

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

**POUVOIR JUDICIAIRE**

A/1306/2011-ICC

ATA/570/2013

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 28 août 2013**

**en section**

dans la cause

**Madame C\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ et Monsieur G\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_**  
représentés par Me Michel Lambelet, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

---

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
23 janvier 2012 (JTAPI/110/2012)**

---

## EN FAIT

- 1) Madame C\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ et Monsieur G\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ (ci après : les époux B\_\_\_\_\_), sont domiciliés à Corsier, dans le canton de Genève. Les taxations fiscales de ces contribuables pour les années 2001 à 2009 sont entrées en force, notamment les taxations cantonales.
2. Le 18 janvier 2011, une demande de révision a été déposée par les époux B\_\_\_\_\_ d'une part et par l'Association genevoise pour la défense des contribuables (ci-après : AGEDEC) d'autre part ; respectivement « pour l'ensemble de ses membres concernés ayant fait l'objet de bordereaux ayant appliqué indûment l'art. 14 al. 1 let. a 2<sup>ème</sup> phrase de la 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 (LIPP-V - D 3 16) et non pas l'art. 2 du règlement concernant la déduction en cas d'activité des deux conjoints pour les périodes fiscales 2001 à 2009 (RDAC- D 3 8. 07)».
3. Le 21 mars 2011, l'administration fiscale cantonale (ci après : AFC) a rejeté la demande de révision. Le RDAC était une mesure d'exécution de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_272/2010 du 15 novembre 2010, il ne déployait pas d'effet pour les décisions de taxation rendues entre 2001 et 2008. L'inconstitutionnalité de l'art. 14 al. 1 let a 2<sup>ème</sup> phrase LIPP-V aurait pu et aurait dû être invoquée par le biais des voies ordinaires de la réclamation et du recours contre les taxations en cause. L'exigence de fait nouveau important n'était par conséquent pas remplie. Pour le surplus, l'AFC n'avait pas violé de règles essentielles de procédure lors des taxations en cause et l'existence d'un crime ou délit n'avait pas été constatée par une autorité compétente.
4. Le 14 avril 2011, les époux B\_\_\_\_\_ et l'AGEDEC ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision précitée. C'était à tort que l'AFC avait refusé d'admettre l'existence d'un cas de révision. Avant le 8 décembre 2010, personne ne pouvait réclamer l'application du droit fédéral puisqu'il fallait que le Conseil d'Etat édicte un règlement en application de l'art. 72 al. 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) afin de fixer la quotité de la déduction. La connaissance de la quotité de la déduction consistait en un fait nouveau. Par ailleurs, en taxant selon les dispositions du RDAC seulement les contribuables dont les bordereaux n'étaient pas encore entrés en force, l'autorité commettait une inégalité de traitement. Elle violait ainsi des règles essentielles de procédure d'une part et commettait un abus d'autorité (art. 312 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0), d'autre part.

5. Sur demande du TAPI, l'AFC a accepté que le recours soit traité directement par le Tribunal en ce qui concernait les époux B\_\_\_\_\_. En revanche, elle refusait qu'il en aille de même en ce qui concernait l'AGEDEC puisqu'aucune décision sur demande de révision n'avait encore été rendue la concernant.
6. Le 14 septembre 2011, l'AFC a conclu au rejet du recours. Aucune des conditions de l'art. 55 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc – D 3 17) n'était remplie, si bien que c'était à juste titre qu'elle avait refusé d'entrer en matière sur la requête des recourants.
7. Par décision du 23 janvier 2012, communiquée aux parties le 6 février 2012, le TAPI a déclaré irrecevable le recours de l'AGEDEC en son nom et pour son compte ainsi que pour l'ensemble des contribuables genevois concernés. Il a rejeté le recours formé par les époux B\_\_\_\_\_ considérant qu'aucun motif de révision n'était réalisé.
8. Le 6 mars 2012, seuls les époux B\_\_\_\_\_ ont recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice contre le jugement précité. Ils ont conclu, à l'annulation du jugement du TAPI, à ce que leur demande de révision soit admise et à ce que l'AFC émette de nouveaux bordereaux conformes au droit.
9. Le 29 mars 2012, le TAPI a transmis son dossier à la chambre administrative.
10. Le 30 avril 2012, l'AFC a conclu au rejet du recours.
11. Un délai au 31 mai 2012 a été imparti aux recourants pour d'éventuelles observations. Les recourants n'ont pas fait d'observations et la cause a été gardée à juger.

