

BGer 2C_668/2020 vom 22. Januar 2021

Bundesgericht, 2021-01-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_668_2020

FR: TF 2C_668/2020 du 22 janvier 2021

IT: TF 2C_668/2020 del 22 gennaio 2021

Erwägungen

E. 1

Le présent recours a été déposé par AA. _____ et F. _____, alors que l'arrêt attaqué a été rendu à l'encontre de AA. _____ et BA. _____.

E. 1.1

Selon l' art. 89 al. 1 LTF , a qualité pour former un recours en matière de droit public quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité précédente ou a été privé de la possibilité de le faire, est particulièrement atteint par la décision ou l'acte normatif attaqué et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification.

E. 1.2

L'instance précédente a délimité l'objet du litige au rejet par l'autorité intimée, par décision du 8 février 2018, d'une demande formulée par AA. _____ et BA. _____ de répartition des impôts dus en raison d'une incapacité durable de remplir leurs obligations financières, à l'exclusion de l'existence d'un second et nouveau motif de rupture de la solidarité entre les contribuables en raison de leur séparation. Afin d'éviter de préjuger de la procédure en cours devant les instances cantonales s'agissant de la réalité de la séparation des époux en avalisant de manière tacite dans la présente procédure le changement de nom de l'épouse en raison d'un éventuel divorce, il sera admis que l'épouse du recourant a bien pris part à la procédure devant l'instance précédente et a qualité pour recourir en la présente procédure sous son nom de mariage, le rubrum étant corrigé en ce sens. Pour le surplus, les recourants ont fait élection de domicile en Suisse auprès des mêmes mandataires.

E. 2.1

Selon la jurisprudence, l'objet de la contestation qui peut être portée devant le Tribunal fédéral est déterminé par la décision attaquée et par les conclusions (art. 107 al. 1 LTF) des parties (cf. ATF 142 I 155 consid. 4.4.2 p. 156 et les références). La partie recourante ne peut par conséquent pas prendre des conclusions ni formuler de griefs allant au-delà de l'objet du litige. Il ne sera par conséquent pas tenu compte des griefs et allégations des recourants en lien avec une éventuelle séparation des recourants qui conduirait à la fin de la solidarité fiscale, tandis que la conclusion tendant à faire constater

que F. _____ n'a d'autre élément imposable que son bien immobilier sis à Anières, s'agissant de l'imposition sur la valeur locative et la valeur fiscale, est irrecevable car elle ne fait pas partie de l'objet du litige qui se limite au principe de la fin de solidarité fiscale des recourants pour raison d'insolvabilité.

E. 2.2

Le Tribunal fédéral fonde son raisonnement juridique sur les faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), à moins que ces faits n'aient été établis de façon

manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire (ATF 140 III 115 consid. 2 p. 117) - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF (art. 105 al. 2 LTF). La partie recourante qui entend s'écarter des constatations de fait de l'autorité précédente (cf. art. 97 al. 1 LTF) doit expliquer de manière circonstanciée en quoi les conditions d'une exception prévue par l' art. 105 al. 2 LTF seraient réalisées et la correction du vice susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF). A défaut d'une telle motivation, il n'est pas possible de prendre en considération un état de fait qui diverge de celui contenu dans la décision attaquée, ni des faits qui n'y sont pas constatés (ATF 142 V 2 consid. 2 p. 5; 135 II 313 consid. 5.2.2 p. 322). En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves (ATF 139 II 404 consid. 10.1 p. 445; 137 II 353 consid. 5.1 p. 356; 136 II 101 consid. 3 p. 104 s.).

En l'espèce, les recourants consacrent inutilement pas moins de 29 pages de leur mémoire à relater les faits de la cause puisqu'ils ne démontrent pas que les conditions de l' art. 97 al. 1 LTF seraient réunies. Il n'est par conséquent pas possible de s'écarter des faits retenus dans l'arrêt attaqué.

E. 2.3

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF et en dérogation à l' art. 106 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral ne connaît toutefois de la violation des droits fondamentaux ainsi que de celle de dispositions de droit cantonal que si le grief a été invoqué et motivé par le recourant, à savoir exposé de manière claire et détaillée (ATF 144 II 313 consid. 5.1 p. 319; 142 I 99 consid. 1.7.2 p. 106). S'agissant du droit cantonal harmonisé, le Tribunal fédéral en vérifie librement la conformité aux dispositions de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14) et son application par les instances cantonales, sauf si cette loi laisse une certaine marge de manoeuvre aux cantons, auquel cas l'examen du Tribunal fédéral est limité à celui de la violation de droits constitutionnels dûment invoqués, en particulier l'arbitraire (ATF 144 II 313 consid. 5.3 p. 319; 134 II 207 consid. 2 p. 209 s.).

I. Impôt fédéral direct

E. 3

Dans un premier grief, les recourants soutiennent que l'art. 6 § 1 CEDH trouve application en la présente cause. Ils reprochent à l'autorité précédente de ne pas avoir donné suite à leur requête de les entendre oralement sur leur situation patrimoniale et de ne pas avoir fourni d'explications à ce sujet. Ils invoquent la violation des art. 6 § 1 CEDH , 29 et 30 Cst. ainsi que 125 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11).

E. 3.1

A teneur de l' art. 6 par. 1 CEDH , toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle.

E. 3.1.1

L' art. 6 CEDH ne trouve pas application dans les procédures fiscales qui n'ont pas un caractère pénal (ATF 140 I 68 consid. 9.2 p. 74 et les références citées; arrêt 2C_941/2015 du 9 août 2016 consid. 4.1). En revanche, il est admis que la procédure réprimant la soustraction fiscale est une procédure à caractère pénal à laquelle l' art. 6 CEDH est applicable (ATF 140 I 68 consid. 9.2 p. 74; 138 IV 47 consid. 2.6.1 p. 51; arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme [ci-après: CourEDH] A.P., M.P. et T.P. c. Suisse du 29 août 1997, 19958/92, Rec. 1997-V §§ 40 ss). En ce domaine, le contribuable peut en principe se prévaloir d'un droit à être entendu oralement, ce que le Tribunal fédéral a déjà reconnu dans un arrêt datant de 1993 (ATF 119 Ib 311 consid. 7a p. 331 s.).

E. 3.1.2

Les recourants perdent de vue qu'en vertu de l' art. 180 LIFD , les époux qui vivent en ménage commun ne répondent que de la soustraction des éléments imposables qui leur sont propres. Il n'y a par conséquent

ex lege , hormis les cas de l' art. 177 LIFD - qui ne sont pas en cause en l'espèce - pas de solidarité entre eux en matière de soustraction fiscale (arrêt 2C_689/2019 du 15 août 2019 consid. 2.2.2 et 2.2.3 in RF 74 2019 746; Christine Jacques, Commentaire romand de la LIFD, Yves Noël/Florence Aubry-Girardin Ed., 2e éd., 2017, n° 7 ad art. 180 LIFD). La solidarité et les règles qui en régissent l'extinction, telles qu'elles sont prévues par l' art. 13 LIFD , ne trouvent d'application que pour l'impôt fédéral direct et d'éventuels rappels de cet impôt. Il s'ensuit que l' art. 6 CEDH ne trouve pas d'application dans une procédure relative, comme en l'espèce, à l' art. 13 al. 1 LIFD . La violation de l' art. 6 CEDH est par conséquent rejetée.

E. 3.2

L' art. 125 LIFD , dont la violation est alléguée par les recourants, ne prévoit pas que les contribuables doivent être entendu oralement. Il n'est par conséquent pas violé.

E. 3.3

Garanti par l' art. 29 al. 2 Cst. , le droit d'être entendu comprend, notamment, le droit pour le justiciable d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (cf. ATF 145 I 167 consid. 4.1 p. 170 s.; 143 III 65 consid. 3.2 p. 67; 142 II 218 consid. 2.3 p. 222). L'autorité peut renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1 p. 171; 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 299). L' art. 29 al. 2 Cst. ne garantit pas, de façon générale, le droit d'être entendu oralement (ATF 134 I 140 consid. 5.3 p. 148). Le droit d'être entendu implique également pour l'autorité l'obligation de motiver sa décision (ATF 143 III 65 consid. 5.2 p. 70 s.; 142 II 154 consid. 4.2 p. 157; 141 V 557 consid. 3.2.1 p. 564 s.).

E. 3.3.1

Dans l'arrêt querellé, l'autorité précédente ne s'est pas prononcée sur la requête tendant à l'audition orale des recourants. Elle a en réalité implicitement procédé à une appréciation anticipée des preuves, en considérant manifestement que le moyen en question n'était pas de nature à influencer le sort de la cause, d'autant moins que l' art. 6 CEDH n'est pas applicable au domaine régi par l' art. 13 LIFD et que l' art. 29 al. 2 Cst. ne garantit pas le droit d'être

entendu oralement.

E. 3.3.2

Concernant le caractère pertinent de ce moyen de preuve, il faut relever ce qui suit. En invoquant l' art. 29 al. 2 Cst. , dont ils ne présentent du reste pas le contenu en violation de l'obligation de motivation accrue de l' art. 106 al. 2 LTF , les recourants ne prétendent pas que les instances précédentes ont refusé les nombreuses preuves par pièces qu'ils ont eu tout loisir de déposer devant l'autorité intimée déjà, puis de compléter à mesure que les instances judiciaires successives leur ont fait part des lacunes qu'elles y décelaient. Le grief de violation du droit d'être entendu doit partant être écarté.

E. 3.3.3

Par ailleurs, dans les présentes circonstances, même s'il avait fallu reconnaître l'existence d'une telle violation, une annulation de l'arrêt attaqué n'aurait pas été justifiée, puisqu'un renvoi de la cause à l'autorité précédente pour qu'elle se prononce explicitement sur la requête des recourants n'aurait été qu'une formalité inutile et vide de sens (cf. arrêts 2C_642/2020 du 16 novembre 2020 consid. 3; 5A_699/2017 du 24 octobre 2017 consid. 3.1.3 et les références).

E. 4

Les recourants reprochent aux instances précédentes de n'avoir pas ordonné d'instruction complémentaire visant à établir leur insolvabilité en violation des art. 123, 130, 134, 135, 142, 143 et 145 LIFD. A leur avis, il n'y aurait nul doute qu'ils ont étayé de manière détaillée leur insolvabilité, de sorte qu'il incombait aux autorités intimées, en vertu de la "maxime inquisitoire sociale" (sic), de formuler toute demande de renseignements complémentaires si une zone d'ombre persistait quant à leur insolvabilité.

E. 4.1

Selon l' art. 123 al. 1 LIFD , les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte). Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Il doit en particulier remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD) et fournir les documents nécessaires (art. 125 LIFD). A la demande de l'autorité de taxation, il est tenu de fournir tout renseignement écrit ou oral, spécialement lorsque, au vu de la déclaration d'impôt, des questions surgissent à propos des revenus, des frais d'acquisition, de l'évolution de la fortune, etc. (art. 126 al. 2 LIFD). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration.

E. 4.2

Les recourants perdent de vue que les articles de la LIFD qu'ils estiment violés par les instances précédentes concernent l'exactitude de la déclaration fiscale et l'établissement de la taxation et non pas l'existence, ou non, de leur insolvabilité, eu égard à leur solidarité fiscale, qui n'intervient qu'une fois l'entrée en force de l'impôt fédéral direct dû. A supposer, ce qui est douteux, que ces dispositions légales de droit fédéral puissent, par analogie, influencer les obligations d'instruction imposées par le droit cantonal de procédure aux autorités de juridiction administrative fiscale cantonales, elles ne prévoient pas, quoi qu'il en soit, de "maxime inquisitoire sociale", notion qui semble du reste relever du droit privé

suisse. Le grief de violation du droit fédéral est rejeté sur ce point. Il y a lieu de retenir par conséquent que les recourants n'ont pas démontré que les autorités intimées et l'instance précédente auraient violé un devoir d'instruction (complémentaire) destiné à établir leur insolvabilité. Enfin, il est faux de considérer, comme semblent le soutenir les recourants, que la preuve de l'insolvabilité ou, en d'autres termes, de l'existence de dettes (fortune négative) s'apparente la démonstration d'un fait négatif.

E. 5.1

En vertu de l'art. 13 al. 1 LIFD, les époux qui vivent en ménage commun répondent solidairement du montant global de l'impôt. Toutefois, chaque époux répond du montant correspondant à sa part de l'impôt total lorsque l'un d'eux est insolvable. L'insolvabilité doit être reconnue dès l'instant où sont établis des éléments qui attestent de l'incapacité durable du débiteur de remplir ses obligations financières, par exemple, un surendettement complet, l'existence d'actes de défaut de biens (à tout le moins définitifs), l'ouverture de la faillite ou la conclusion d'un concordat par abandon d'actifs (arrêt 2C_58/2015 du 23 octobre 2015 consid. 5.2 in RDAF 2015 II 576 et RF, 71 2016 365). La limitation de la responsabilité solidaire entre époux a été édictée dans le but de protéger le conjoint solvable, qui serait bien en peine, à défaut, de se retourner contre son conjoint insolvable (arrêt 2A.45/2001 du 12 juillet 2001 consid. 3a et les références citées).

E. 5.2

L'instance précédente a relevé que les recourants avaient produit des états de leur situation financière internationale (due diligence opinion du 11 janvier 2016 et son addenda du 30 avril 2018) établis par une étude d'avocats indonésienne. Le premier reprenait les éléments de la déclaration d'impôts indonésienne de 2014 des recourants ainsi que de divers articles de presse et le second était "une mise à jour" du précédent avis.

Procédant à l'appréciation de la valeur probante des documents déposés, l'instance précédente a constaté que, pour 2016, une seule dette figurait dans la déclaration fiscale, à l'égard de B._____ Ltd pour un montant de IDR 1'609'520'000'000.-, soit 121'406'094 fr. (taux de change au 31 décembre 2016 de CHF 0.007543/IDR 100), alors que cette société avait attesté le 25 avril 2018 l'état de ses actifs, parmi lesquels la créance à l'égard du recourant ne figurait pas et que le seul actif mentionné était constitué par les participations dans la société D._____. Certes, les recourants avaient exposé qu'elle avait été rédigée par les administrateurs de B._____ Ltd en vue d'établir leur solvabilité et qu'il ne se justifiait pas de mentionner la créance en question. Toutefois compte tenu des liens existants entre le recourant et B._____ Ltd, déjà relevés dans le rapport du DAPE, il était douteux que cette créance, si elle existait, pouvait donner lieu à un recouvrement forcé. Le même raisonnement devait être fait s'agissant des griefs soulevés concernant les sociétés D._____ et C._____. Enfin, le montant de USD 420'000'000.-, que le recourant alléguait avoir payé pour sauver la société de son frère ainsi que les montants versés pour diverses campagnes électorales et pour le financement de nombreuses oeuvres caritatives, n'était pas démontré. A cela s'ajoutait qu'aucun acte de défaut de bien ni aucune faillite n'avaient été enregistrés au vu de l'extrait du registre des poursuites du 4 février 2019, alors qu'en comparant ce dernier avec celui du 7 février 2018, il apparaissait en revanche que deux créances d'environ 10'000 fr. avaient été payées et que des poursuites pour un montant d'environ 86'000 fr. avaient été retirées.

E. 5.3

Invoquant l' art. 9 Cst. et l'appréciation arbitraire des faits, les recourants s'en prennent au refus par l'instance précédente de reconnaître leur insolvabilité sur la base des documents produits. Ils se bornent toutefois à opposer leur opinion sur la valeur de leurs moyens de preuve à celle de l'instance précédent, en se fondant du reste pour partie sur des faits qui ne ressortent pas de l'arrêt attaqué sans tenter de démontrer que les conditions de l' art. 97 al. 1 LTF (cf. consid. 2.2. ci-dessus) seraient réunies pour compléter ceux retenus par l'instance précédente, le simple renvoi à des pièces numérotées ou à d'autres procédures n'étant pas suffisant. Les recourants n'ont par conséquent pas réussi comme ils le prétendent à renverser le fardeau de la preuve relatif à leur insolvabilité.

Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

II. Impôt cantonal et communal

E. 6

Les recourants se plaignent de la violation des art. 6 CEDH , 29 al. Cst., 48 al. 4 LHID et 43 de la loi cantonale genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc; RSGE D 3 17).

S'agissant de la violation des art. 6 CEDH et 29 Cst., il peut être renvoyé aux développements concernant l'impôt fédéral direct exposés ci-dessus. L' art. 48 al. 4 LHID ne concerne que les conditions du droit d'être entendu en cas de

reformatio in pejus et non pas le régime de solidarité fiscale des époux. Les recourants, enfin, ne motivent pas la violation de l'art. 43 LPFisc de manière conforme aux exigences accrues de l' art. 106 al. 2 LTF . L'ensemble des griefs relatifs au droit d'être entendu oralement doivent être rejetés dans la mesure où ils peuvent être examinés.

E. 7

Les recourants se plaignent en vain de la violation des art. 46 et 48 al. 4 LHID , qui contiennent des dispositions similaires aux art. 125 ss LIFD . Leur grief doit être rejeté pour les mêmes motifs que ceux qui ont été exposés en matière d'impôt fédéral direct ci-dessus. Ils ne motivent pas la violation des art. 25, 42, 43, 45, 51 et 54 LPFisc de manière conforme aux exigences accrues de l' art. 106 al. 2 LTF , de sorte qu'il n'est pas entré en matière sur leurs griefs.

E. 8

L'extinction de la solidarité entre époux n'étant pas une matière harmonisée (arrêt 2C_58/2015 du 23 octobre 2015 consid. 7), mais une question de pur droit cantonal, sauf exceptions non pertinentes en l'espèce (cf. art. 95 let . c, d et e LTF), les recourants ne peuvent en invoquer la violation en tant que telle devant le Tribunal fédéral (art. 95 LTF e contrario; cf. consid. 1.4 ci-dessus). Il est néanmoins possible de faire valoir que l'application du droit cantonal consacre une violation du droit fédéral, comme la protection contre l'arbitraire (art. 9 Cst.) ou la garantie d'autres droits constitutionnels. Le Tribunal fédéral n'examine cependant de tels moyens que s'ils sont formulés conformément aux exigences de motivation qualifiée prévues à l' art. 106 al. 2 LTF (ATF 136 II 304 consid. 2.5 p. 314; arrêt 2C_330/2013 du 10 septembre 2013 consid. 2.1).

En l'espèce, le mémoire des recourants ne remplit pas ces conditions s'agissant de l'application du droit cantonal ni celles d'une démonstration de l'appréciation arbitraire des

preuves par l'instance précédente (cf. consid. 4.3 ci-dessus), raison pour laquelle les griefs des recourants en matière d'impôt cantonal et communal sont rejetés dans la mesure où ils peuvent être examinés.

Par conséquent, il y a lieu de rejeter également le recours dans la mesure où il est recevable en ce qu'il concerne l'impôt cantonal et communal.

E. 9

Les recourants ont sollicité l'octroi de l'assistance judiciaire (art. 64 al. 1 LTF). Ils n'ont toutefois pas démontré ne pas disposer des ressources suffisantes pour la défense de leurs intérêts, de sorte que la demande d'assistance judiciaire est rejetée. Succombant, ils supportent solidairement entre eux les frais de la procédure fédérale (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 3 LTF).

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