

BGer 2C 1010/2021 vom 17. Dezember 2021

Bundesgericht, 2021-12-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_1010_2021

FR: TF 2C 1010/2021 du 17 décembre 2021

IT: TF 2C 1010/2021 del 17 dicembre 2021

Regeste

Impôt cantonal et communal et l'impôt fédéral direct pour les périodes fiscales 2003 à 2012
| Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1

L'Administration fiscale cantonale du canton de Genève a procédé, le 29 octobre 2015, au rappel d'impôt de l'impôt fédéral direct et des impôts cantonal et communal de A. _____ pour les périodes fiscales 2003 à 2010, a taxé celle-ci pour l'impôt fédéral direct et les impôts cantonal et communal des périodes 2011 et 2012 et a prononcé des amendes pour l'impôt fédéral direct et les impôts cantonal et communal pour les années 2003 à 2012.

L'Administration fiscale a rendu deux décisions sur réclamation le 7 décembre 2017.

A. _____ a contesté ces décisions le 8 janvier 2018 auprès du Tribunal administratif de première instance. Par jugement du 8 octobre 2018, celui-ci a partiellement admis le recours de la contribuable en constatant que les amendes impôt fédéral direct et impôt cantonal et communal des années 2003 et 2004 étaient prescrites et en déduisant, pour l'année 2011, le montant d'une taxe foncière sur l'appartement de Paris de la contribuable. Il a renvoyé à l'Administration fiscale les taxations d'impôt fédéral direct et d'impôt cantonal et communal 2003 à 2010 et les amendes impôt fédéral direct et impôt cantonal et communal 2005 à 2010, afin que celle-ci tienne compte de cette taxe et calcule les intérêts moratoires sur toutes les années en cause. A. _____ a interjeté recours contre ce jugement le 9 novembre 2018 auprès de la Cour de justice du canton de Genève. Par arrêt du 26 novembre 2019, la Cour de justice a rejeté le recours. Par arrêt 2C_41/2020 du 24 juin 2020, le Tribunal fédéral a admis le recours que la contribuable avait déposé contre l'arrêt rendu le 26 novembre 2019 par la Cour de justice en tant qu'il concernait l'impôt fédéral direct, cantonal et communal, annulé l'arrêt de la Cour de justice du 26 novembre 2019 et renvoyé la cause à cette autorité pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Les années 2003 et 2004 étaient prescrites. Le rappel d'impôt pour les années 2005 à 2007 sur les montants mensuels de 30'000 fr. reçus par la recourante en faveur de son fils, ainsi que l'incidence fiscale de la vente d'une part de copropriété d'un immeuble en France en 2006, d'une propriété à Londres en 2011 et de la constitution, en 2010 et 2011, de deux hypothèques grevant un appartement à Genève devaient faire l'objet d'une nouvelle décision contenant les motifs déterminants de fait et de droit. Il en allait de même avec les demandes de déductions pour les soins engagés en faveur de la mère de la recourante, faute d'indications suffisantes quant aux périodes fiscales concernées. Ensuite la Cour de justice devait nouvellement statuer sur les amendes fiscales. Par arrêt du 1er décembre 2020, la Cour de justice a rendu un nouvel arrêt. Elle a admis partiellement le recours, constaté la prescription du droit de procéder au rappel d'impôt pour l'impôt fédéral direct, cantonal et

communal 2003 et 2004, annulé le jugement du 8 octobre 2018 dans cette mesure, ainsi que les bordereaux de rappel d'impôt fédéral direct, cantonal et communal 2003 et 2004 des 29 octobre 2015 et 7 décembre 2017 et confirmé ce dernier pour le surplus.

E. 2

Par arrêt 2C_74/2021 du 26 juillet 2021, le Tribunal fédéral a partiellement admis le recours que A._____ avait déposé contre l'arrêt rendu le 1er décembre 2020 par la Cour de justice du canton de Genève en matière de rappel et de soustraction d'impôt fédéral direct, cantonal et communal pour les périodes fiscales 2006 à 2012. Il a annulé l'arrêt de la Cour de justice du 1er décembre 2020 dans la mesure où il concernait le rappel d'impôt et les amendes pour soustraction d'impôt fédéral direct, cantonal et communal de la période fiscale 2005 ainsi que le montant de toutes les amendes d'impôt fédéral direct, cantonal et communal et l'a confirmé pour le surplus, la cause étant renvoyée à cette autorité pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

E. 3

Par arrêt du 2 novembre 2021, la Cour de justice a rendu un nouvel arrêt sur renvoi. Elle a partiellement admis le recours. Elle a constaté la prescription du droit de procéder au rappel d'impôt d'impôt fédéral direct, cantonal et communal pour 2003, 2004 et 2005; elle a constaté la prescription des amendes d'impôt fédéral direct, cantonal et communal 2003, 2004 et 2005; elle a annulé le jugement rendu le 8 octobre 2018 par le Tribunal administratif de première instance dans cette mesure; elle a renvoyé la cause à l'Administration fiscale cantonale pour qu'elle établisse les bordereaux d'amende d'impôt fédéral direct, cantonal et communal 2006 à 2012 au sens des considérants; elle a confirmé le jugement du 8 octobre 2018 entrepris pour le surplus en tant qu'il renvoie la cause à l'Administration fiscale cantonale afin qu'elle notifie de nouveaux bordereaux de rappel d'impôt fédéral, cantonal et communal 2006 à 2010, de nouveaux bordereaux de taxation d'impôt fédéral direct, cantonal et communal 2011, rectifiés selon les considérants du jugement et confirme la taxation 2012; elle a mis un émolument de 1'000 fr. à la charge de A._____ et lui a alloué une indemnité de procédure de 1'000 fr. à la charge de l'Etat de Genève. S'agissant de la quotité des amendes, elle a retenu que les montants d'impôt soustraits sont relativement importants soit, de près de 400'000 fr. pour les années 2006 à 2012, comme le sont ceux relatifs à la tentative de soustraction de près de 150'000 fr. Elle a souligné que la contribuable avait violé son devoir de remplir sa déclaration fiscale de manière conforme à la vérité et complète, notamment en ne déclarant pas l'intégralité de ses revenus et de sa fortune en lien avec le transfert fictif de son domicile à Londres. Pour déterminer le degré de faute, elle a tenu compte de ce que la contribuable était gérante de deux magasins à Genève et propriétaire d'un bien immobilier dans le canton, ainsi que de plusieurs comptes en banque en Suisse lorsqu'elle a déclaré avoir quitté Genève pour s'établir à Londres. Elle a pris en considération le fait qu'elle ne s'était pas adressée à l'Administration fiscale dans le doute sur sa situation fiscale et qu'elle s'était accommodée du risque que des procédures fiscales à son encontre soient ouvertes ultérieurement en lien avec ses déclarations et cela même s'il faut retenir une faute concomitante de ses mandataires, comme l'avait fait l'autorité intimée. Sous l'angle de l'art. 47 CP, elle a retenu que le montant d'impôt soustrait était relativement important, que l'activité s'était déroulée sur dix ans et qu'il s'agissait d'un mobile égoïste et purement économique. Elle a également pris en compte la mauvaise santé mais non pas l'âge ni la situation financière non documentée de la contribuable. Enfin elle a retenu que près de vingt ans s'étaient écoulés

depuis la commission de la soustraction et près de dix ans depuis la dernière tentative, ce qui constituait des éléments atténuants au sens de l' art. 48 let . e CP. Elle est arrivée à la conclusion, au vu de l'ensemble de ces éléments, surtout, du temps écoulé, que la fixation par l'autorité intimée de la quotité des amendes aux trois quarts des montants soustraits ne tenait pas suffisamment compte des circonstances de l'espèce. Il convenait de réduire cette quotité à la moitié de l'impôt soustrait. Pour la tentative de soustraction, selon le même raisonnement, l'amende devait être fixée aux deux tiers de cette quotité soit, à un tiers des montants en jeu.

E. 4

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, la contribuable demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt rendu le 2 novembre 2021 par la Cour de justice du canton de Genève et de renvoyer la cause à l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève afin qu'elle modifie ses décisions sur réclamation rendues le 7 décembre 2017 concernant les rappels d'impôts et les amendes rectificatives pour les impôts cantonaux et communaux et l'impôt fédéral direct des années 2006 à 2010, ainsi que les taxations et les amendes pour tentative de soustraction d'impôts rectificatives pour les impôts cantonaux et communaux et l'impôt fédéral direct des années 2011 et 2012. Elle se plaint de la violation des art. 6 CEDH , 56 al.1 LHID, 175 al. 1 et 2 LIFD, 47, 48 CP et 106 al. 3 CP ainsi que des 5 al. 2 et 9 Cst. pour application arbitraire des art. 69 al. 1 et 2 LPFisc, 47, 48 et 106 al. 3 CP. Il n'a pas été ordonné d'échange des écritures.

E. 5

Selon la jurisprudence, d'une manière générale, dans la mesure où elles ne sont pas immédiatement données, la partie recourante doit exposer en quoi les conditions de recevabilité sont réunies, en particulier en quoi la décision attaquée est une décision pouvant faire l'objet d'un recours en matière de droit public (ATF 133 II 353 consid. 1 p. 356 et les références citées).

E. 6

Dans l'arrêt entrepris, la Cour de justice a partiellement admis le recours formé par la contribuable à l'encontre du jugement du Tribunal administratif de première instance et a renvoyé la cause à l'Administration cantonale, afin qu'elle établisse des nouveaux bordereaux de rappel d'impôt impôt fédéral direct, cantonal et communal 2006 à 2012 et d'amende d'impôt fédéral direct, cantonal et communal 2006 à 2012. Il s'agit donc d'un arrêt de renvoi.

E. 6.1

D'après l' art. 90 LTF , le recours est recevable contre les décisions qui mettent fin à la procédure (décisions finales). Un arrêt de renvoi constitue en principe une décision incidente (ATF 138 I 143 consid. 1.2 p. 148) contre laquelle le recours au Tribunal fédéral n'est ouvert qu'aux conditions des art. 92 et 93 LTF , dont la réalisation doit être alléguée et démontrée par le recourant, à moins qu'elle ne fasse d'emblée aucun doute (cf. ATF 133 III 629 consid. 2.3.1 p. 632). Un tel arrêt est néanmoins considéré comme final si l'autorité à laquelle l'affaire est renvoyée n'a aucune marge de manoeuvre, notamment lorsqu'il ne lui reste plus qu'à calculer le montant de l'impôt, en appliquant les règles définies dans la décision de renvoi (cf. ATF 138 I 143 consid. 1.2 p. 1482C_60 /2020 du 27 août 2021 consid. 1.2).

E. 6.2

En l'espèce, le renvoi opéré par l'arrêt entrepris ne laisse aucune latitude à l'Administration cantonale, qui est simplement invitée à effectuer les modifications décidées par la Cour de justice et à émettre des nouvelles décisions. L'Administration cantonale ne dispose ainsi d'aucune marge de manoeuvre. L'arrêt attaqué doit par conséquent être qualifié de décision finale (art. 90 LTF), ce qui est manifeste, de sorte que l'absence de motivation du recours sur ce point n'emporte pas son irrecevabilité.

E. 7

L'arrêt attaqué a correctement exposé et appliqué les dispositions légales en matière de soustraction et de tentative de soustraction d'impôt fédéral direct, cantonal et communal ainsi que la jurisprudence y relative. Il peut y être renvoyé en application de l' art. 109 al. 3 LTF .

E. 7.1

La recourante prétend en vain que l'instance précédente aurait fixé les quotités des amendes en retenant comme seule circonstance atténuante l'écoulement du temps et n'aurait ainsi pas suffisamment tenu compte de sa situation personnelle en violation des arrêts de renvoi 2C_41/2020 du 24 juin 2020 et 2C_74/2021 du 26 juillet 2021. En effet, il ressort de l'arrêt attaqué que la quotité des amendes, plus précisément sa réduction, a été fixée au vu de l'ensemble des circonstances, surtout du temps écoulé. L'instance précédente a néanmoins tenu compte à juste titre en sus de la situation professionnelle et du degré de faute de la recourante et a écarté l'existence de difficultés financières faute d'éléments probants à cet égard. Pour le surplus les objections de la recourante doivent également être rejetées.

E. 7.2

Elle soutient à tort que l'instance précédente a méconnu la proximité temporelle du droit à la prescription absolue pour la période 2006. En effet, seule la prescription effective a une influence sur le montant d'impôt soustrait. Les amendes pour la période 2006 ne sont pas encore prescrites.

E. 7.3

Elle soutient sans succès que l'arrêt attaqué n'a pas tenu compte de la faute concomitante des mandataires eu égard à la difficulté de qualifier juridiquement les sommes versées à la fondation B._____. En effet, comme rappelé ci-dessus, l'instance précédente a pris en considération l'ensemble des circonstances parmi lesquelles figure expressément la faute concomitante des mandataires. S'agissant du flou relatif à la qualification des versements à la fondation B._____, quoi qu'elle en dise, la recourante était tenue de signaler les versements quand bien même elle ignorait leur qualification fiscale.

E. 7.4

Elle soutient finalement en vain une nouvelle fois que sa situation financière, son âge et son statut de divorcée n'ont pas été pris en considération, puisque l'instance précédente en a fait état et a fixé la quotité de la peine au vu de l'ensemble des circonstances. Le recours est rejeté sur ces points.

E. 8

La recourante se plaint encore du montant de l'indemnité de dépens que lui a allouée l'instance précédente.

E. 8.1

Dans une telle procédure, le droit cantonal genevois prévoit une voie de réclamation pour contester les frais, émoluments et indemnités arrêtés par la juridiction administrative (cf. art. 87 al. 4 de la loi cantonale de procédure administrative [LPA/GE; RSGE E 5 10]). La conformité de cette procédure au droit fédéral a été mise en doute par le Tribunal fédéral dans plusieurs affaires en matière d'assurances sociales (cf. arrêts 9C_722/2013 du 15 janvier 2014 consid. 5; I 1059/06 du 20 décembre 2007 consid. 2.2). La problématique réside en ce que la question des dépens ne peut être attaquée par un recours contre la décision finale, puisque le droit cantonal la soumet à une procédure de réclamation préalable. L'application de l'art. 87 al. 4 LPA /GE peut ainsi aboutir à des situations dans lesquelles le Tribunal fédéral serait amené à se prononcer deux fois sur le même objet. Pareille constellation reviendrait à déroger au principe de l'unité de la procédure (ATF 133 III 629 consid. 2.1 p. 631; arrêt 4A_540/2012 du 2 avril 2013 consid. 1.3). Afin d'éviter que le Tribunal fédéral statue avant que l'autorité précédente se prononce sur la réclamation, il appartient aux parties d'informer le Tribunal fédéral de la réclamation en cours et de requérir la suspension de la procédure fédérale jusqu'au prononcé de la décision sur réclamation (ATF 144 I 208). La question de la recevabilité de la conclusion relative aux dépens peut demeurer ouverte, le recours devant de toute manière être rejeté sur la question des dépens comme cela sera exposé ci-dessous.

E. 8.2

Les frais et émoluments sont prévus à l'art. 87 LPA /GE. Selon cette disposition, la juridiction administrative qui rend la décision statue sur les frais de procédure et les émoluments. En règle générale, l'Etat, les communes et les institutions de droit public ne peuvent se voir imposer de frais de procédure si leurs décisions font l'objet d'un recours (al. 1). La juridiction administrative peut, sur requête, allouer à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables causés par le recours (al. 2). La juridiction administrative statue dans les limites établies par règlement du Conseil d'Etat et cela conformément au principe de proportionnalité (al. 3). Selon l'art. 6 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA; RS/GE E 5 10.03), l'indemnité allouée pour les frais indispensables est fixée entre 200 à 10'000 fr. En dépit de la formulation potestative ("Kannvorschrift"), l'art. 87 al. 2 LPA /GE confère aux parties un véritable droit à l'allocation de dépens (arrêt 2D_35/2016 du 21 avril 2017 consid. 5)

E. 8.3

Selon la jurisprudence, une décision est arbitraire lorsqu'elle est manifestement insoutenable, méconnaît gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité; il ne suffit pas qu'une autre solution paraisse concevable, voire préférable; pour que cette décision soit annulée, encore faut-il qu'elle se révèle arbitraire non seulement dans ses motifs, mais aussi dans son résultat (ATF 140 III 16 consid. 2.1 p. 18 s.; 138 I 49 consid. 7.1 p. 51; 138 I 305 consid. 4.3 p. 319).

E. 8.4

La jurisprudence reconnaît à l'autorité cantonale de recours un large pouvoir d'appréciation dans la fixation et la répartition des frais et dépens de la procédure cantonale (ATF 111 V 48 consid. 4a p. 49). Le Tribunal fédéral n'intervient que si l'autorité a interprété ou

appliqué de manière arbitraire le droit cantonal concerné ou si elle a abusé de son pouvoir d'appréciation, notamment si la décision ne peut se justifier par des raisons objectives (ATF 111 Ia 1 consid. 2a p. 1; 98 Ib 506 consid. 2 p 509; arrêt 2C_580/2014 du 13 février 2015 consid. 3.2).

E. 8.5

En l'espèce, la recourante soutient en vain que le nombre d'actes qu'elle a dû déposer, la pertinence de ses écritures, la complexité de la cause et la valeur litigieuse élevée justifient l'allocation d'une indemnité de dépens de 10'000 fr. En effet, elle perd de vue que les annulations de rappel d'impôt et d'amende prononcées sont dues à la prescription et non pas à la pertinence de ses écritures. Elle perd également de vue que la réduction de l'amende est surtout le résultat de l'écoulement du temps et n'est nullement due à ses allégations qui n'ont pour la plupart pas pu être prises en considération, à l'instar de sa situation financière, qui n'a jamais été correctement établie. Il s'ensuit qu'en fixant l'allocation de dépens à 1'000 fr., l'instance précédente n'a pas violé l'interdiction de l'arbitraire à tout le moins pas dans le résultat contesté.

E. 9

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours, manifestement mal fondé, dans la mesure où il est recevable en application de la procédure simplifiée de l'art. 109 LTF. Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.