## **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. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Les recourants reprennent et développent les arguments présentés en première instance. Il était patent depuis la période fiscale 2001 que la LIPP-V était contraire à la LHID et que, par conséquent l'art. 73 al. 2 LHID s'appliquait d'office. Par contre, au vu de l'absence de réglementation cantonale son application ne pouvait pas être réclamée. Le montant des déductions fixé dans le

---

RDAC constituait donc, selon eux, un fait nouveau important, existant déjà depuis 2001.

3. a. La LHID est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1993. L'art. 9 al. 1 LHID dispose que les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables. A partir du 1<sup>er</sup> janvier 2001, la LHID s'applique directement aux dispositions cantonales non harmonisées (art. 72 al. 2 LHID).
  - b. Le 1<sup>er</sup> janvier 2001, est entrée en vigueur notamment la LIPP-V. L'art. 14 al. 1 let. a 2<sup>ème</sup> phrase LIPP-V prévoyait que « le rabais d'impôt au sens de l'art. 10 al. 1, se calcule par application des barèmes des articles 11 ou 12 aux montants déterminants suivants, aux taux applicables à ces seuls montants ». Pour les époux vivant en ménage commun, le montant du rabais d'impôt était de CHF 13'750.-. Ce montant était augmenté de CHF 3'500.- pour les époux vivant en ménage commun si les deux époux exerçaient une activité lucrative ou lorsque l'un des deux époux secondait l'autre dans sa profession, son commerce ou son entreprise ; ce montant était porté à CHF 5'000.- si les revenus bruts totaux du couple ne dépassaient pas CHF 50'000.-.
  - c. Le 15 novembre 2010, le Tribunal fédéral a jugé dans son arrêt 2C\_272/2010 que l'art. 14 al. 1 let. a 2<sup>ème</sup> phrase LIPP-V était contraire au droit fédéral en tant qu'il prévoyait une déduction fixe appliquée au montant de l'impôt lui-même, au lieu d'une déduction sur le revenu telle que définie par l'article 9 al. 1 LHID.
  - d. Le 9 décembre 2010 est entré en vigueur le RDAC. Ce règlement prévoit, d'une part que l'art. 14 al. 1 let. a 2<sup>ème</sup> phrase n'est plus appliqué et, d'autre part, une déduction sur le revenu en cas d'activité lucrative des deux conjoints.
4. a. Une décision est définitive dès qu'elle n'est plus susceptible de recours ordinaire ; soit que le délai de recours est échu sans avoir été utilisé, soit que l'autorité de dernière instance s'est prononcée. Une décision définitive bénéficie de la force de chose décidée (P. MOOR/E. POLTIER, Droit administratif, Vol. II : les actes administratifs et leur contrôle, 3<sup>ème</sup> édition, 2011, p. 378). La décision entrée en force sera réputée valable et produira ses effets, même si elle est viciée, à moins d'être annulée ou modifiée suite à l'usage d'un moyen de droit extraordinaire, d'être affectée d'une vice tellement grave qu'elle est nulle, ou doit être révoquée (T. TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, p. 296).

Une décision ou un prononcé entré en force peuvent être révisés en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office : lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts ; 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 ; lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (art. 55 al. 1 LPFisc).

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).

L'art. 55 LPFisc a la même teneur que l'art. 51 LHID, qui est également celle de l'art. 147 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

b. Constituent des faits nouveaux des faits qui se sont produits antérieurement à la procédure précédente, mais dont l'auteur de la demande a été empêché, sans sa faute, de faire état dans la procédure précédente (ATA/358/2006 du 27 juin 2006 consid. 4c). Quant aux preuves nouvelles, celles-ci doivent, pour justifier une reconsidération, se rapporter à des faits antérieurs à la décision attaquée (H. CASANOVA, *in* : D. YERSIN/Y. NOËL Impôt fédéral direct, commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, p. 1343, n.6 *ad* art. 147). Encore faut-il qu'elles n'aient pas pu être administrées lors du premier procès ou que les faits à prouver soient nouveaux, au sens où ils ont été définis (ATF 108 V 171 ss ; ATF 99 V 191 ; ATF 98 II 255 ; ATF 86 II 386 ; A.GRISEL, Traité de droit administratif, 1984, p. 944). La révision ne permet pas de supprimer une erreur de droit, de bénéficier d'une nouvelle interprétation, d'une nouvelle pratique, d'obtenir une nouvelle appréciation de faits connus lors de la décision dont la révision est demandée ou encore de faire valoir des faits ou des moyens de preuve qui auraient pu ou dû être invoqués dans la procédure ordinaire (ATF 111 Ib 211 ; ATF 98 I 572). De nouvelles réflexions de nature juridique ne sont pas des motifs de révision (F. GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 1983, p. 262).

Les faits nouveaux et les preuves nouvelles ne peuvent entraîner la révision que s'ils sont importants, c'est-à-dire de nature à influencer sur l'issue de la contestation, à savoir 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. Un motif de révision n'est ainsi pas réalisé du seul fait qu'un tribunal ou une autorité ait pu apprécier faussement des faits connus. Encore faut-il que cette appréciation erronée repose sur l'ignorance de faits essentiels pour la décision ou sur l'absence de preuves de tels faits. Quant aux moyens de preuve nouveaux, ils doivent être de nature à modifier l'état de fait et, partant, le jugement ou la décision de manière significative (ATF 134 IV consid. 1.2 ; 134 III 669 consid. 2.2).

c. 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 (H. CASANOVA op. cit., p. 1342 n. 1-4 ; p. 1344 n. 15).

En l'espèce, lors de la prise des décisions de taxation litigieuses, l'AFC a, en tant qu'autorité d'exécution, appliqué le droit tel qu'il était alors en vigueur. L'art. 14 al. 1 let. a 2<sup>ème</sup> phrase LIPP-V a donc été appliqué aux déclarations fiscales 2001-2009 des recourants. Le RDAC a été adopté par le Conseil d'Etat, le 1<sup>er</sup> décembre 2010 suite à l'arrêt du Tribunal administratif du 16 février 2010 déclarant l'art. 14 al. 1 let. a 2<sup>ème</sup> phrase LIPP-V contraire au droit fédéral en tant qu'il prévoyait un montant pour calculer un rabais d'impôt, au lieu d'une déduction sur le revenu. Cet arrêt avait été confirmé par le Tribunal fédéral sur recours de l'AFC (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_272/2010 du 15 novembre 2010 précité). Lors de l'adoption du RDAC les décisions de taxation litigieuses étaient déjà entrées en force.

L'argumentation des recourants, selon laquelle faute de règlement prévoyant le montant des déductions, l'applicabilité directe de la LHID et partant l'inapplicabilité de l'art. 14 al. 1 let. a 2<sup>ème</sup> phrase LIPP-V ne pouvaient pas être invoquées lors d'une procédure de recours à l'encontre des décisions de taxation, est erronée. En effet, les recourants auraient pu et dû contester l'applicabilité de l'art. 14 al. 1 let. a 2<sup>ème</sup> phrase LIPP-V par une réclamation ou un recours à l'encontre de leurs décisions de taxation et non attendre que d'autres contribuables s'en chargent et mènent ainsi l'autorité à adopter un règlement fixant les déductions en application de la LHID.

De plus, l'adoption du règlement fixant le montant des déductions ne consiste pas en un fait pouvant mener à une révision, mais en un changement de droit. Même si le règlement institue une nouvelle pratique, celle-ci ne constitue pas un motif de révision.

Les recourants seront déboutés sur ce point.

5. Les recourants considèrent ensuite qu'en taxant selon les dispositions du nouveau règlement RDAC uniquement les contribuables dont les bordereaux n'étaient pas encore entrés en force, l'administration agit de manière arbitraire et porte atteinte à l'égalité de traitement des contribuables et de ce fait à des règles essentielles de procédure.

La violation d'une règle essentielle de procédure peut consister dans le cas où l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître (P. AGNER/ B. JUNG/ G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Schulthess, 2001, n. 2 ad art. 147 LIFD). Tombent également sous cette notion la violation du

droit d'être entendu, de la maxime d'office ou du devoir de récusation, la composition irrégulière de l'autorité, l'omission de statuer sur certaines conclusions (H. CASANOVA, Commentaire romand, n.8 ad art. 147 LIFD). Par contre, l'appréciation erronée, voire arbitraire, d'une preuve ou la subsumption mal fondée ne sauraient constituer un motif de révision (RDAF 2003 II 640 consid. 3.2 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2P.198/2003 du 12 décembre 2003).

En l'espèce, les recourants se prévalent ici d'une inégalité de traitement intervenue lors de la prise de décision sur révision par l'AFC et non lors de la prise des décisions de taxations elles-mêmes. Or, pour que la violation des règles essentielles de procédure puisse être un motif de révision il faut que cette violation ait eu lieu lors de l'adoption de la décision de base, dont la révision est demandée, et non lors de la décision sur révision. Au moment de l'adoption des décisions de taxation des recourants, l'AFC a appliqué le droit tel qu'il était alors en vigueur et de la même manière pour tous les contribuables. Ainsi les principes en cause n'ont pas été violés, de sorte que, même à supposer qu'ils constituent des règles essentielles de procédure au sens de l'art. 55 LPFisc, ce motif de révision n'est pas réalisé.

6. D'après les recourants l'administration savait que l'art. 14 LIPP-V était contraire au droit fédéral, mais a sciemment refusé d'adopter les dispositions nécessaires à la correction de ce vice. Ce faisant elle a commis un abus d'autorité. Par ailleurs en adoptant le RDAC le 1<sup>er</sup> décembre 2010 seulement, l'administration privait quasiment la totalité des contribuables de faire valoir la réduction dans le cadre de leur déclaration d'impôt. Les recourants sollicitent donc la révision de la décision au motif que celle-ci a été prise sous l'influence d'un crime.

a. Une décision peut faire l'objet d'une révision lorsqu'un crime ou un délit a influencé son prononcé. Cette hypothèse est sans doute rare. Le cas échéant, entrent notamment en ligne de compte les infractions suivantes : le faux témoignage et le faux rapport (art. 307 CP), la fausse déclaration d'une partie en justice (art. 306 CP), l'extorsion et le chantage (art. 156 CP), la contrainte (art. 181 CP), le faux dans les titres (art. 251 CP) ainsi que l'abus d'autorité (art. 312 CP - H. CASANOVA, op. cit. p. 1343, n. 9 ad art. 147 LIFD). Les entraves à l'activité de l'autorité de taxation ou de recours doivent en principe avoir été dûment constatées dans une procédure pénale. Au cas où une procédure pénale serait impossible, la preuve de la commission d'un crime ou d'un délit devrait aussi pouvoir être apportée d'une autre manière (M. ZWEIFEL/P. ATHANAS, Kommentar, n. 20 ad art. 147 DBG).

b. Selon l'art. 312 CP, les membres d'une autorité et les fonctionnaires qui, dans le dessein de se procurer ou de procurer à un tiers un avantage illicite, ou dans le dessein de nuire à autrui, auront abusé des pouvoirs de leur charge, seront punis d'une peine privative de liberté de cinq ans au plus ou d'une peine

pécuniaire. Par membre d'une autorité, on entend une personne qui exerce, individuellement ou au sein d'un collègue, l'un des trois pouvoirs de l'Etat. Le fonctionnaire est défini à l'art. 110 al. 3 CP. Dans le cas de l'art. 312 CP, le membre de l'autorité ou le fonctionnaire exerce la puissance publique (ATF 114 IV 42 s. consid. 2). L'exercice peut se manifester par la prise d'une décision ou par un acte matériel (ATF 114 IV 42 consid. 2 ; ATF 113 IV 30 consid. 1 ; ATF 108 IV 49 consid. 1). Il faut que le membre de l'autorité ou le fonctionnaire abuse de moyens coercitifs inhérents à sa charge (B. CORBOZ, *Les infractions en droit suisse*, II, troisième édition, n. 5 *ad.* art. 312), qu'il exerce de façon illégale le pouvoir qu'il tire de sa fonction ou encore qu'il décide ou fasse usage de contrainte là où il ne devrait pas (ATF 114 IV 42 consid. 2 et les arrêts cités). L'abus est cependant d'avantage qu'une simple violation des devoirs de service (ATF 114 IV 43 consid. 2) ; il suppose une violation insoutenable des règles applicables (ATF 127 IV 211 consid. 1a/aa). D'un point de vue subjectif, l'auteur doit avoir conscience de son statut et accepter l'éventualité d'abuser des pouvoirs de sa charge (B. CORBOZ, *op. cit.*, n. 9 *ad.* art. 312). L'auteur doit également agir dans le dessein de se procurer ou de procurer à un tiers un avantage illicite, ou encore dans le dessein de nuire à autrui.

