

BGer 2C 875/2010 vom 9. Juni 2011

Bundesgericht, 2011-06-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_875_2010

FR: TF 2C 875/2010 du 9 juin 2011

IT: TF 2C 875/2010 del 9 giugno 2011

Regeste

Impôt cantonal et communal 2000 et 2002 | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1.1

En vertu de l' art. 89 al. 2 let . d LTF en relation avec l' art. 73 al. 1 et 2 LHID , l'Administration fiscale cantonale a qualité pour contester par la voie du recours en matière de droit public une décision portant sur une matière réglée dans les titres 2 à 5 et 6, chapitre 1, de cette dernière loi. Peu importe à cet égard qu'il s'agisse d'une matière réglée exhaustivement par la LHID ou d'un domaine dans lequel les cantons bénéficient d'une certaine marge de manoeuvre (ATF 134 II 124 consid. 2 p. 128 ss, 186 consid. 1.4 p. 189 s.). En l'occurrence, le litige porte sur l'application des règles régissant la procédure de rappel d'impôt, soit en droit cantonal de l'art. 59 LPFisc, disposition qui reprend la teneur de l' art. 53 al. 1 LHID . L'art. 53 fait partie du titre 5 de la LHID, de sorte que l'Administration fiscale cantonale a qualité pour recourir.

E. 1.2

Le recours en matière de droit public est recevable contre les décisions qui mettent fin à la procédure (décisions finales, art. 90 LTF) ou contre les décisions partielles (art. 91 LTF). En revanche, les décisions incidentes notifiées séparément qui ne portent pas sur la compétence ou sur une demande de récusation ne peuvent faire l'objet d'un tel recours que si elles peuvent causer un préjudice irréparable, ou si l'admission du recours peut conduire immédiatement à une décision finale qui permet d'éviter une procédure probatoire longue et coûteuse (art. 93 al. 1 LTF). Une décision de renvoi a en principe un caractère incident. Ce n'est que si l'autorité à laquelle la cause est renvoyée ne dispose d'aucune marge de manoeuvre, le renvoi ne servant qu'à calculer l'impôt dont les modalités ont été arrêtées par l'instance supérieure, que la décision est considérée comme finale (ATF 134 II 124 consid. 1.3 p. 127; arrêt 2C_258/2008 du 27 mars 2009 consid. 3.3, in StE 2009 B 96.21 no 14). En l'occurrence, l'autorité précédente a annulé la décision de la Commission cantonale de recours, en tant qu'elle concernait l'impôt cantonal et communal 2002, pour le motif que les reprises avaient été effectuées dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt qui n'avait pas lieu d'être, et a renvoyé le dossier à l'Administration fiscale cantonale pour nouvelle taxation dans le sens des considérants. Le Tribunal administratif a donc annulé les reprises en question pour un motif formel, sans fixer par ailleurs les modalités de la taxation des intimés. La décision attaquée a, partant, un caractère incident. En principe, un tel prononcé ne cause pas de dommage irréparable. Tel est toutefois le cas lorsqu'une administration est obligée par une décision de l'autorité supérieure de statuer dans un sens qui lui paraît contraire au droit et qu'elle ne pourra plus recourir contre sa propre décision (ATF 134 III 136 consid. 1.2 p. 138; 134 V 97 consid. 1.2.3 p. 101; 133 V 477 consid. 4.2 p. 481 s.; arrêt

8C_89/2010 du 4 octobre 2010 consid. 4.1). En l'occurrence, on est bien en présence d'une telle situation, de sorte que l'arrêt attaqué peut faire l'objet d'un recours de la part de l'Administration fiscale cantonale.

E. 1.3

Au surplus, le recours est dirigé contre un arrêt rendu par un tribunal supérieur statuant en dernière instance cantonale (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF et art. 73 al. 1 LHID). Il a en outre été déposé dans le délai et la forme prévus par la loi (cf. art. 42 et 100 al. 1 LTF) et ne tombe pas sous le coup de l'une des exceptions mentionnées par l'art. 83 LTF (s'agissant par ailleurs de la portée de l'art. 73 al. 1 LHID en relation avec la LTF, cf. ATF 134 II 186 consid. 1.3 p. 189).

E. 1.4

D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de son application par les instances cantonales aux dispositions de la LHID. Selon l'art. 106 al. 2 LTF, en revanche, le Tribunal fédéral n'examine la violation de dispositions de droit cantonal que si ces griefs ont été soulevés et motivés. Il en va de même lorsque les dispositions de la LHID laissent une certaine marge de manoeuvre aux cantons, l'examen de l'interprétation du droit cantonal étant alors limité à l'arbitraire (ATF 134 II 207 consid. 2 p. 209 s.).

E. 2.1

Aux termes de l'art. 53 al. 1 LHID, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée alors qu'elle aurait dû l'être, qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Un rappel d'impôt est exclu lorsqu'il n'y a que sous-évaluation des éléments imposables.

E. 2.2

L'art. 59 al. 1 LPFisc dispose que "lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus du département lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète, ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou un délit commis contre le département, ce dernier procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts". Selon l'art. 59 al. 2 LPFisc, lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant ses éléments imposables et que le département en a admis l'évaluation, un rappel d'impôt est exclu, même si cette évaluation était insuffisante. Ainsi, le législateur genevois a repris les motifs de rappel d'impôt de l'art. 53 al. 1 LHID, lesquels s'imposent aux cantons (cf. Klaus A. Vallender, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, 2e éd., 2002, no 2 ad art. 53 LHID). L'art. 59 LPFisc constitue donc du droit cantonal harmonisé, dont le Tribunal fédéral revoit librement l'application (cf. consid. 1.4 ci-dessus).

E. 3

La présente affaire porte sur la question de savoir si les reprises effectuées pour la période fiscale 2002 s'inscrivent dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt, comme l'a admis l'autorité précédente, ou dans le cadre d'une taxation ordinaire, comme le soutient la

recourante. Dans le premier cas, l'art. 59 LPFisc est applicable et si, comme l'a retenu le Tribunal administratif, les conditions dont cette disposition fait dépendre le rappel d'impôt ne sont pas réalisées, il y a lieu d'en déterminer les conséquences pour les reprises litigieuses. Dans la seconde hypothèse, c'est à tort que l'autorité précédente s'est fondée sur l'art. 59 LPFisc et cette mauvaise application du droit cantonal harmonisé contrevient du même coup à l' art. 53 al. 1 LHID .

E. 3.1

Le Tribunal administratif a considéré qu'un rappel d'impôt ne pouvait avoir lieu avant la taxation ordinaire ou à la place de celle-ci. En l'occurrence, l'ouverture par l'Administration fiscale cantonale d'une procédure de rappel d'impôt le 1er mars 2005 était donc prématurée, s'agissant de l'impôt cantonal et communal 2002, puisque le bordereau de taxation y relatif n'avait été adressé aux intimés que le 4 novembre 2005. Notifié avant même la taxation ordinaire, le rappel d'impôt ne pouvait produire d'effets.

E. 3.2

Selon la recourante, la lettre du 1er mars 2005 avait pour but d'informer les intimés de l'ouverture d'une procédure de soustraction fiscale recouvrant tant la soustraction consommée que la tentative de soustraction. En vertu de l'art. 76 LPFisc, l'ouverture d'une procédure pénale devait être communiquée par écrit aux intéressés afin qu'ils puissent s'exprimer sur les griefs retenus à leur encontre. La poursuite de la soustraction - alors au stade de la tentative - devait être engagée sans attendre l'entrée en force de la taxation. La recourante soutient par ailleurs que le bordereau du 4 novembre 2005 ne constitue pas un rappel d'impôt, mais un bordereau de taxation ordinaire et que les reprises opérées pour la période fiscale 2002 doivent en conséquence être examinées à la lumière des règles sur la procédure ordinaire de taxation et non pas d'après les dispositions régissant le rappel d'impôt.

E. 3.3

Le courrier de la recourante du 1er mars 2005 fait état, s'agissant de l'impôt cantonal et communal des périodes fiscales 2000 à 2003, de l'ouverture des procédures prévues aux art. 59 LPFisc (rappel d'impôt) et 69 ss LPFisc (soustraction d'impôt, soit soustraction consommée [art. 69], tentative de soustraction [art. 70] et instigation, complicité, participation [art. 71]). Comme la taxation de la période fiscale 2000 était déjà intervenue, contrairement à celle de la période fiscale 2002, on peut raisonnablement inférer de ce courrier que la recourante entendait enquêter sur les éléments de revenu et de fortune potentiellement non déclarés dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt pour la période fiscale 2000 et dans celui d'une procédure pour tentative de soustraction pour la période 2002. Dans sa lettre du 13 avril 2005 invitant les intimés à se présenter à un entretien, la recourante a d'ailleurs mentionné l'ouverture de procédures en rappel d'impôt et en soustraction d'impôt. Le 27 juillet 2005, elle a communiqué aux contribuables le rapport d'enquête et le détail des reprises opérées pour les années civiles 1997 à 2003. Elle a précisé à cette occasion que les reprises seraient effectuées par le Service de taxation pour les années civiles 2001 à 2003, alors que celles relatives aux années civiles 1997 à 2000 le seraient par le Service du contrôle. Le 19 septembre 2005, ce dernier Service a annoncé aux intimés la clôture des procédures ouvertes le 1er mars 2005 et leur a notifié un bordereau de rappel d'impôt et un autre d'amende pour la période fiscale 2000 uniquement. Le bordereau d'impôt pour la période fiscale 2002, daté du 4 novembre 2005, n'émane pas du Service du

contrôle et ne contient pas la mention "rappel d'impôt". Par ailleurs, aucun bordereau d'amende n'a été notifié pour cette période fiscale. Tant le libellé du courrier de la recourante du 1er mars 2005 et des bordereaux pour les deux périodes fiscales en cause, que l'intervention de deux services distincts de l'Administration fiscale cantonale selon que la taxation avait déjà été effectuée ou non, corroborent la version de la recourante selon laquelle seule la période fiscale 2000 a fait l'objet d'une procédure de rappel, la période 2002 ayant donné lieu à une taxation ordinaire. C'est donc à tort que le Tribunal administratif a interprété le courrier de la recourante du 1er mars 2005 comme l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt pour la période fiscale 2002. En l'absence d'une telle procédure, l'autorité précédente ne pouvait considérer que celle-ci était viciée - les conditions d'un rappel d'impôt selon l'art. 59 LPFisc n'étant pas réunies - et invalider pour ce motif formel les reprises litigieuses. Elle devait bien plutôt examiner le bien-fondé matériel de celles-ci. Il convient donc de lui retourner le dossier de la cause, afin qu'elle procède à cet examen, qui ne se confond pas avec celui auquel elle s'est livrée pour la période fiscale 2000, qui s'inscrivait dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt.

E. 4

Vu ce qui précède, le recours doit être admis, le jugement attaqué annulé en tant qu'il porte sur la période fiscale 2002 et la cause doit être renvoyée à l'autorité précédente pour nouvelle décision dans le sens des considérants du présent arrêt. Succombant, les intimés doivent supporter les frais judiciaires, solidairement entre eux (cf. art. 65 et 66 al. 1 LTF). La question des frais et dépens de la procédure devant l'autorité précédente doit être laissée au soin de cette juridiction (cf. art. 67 et 68 al. 5 LTF).

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