqu'il la reçoit et qu'il signale en temps utile les vices dont elle est affectée (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, op. cit., p. 1803 n. 15 ad art. 147 LIFD).

E. 16

Les impératifs de l'administration de masse commandent en effet que l'autorité de taxation puisse s'en tenir à la déclaration d'impôt avec ses annexes et aux communications que le contribuable lui adresse par la suite - à tout le moins jusqu'au prononcé de la taxation - aux fins de compléter ou de corriger celle-ci (arrêt du Tribunal fédéral 2C_95/2011 du 11 octobre 2011).

E. 17

En l'espèce, le recourant soutient que, suite à son courrier du 14 novembre 2017 relatif à la période fiscale 2016, l'autorité de taxation savait qu'il était l'actionnaire unique de la SA et qu'elle aurait dû ainsi le faire bénéficier de l'imposition partielle du dividende perçu, en application des art. 20 al. 1bis LIFD et 22 al. 2 LIPP.

E. 18

Contrairement à ce que prétend le recourant, on ne saurait exiger de l'AFC-GE, qu'elle se réfère spontanément à un échange de correspondance concernant une année fiscale antérieure. Conformément à la jurisprudence susmentionnée relative à l'administration de masse, l'autorité de taxation pouvait s'en tenir au contenu de la déclaration d'impôt de l'année en cause.

E. 19

Par ailleurs, sous peine de contestations sans fin sur le degré de connaissance des textes applicables, le principe fondamental qui gouverne les rapports entre les administrés et l'administration demeure celui selon lequel « nul n'est censé ignorer la loi » (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.439/2003 du 2 février 2004 consid. 9.2). De plus, suivant le principe de la bonne foi auquel il est tenu dans le domaine du droit administratif, l'administré doit faire preuve de diligence en se renseignant – notamment auprès de tiers - sur le contenu de la décision qui lui est adressée et dont il ne comprendrait pas le sens. Ainsi, s'il avait fait preuve de la diligence que l'on pouvait raisonnablement exiger de sa part ou de son mandataire, le contribuable aurait dû s'apercevoir de l'existence de la feuille F3-F4 de la déclaration fiscale, intitulée « Participations qualifiées de la fortune privée et commerciale (uniquement si détentions d'au moins 10% du capital-actions ou du capital-social de la société) » et se renseigner sur ses implications. Enfin, à réception des bordereaux de taxation litigieux et de l'avis de taxation, le recourant ou son mandataire aurait pu aussi remarquer que la valeur fiscale des actions litigieuses ne correspondait pas à ce qui avait été déclaré. Il lui aurait alors

- 9/10 - A/4277/2020 incombé de demander à l'AFC-GE des explications et, le cas échéant, la rectification de sa taxation dans le délai légal de réclamation.

E. 20

Par conséquent, faute d'avoir agi dans le cadre de la procédure ordinaire, le recourant doit être débouté des fins de sa demande de révision.

E. 21

Plus subsidiairement, le recourant conclut à ce que sa requête soit examinée sous l'angle d'une demande de reconsidération.

E. 22

Comme le rappelle à juste titre l'autorité intimée, le Tribunal fédéral a jugé que le droit fiscal harmonisé connaît un *numerus clausus* des voies de droit permettant de revenir sur une décision ou un jugement entré en force. Il s'agit de la révision (en faveur du contribuable), la correction d'erreur de calcul et de transcription (en faveur du contribuable ou des autorités publiques) et enfin le rappel d'impôt (en faveur des autorités publiques). D'autres motifs d'annulation ou de modification sont exclus et ne peuvent être invoqués ni par le contribuable ni par les autorités fiscales. Dès lors, hormis la possibilité pour le fisc de reconsidérer une décision de taxation jusqu'à l'expiration du délai de réclamation, il n'y a pas de place pour une demande de reconsidération en droit fiscal harmonisé (arrêts du Tribunal fédéral 2C_200/2014 du 4 juin 2015 consid. 2.4.1 ; 2C_519/2011 du 24 février 2012 consid. 3.3).

E. 23

Dans ces conditions, il n'y a pas lieu d'entrer en matière sur la demande de reconsidération.

E. 24

En conséquence, le recours sera intégralement rejeté.

E. 25

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du

E. 30

juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), le recourant, qui succombe, est condamné au paiement d'un émoulement s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais d'un même montant versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 10/10 - A/4277/2020