En l'espèce, rien n'indique que l'autorité ait de manière intentionnelle refusé d'adopter le règlement nécessaire à l'application de la LHID ou de temporiser. Au contraire, le RDAC a été adopté par le Conseil d'Etat le 1<sup>er</sup> décembre 2010 et est entré en vigueur huit jours plus tard, soit vingt-trois jours seulement après l'arrêt du Tribunal fédéral constatant de manière définitive l'inconstitutionnalité de l'art. 14 LIPP-V. Jusqu'à l'entrée en force d'une décision judiciaire constatant la violation du droit fédéral par la disposition cantonale, l'autorité n'avait aucune obligation de modifier la législation en vigueur et ne pouvait qu'appliquer le droit en vigueur. Il est par ailleurs douteux et hasardeux de prétendre que l'administration aurait pu savoir que la disposition cantonale était contraire au droit fédéral alors que, précisément, la question était débattue devant les juridictions compétentes.

D'ailleurs de jurisprudence constante, la constatation de l'inconstitutionnalité d'une disposition cantonale lors d'un contrôle concret de constitutionnalité n'oblige en aucun cas le législateur à modifier sa législation. La constatation d'inconstitutionnalité par le juge n'a qu'un effet indirect puisque les autorités préféreront en principe ignorer la loi pour éviter d'être désavouée par un juge constitutionnel en cas de nouveau recours (A. AUER, *L'effet des décisions d'inconstitutionnalité du Tribunal fédéral*, in PJA 5/92 p. 559 et ss, spéc. n. 15 p. 561).

Enfin, la commission d'un tel délit à l'encontre des recourants n'a pas été constatée par les autorités pénales et rien n'indique qu'une enquête aurait été ouverte.



Ce grief doit donc être rejeté.

7. Selon les recourants, il peut se justifier d'admettre la révision d'une taxation entachée d'une erreur manifeste et essentielle de l'autorité car celle-ci peut commettre un abus de droit en invoquant le manque de diligence du contribuable pour s'opposer à la révision d'une taxation entachée d'un vice dont elle est à l'origine et, partant, la première responsable ; maintenir une telle décision aboutirait à un résultat arbitraire.

a. Le Tribunal fédéral a admis que le droit à la révision d'une décision en l'absence de base légale, pouvait, à certaines conditions, être fondé directement sur l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101 - ATF 113 Ia 146 p. 151). La révision est cependant exclue lorsque le requérant invoque 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. Cette limitation particulièrement importante de la révision vaut indépendamment d'une disposition expresse de la loi (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.112/2003 du 29 août 2003 = RDAF 2004 II 161 consid. 3.3 ; RDAF 1999 II 138 consid. 7 ; ATF 111 Ib 209). Par contre, de jurisprudence constante, l'erreur de droit, un changement de pratique ou de jurisprudence, même lorsque le changement est dû à la constatation judiciaire ultérieure de l'inconstitutionnalité de la base légale sur laquelle reposait l'ancienne pratique, ne constituent pas un motif de révision (RDAF 2004 II 161, 167 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2P.112/2003 du 29 août 2003 précité, consid. 3.2 ; 2P.216/1997 du 1<sup>er</sup> décembre 1997 consid. 3c ; ATF 103 Ib 87 ; ATF 102 Ib 45 ; X. OBERSON, *Le contentieux fiscal, in Les procédures en droit fiscal*, 2<sup>ème</sup> Ed., OREF, 2005, p. 779). Dans de telles situations, le recourant ne doit s'en prendre qu'à lui-même de n'avoir pas soulevé l'inconstitutionnalité de la norme fiscale en usant des voies de droit ordinaires ouvertes contre les décisions de taxation litigieuses.

b. Une révision facilitée a été postulée par une partie de la doctrine lorsqu'une décision est entachée d'une erreur de fait ou de droit essentielle et manifeste de l'autorité fiscale (H. CASANOVA, *Heilt mangelnde Sorgfalt des Steuerpflichtiger offensichtliche Veranlagungsfehler, in : Image de l'homme en droit : mélanges publiés par la Faculté de droit à l'occasion du centenaire de l'Université de Fribourg*, p. 93-123, 106 et ss ; E. KAENZIG/ U. BEHNISCH, *Bundessteuer*, DBG 126 N 28).

En l'espèce, en ne recourant pas à l'encontre des décisions de taxation les recourants ont accepté les éventuels vices que celles-ci pouvaient contenir et les décisions de taxation sont par conséquent entrées en force. Lors de l'adoption des décisions en cause, l'autorité a appliqué la législation en vigueur et en vertu du principe de la séparation des pouvoirs, il ne lui appartenait pas de constater l'inconstitutionnalité de l'art. 14 LIPP-V et de refuser d'appliquer cette disposition aux contribuables concernés. C'est donc à bon droit que l'autorité

cantonale a retenu que la révision était exclue. Les recourants n'ont pas fait preuve de toute la diligence que l'on pouvait attendre d'eux pour faire valoir leurs griefs au cours de la procédure de recours ordinaire.

Au vu de ce qui précède, les conditions requises pour une révision des taxations considérées ne sont pas remplies.

8. Selon les recourants, le refus de révision des taxations entrées en force engendre une inégalité de traitement puisque pour une même année fiscale, des contribuables sont, soit taxés en application d'une norme illégale ou selon la nouvelle norme.

a. Le principe de l'égalité devant la loi s'adresse aux organes d'application du droit, administration et tribunaux. Il signifie que la loi doit être appliquée de façon égale, dans des situations d'espèce, par l'autorité qui est chargée de son application (A. AUER/ G. MALINVERNI/ M. HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. II, Les droits fondamentaux, 2<sup>ème</sup> Ed., Stämpfli, 2006, n. 1058). Une décision viole la protection constitutionnelle de l'égalité de traitement lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente (ATF 131 I 394, 399). Le principe de la légalité ne l'emporte cependant pas toujours sur celui d'égalité. La règle qui veut qu'il n'y ait pas d'égalité dans l'illégalité subit une exception lorsque la pratique constante de l'autorité est contraire à la loi et que l'autorité refuse de revenir sur son ancienne pratique illégale (ATF 127 I 1, p. 3).

b. Une modification de la jurisprudence, qui repose sur des motifs sérieux et objectifs, mène à des solutions successives différentes et ne constitue pas une base permettant d'invoquer une inégalité de traitement entre contribuables (ATF 125 I 458 consid. 4a, p. 471).

En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition. En vertu des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de faits différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée (ATF 122 I 101, 103 consid. 2b ; ATF 118 Ia 1, 3 consid. 3a ; ATF 114 Ia 321, 323, consid. 3b et les références citées).

En l'espèce, les recourants sont taxés selon l'ancien droit alors en vigueur, tandis que certains autres contribuables, dont les décisions de taxation n'étaient pas encore exécutoires lors de l'adoption du RDAC sont taxés selon le nouveau

droit. Cette différence de traitement se justifie par la différence de situation prévalant entre les deux types de contribuables. L'inégalité présente dans le cas d'espèce résulte par conséquent du changement de droit et n'est pas illégale.

Le règlement n'instaure pas une inégalité de traitement. Le fait de faire une différence de nature formelle ne constitue pas un formalisme excessif, mais s'impose au contraire, sauf à vider la force de chose décidée de toute signification.

9. D'après les recourants, le principe de la bonne foi aurait exigé de l'autorité qu'elle adopte dès 2001 un règlement d'application afin que la loi fédérale puisse s'appliquer.

Selon la jurisprudence, le principe de la bonne foi est non seulement valable en droit privé, mais également en droit administratif et droit fiscal (ATF 96 I 15 ; ATF 94 I 520 consid. 4 ; ATF 78 I 206). Selon ce principe, tant les autorités fiscales que les contribuables doivent se comporter de manière conforme au principe de la bonne foi ; cela exclut donc des comportements contradictoires. Le droit fiscal étant dominé par le principe de la légalité, la bonne foi n'y joue qu'un rôle limité (ATF 97 I 125 consid. 3, p. 130). L'interdiction des comportements contradictoires ne concerne que la même autorité, agissant à l'égard des mêmes justiciables, dans la même affaire ou à l'occasion de faits identiques (ATF 111 V 81, p. 87). Il n'est pas interdit, même dans cette situation, à l'autorité de changer sa pratique pour des motifs pertinents. Elle y est même tenue si le droit a changé : mais elle ne peut le faire rétroactivement, ni même sans informer les personnes intéressées de son intention, lorsque l'effet en est la perte d'un droit ou l'irrecevabilité d'un moyen de droit (ATF 133 V 96, p. 103, ch. 2.1.3.2 ; P. MOOR/ A. FLUECKIGER/ V. MARTENET, Droit administratif, Vol. 1, Les fondements, 3<sup>ème</sup> édition, 2012, p. 930). Le principe de la bonne foi ne saurait en règle ordinaire, être invoqué en cas de changement de législation (ATF 122 V 405, p. 408 consid. 3/bb ; ATF 113 V 301, p. 304, consid. 3a ; ATF 106 Ia 259, consid. 3c ; B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4<sup>ème</sup> éd., p. 109, n. 513).

En l'espèce, dès que l'arrêt du Tribunal fédéral constatant l'inconstitutionnalité de l'art. 14 LIPP-V a été rendu, le Conseil d'Etat a adopté le RDAC. L'AFC a alors appliqué le règlement à toutes les taxations non encore entrées en force. Lors de l'application du RDAC l'autorité a distingué les décisions de taxation déjà entrées en force des taxations non encore entrées en force. Les contribuables débiteurs de taxations n'ayant pas encore acquis la force de chose décidée ont par conséquent pu bénéficier de l'application du RDAC en lieu et place de l'art. 14 LIPP-V. Les autres contribuables ont par contre été imposés de manière définitive selon l'art. 14 LIPP-V.

Dès l'entrée en vigueur du RDAC, l'autorité n'a plus appliqué la LIPP-V. Elle a par conséquent effectué une distinction entre deux situations non

semblables. L'autorité n'a donc pas violé le principe de la bonne foi en refusant la révision des décisions de taxation des recourants qui étaient déjà entrées en force.

10. Les recourants font également grief à l'AFC d'avoir refusé leur demande de révision de manière arbitraire puisqu'elle est revenue sur toutes les décisions de taxation non entrées en force.

Une décision est arbitraire lorsqu'elle méconnaît gravement une règle de droit ou un principe juridique clair et indiscuté ou qu'elle contredit de manière choquante le sentiment de l'équité (ATF 129 I 8, p. 9 ; ATF 128 I 177, p. 182 ; ATF 128 II 259, p. 280 ; ATF 127 I 54, p. 46 ; ATF 127 I 60, p. 70). Le refus de réviser une taxation contrevient exceptionnellement à cette disposition lorsqu'il conduit à une situation choquante, qui heurte le sentiment de justice et d'équité (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.147/2003 ; RDAF 1999 II 138 consid. 7b et les arrêts cités).

L'interdiction de la rétroactivité, s'étend aux seules réglementations légales qui se rattachent à un événement achevé avant leur adoption. Cette rétroactivité proprement dite n'existe ainsi que si le droit s'applique à une situation de fait née et achevée dans le passé, soit « à des situations qui étaient définitives au moment de son entrée en vigueur ».

L'art. 9 Cst. (4 aCst.) admet la rétroactivité d'une loi lorsqu'elle est expressément prévue ou qu'elle découle clairement du sens de l'acte considéré, qu'elle est raisonnablement limitée dans le temps, qu'elle n'entraîne pas des inégalités de traitement choquantes, qu'elle est justifiée par des motifs importants et qu'elle ne porte pas atteinte à des droits acquis (ATF 122 V 405, p. 408 consid. 3 b/aa ; ATF 120 V 329 consid. 8b ; ATF 119 Ia 258 consid. 3b). Selon la jurisprudence, il n'y a en principe rétroactivité que si l'on applique une loi administrative à un événement passé qui s'est achevé avant le vote d'une loi qui impose des obligations au citoyen, et non pas lorsqu'on l'applique à des situations qui sont nées sans doute encore sous l'empire de l'ancien droit, mais qui durent encore lors de l'entrée en vigueur du nouveau droit (ATF 96-I-676, JdT 1974 I 13). En droit fiscal en particulier, on parle d'effet rétroactif d'une loi lorsque celle-ci rattache l'obligation fiscale à des faits qui se sont produits avant l'entrée en vigueur de la loi, mais non pas lorsque seule l'étendue de l'obligation fiscale est déterminée en fonction de faits qui sont nés avant l'entrée en vigueur de la loi (ATF 74 I 104 et les arrêts cités, JdT 1948 I 524 ; M. IMBODEN, *Verwaltungsrechtsprechung*, 3<sup>ème</sup>/4<sup>ème</sup> édition p. 160 et ss).

En l'espèce, rien n'indique que l'effet rétroactif prévu dans le RDAC concerne également les décisions de taxation déjà entrées en force. En effet, la mention de la période entre 2001 et 2009 n'indique pas expressément que le nouveau règlement a pour but de s'appliquer également aux taxations déjà entrées

en force. Il s'ensuit que l'arrêté n'a pas d'effet rétroactif ou seulement un effet rétroactif improprement dit.

Durant la période 2001 à 2009, l'autorité a appliqué l'art. 14 al. 1 let. a 2<sup>ème</sup> phrase LIPP-V puisqu'il s'agissait de la disposition de droit alors en vigueur. Après la constatation de l'inconstitutionnalité de la disposition, l'autorité a adopté le RDAC, qui a ensuite été appliqué à toutes les taxations non encore entrées en force. Le refus de l'autorité de réviser les taxations déjà entrées en force n'aboutit pas à un résultat choquant et propre à heurter le sentiment de justice.

12. Selon les recourants, il ne peut pas être admis que certains contribuables bénéficient de l'application du RDAC-2001-2009 alors que d'autres ne peuvent pas en bénéficier à cause d'une application rigoriste et formaliste des dispositions légales.

Le formalisme excessif représente une catégorie particulière de déni de justice. Il est réalisé lorsque la stricte application d'une règle de procédure est excessive, ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, qu'elle devient une fin en soi, complique de manière insoutenable la mise en œuvre du droit matériel ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux (ATF 128 II 139, 142 ; ATF 127 I 31, 34). En tant que tel le respect des règles de procédure est certes indispensable pour assurer l'égalité devant la loi et la sécurité du droit. Il perd cette qualité lorsque l'observation rigoureuse des règles en question est exclusivement dictée par une volonté tracassière, qui devient une fin en soi et qui, à ce titre, n'est plus justifiée par le souci d'une saine application du droit de fond. Le principe postule une sorte d'appréciation du principe de la proportionnalité, sous l'angle de l'exigence d'un rapport raisonnable entre le but poursuivi et les moyens employés à cette fin (A. AUER/ G. MALINVERNI/ M. HOTTELIER, op.cit., p. 601 n. 1304).

En l'espèce, l'autorité fiscale a refusé d'appliquer le RDAC-2001-2009 aux déclarations fiscales des recourants, car celles-ci étaient entrées en force et qu'aucun motif de révision n'était donné. En tant que tel, l'art. 9 Cst. n'interdit pas un certain formalisme, dans la mesure où celui-ci est institué pour assurer le déroulement de la procédure et garantir la sécurité du droit. En l'occurrence l'intérêt justifiant un tel formalisme sous-tend l'intérêt à la sécurité du droit à ce qu'après l'échéance du délai de recours, des décisions entrées en force ne puissent pas être remises en cause en dehors des motifs stricts et restrictifs décrits ci-dessus.

Dans ces conditions, on ne saurait considérer que l'AFC a fait preuve d'un formalisme excessif en distinguant les décisions de taxation non exécutoires des décisions de taxation déjà entrées en force.

Au vu de ce qui précède, c'est à raison que l'autorité intimée a estimé que les conditions de la révision n'étaient pas remplies, si bien que le recours doit être rejeté.

13. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 6 mars 2012 par Madame C\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ et Monsieur G\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 23 janvier 2012 ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1'000.- ;

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 Michel Lambelet, avocat des recourants, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Junod, juge M. Hornung, juge suppléant.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :