

# **BGer 9C 688/2023 vom 4. Dezember 2023**

Bundesgericht, 2023-12-04, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_688\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_688_2023)

FR: TF 9C 688/2023 du 4 décembre 2023

IT: TF 9C 688/2023 del 4 dicembre 2023

## **Regeste**

Impôts cantonaux et communaux du canton de Genève, période fiscale 2008 | Finances publiques & droit fiscal

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Le recours porte sur une décision finale ( art. 90 LTF ), rendue par une autorité judiciaire supérieure ayant statué en dernière instance cantonale ( art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF) et dans une cause de droit public qui ne tombe pas sous le coup d'une clause d'exception de l' art. 83 LTF . Le recours en matière de droit public est par conséquent ouvert (cf. aussi 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]).

### **E. 1.2**

D'après l' art. 106 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral applique le droit d'office. En matière fiscale, il examine donc en principe librement l'application du droit fédéral, ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (arrêt 2C\_826/2015 du 5 janvier 2017 consid. 2 non publié in ATF 143 I 73 ; ATF 134 II 207 consid. 2). Cependant, lorsque la loi précitée laisse une certaine marge de manoeuvre aux cantons - comme c'est le cas notamment lorsqu'il s'agit de l'estimation de la fortune à la valeur vénale ( art. 14 LHID ; arrêt 9C\_670/2022 du 19 avril 2023 consid. 3.1.1 et les références) -, le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral se limite à l'arbitraire, dont la violation doit être motivée conformément aux exigences accrues de l' art. 106 al. 2 LTF ( ATF 134 II 207 consid. 2; arrêt 9C\_670/2022 du 19 avril 2023 consid. 1.3).

### **E. 1.3**

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente ( art. 105 al. 1 LTF ), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF ( ATF 142 I 155 consid. 4.4.3).

### **E. 2**

Le litige porte sur la question de savoir si c'est à bon droit que la cour cantonale a confirmé, sur le principe, le rappel d'impôt relatif aux ICC 2008 portant notamment sur des éléments de fortune du contribuable, soit en l'occurrence les actions de la société.

### **E. 3**

La juridiction cantonale a considéré que le pli recommandé du 11 novembre 2016 avait informé le contribuable de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et en soustraction

en lien avec des prestations appréciables en argent, sous forme de part privée aux frais de véhicules de tourisme à affectation mixte durant les périodes fiscales 2008 à 2012. A la suite des conclusions du rapport de la DAPE, l'Administration fiscale avait communiqué au conseil d'administration de la société une rectification de l'estimation de la valeur des actions et avait informé le contribuable, par courriel du 13 décembre 2017, qu'elle élargissait la procédure de rappel d'impôt à des éléments de fortune; celui-ci portait sur une taxation insuffisante relative à la valorisation des actions de la société. Les juges précédents en ont déduit que le contribuable n'avait pas "été induit en erreur par une notification irrégulière de la décision d'élargissement de la procédure en rappel d'impôt ni [par] la portée de la décision de rappel d'impôt du 20 décembre 2018". En outre, ce rappel d'impôt ne portait pas sur une simple question de sous-évaluation d'un élément imposable et le recourant ne pouvait être suivi lorsqu'il souhaitait que l'estimation des actions soit fondée sur les états financiers de la société au 31 décembre 2008.

#### **E. 4.1**

En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause. Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêt 2C\_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1, non publié in ATF 140 I 68 ). En revanche, en ce qui concerne la poursuite pénale pour soustraction fiscale (consommée ou tentée), le nouveau droit, entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2017 (RO 2015 779; FF 2012 2649), s'applique au jugement des infractions commises au cours de périodes fiscales précédant son entrée en vigueur s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (principe de la *lex mitior*; cf. art. 205f LIFD et 78f LHID). S'agissant des ICC, ceux-ci sont régis par les anciennes lois genevoises des 31 août et 22 septembre 2000 sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à V/GE; abrogées au 31 décembre 2009 par la loi genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques [LIPP; rs/GE D 3 08; cf. art. 69 LIPP]), par la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc; rs/GE D 3 17) et par la LHID dans sa teneur en vigueur pendant la période litigieuse.

#### **E. 4.2**

Le Tribunal fédéral examine d'office les questions de la prescription ou de la péremption lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable et qu'elles se fondent sur le droit fédéral (cf. ATF 138 II 169 consid. 3.4; arrêt 9C\_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 6).

##### **E. 4.2.1**

En l'occurrence, il ressort de l'arrêt cantonal qu'un avis d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt 2008 a été notifié au recourant le 11 novembre 2016. Partant, le délai de dix ans des art. 53 al. 2 LHID et 61 al. 1 LPFisc a été respecté. De même, le délai de quinze ans n'est pas écoulé au jour où le présent arrêt est rendu, de sorte que le droit de procéder aux rappels d'impôt n'est pas périmé (cf. art. 53 al. 3 LHID et 61 al. 3 LPFisc; ATF 140 I 68 consid. 6.1).

##### **E. 4.2.2**

Selon les constatations cantonales, l'Administration fiscale a rendu une décision relative à la soustraction fiscale le 20 décembre 2018, soit moins de dix ans après la fin de la période fiscale 2008. En application du nouveau droit, qui prévoit que la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente avant l'échéance du délai de prescription de dix ans à compter de la fin de la période fiscale, la poursuite pénale n'est pas prescrite (cf. art. 58 al. 2 let. a et al. 3 LHID), directement applicable à Genève dès lors que

la LPFisc n'est pas conforme [cf. art. 72 LHID ; cf. arrêt 2C\_872/2021 du 2 août 2022 consid. 4.1, non publié in ATF 149 II 74 ]). Il en va de même en application de l'ancien droit, qui prévoyait un délai absolu de quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée (ancien art. 58 al. 2 et 3 LHID [RO 1991 1256]).

### **E. 5.1.1**

Dans un premier grief, le recourant se plaint d'une violation de l' art. 53 al. 1 LHID ainsi que d'une application arbitraire de l'art. 60 al. 1 LPFisc. Il fait valoir qu'"à aucun moment la procédure [de rappel d'impôt] a été étendue à la question de l'évaluation des actions" et que cette procédure ne portait que sur une correction du revenu ICC 2008. Partant, le courriel de l'administration du 13 décembre 2017 ne respecterait pas la forme écrite prescrite par les art. 60 al. 1 LPfisc et 153 LIFD, disposition de droit fédéral qui serait applicable au titre de l'harmonisation verticale; la Cour de justice aurait du reste admis qu'il existait en l'occurrence une "notification irrégulière", quand bien même celle-ci ne relèverait pas d'un "vice de forme".

### **E. 5.1.2.1**

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 qu'une sous-évaluation des éléments imposables. L'art. 60 al. 1 LPfisc prévoit que "le contribuable est avisé par écrit de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et que cet avis peut être remis en main propre au contribuable par le département". Selon l' art. 153 al. 1 LIFD , auquel se réfère également le recourant, le contribuable est avisé par écrit de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt. En outre et comme le relève le recourant, la LHID ne contient en revanche pas d'exigences quant à la forme de l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt. En droit de l'impôt fédéral direct, la jurisprudence a précisé que la communication écrite au contribuable au sens de l' art. 153 al. 1 LIFD , qui est de nature déclaratoire, doit permettre à celui-ci de faire valoir ses droits, dont le droit d'être entendu (arrêt 2C\_393/2015 du 26 janvier 2016 consid. 5.7) et de présenter ses arguments et ses moyens de preuve (arrêt 2C\_853/2017 du 13 décembre 2017 consid. 3.3.5). Dans ce contexte, la doctrine a précisé que la connaissance suffisamment tôt de l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt doit permettre au contribuable d'estimer à quel degré il doit s'impliquer dans celle-ci, en lien avec son devoir de collaboration (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/TOBIAS ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4 e éd. 2023, n° 7 ad art. 153 LIFD ). Lorsque la communication de l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt n'est pas effectuée selon la forme prévue, la violation du droit d'être entendu qui en résulte ne conduit cependant pas à la nullité de la procédure de rappel et peut être réparée dans la procédure ultérieure (arrêt 2C\_211/2021 du 8 juin 2021 consid. 3.3 et les arrêts cités).

### **E. 5.1.2.2**

Dans le cadre de l' art. 53 al. 1 LHID , le Tribunal fédéral a jugé qu'il est toujours possible pour l'administration fiscale d'étendre la procédure de rappel d'impôt à d'autres éléments imposables qu'elle serait amenée à détecter au cours de ses investigations, mais qu'elle ne

peut procéder de la sorte que dans le respect des conditions matérielles présidant au rappel d'impôt (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 et 4.5.2).

### **E. 5.1.3**

En l'occurrence, il n'est pas contesté que l'Administration fiscale a procédé à l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt par un courrier recommandé adressé au contribuable en date du 11 novembre 2016 et que cette procédure concernait des prestations appréciables en argent pour les périodes fiscales 2008 à 2012. Il est donc vrai que la procédure au sens de l'art. 53 al. 1 LHID ne portait à l'origine que sur des éléments de revenu. Toutefois, et contrairement à ce que prétend le recourant, le fait que l'extension de la procédure de rappel d'impôt à des éléments de fortune n'a pas été communiquée par un courrier muni d'une signature manuscrite n'empêche pas que la procédure de rappel ait porté valablement aussi sur ces éléments. D'une part, la procédure relative au rappel d'impôt prévue dans la LPfisc ne prescrit aucunement une telle forme lorsque l'administration fiscale, au cours de ses investigations, prend connaissance d'éléments qui peuvent constituer un motif de rappel d'impôt supplémentaire au sens de l'art. 53 al. 1 LHID. D'autre part et avant tout, on constate que le droit d'être entendu du recourant - dont la protection doit être garantie dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt - a été pleinement respecté lors de l'élargissement de celle-ci aux éléments de fortune litigieux. En effet, dans son courriel du 13 décembre 2017, l'Administration fiscale a explicité en quoi, selon elle, les reprises au niveau de la fortune étaient justifiées, sur quel fondement les suppléments d'impôts étaient calculés et pourquoi les conditions présidant à un rappel d'impôt étaient réunies. Sur cette base, le contribuable a parfaitement été en mesure de saisir la portée du rappel d'impôt complémentaire et de présenter ses arguments et ses éventuels moyens de preuve visant à diminuer sa dette fiscale, comme il l'a du reste fait au stade déjà de la réclamation. Il s'ensuit que la Cour de justice n'a pas appliqué de manière arbitraire l'art. 60 LPFisc. Le grief est donc mal fondé.

### **E. 5.2.1**

Dans un second grief, le recourant reproche à la Cour de justice d'avoir violé l'art. 53 al. 1 LHID, puisqu'elle aurait confirmé un rappel d'impôt qui porterait uniquement sur une question d'évaluation. Les juges cantonaux auraient admis à tort que le contribuable aurait, au sujet des actions litigieuses, procédé à une "fausse déclaration initiale".

### **E. 5.2.2**

Cette argumentation doit être écartée. En l'occurrence, le rappel d'impôt ne portait pas sur une "simple divergence d'évaluation" (cf., Message du 25 mai 1983 concernant les lois fédérales sur l'harmonisation directe des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral, FF 1983 III 1, p. 145) entre la valeur des actions telles que déclarées par le contribuable et celle résultant d'un réexamen effectué par l'Administration fiscale sur la base du rapport de la DAPE. Cette procédure a en effet mis en évidence que la comptabilité de la société était incomplète et contenait des "charges de produits fictifs" (ce que le recourant ne remet pas en cause). La Cour de justice a dès lors constaté à bon droit que la valorisation initiale des actions en cause était erronée parce qu'elle était fondée sur une comptabilité incomplète. En conséquence, à l'instar des juges précédents, il y a lieu de considérer que le rappel d'impôt prononcé par l'Administration fiscale au niveau de la fortune se fondait sur des éléments nouveaux basés sur les comptes rectifiés de la société. Partant, la cour cantonale n'a pas violé l'art. 53 al. 1 LHID.

### **E. 5.3.1**

Dans un dernier grief, le contribuable fait en substance valoir que la Cour de justice aurait "sans fondement" confirmé le calcul de l'impôt sur la fortune 2008 en lien avec les actions litigieuses, en se fondant à tort sur la situation financière de la société au 31 décembre 2007, en lieu et place de celle prévalant au 31 décembre 2008. A cet égard, le critère de continuité appliqué par la juridiction cantonale, qui ressortirait de la circulaire n° 28 de la Conférence suisse des impôts (ci-après: CSI), serait incompatible avec le principe d'étanchéité des périodes fiscales. En outre, la procédure parallèle à laquelle la cour cantonale se serait référée (et qui concernerait la valorisation des actions litigieuses) n'aurait aucune autorité de force de chose jugée, puisqu'elle concernerait un autre contribuable; il n'y aurait à cet égard "aucune base légale qui autoriserait [la Cour de justice] à s'inspirer de circonstances d'une procédure parallèle tierce pour les retenir en défaveur du recourant sans même verser au dossier ces pièces". Cette argumentation, pour peu qu'on considère qu'elle respecte les exigences de motivation en la matière (supra consid. 1.2), ne démontre pas que le résultat auquel est parvenu la Cour de Justice serait entaché d'arbitraire s'agissant de la valorisation des actions litigieuses. Elle ignore les considérations de la juridiction cantonale sur l'application du principe de continuité dans le cas d'espèce. En conséquence, il n'est pas nécessaire de se pencher sur l'autre pan de l'argumentation du recourant, relatif à la violation par les juges cantonaux du principe d'étanchéité des périodes fiscales d'une part, et de l'absence de base légale qui aurait permis à la Cour de justice de se référer à une valeur des actions déterminée dans le cadre d'une autre procédure judiciaire, d'autre part.

### **E. 6**

S'agissant enfin de la conclusion du recourant tendant à l'anonymisation intégrale du rubrum et du dispositif mis à disposition au siège du Tribunal fédéral, elle doit être rejetée. A cet égard, on rappellera que la mise à disposition du dispositif des arrêts qui n'ont pas été prononcés en séance publique est réglée à l' art. 59 al. 3 LTF , complété par l'art. 60 du règlement du Tribunal fédéral du 20 novembre 2006 (RS 173.110.131). Selon ces dispositions, les arrêts qui ne font pas l'objet d'une telle séance publique voient leur rubrum et leur dispositif mis à la disposition du public pendant 30 jours ouvrables à compter de leur notification au siège du Tribunal fédéral, avec les noms des parties pour autant que la loi n'exige pas qu'ils soient rendus anonymes. L' art. 59 al. 3 LTF , qui concrétise le principe du prononcé public du jugement, revêt un intérêt public important (cf. ATF 147 II 227 consid. 8.1; 133 I 106 consid. 8.2). Aucune disposition légale n'impose que le dispositif soit porté de manière anonyme à la disposition du public pendant les 30 jours prévus. D'autres exceptions ne peuvent être admises que de manière très restrictive, lorsque le dispositif non anonymisé serait de nature à porter une atteinte particulièrement grave au droit de la personnalité (arrêt 2C\_443/2019 du 23 mai 2019 consid. 6.2 et la référence). En l'espèce, le recourant ne se prévaut d'aucune règle légale imposant que le dispositif soit porté de manière anonyme à la disposition du public. En outre, le seul fait que son "identité [...] n'est d'aucun intérêt pour le public dès lors que la procédure porte essentiellement sur des questions techniques d'une personne qui ne joue aucun rôle public" ne suffit pas à considérer que le droit au respect de la vie privée l'emporterait sur l'intérêt public à rendre accessible le rubrum et le dispositif du présent arrêt. Par ailleurs, si on admettait un tel intérêt en l'espèce, cela reviendrait à devoir anonymiser systématiquement tous les rubrums et dispositifs mis à la disposition du public dès que des contribuables feraient l'objet d'une attention particulière de la part des médias. Or la médiatisation ou non d'une affaire ne

constitue pas un motif suffisant pour justifier l'anonymisation du rubrum et du dispositif. Par conséquent, le recourant ne démontre pas qu'il subirait une atteinte à sa personnalité telle qu'exigée par la jurisprudence.

#### **E. 7.1**

Entièrement mal fondé, le recours doit être rejeté. Le recourant, qui succombe, doit supporter les frais judiciaires ( art. 66 al.1 LTF ). Il n'est pas alloué de dépens ( art. 68 al. 3 LTF ).

#### **E. 7.2**

Le présent arrêt met fin à la prescription absolue de 15 ans (cf. art. 47 al. 1 LHID ). Le fait que l'Administration fiscale doive émettre de nouveaux bordereaux n'y change rien, car le renvoi ne porte que sur le calcul (cf. arrêts 2C\_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 16.2; 2C\_138/2020 du 3 décembre 2020 consid. 8; cf. ATF 138 I 143 consid.1.2).

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