

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2312/2019-ICCIFD

ATA/1106/2020

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 3 novembre 2020

4^{ème} section

dans la cause

A_____ Sàrl

représentée par Berney Associés SA, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
25 novembre 2019 (JTAPI/1050/2019)**

EN FAIT

1) A_____ Sàrl (ci-après : A_____) est une société à responsabilité limitée inscrite au registre du commerce du canton de Genève depuis le 2 juillet 2014, qui a pour but statutaire : « détention et gestion de participations, achat, détention et location de biens immobiliers ».

2) Dans sa déclaration fiscale 2017 déposée le 8 mai 2018, sous la rubrique « réduction pour participations 2017 », A_____ a mentionné un rendement net des participations de CHF 10'787'666.-, représentant 78.646 % du bénéfice net imposable de la société.

Les états financiers annexés faisaient état d'une provision pour impôts au 31 décembre 2017 de CHF 926'000.-.

3) Par bordereaux de taxation du 7 juin 2018, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fixé l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2017 à respectivement CHF 676'733.35 et CHF 248'968.65, soit un total de CHF 925'702.-, sur la base d'un bénéfice net imposable de CHF 13'716'694.- et d'un capital propre imposable de CHF 15'626'133.-. Les impôts ainsi calculés tenaient compte d'une réduction pour participation de 78.646 %.

4) Par courrier du 20 juin 2018, l'AFC-GE a informé A_____ que les bordereaux du 7 juin 2018 étaient manifestement inexacts et lui en a remis de nouveaux qui les annulaient et les remplaçaient. L'ICC et l'IFD 2017 s'élevaient désormais à respectivement CHF 3'070'520.50 et CHF 1'165'911.-, soit un total de CHF 4'236'431.50, sur la base d'un bénéfice net imposable de CHF 13'716'694.- et d'un capital propre imposable de CHF 15'626'133.-. Ce faisant, l'AFC-GE a supprimé la réduction pour participations de 78.646% pour les motifs suivants :

« Le bénéfice en capital réalisé sur l'aliénation de la participation B_____ BV ne remplit pas les conditions énoncées aux articles 21 LIPM, 69 et 70 LIFD. En conséquence, la réduction pour participations ne peut être accordée. En effet, pour qu'une réduction pour participations soit accordée lorsqu'un gain en capital est réalisé sur une participation d'une valeur vénale de plus de CHF 1'000'000.-, il faut qu'avant cela, mais au plus tôt le 1^{er} janvier 2011, une participation d'au moins 10 % ait été aliénée. Or, en l'espèce, aucune vente n'a eu lieu par le passé. Ceci fait suite à un contrôle effectué dans le cadre de votre imposition ».

Ces bordereaux rectificatifs n'ont pas fait l'objet d'une réclamation.

5) Le 19 septembre 2018, A_____ a déposé une demande de révision des bordereaux de taxation ICC et IFD 2017 du 20 juin 2018, concluant à la prise en

compte d'une provision pour impôts de CHF 3'449'941.- correspondant aux impôts réellement dus par la société sur l'exercice 2017.

La notification de cette reprise, en date du 21 juin 2018, constituait un fait nouveau justifiant une révision.

- 6) Par deux décisions du 17 janvier 2019, l'AFC-GE a rejeté (sic) la demande de révision. Les motifs invoqués par la contribuable auraient déjà pu l'être au cours de la procédure ordinaire en faisant preuve de toute la diligence raisonnablement exigible de sa part. En outre, il n'y avait pas de fait important, ni de preuves concluantes justifiant une révision.
- 7) Le 18 février 2019, A_____ a élevé réclamation à l'encontre de ces deux décisions, concluant à l'admission de la demande de révision et, cela fait, à la rectification des bordereaux ICC et IFD 2017 prenant en compte une provision pour impôts de CHF 3'458'840.-.
- 8) Par deux décisions sur réclamation du 14 mai 2019, l'AFC-GE a rejeté la réclamation en ajoutant les motifs suivants à ceux énoncés dans ses décisions du 17 janvier 2019 : « Vous invoquez la future baisse du taux d'imposition des bénéficiaires des personnes morales dans le canton de Genève ayant comme conséquences une économie manifeste d'impôt. Or, nous ne pouvons pas considérer qu'il y ait un fait important ni des preuves concluantes qui aient été découvertes en tenant compte de cet élément. Les ambitions d'optimisation de la fiscalité de la société au travers de la comptabilisation de la provision pour impôts durant la période fiscale courante ne peuvent être invoquées comme motif d'ouverture d'une procédure de révision ».
- 9) Le 14 juin 2019, A_____ a recouru contre ces décisions sur réclamation auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant à la prise en compte d'une provision pour impôts de CHF 3'458'580.- pour l'exercice fiscal 2017, et à ce que de nouveaux bordereaux rectificatifs ICC et IFD 2017, fondés sur un bénéfice imposable de CHF 11'193'971.-, lui soient notifiés.

Le refus de l'AFC-GE d'accorder la réduction pour participations et la reprise y relative n'était pas contesté. En revanche, l'ajustement de la provision pour impôts découlant de cette reprise et figurant dans les états financiers 2017 aurait dû être admis par l'AFC-GE. Cette dernière aurait dû corriger d'office le montant de la provision pour impôts, conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral.

La votation du 19 mai 2019 sur la réforme fiscale et le financement de l'assurance-vieillesse et survivants (ci-après : RFFA) avait introduit une baisse du taux d'imposition du bénéfice des personnes morales dès la période fiscale 2020.

Elle pouvait être considérée comme un « fait important » d'un point de vue économique et au sens de la loi, justifiant une révision de la taxation 2017.

Selon ses prévisions, elle ne serait pas en mesure de générer suffisamment de bénéfices dans les sept prochaines années pour compenser sa perte 2018. Même si elle arrivait à compenser la perte de l'exercice 2018 dans les sept années suivantes, elle subirait un différentiel d'impôt négatif relatif à la diminution du taux d'imposition de 24.16 % à 13.99 %, soit une baisse de 10.17 % représentant une perte additionnelle de CHF 264'944.-.

Enfin, l'absence d'ajustement de la provision pour impôts pour l'exercice 2017 était contraire au principe de la capacité économique.

- 10) Par jugement du 25 novembre 2019, le TAPI a rejeté le recours.

La provision pour impôts de CHF 926'000.- comptabilisée initialement par A_____ tenait compte d'une réduction pour participations de 78.646 %. Cette provision pour impôts correspondait à peu de choses près au total des bordereaux de taxation ICC et IFD 2017 du 7 juin 2018, soit CHF 925'702.-.

Après notification des bordereaux rectificatifs du 20 juin 2018, supprimant complètement la réduction pour participations, le supplément d'impôt s'était élevé à plus de CHF 3'300'000.-, ce qui, à l'évidence, ne correspondait plus au montant susmentionné de la provision pour impôts. Si la contribuable estimait que cette provision pour impôts devait être corrigée d'office par l'AFC-GE suite au refus de la réduction pour participations, il lui incombait de déposer une réclamation dans ce sens dans le délai légal de trente jours. En s'en abstenant, elle n'avait pas fait preuve de toute la diligence que l'on pouvait attendre de sa part.

Par ailleurs, on ne voyait pas en quoi la votation fédérale du 19 mai 2019 pouvait constituer un « fait nouveau ancien », au sens de la jurisprudence susmentionnée, qui justifierait une révision de la taxation litigieuse, laquelle datait du 20 juin 2018.

Enfin, le principe de la capacité contributive aurait également pu être invoqué dans le cadre de la procédure ordinaire de réclamation, si la recourante avait fait preuve de toute la diligence que l'on pouvait attendre de sa part.

- 11) Par acte posté le 20 décembre 2019, A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation, à la prise en compte d'une provision pour impôts de CHF 3'458'580.- pour l'exercice fiscal 2017, et à ce que de nouveaux bordereaux rectificatifs ICC et IFD 2017, fondés sur un bénéfice imposable de CHF 11'193'971.-, lui soient notifiés.

Elle a repris largement les arguments déjà invoqués devant le TAPI. En particulier, le traitement fiscal qui serait appliqué aux pertes à partir de la période fiscale 2020 n'avait pas encore été expressément défini par l'AFC-GE. Cette incertitude découlait directement du fait bien établi de la votation du 19 mai 2019 sur la RFFA. La baisse du taux d'imposition se profilait déjà lorsque l'AFC-GE avait notifié les bordereaux rectificatifs le 20 juin 2018, mais ce motif ne pouvait être invoqué dans la procédure ordinaire car la votation n'avait eu lieu qu'en mai 2019. La baisse du taux d'imposition induite par la RFFA constituait donc bien un fait nouveau justifiant l'entrée en matière sur la demande de révision.

Par ailleurs, la position de l'AFC-GE, qui concluait qu'une correction liée à la RPP ne constituait pas, ipso facto, une correction de bilan et ne commandait pas un ajustement d'office était particulièrement formaliste et négligeait l'aspect économique de la situation.

Enfin, l'approche de l'AFC-GE conduisait à un supplément d'impôts de CHF 777'951.-. Ce différentiel démontrait qu'A_____ n'était pas imposée sur la base du résultat de son activité et que cette base d'imposition engendrait une charge fiscale supplémentaire. Ainsi, la revendication de la correction de la provision sur l'exercice 2017 ne poursuivait pas un but d'optimisation fiscale, mais celui de pouvoir bénéficier du droit légitime à être imposée selon sa capacité contributive.

- 12) Le 17 février 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Une votation ne pouvait constituer un fait nouveau au sens des art. 55 al. 1 let. a de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) et 147 al. 1 let. A de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11). L'autorité de taxation était tenue d'appliquer le droit en vigueur, de sorte qu'il n'était pas possible de prendre en compte une future modification légale pour justifier une demande de révision. De plus, une telle votation – postérieure à la décision contestée – ne constituait pas un fait nouveau au sens de la jurisprudence.

Quant à la rectification d'office de la provision pour impôt par l'autorité fiscale, cet élément ne relevait pas des critères restrictifs autorisant une demande de révision. En effet, en faisant preuve de toute la diligence qui pouvait être raisonnablement exigée de sa part ou de son représentant, A_____ aurait pu faire valoir l'adaptation de la provision pour impôt en déposant une réclamation contre les bordereaux rectificatifs. Faute d'avoir agi dans le cadre de la procédure ordinaire, elle ne pouvait agir par la voie de la révision pour obtenir ladite rectification.

- 13) Le 23 avril 2020, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 15 mai 2020 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.
- 14) Aucune des parties ne s'est toutefois manifestée.

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) Le litige porte sur la conformité au droit du refus de l'AFC-GE du 17 janvier 2019, confirmé par le jugement querellé, d'entrer en matière sur la demande de révision introduite par la recourante.
 - 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 du Tribunal fédéral 2C_245/2019 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 du Tribunal fédéral 2C_660/2017 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 du Tribunal fédéral 2P.198/2003 et 2A.346/2003 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 du Tribunal fédéral 2C_245/2019 précité consid. 5.3 et les références citées).

c. 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. 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 du Tribunal fédéral 2C_660/2017 précité 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 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. 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 du Tribunal fédéral 2C_1066/2013 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'IFD, dont elle reprend la teneur. Selon une jurisprudence constante en relation avec l'IFD, 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 du Tribunal fédéral 2C_1066/2013 précité consid. 3.2 et les références citées).

- 3) En l'espèce, le raisonnement du TAPI ne prête pas le flanc à la critique. Dès lors qu'un changement de jurisprudence ne constitue pas un cas de révision, à plus forte raison un changement législatif n'en constitue-t-il pas un non plus, ce d'autant que c'est ici la règle nouvelle qui est susceptible d'entraîner les conséquences souhaitées par la recourante, et non pas la votation en elle-même ; de plus, ladite votation a eu lieu après la notification des bordereaux rectificatifs et ne serait quoi qu'il en soit pas un fait nouveau improprement dit (« fait nouveau ancien » ou « faux nova ») tel que prévu par les art. 51 LHID et 55 LPFisc, et plus généralement par les dispositions en matière de révision (pour la loi fédérale sur le

Tribunal fédéral du 17 juin 2005 - LTF - RS 173.110 ; ATF 144 V 258 consid. 2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2F_3/2019 du 23 juillet 2019 consid. 2.1), pour pouvoir demander la révision d'une décision.

Quant aux motifs que la recourante entend faire valoir, à savoir la correction de la provision pour impôts et la violation du principe de l'imposition selon la capacité contributive, on ne peut que confirmer qu'ils auraient pu être soulevés au cours de la procédure ordinaire si la recourante avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée d'elle. Rien ne l'empêchait en effet de former réclamation dans le délai légal en invoquant ces deux griefs, la procédure ordinaire étant par ailleurs à même de rétablir une situation conforme au droit en cas d'admission de l'un ou l'autre de ces griefs.

Il découle de ce qui précède que le recours doit être rejeté.

- 4) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et 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 20 décembre 2019 par A_____ Sàrl contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 25 novembre 2019 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de A_____ Sàrl un émolument de CHF 700.- ;

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 ;

communiqué le présent arrêt à A_____ Sàrl, soit pour elle Berney Associés SA, mandataire, 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 :

F. Cichocki

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :