Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.4/2007 /fzc

Arrêt du 6 juillet 2007
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Wurzburger et Yersin.
Greffier: M. Vianin.

Parties
X._____,
recourant, représenté par Me Damien Bonvallat, avocat,

contre

Administration fiscale cantonale genevoise, rue du Stand 26, case postale 3937, 1211 Genève 3,
Tribunal administratif du canton de Genève, rue du Mont-Blanc 18, case postale 1956, 1211 Genève 1.

Objet
révision de la taxation,

recours de droit administratif contre le jugement du Tribunal administratif du canton de Genève du 14 novembre 2006.

Faits :
A.
X._____ est assujetti à l'impôt de manière illimitée dans le canton de Vaud, où il est domicilié depuis de nombreuses années. Il était également contribuable dans le canton de Genève, comme propriétaire d'immeubles dans ce canton. Par arrêt du 9 juin 1995, rendu dans le cadre de la procédure de taxation de l'impôt fédéral direct de la période fiscale 1993/1994, le Tribunal administratif du canton de Vaud lui avait d'ailleurs reconnu la qualité de commerçant en immeu-bles.

Le 28 août 1998, l'Administration fiscale du canton de Genève (ci-après: l'Administration fiscale genevoise) a notifié à X._____ un bordereau rectificatif pour l'impôt cantonal et communal de la période fiscale 1992, lequel portait notamment sur un important gain immobilier réalisé en 1991. Après versement de douze acomptes de 10'000 fr., le solde de l'impôt dû par le prénommé s'élevait à 358'388 fr. 55.

En mars 1999, donnant suite à une demande de collaboration de l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud, la Division d'enquêtes fiscales spéciales de l'Administration fédérale des contributions a ouvert une enquête à l'encontre de X._____ ainsi que de la société Y._____ SA, dont ce dernier était le président du conseil d'administration et l'employé. Cette enquête portait sur l'existence éventuelle de comptes non déclarés ainsi que sur les résultats d'opérations sur devises effectuées par le prénommé, qui avait demandé à être traité comme un commerçant professionnel de valeurs mobilières (courrier du 14 novembre 1995 à la Commission d'impôt et recette du district de A._____ [rapport du 29 janvier 2003, p. 29]). Dans son rapport du 29 janvier 2003, la Division d'enquêtes fiscales spéciales a notamment relevé que l'activité de X._____ "dépassait largement" le cadre de l'administration de la fortune privée et présentait un caractère commercial. S'agissant de la période fiscale 1993/1994 pour l'impôt fédéral direct (période de calcul 1991/1992), elle a considéré que le contribuable prénommé avait "laissé entrer en force la taxation 1993/1994 qui retenait un revenu

imposable IFD de 585'400 francs alors qu'il
savait avoir en réalité subi une perte moyenne annuelle de plus de 2 millions de francs". De l'avis de la Division d'enquêtes fiscales spéciales, la révision était exclue, du moment que le contribuable avait omis d'invoquer des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire ou ne l'avait fait que tardivement. Elle a par conséquent conclu à ce que la taxation de cette période fiscale ne soit pas révisée et, partant, à ce que les gains et les pertes réalisés en 1991/1992 ne soient pas pris en considération.

X._____ et la société Y._____ SA se sont déterminés sur le rapport d'enquête dans des observations datées du 28 février 2003. Dans ce document, X._____ a sollicité la révision "de ses taxations, tant cantonale et communale que fédérale, pour la période 1993/1994 (années de calcul 1991/1992)".

Par courrier du 19 mars 2003, la Division d'enquêtes fiscales spéciales a pris acte des observations de X._____ et de Y._____ SA et les a informés que sa position demeurait inchangée.

Le 3 décembre 2003, l'Administration fiscale genevoise a notifié à X._____ un commandement de payer d'un montant de 357'678 fr. 90 (plus 64'642 fr. 85 d'intérêts moratoires), correspondant au solde de l'impôt cantonal et communal dû pour 1992. Le prénommé a formé opposition.

Par courrier du 15 décembre 2003, X._____ a demandé à l'Administration fiscale genevoise de réviser sa taxation 1992.
B.
Par décision du 21 mai 2004, l'Administration fiscale genevoise a rejeté la demande de révision. Ce prononcé a été confirmé par décision sur réclamation du 18 mars 2005.

X._____ a déféré cette décision à la Commission cantonale de recours en matière d'impôts, qui a rejeté le recours le 19 juin 2006.

Le recours interjeté contre cette décision a été rejeté par arrêt du Tribunal administratif du canton de Genève (ci-après: le Tribunal administratif) du 14 novembre 2006. Cette autorité a considéré que X._____ connaissait les faits de nature à ouvrir la voie de la révision, à savoir l'existence d'importantes pertes survenues dans le cadre de son activité de commerçant professionnel de valeurs mobilières, dès réception du rapport de la Division d'enquêtes fiscales spéciales ou, au plus tard, dès réception du courrier du 19 mars 2003 où cette dernière l'informait qu'elle maintenait sa position. Il appartenait dès lors au prénommé de requérir la révision dans les nonante jours à compter de ce moment, ce qu'il avait fait pour les taxations fédérale et cantonale et communale vaudoise. En revanche, pour la taxation genevoise, la demande de révision datée du 15 décembre 2003 était tardive. Le Tribunal administratif a par ailleurs rejeté l'argument selon lequel l'Administration fiscale genevoise aurait dû d'office réviser la taxation.
C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, X._____ demande au Tribunal fédéral d'annuler l'arrêt du Tribunal administratif du 14 novembre 2006 et de renvoyer la cause à cette autorité, sous suite de frais et dépens. Il se plaint d'arbitraire dans l'appréciation des faits ainsi que de violation du droit fédéral, notamment des principes de la bonne foi et de l'imposition selon la capacité contributive, et du droit cantonal.

L'autorité intimée renonce à se déterminer, en persistant dans les considérants et le dispositif de son arrêt. L'Administration fiscale genevoise et l'Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbre, concluent au rejet du recours, sous suite de frais.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
La loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110) est entrée en vigueur le 1er janvier 2007 (RO 2006 p. 1205 ss, 1242). L'acte attaqué ayant été rendu avant cette date, la procédure reste régie par la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 (ci-après: OJ; art. 132 al. 1 LTF).
2.

2.1 Conformément à l'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), les décisions cantonales de dernière instance peuvent faire l'objet d'un recours de droit administratif devant le Tribunal fédéral, lorsqu'elles portent sur une matière réglée dans les titres deuxième à cinquième et sixième, chapitre premier, de cette loi et concernent une période fiscale postérieure au délai de 8 ans (art. 72 al. 1 LHID) accordé aux cantons à compter de son entrée en vigueur le 1er janvier 1993 pour adapter leur législation aux dispositions des titres deuxième à sixième de celle-ci (ATF 123 II 588 consid. 2 p. 591 ss).
Dans le cas particulier, le litige porte sur la période fiscale 1992, qui est antérieure à l'échéance du délai de l'art. 72 al. 1 LHID, ce qui, conformément à la jurisprudence précitée, exclut le recours de droit administratif prévu à l'art. 73 LHID. Quoi qu'en dise le recourant, le fait que la présente procédure de révision, engagée en 2003, a été régie par la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc; entrée en vigueur le 1er janvier 2002; RS/GE D 3 17), que le canton de Genève a adoptée pour se conformer à la loi fédérale d'harmonisation (cf. le préambule de ladite loi) et dont les règles de procédure (à l'exclusion de celles sur la compétence des autorités) étaient immédiatement applicables à toutes les causes pendantes lors de son entrée en vigueur (art. 85 et 86 LPFisc), indépendamment de la période fiscale litigieuse, n'est pas déterminant à cet égard. En effet, s'agissant d'une période fiscale antérieure au 1er janvier 2001 (et quand bien même la procédure se déroulait après cette date), la loi fédérale d'harmonisation n'était pas applicable, de sorte que le canton de Genève n'était pas tenu de taxer le recourant conformément au droit harmonisé. Il n'y a donc pas lieu d'ouvrir la voie du recours de droit
administratif prévu à l'art. 73 LHID, qui sert à contrôler la conformité du droit matériel cantonal - et de son application - aux dispositions de la loi fédérale d'harmonisation, lorsque celle-ci est applicable.

La voie du recours de droit public (art. 84 ss OJ) est donc seule ouverte. Le recourant demande d'ailleurs que son pourvoi soit traité comme un recours de droit public, pour le cas où la voie du recours de droit administratif ne le serait pas.
2.2 Déposé en temps utile contre une décision finale prise en dernière instance cantonale, qui ne peut être attaquée que par la voie du recours de droit public et qui touche le recourant dans ses intérêts juridiquement protégés, le présent recours est recevable en tant que recours de droit public.
2.3 En vertu de l'art. 90 al. 1 lettre b OJ, l'acte de recours doit, à peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et préciser en quoi consiste la violation. Lorsqu'il est saisi d'un recours de droit public, le Tribunal fédéral n'a donc pas à vérifier de lui-même si l'arrêt entrepris est en tous points conforme au droit et à l'équité. Il n'examine que les griefs d'ordre constitutionnel invoqués et suffisamment motivés dans l'acte de recours. Le recourant ne saurait se contenter de soulever de vagues griefs ou de renvoyer aux actes cantonaux (ATF 130 I 258 consid. 1.3 p. 261, 26 consid. 2.1 p. 31; 129 III 626 consid. 4 p. 629). En outre, dans un recours pour arbitraire fondé sur l'art. 9 Cst. (cf. Art. 4 aCst.), l'intéressé ne peut se contenter de critiquer l'arrêt attaqué comme il le ferait dans une procédure d'appel où l'autorité de recours peut revoir librement l'application du droit. Il doit préciser en quoi cet arrêt serait arbitraire, ne reposerait sur aucun motif sérieux et objectif, apparaîtrait insoutenable ou heurterait gravement le sens de la justice (ATF 128 I 295 consid. 7a p. 312; 125 I 492 consid. 1b p. 495 et la jurisprudence citée).

C'est à la lumière de ces principes que doivent être appréciés les moyens soulevés par le recourant.
3.
3.1 Le recourant reproche à l'autorité intimée d'avoir apprécié de manière arbitraire les faits de la cause en retenant que sa demande de révision était tardive. Il fait valoir qu'il a su avec certitude qu'il allait être considéré comme un commerçant professionnel de valeurs mobilières seulement le 1er décembre 2003, lorsque l'Administration fiscale vaudoise lui a confirmé qu'elle entendait suivre les conclusions du rapport de la Division d'enquêtes fiscales spéciales du 29 janvier 2003. Par conséquent, formée le 15 décembre 2003, sa demande de révision aurait été déposée dans le délai de nonante jours prévu tant par la loi genevoise de procédure fiscale que par la loi fédérale d'harmonisation. Au demeurant, pour le cas où l'on devrait admettre qu'il avait une connaissance suffisante de son statut de commerçant professionnel de valeurs mobilières déjà à la réception du rapport en question, le recourant relève qu'il a demandé la révision de ses taxations dans ses observations y relatives, datées du 28 février 2003, lesquelles ont été transmises aux autorités fiscales cantonales, avec le rapport lui-même, en date du 19 mars 2003. Par conséquent, dans cette éventualité aussi, sa demande de révision aurait

été formée en temps utile
et, dans la mesure où elle retient le contraire, la décision entreprise serait arbitraire.

Le recourant soutient ensuite qu'à supposer que sa demande de révision doive être considérée comme tardive, l'Administration cantonale devait d'office réviser la taxation en cause. En omettant de le faire, elle aurait "mal interprété" l'art. 55 LPFisc et manifestement violé le principe de la confiance qui gouverne les relations entre les autorités et les administrés. En effet, si le contrôle avait mis en lumière des revenus non déclarés, l'administration fiscale n'aurait pas manqué de procéder à un rappel d'impôt. Lorsque, à l'inverse, comme en l'espèce, le contrôle révèle l'existence de pertes, le fisc serait tenu de réviser la taxation dans un sens favorable au contribuable. Au surplus, le refus de réviser la taxation 1992 conduirait dans le cas particulier à un résultat choquant et violerait le principe de l'imposition selon la capacité contributive.
3.2 Une décision est arbitraire lorsqu'elle contredit clairement la situation de fait, lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou lorsqu'elle heurte d'une manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité (ATF 132 III 209 consid. 2.1 p. 211). A cet égard, le Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue par l'autorité cantonale de dernière instance que si elle apparaît insoutenable, en contradiction manifeste avec la situation effective, adoptée sans motifs objectifs ou en violation d'un droit certain. De plus, il ne suffit pas que les motifs de l'arrêt attaqué soient insoutenables, encore faut-il que ce dernier soit arbitraire dans son résultat. Il n'y a en outre pas arbitraire du seul fait qu'une autre solution que celle de l'autorité intimée paraît concevable, voire préférable (ATF 132 III 209 consid. 2.1 p. 211; 132 I 13 consid. 5.1 p. 17; 131 I 217 consid. 2.1 p. 219).
3.3 La décision entreprise repose sur les art. 55 et 56, qui font partie du chapitre I, intitulé "Révision", du titre VI de la loi de procédure fiscale, dont l'application en l'espèce n'est pas litigieuse. Ils ont la teneur suivante:
"Art. 55 Motifs

1 Une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office:
a) lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts;
b) lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître, ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure;
c) lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé.
2 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. 56 Délai

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."
3.4 Ni les pertes subies par le recourant durant l'année (de calcul) 1991, ni la reconnaissance par les autorités fiscales de son statut de commerçant professionnel de valeurs mobilières ne constituent des faits nouveaux de nature à ouvrir la voie de la révision à l'encontre de la taxation de la période 1992. En effet, le recourant devait connaître les pertes en question dès qu'il les avait subies et les faire valoir au cours de la procédure de taxation ordinaire. Pour ce faire, il n'avait nullement besoin d'attendre que le statut de commerçant professionnel de valeurs mobilières lui soit reconnu; il pouvait - et devait - faire valoir les pertes en même temps qu'il demandait à être traité en cette qualité. Du moment qu'il ne l'a pas fait et a laissé entrer en force la taxation 1992, il ne peut par la suite s'en prévaloir aux fins d'obtenir la révision de ladite taxation. Quant à la reconnaissance de son statut de commerçant professionnel de valeurs mobilières, il ne s'agit pas à proprement parler d'un fait nouveau, mais d'une qualification juridique, qui n'est pas davantage de nature à ouvrir la voie de la révision, puisque, comme il vient d'être dit, le recourant pouvait et devait faire valoir ses pertes sans attendre que ce statut ait été reconnu par les autorités fiscales.

Au demeurant, le recourant n'établit pas que les pertes qu'il a subies en 1991 dans son activité de commerçant professionnel de valeurs mobilières exercée dans le canton de Vaud puissent être déduites du gain immobilier réalisé la même année dans le canton de Genève (sur les modalités d'une telle déduction, cf. ATF 131 I 249 qui

a instauré un changement de jurisprudence). Or, si tel ne devait pas être le cas, il n'aurait pas d'intérêt à requérir la révision de sa taxation 1992 en faisant valoir les pertes en question.

Au vu de ce qui précède, la décision entreprise, qui refuse de réviser la taxation 1992 du recourant, n'est pas arbitraire dans son résultat, ni d'ailleurs contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive, lequel ne saurait suppléer à l'absence des conditions légales de la révision. Dès lors, le grief d'arbitraire dans l'appréciation des faits doit être rejeté, sans qu'il soit besoin d'examiner si la motivation tirée de la tardiveté de la demande de révision est elle-même arbitraire. Il ne s'impose pas plus de se prononcer sur les griefs soulevés contre le refus de procéder d'office à la révision, lesquels sont d'ailleurs en partie appellatoires.
4.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours dans la mesure où il est recevable.
Succombant, le recourant supporte les frais judiciaires (art. 156 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.
2.
Un émolument judiciaire de 5'000 fr. est mis à la charge du recourant.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire du recourant, à l'Administration fiscale cantonale genevoise et au Tribunal administratif du canton de Genève ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique impôt fédéral direct.
Lausanne, le 6 juillet 2007
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: