

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1084/2022-ICCIFD

ATA/405/2023

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 18 avril 2023

4^{ème} section

dans la cause

Madame A_____

représentée par Me Anna Vladau, avocate

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
19 décembre 2022 (JTAPI/1427/2022)**

EN FAIT

- 1) Dans leur déclaration fiscale pour l'année 2009, Madame A_____ (ci-après aussi : la contribuable) et son défunt époux, feu Monsieur A_____, décédé en février 2018, qui était actif dans le domaine immobilier, ont fait état de deux créances que ce dernier avait contre « B_____ » (USD 3'200'000.-) et Monsieur C_____ (EUR 1'700'000.-). Après avoir contesté leurs taxations pour cette période, sur des points sans lien avec ces créances, celles-là sont entrées en force.
- 2) Dans leurs déclarations fiscales pour les années 2010 à 2013, les époux ont toujours indiqué ces deux créances et, dès 2011, une troisième de CHF 4'235'365.- sous intitulée « prêt C_____ ». Les taxations pour ces années, comprenant notamment l'imposition de ces créances, sont également entrées en force.
- 3) Dans leur déclaration 2014, ils ont indiqué que les créances envers M. C_____ étaient « portées à hauteur de 50 % de leurs valeurs initiales ». En 2016, dans le cadre de la taxation pour cette période, les époux ont expliqué à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) que M. A_____ avait vendu des immeubles en 2009 et souhaitait réinvestir les produits en découlant via des prêts à M. C_____, qui devait procéder à des investissements dans l'immobilier à l'étranger. Ce dernier ne leur avait donné aucun acte de propriété concernant ces investissements, ni de reconnaissances de dette, sauf une pour la créance de EUR 1'700'000.- datée du 17 septembre 2009. M. A_____ pensait avoir perdu ses prêts. Les époux n'ayant pas donné suite à la demande de l'AFC-GE de lui remettre toute pièce concernant les procédures qu'ils auraient entamées à l'encontre de M. C_____ (actes de poursuites ou actes de défaut de biens), cette dernière les a imposés sur la totalité des trois créances. Les taxations y relatives sont entrées en force.
- 4) Dans leur déclaration fiscale pour l'année 2015, les époux A_____ ont fait valoir que ces créances ne valaient que 25 % de leur valeur initiale, ce que l'AFC-GE a refusé, par bordereaux du 12 décembre 2018 (entrés en force), au motif qu'ils n'avaient pas prouvé que les créances étaient irrécupérables.
- 5) Dans leur déclaration 2016, les époux ont indiqué ces créances pour une valeur de CHF 1.-, considérant qu'elles étaient irrécouvrables.
- 6) Le 18 août 2020, Mme A_____ et l'hoirie ont saisi l'AFC-GE d'une demande de révision des taxations 2009 à 2017.

Les héritiers de feu M. A_____ (soit la contribuable et les trois filles majeures de ce dernier) ignoraient, à ce stade, si les créances envers M. C_____ étaient dues ou non. L'avocat de ce dernier leur avait écrit, le 18 mai 2020, que « ces prétendues créances [n'étaient] pas dues et [étaient], en tout état,

contestées ». Le fait que M. C _____ contestait tant l'existence que l'exigibilité des créances constituait un fait nouveau, lequel était auparavant inconnu tant du défunt que de ses héritiers. Un commandement de payer avait été notifié à M. C _____, le 16 juillet 2020, mais celui-ci y avait fait opposition.

- 7) Par décisions du 21 janvier 2021, l'AFC-GE a déclaré irrecevable cette demande en tant qu'elle concernait les années 2009 à 2015, motif pris de sa tardiveté. Elle était prématurée en tant qu'elle portait sur les années 2016 et 2017, les taxations y relatives étant encore en cours d'instruction.
- 8) Le 26 février 2021, tant la contribuable, en son propre nom, que l'hoirie ont formé réclamation contre ces décisions.

L'hoirie a fait valoir que de nouveaux éléments de faits avaient été découverts postérieurement au dépôt de la demande de révision d'août 2020. Ils avaient rencontré M. C _____, le 18 novembre 2020, qui leur avait remis trois documents datés de 2013, dont ils n'avaient pas connaissance jusque-là et selon lesquels les créances en cause auraient été remboursées à feu M. A _____, par leur conversion en actions des société D _____ et E _____. Il était désormais démontré que M. C _____ n'était plus débiteur de feu M. A _____ depuis le 23 octobre 2013 au plus tard, mais les taxations 2009 à 2012 devaient également être révisées dans la mesure où les chances de feu M. A _____ de recouvrer ses créances étaient alors quasiment nulles, raison pour laquelle il avait accepté leur conversion en actions. Ils étaient en attente des documents leur permettant de déterminer la valeur desdites actions.

La contribuable a indiqué qu'elle n'acceptait pas le remboursement de ces prêts par cession d'actions qui serait intervenu en 2013. Les sommes prêtées étaient toujours dues, mais étaient « partiellement, voire totalement » perdues. Elle sollicitait donc qu'une valeur symbolique de CHF 1.- soit retenue. C'était un cabinet d'expertise comptable d'une grande notoriété qui avait établi les déclarations fiscales des époux de 2009 à 2017. Ce cabinet s'était occupé « de transferts et de tout l'administratif » concernant les sommes prêtées et avait également comme client, de longue date, M. C _____ et, par conséquent, disposait de toutes les informations utiles. Ce cabinet lui avait répondu que les montants des prêts étaient exigibles dans leur intégralité et lui avait confirmé formellement que même si les accords de remboursement existaient en 2013, ceux-ci étaient dans tous les cas annulés ultérieurement.

- 9) Par décisions sur réclamation du 4 mars 2022, l'AFC-GE a confirmé la tardiveté de la demande de révision du 18 août 2020.

Cette demande se fondait sur un fait ressortant d'un courrier reçu par la contribuable le 19 mai 2020. Déposée le 18 août 2020, elle était tardive. En outre, la contribuable n'apportait aucun motif de révision, les éléments invoqués ne

pouvant être considérés comme nouveaux. Au surplus, elle n'apportait pas d'éléments qu'elle n'aurait pas déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire.

- 10) Par acte du 4 avril 2022, Mme A_____ a recouru contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI).

Elle n'avait eu connaissance du courrier du 18 mai 2020 que le 12 juin 2020, lorsqu'il avait été transmis à sa fille. La date de réception de ce courrier (19 mai 2020) était opposable à l'hoirie, mais pas à elle. Sa demande avait donc été déposée dans le délai légal.

Il n'était pas crédible que son défunt époux ait accepté d'échanger ses créances totalisant CHF 10'726'738,45 contre une participation de 16 % dans D_____, thèse que défendait le représentant de l'hoirie. Même si elle contestait cet éventuel accord et considérait que cette somme était toujours due, elle était « réaliste » quant à la possibilité de la récupérer. En effet, M. C_____ contestait les créances et le représentant de l'hoirie considérait, à tort, que celui-là n'en était plus débiteur, si bien qu'il n'entreprendrait aucune démarche pour les récupérer.

Pour l'année 2009, l'AFC-GE avait retenu un bénéfice de CHF 7'683'157.- provenant de la vente d'un immeuble dans le canton de Vaud, alors que le fisc de ce canton avait fixé ce bénéfice à CHF 4'191'547,60. L'AFC-GE devait donc corriger son imposition pour cette année.

- 11) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le conseil de Mme A_____ avait signé la demande de révision le 18 août 2020 conjointement avec le représentant de l'hoirie. Par sa signature, il avait confirmé que sa cliente, la contribuable, avait eu connaissance du prétendu motif de révision le 18 mai 2020. Dans sa réclamation, Mme A_____ avait d'ailleurs indiqué qu'il convenait de se baser sur la date du 18 mai 2020 pour décompter le délai de 90 jours.

Pour le surplus, aucun motif de révision n'était réalisé. La position défendue par Mme A_____ était contradictoire. Elle demandait la révision sur la base du courrier de Me F_____ du 18 mai 2020, indiquant que M. C_____ contestait l'existence même des créances, alors qu'elle faisait valoir, dans sa réclamation et son recours, que ces créances étaient toujours dues et en demandait qu'elles soient retenues à un montant symbolique de CHF 1.-. Cet abattement aurait dû être demandé en procédure ordinaire, ce qui avait d'ailleurs été fait par la fiduciaire (en 2016) et refusé par l'AFC-GE, étant donné que les époux n'avaient pas apporté la preuve que les prêts étaient irrécouvrables. Ce refus n'avait pas été contesté. Mme A_____ fondait sa demande de révision sur des faits qu'elle contestait, ce qui ne

faisait que confirmer que c'était à raison que l'AFC-GE avait refusé d'entrer en matière sur cette demande.

En outre, le motif invoqué, soit que les créances seraient irrécouvrables, l'avait déjà été dans le cadre des taxations 2014 et 2015. Il ne s'agissait donc pas d'éléments découverts postérieurement aux taxations. Mme A_____ n'apportait pas la preuve que des démarches effectuées afin de récupérer les montants prêtés se seraient révélées infructueuses. Le fait d'invoquer que les prêts octroyés à M. C_____ seraient irrécupérables en 2020 n'était de toute façon pas un fait nouveau, car il ne rétroagissait pas sur les années 2009 à 2015.

Enfin, s'agissant du bénéfice immobilier, Mme A_____ aurait dû contester le montant retenu pour le taux d'impôt par voie de procédure ordinaire, ce qu'elle n'avait pas fait. La voie de la révision lui était ainsi fermée, pour cette seule raison déjà. Le canton de Vaud ne lui avait pas fait parvenir le correctif concernant le gain immobilier professionnel imposable. Enfin, elle se trompait sur le calcul du bénéfice imposable.

- 12) Dans leur réplique, puis leur duplique, les parties ont persisté dans leurs conclusions respectives.

Mme A_____ a en particulier ajouté que l'AFC-GE devait se prononcer également sur sa demande de révision des taxations 2016 et 2017. L'AFC-GE a répondu que ce grief était exorbitant à l'objet du litige, lequel ne concernait que les décisions relatives aux périodes 2009 à 2015. Lorsque cette demande avait été déposée, les taxations pour les années 2016 et 2017 n'étaient pas encore entrées en force, si bien qu'elle était alors prématurée.

- 13) Par jugement du 19 décembre 2022, le TAPI a rejeté le recours.

Il n'y avait pas lieu de trancher la question de la tardiveté de la demande en révision – peu claire à teneur du dossier – dès lors que la contribuable ne se prévalait d'aucun fait nouveau. L'AFC-GE n'était ainsi, à juste titre, pas entrée en matière sur la demande en révision.

- 14) Par acte expédié le 25 janvier 2023 à la chambre administrative de la Cour de justice, Mme A_____ a recouru contre ce jugement, dont elle a demandé l'annulation. Elle a conclu à ce qu'il soit constaté que sa demande en révision n'était pas tardive et que la révision soit « ouverte » pour les périodes fiscales 2009 à 2015.

Le courrier du 18 mai 2020 de M. C_____ constituait un fait nouveau justifiant la révision des taxations en cause. Son mari avait subi, lors d'un accident du 4 novembre 2015, de graves et irréversibles atteintes cérébrales. Le délai de réclamation contre les décisions de taxation 2009 à 2015 était arrivé à échéance le 26 novembre 2015. Son mari, qui s'occupait seul des affaires du couple n'avait

pas été en mesure de contester cette décision. Dans ces circonstances, il était arbitraire de retenir qu'elle n'aurait pas pu obtenir pour les années litigieuses la même attestation que celle obtenue en mai 2020. En outre, le fait de lui imputer les actes du représentant de l'hoirie, qui avait indiqué avoir reçu le courrier de M. C_____ le 19 mai 2020, alors qu'elle était une contribuable distincte, consacrait un formalisme excessif.

- 15) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours, aucun argument nouveau n'ayant été avancé.
- 16) Dans sa réplique, la recourante a insisté sur le fait que le courrier de M. C_____ de mai 2020 constituait un moyen de preuve nouveau. Pour le surplus, la capacité de discernement de son défunt mari était déjà fortement diminuée voire inexistante en février 2015, de sorte que la présomption de celle-ci était inversée.

Elle a produit un certificat médical du 8 septembre 2017 faisant état d'un bilan neuropsychologique du 11 mars 2014 mettant en évidence une atteinte cognitive globale de feu M. A_____, notamment des atteintes sévères de la mémoire, de l'orientation et des fonctions exécutives. Ces troubles limitaient ses capacités de gestion administrative et de ses biens immobiliers.

- 17) Sur ce, les parties ont été informées que la cause était 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) Est litigieuse la question de savoir si les conditions de recevabilité de la demande en révision de la recourante étaient remplies.
 - a. La révision en faveur du contribuable est régie de manière similaire par les législations fédérale et cantonale. Selon les art. 147 al. 1 LIFD, 51 al. 1 LHID et 55 al. 1 LPFisc, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, 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). 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, art. 51 al. 3 LHID, art. 56 LPFisc).

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).

b. La révision est 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 (art. 147 al. 2 LIFD, art. 51 al. 2 LHID, art. 55 al. 2 LPFisc).

Ainsi, 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 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 du 27 septembre 2019 consid. 5.3 et les références citées).

c. 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 du Tribunal fédéral 2C_1066/2013 du 27 mai 2014 consid. 3.2 et les références citées ; ATA/876/2020 du 8 septembre 2020 consid. 3e).

d. Lorsque l'autorité n'entre pas en matière sur une demande de révision, la procédure de recours ne peut pas porter sur le fond du litige, mais seulement sur le fait de savoir si les conditions d'une révision étaient ou non remplies (ATA/413/2021 du 13 avril 2021 consid. 3 ; ATA/338/2020 du 7 avril 2020 consid. 5).

e. Les critères posés par la jurisprudence pour juger de la difficulté de recouvrer une créance sont restrictifs : il faut que le débiteur apparaisse comme définitivement insolvable pour que la créance ne soit pas imposable (ATA/1376/2015 du 21 décembre 2015 consid. 6b ; ATA/44/2011 du 25 janvier 2011 consid. 4c ; ATA/325/2008 du 18 juin 2008 consid. 7b). La perte est certaine lorsque le contribuable démontre qu'il a mis en œuvre les procédures et démarches que l'on peut raisonnablement attendre d'un créancier ou d'un porteur

de droit à l'égard de son bien. Les pertes sur créances deviennent effectives au moment où l'insolvabilité est constatée officiellement par un acte de défaut de biens (ATA/1351/2017 du 3 octobre 2017 consid. 5a ; ATA/1375/2015 précité consid. 6b).

f. En l'espèce, la recourante s'est prévalu du courrier de M. C_____ de mai 2020, déclarant ne pas être débiteur des créances litigieuses. Elle considère qu'il s'agit d'un moyen de preuve nouveau démontrant que ces créances sont devenues irrécouvrables, de sorte que les taxations 2009 à 2015 devaient être révisées. Or, il ne s'agit pas d'un fait nouveau, puisque la recourante et son défunt mari s'en étaient déjà prévalu dans le cadre de leurs taxations 2015 et 2016. Par ailleurs, à supposer que lesdites créances soient effectivement devenues irrécouvrables en 2020, ce qu'il incombera à la recourante de démontrer, elle pourra le faire valoir dans les taxations futures.

En outre, le courrier de M. C_____ ne constitue pas une preuve concluante justifiant d'entrer en matière sur la demande en révision. Il ne découle pas de ce courrier que M. C_____ aurait été insolvable au cours des années 2009 à 2015 et que, durant cette période déjà, les créances n'auraient pas pu être recouvrées. En outre, la recourante n'explique pas pour quel motif son défunt mari et elle-même n'auraient pas pu, en faisant preuve de la diligence requise, obtenir une attestation identique à celle de mai 2020 de la part de M. C_____, en tout cas pour les années 2009 à 2013, à savoir avant que son mari ne soit diagnostiqué, en 2014, atteint de troubles cognitifs sévères. La recourante n'allègue pas non plus ni ne démontre qu'elle aurait été empêchée d'agir elle-même ou de mandater un tiers pour l'aider dans l'établissement des déclarations fiscales du couple et, le cas échéant, contester les taxations. Au contraire, selon ses allégations contenues dans sa réclamation, un cabinet d'expertise comptable avait établi les déclarations fiscales des époux de 2009 à 2017 et ledit cabinet suivi de près également les affaires de M. C_____. Il aurait ainsi appartenu à ce cabinet, qui agissait comme mandataire de la recourante et de son mari, de produire les pièces nécessaires pour établir le fait que les créances envers M. C_____ étaient irrécouvrables et, le cas échéant, de contester les taxations.

Au vu de ce qui précède, la recourante ne se prévaut d'aucun fait ou moyen de preuve nouveau susceptible de lui conférer un droit à ce qu'il soit entré en matière sur sa demande de révision. Dans ces circonstances, l'AFC-GE n'a ni violé la loi ni commis un abus de son pouvoir d'appréciation en déclarant irrecevable la demande de révision. Mal fondé, le recours sera ainsi rejeté.

- 3) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 900.- sera mis à la charge de la recourante et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 25 janvier 2023 par Madame A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 19 décembre 2022 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 900.- à la charge de Madame 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, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession de l'intimée, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Anna Vladau, avocate de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme McGregor, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :