

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3440/2018-ICCIFD

ATA/876/2020

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 8 septembre 2020**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_**

représentés par Me Jean-Jacques Martin, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

\_\_\_\_\_  
**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
19 décembre 2019 (JTAPI/1142/2019)**

---

## EN FAIT

1) Les époux A\_\_\_\_\_ ont remis leur déclaration fiscale 2009, en août 2010, en annonçant, pour l'époux, un revenu de CHF 442'790.- au titre de son activité lucrative indépendante au sein de sa raison individuelle dénommée « B\_\_\_\_\_ » ainsi qu'un revenu brut de CHF 117'590.- au titre de son activité lucrative dépendante, résultant essentiellement de son travail pour la société C\_\_\_\_\_. Ils n'avaient pas déclaré détenir des parts dans le capital social des sociétés anonymes mentionnées ci-après.

a. L'entreprise individuelle « B\_\_\_\_\_ », inscrite en 2000 au registre du commerce du canton de Genève (ci-après : RC) en a été radiée le 11 novembre 2019, à la suite de la remise de cette exploitation à la nouvelle société D\_\_\_\_\_ SA, inscrite à cette même date au RC. M. A\_\_\_\_\_ était titulaire respectivement administrateur unique, avec signature individuelle, de ces deux entreprises ayant le même but social, à savoir le transport et la location de véhicules, l'exploitation de garages ainsi que le commerce et la représentation de matériaux de construction.

b. De janvier 1996 à avril 2013, M. A\_\_\_\_\_ a été administrateur secrétaire de la société C\_\_\_\_\_, avec signature collective à deux, avec son père, Monsieur E\_\_\_\_\_ qui en avait été administrateur président avec signature collective à deux jusqu'en avril 2013, puis dès cette date unique administrateur avec signature individuelle.

La société C\_\_\_\_\_ était devenue F\_\_\_\_\_SA en novembre 2016, puis G\_\_\_\_\_SA en juin 2018 et G\_\_\_\_\_SA, en liquidation en janvier 2019, après sa dissolution par suite de faillite prononcée par jugement civil du 7 janvier 2019, selon l'extrait informatif du RC. Dès novembre 2016, son but social était l'exploitation d'une entreprise de transport de béton et autres matériaux, ainsi que l'exploitation de garages.

c. En novembre 2016, M. A\_\_\_\_\_ est devenu administrateur secrétaire, avec signature individuelle, de la société H\_\_\_\_\_SA, inscrite au RC en 1957 et ayant pour but la production de sables, le recyclage, le transport et la vente de sables et de graviers ainsi que toutes opérations s'y rattachant. Son père, M. E\_\_\_\_\_, en était l'administrateur président, avec signature individuelle, après en avoir été jusqu'alors administrateur unique.

2) Le 24 janvier 2011, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a notifié aux époux A\_\_\_\_\_ les bordereaux relatifs à l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et aux impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) de l'année 2009. Elle a confirmé les éléments annoncés par les contribuables dans

leur déclaration fiscale 2009, sous réserve de quelques modifications non déterminantes pour le présent litige.

Ces bordereaux n'ont pas été contestés et sont entrés en force à l'expiration du délai de trente jours pour former réclamation.

3) Le 25 novembre 2011, les époux A\_\_\_\_\_ ont été informés de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt pour l'IFD et l'ICC des années 2001 à 2009. Lors du contrôle de leurs comptes 2010, il avait été constaté que certaines charges comptabilisées ne pouvaient être admises fiscalement en tant qu'elles ne constituaient pas des frais d'acquisition de leur revenu ou qu'elles correspondaient à des frais privés. Le fait que des charges de nature similaire aient été comptabilisées durant les périodes fiscales 2001 à 2009 conduisait à envisager des déclarations inexactes pour ces périodes. Un délai au 12 décembre 2011 leur avait été imparti pour transmettre les documents sollicités.

a. Le 14 octobre 2015, l'AFC-GE leur a notifié les bordereaux de « rappel d'impôt » pour l'IFD et l'ICC 2009 en effectuant des reprises dans les frais généraux annoncés dans la déclaration fiscale 2009. Les frais généraux initialement retenus pour une valeur totale de CHF 477'210.- avaient été réduits à la somme globale de CHF 470'605.-, ce qui avait pour conséquence d'augmenter le bénéfice tiré de l'activité indépendante de l'époux en le portant à un montant de CHF 449'395.-.

b. Ces reprises ont été maintenues par décision sur réclamation de l'AFC-GE du 11 novembre 2016, qui confirmait, pour les mêmes raisons, les reprises pour l'ICC et l'IFD des années 2002 à 2008 ainsi que les amendes y relatives.

L'autorité fiscale précisait que, même si une partie de leurs revenus issus de l'activité indépendante de l'époux était « possiblement » requalifiée en raison des recours pendants devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) dans les causes nos A/2473/2014 et A/2474/2014 concernant respectivement l'ancienne société C\_\_\_\_\_ et la société H\_\_\_\_\_SA, cela n'aurait pas d'influence sur leurs revenus nets imposables pour les périodes fiscales concernées. L'issue desdits recours ne remettait pas en cause les rappels d'impôts contestés, ni ne justifiait la suspension de la procédure jusqu'à droit définitivement jugé dans ces deux causes, demandée par les contribuables dans leur réclamation de novembre 2015.

c. À la suite du retrait, par les époux A\_\_\_\_\_, de leur recours formé en décembre 2016 contre cette décision, le TAPI a, par décision du 24 mars 2017, rayé la cause du rôle.

- 4) Par arrêts 2C\_333/2017 et 2C\_342/2017 du 12 avril 2018, le Tribunal fédéral a admis les recours de l'AFC-GE dans le cadre des causes nos A/2473/2014 et A/2474/2014 concernant respectivement l'ancienne société C\_\_\_\_\_, devenue alors F\_\_\_\_\_SA, et la société H\_\_\_\_\_SA.

Il a annulé les deux arrêts de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) du 21 février 2017 (ATA/226/2017 et ATA/227/2017) confirmant, d'une part, le principe de l'existence d'une prestation appréciable en argent correspondant à la différence entre le prix des locations payées par les sociétés et le montant considéré par l'AFC-GE comme prévalant sur le marché pour des prestations équivalentes, et, d'autre part, le raisonnement du TAPI quant à la manière de calculer les loyers litigieux, qui divergeait de celle soutenue par l'AFC-GE. Le Tribunal fédéral a rétabli les décisions sur réclamation du 23 juillet 2014 de l'AFC-GE, notifiées à chacune de ces deux sociétés et portant sur les rappels d'impôts pour l'IFD et l'ICC de plusieurs années fiscales, notamment l'année 2009, et les amendes y relatives.

a. Le 25 novembre 2011, l'AFC-GE avait informé, de manière séparée, chacune de ces deux sociétés de l'ouverture d'une procédure en rappel et soustraction de l'IFD et de l'ICC pour les années 2001 respectivement 2002 à 2010. La société semblait avoir accordé des prestations appréciables en argent à son actionnaire et aux proches de celui-ci par le biais de la location de véhicules appartenant à ceux-ci pour des montants surfaits.

Le 29 novembre 2012, l'AFC-GE avait notifié à H\_\_\_\_\_SA les décisions de rappel d'impôts pour l'ICC et l'IFD de l'année 2009 notamment. Elle en avait fait de même le 5 avril 2013 s'agissant de l'ancienne société C\_\_\_\_\_. Ces décisions avaient été confirmées par décisions sur réclamation du 23 juillet 2014 de l'AFC-GE, contestées jusque devant le Tribunal fédéral.

Les taxations précitées des 29 novembre 2012 et 5 avril 2013 mentionnaient, à titre de reprises litigieuses effectuées à la suite d'un contrôle auprès de H\_\_\_\_\_SA respectivement de l'ancienne société C\_\_\_\_\_, un montant de CHF 200'381.- et un montant de CHF 190'425.-, qualifiés de distributions dissimulées de bénéfices faites à « M. A\_\_\_\_\_ » respectivement à un « proche de l'actionnaire », sous la forme de locations à un prix dépassant le prix de pleine concurrence.

b. Devant le Tribunal fédéral, il était acquis que lesdites sociétés avaient chacune procédé à une distribution dissimulée de bénéfice en payant des montants surfaits pour la location de véhicules de chantier appartenant à l'actionnaire, M. E\_\_\_\_\_, et à son fils, M. A\_\_\_\_\_. Ainsi, le litige soumis au Tribunal fédéral portait sur la façon dont les reprises devaient être calculées (arrêts 2C\_333/2017 et 2C\_342/2017 précités consid. 2), plus précisément sur la méthode à appliquer afin de déterminer de façon objective et concrète le montant de la location desdits

véhicules qui aurait été convenu entre personnes indépendantes, c'est-à-dire en fonction du principe de pleine concurrence (arrêts 2C\_333/2017 et 2C\_342/2017 précités consid. 6). Seule était donc en cause l'application du droit fédéral, à l'exclusion de toute question relevant de l'appréciation des preuves.

Le Tribunal fédéral ne considérait pas judicieux de se baser sur les tarifs de location usuels, même en procédant à certaines corrections, comme le proposait la chambre administrative. Dans le cas d'espèce, les biens étaient loués pour la totalité de leur vie économique. Il fallait donc suivre l'AFC-GE en tant qu'elle argumentait que le prix tel qu'il devrait être pris en compte se rapprochait d'un leasing qui calculait des marges en tenant précisément compte d'une location couvrant toute la vie économique du bien. Il ne s'agissait pas d'imposer le leasing comme modèle économique aux sociétés concernées, en lieu et place de celui de la location qu'elles avaient choisi ; ce modèle était simplement celui dont les tarifs étaient les plus adéquats pour déterminer les reprises à effectuer compte tenu de la façon dont elles avaient procédé, étant souligné que le leasing pouvait aussi être un leasing de pure location (arrêts 2C\_333/2017 et 2C\_342/2017 précités consid. 6.2).

- 5) Le 28 juin 2018, les époux A\_\_\_\_\_ ont demandé la révision de leur taxation ICC et IFD 2009, au motif que le Tribunal fédéral avait, dans ses arrêts 2C\_333/2017 et 2C\_342/2017 précités concernant respectivement l'ancienne société F\_\_\_\_\_SA et H\_\_\_\_\_SA, requalifié en bénéfice de celles-ci le montant des locations de matériel qu'elles avaient payé à MM. E\_\_\_\_\_ et A\_\_\_\_\_ entre 2003 et 2009 respectivement 2010. Dès lors, les montants, reçus au titre de ces locations et correspondant aux distributions dissimulées de bénéfice d'après lesdits arrêts, devaient « être sorti[s] », dans la taxation 2009 de M. A\_\_\_\_\_, de ses revenus professionnels et être requalifiés de bénéfices imposables à concurrence de 60 %.
- 6) Par décision du 4 septembre 2018, l'AFC-GE a refusé d'entrer en matière sur la demande de révision des époux A\_\_\_\_\_, dont l'objet était la requalification d'une partie du revenu d'indépendant de M. A\_\_\_\_\_ pour l'année 2009 en rendement de participation soumis à imposition partielle. Cette demande était irrecevable.

Une procédure en rappel d'impôt n'équivalait pas à un nouvel examen complet de la taxation mais portait seulement sur les points pour lesquels l'autorité fiscale disposait de nouveaux éléments. Elle n'autorisait aucune des parties à revenir librement sur l'ensemble de la taxation concernée. De plus, une demande de révision ne pouvait être utilisée pour réparer une négligence du contribuable, comme c'était le cas dans la présente affaire.

Les prestations appréciables en argent, dont M. A\_\_\_\_\_ avait bénéficié en 2009 de la part de F\_\_\_\_\_SA et de H\_\_\_\_\_SA, n'avaient pas fait l'objet d'un

rappel d'impôt dans la raison individuelle « B\_\_\_\_\_ » à la suite du contrôle effectué. À titre exceptionnel, il avait été considéré, en application de la théorie du bénéficiaire effectif, que ces prestations avaient déjà au préalable constitué une partie importante du revenu d'indépendant de M. A\_\_\_\_\_ et avaient donc déjà été imposées à ce titre. Les bordereaux ICC et IFD 2009 n'avaient dès lors été modifiés que pour les frais privés passés en charges. Ladite théorie avait été appliquée, à titre exceptionnel et pour des raisons de simplification, car M. A\_\_\_\_\_ n'était actionnaire ni de l'ancienne société F\_\_\_\_\_SA ni de la H\_\_\_\_\_SA.

La demande était tardive car elle n'avait pas été déposée dans le délai de 90 jours après la découverte « des supposés motifs de révisions » invoqués. Les montants de CHF 200'381.- et de CHF 190'425.-, qualifiés de prestations appréciables en argent effectuées en faveur de M. A\_\_\_\_\_ par F\_\_\_\_\_SA respectivement par H\_\_\_\_\_SA, avaient été notifiés auxdites sociétés les 5 avril 2013 et 29 novembre 2012, dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt 2009 à leur rencontre, dont M. A\_\_\_\_\_ avait reçu une copie. Ainsi, le point de départ dudit délai n'était pas la date des arrêts susmentionnés du Tribunal fédéral rendus le 12 avril 2018, mais les dates de notification des bordereaux de rappel d'impôts des 5 avril 2013 et 29 novembre 2012 concernant l'ancienne société C\_\_\_\_\_ respectivement H\_\_\_\_\_SA.

- 7) Par jugement du 19 décembre 2019, le TAPI a rejeté le recours interjeté par les époux A\_\_\_\_\_ à l'encontre de cette décision.

La procédure de rappel d'impôt 2009 portait uniquement sur la question des frais privés de l'époux et n'était pas de nature à être « impactée » par les arrêts 2C\_333/2017 et 2C\_342/2017 précités du Tribunal fédéral. Ceux-ci scellaient définitivement le sort de l'existence des prestations appréciables en argent consenties par les sociétés visées par ces arrêts. L'AFC-GE ne produisait pas le courrier du 9 octobre 2012 dont elle se prévalait à titre de dies a quo du délai de 90 jours pour déposer une demande en révision, la question du respect de ce délai pouvant toutefois rester indécise pour les raisons suivantes.

À titre de motif de révision de leur taxation 2009, entrée en force 30 jours après la notification du 24 janvier 2011, les contribuables invoquaient la requalification juridique des « montants de loyers acquittés en prestations appréciables en argent ». Or, il ne s'agissait pas d'un motif de réouverture de leur taxation. Cela étant, l'AFC-GE était entrée en matière sur le fond de la contestation, contrairement à l'avis des contribuables qui, représentés par un avocat, n'avaient pas pris de conclusions réformatoires spécifiques sur le fond du litige. Malgré le libellé de la décision querellée mentionnant une « simple non-entrée en matière », elle était motivée quant aux éléments ayant présidé à son rejet sur le fond du litige, soit l'argumentation quant à l'application de la théorie du bénéficiaire effectif à titre exceptionnel et à des fins de simplification et à

l'absence d'un rappel d'impôt « dans le chef des [contribuables] ». Cette décision n'apparaissait pas critiquable quant à son résultat. En effet, les montants en cause correspondaient à des revenus commerciaux dûment comptabilisés comme tels. Les contribuables, n'étant pas actionnaires des sociétés ayant effectué des distributions dissimulées de bénéfiques, ne pouvaient pas bénéficier de l'imposition partielle.

- 8) Les époux A\_\_\_\_\_ ont, en temps utile, interjeté recours contre ce jugement auprès de la chambre administrative en concluant à son annulation, à celle de la décision litigieuse du 4 septembre 2018 et au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour examen au fond de la demande de révision portant sur leur taxation ICC et IFD 2009. Subsidiairement, ils ont conclu à ce que le revenu imposable « de l'exercice 2009 ICC et IFD » soit dégrèvé à hauteur d'un montant de CHF 390'806.- et au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour nouvelles taxations en fonction de ce dégrèvement.

Dans la mesure où le TAPI avait considéré que l'AFC-GE était entrée en matière sur le fond de leur demande en révision, ils devaient être autorisés à prendre des conclusions au fond, l'objet du litige ne se limitant ainsi pas à la question de la recevabilité de la demande de révision.

Comme les rappels d'impôts des deux sociétés, visées par les arrêts 2C\_333/2017 et 2C\_342/2017 précités du Tribunal fédéral, étaient devenus définitifs lors du prononcé de ces arrêts, le 12 avril 2018, leur demande de révision déposée le 28 juin 2018 respectait le délai légal de 90 jours. S'agissant du motif de révision, la qualification des montants comptabilisés en tant que produit de l'activité indépendante de M. A\_\_\_\_\_, en prestations appréciables en argent constituait un élément de faits nouveau, dans la mesure où il se rapportait à la période fiscale 2009. Dans ce type de situation, lorsque la prestation appréciable en argent était définitivement confirmée pour une société et que la somme correspondante n'avait pas été taxée chez l'actionnaire, l'AFC-GE ne manquait pas d'ouvrir une procédure de rappels d'impôts contre ce dernier et de le taxer, en fondant cette procédure sur l'élément nouveau que constituait la prestation appréciable en argent. La révision, en faveur du contribuable, étant le pendant du rappel d'impôts, en faveur du fisc, il n'y avait pas de raisons de prévoir d'autres effets pour la demande en révision que ceux retenus pour le rappel d'impôts.

Quant au fond, il n'était pas contesté que le chiffre d'affaires de l'activité indépendante de M. A\_\_\_\_\_ était essentiellement composé des loyers versés par les sociétés desquelles son père était l'actionnaire et qualifiés de prestations appréciables en argent par le Tribunal fédéral. Comme l'avait jugé le TAPI pour leur taxation fiscale 2010, en matière d'impôts directs, seule était applicable la théorie du triangle, et non celle du bénéficiaire direct, de sorte que les prestations appréciables en argent confirmées par les arrêts 2C\_333/2017 et 2C\_342/2017 précités, devaient être reprises exclusivement comme revenus de l'actionnaire de

ces sociétés, à savoir de M. E\_\_\_\_\_, père du contribuable, et ce même s'il n'en avait pas directement bénéficié (théorie du triangle). Cet ajustement devait être pris en compte dans la taxation 2009 des époux A\_\_\_\_\_. Il fallait rétablir une taxation conforme au droit, en particulier au droit comptable et commercial, ainsi qu'au principe de la bonne foi. Devait être évitée une « contradiction inadmissible entre la taxation des sujets fiscaux concernés » en ce sens que les factures émises par l'entreprise individuelle de M. A\_\_\_\_\_ seraient à la fois considérées comme des produits imposables auprès de ce dernier et comme des prestations appréciables en argent taxées auprès des sociétés concernées et de son père, actionnaire de celles-ci. Il fallait qualifier un même montant de la même manière que ce soit à l'égard des sociétés ou des personnes physiques concernées. L'enregistrement d'un produit qui n'appartenait « juridiquement pas effectivement » à l'entreprise ne respectait pas les principes élémentaires du droit comptable, de sorte que s'imposait « une nécessaire correction » des comptes de l'entreprise exploitée par M. A\_\_\_\_\_. Le principe de l'autorité du bilan commercial ne s'opposait pas à la correction du résultat de l'activité indépendante de M. A\_\_\_\_\_ qui avait enregistré les montants litigieux comme produits, lorsque des dispositions impératives du droit commercial étaient violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigeaient. Dès lors, les montants litigieux devaient être soustraits du chiffre d'affaires comptabilisé dans l'entreprise individuelle de M. A\_\_\_\_\_.

- 9) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours, après avoir rappelé la teneur de sa décision litigieuse et celle du recours déposé par les époux devant le TAPI. Ces derniers avaient contesté la computation du délai de 90 jours à compter des dates du 29 novembre 2012 et du 5 avril 2013, auxquelles les avis de taxation – produits devant le TAPI sous pièces 6 et 7 du chargé des contribuables et devant la chambre de céans sous pièces 16, 17, 19 et 20 du chargé de l'AFC-GE – avaient été notifiés aux deux sociétés en cause. Ces avis de taxation retenaient la personne de M. A\_\_\_\_\_ comme bénéficiaire d'une prestation appréciable en argent de CHF 200'381.- de la part de H\_\_\_\_\_SA et de CHF 190'425.- de la part de l'ancienne société C\_\_\_\_\_. Sur le fond, ils avaient conclu à l'annulation de la décision litigieuse et au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour examen au fond de leur demande de révision.

Outre une note relative à l'entretien du 20 décembre 2011 entre l'AFC-GE et Messieurs E\_\_\_\_\_ et A\_\_\_\_\_ au sujet des procédures en rappel d'impôts et de soustraction les concernant eux-mêmes ainsi que H\_\_\_\_\_SA et l'ancienne société C\_\_\_\_\_, l'AFC-GE avait produit le courrier du 9 octobre 2012 reçu du mandataire de Messieurs A\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_, de l'ancienne société C\_\_\_\_\_ et de H\_\_\_\_\_SA. Ce courrier concluait à l'abandon de tout rappel d'impôt à leur rencontre en raison des montants versés par les sociétés au titre de location de camions et autre matériel. Il relevait que les loyers litigieux avaient été régulièrement comptabilisés comme produits dans la comptabilité des personnes

physiques, que les comptes avaient été joints à leurs déclarations et étaient dès lors connus de l'AFC-GE et que les locations pratiquées n'étaient pas exagérées par rapport aux prix du marché. Ce courrier était mentionné, à titre de motivation, dans la réclamation du 18 décembre 2012 de H\_\_\_\_\_SA à l'encontre, entre autres, des bordereaux de rappel d'impôts ICC et IFD 2009 du 29 novembre 2012.

- 10) Les recourants n'ayant pas répliqué dans délai imparti, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

### EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente par les destinataires de la décision litigieuse, 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. 60 al. 1 let. a et b, art. 62 al. 1 let. a et art. 63 al. 2 let. e de la loi sur la procédure administrative du 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

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

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

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

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

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.

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 émoulement 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).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 21 janvier 2020 par Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 19 décembre 2019 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émoulement de CHF 700.- à la charge conjointe de Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Jean-Jacques Martin, avocat des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, MM. Verniory et Mascotto, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

M. Rodriguez Ellwanger

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :