

BGer 9C_693/2023 vom 15. April 2024

Bundesgericht, 2024-04-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_693_2023

FR: TF 9C_693/2023 du 15 avril 2024

IT: TF 9C_693/2023 del 15 aprile 2024

Erwägungen

E. 1.1

L'arrêt attaqué a été rendu en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) qui ne tombe pas sous le coup des exceptions de l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. aussi art. 146 LIFD et 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. 90 LTF , le recours au Tribunal fédéral est recevable contre les décisions qui mettent fin à la procédure et qui sont qualifiées de décisions finales. Un arrêt de renvoi constitue en principe une décision incidente, pour lequel un recours n'est ouvert qu'aux conditions des art. 92 et 93 LTF (ATF 138 I 143 consid. 1.2). La jurisprudence qualifie toutefois un arrêt de renvoi de décision finale si l'autorité à laquelle l'affaire est renvoyée n'a aucune marge de manoeuvre, par exemple, en matière fiscale, s'il ne lui reste plus qu'à calculer le montant de l'impôt en appliquant les règles définies dans l'arrêt de renvoi (cf. ATF 138 I 143 consid. 1.2; 135 V 141 consid. 1.1).

En l'espèce, l'arrêt attaqué est un arrêt de renvoi, puisqu'il annule le jugement du 24 janvier 2022 du TAPI et renvoie la cause à l'Administration fiscale pour qu'elle établisse de nouveaux bordereaux d'amende IFD et ICC des années 2011 à 2016, dans le sens des considérants. Ce renvoi ne laisse toutefois aucune marge de manoeuvre à l'Administration fiscale, de sorte que l'arrêt attaqué doit être considéré dans son entier comme une décision finale.

E. 1.3

L'instance précédente a traité dans un seul arrêt de l'IFD et des ICC, ce qui est admissible (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où les recourants s'en prennent clairement aux deux catégories d'impôts (ATF 135 II 260 consid. 1.3.2).

E. 1.4

Le recours a été déposé en temps utile et dans les formes requises par les recourants qui, destinataires de l'arrêt attaqué, ont qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière, sous réserve de ce qui suit.

E. 1.4.1

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 . Il n'ordonne des mesures probatoires que de manière exceptionnelle (art. 55 LTF ; ATF

136 II 101 consid. 2; arrêt 9C_598/2023 du 22 novembre 2023 consid. 1.3). En l'espèce, les recourants n'invoquent aucun élément suffisant qui justifierait leur audition par le Tribunal fédéral, qui constituerait une mesure exceptionnelle d'instruction en procédure fédérale. La conclusion y relative est donc irrecevable.

E. 1.4.2

S'agissant de la conclusion relative à la réforme voire à l'annulation de l'arrêt cantonal du 26 septembre 2023 "en tant qu'il confirme les bordereaux de rappel d'impôt ICC IFD 2008 et 2011 à 2016", on constate que cet aspect du litige avait été définitivement tranché lorsque la Cour de justice a repris la procédure à la suite de l'arrêt fédéral de renvoi 9C_39/2023 du 20 juin 2023. Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral a en effet confirmé l'arrêt cantonal du 22 novembre 2022 s'agissant de la procédure de rappel d'impôt concernant l'IFD et les ICC des périodes fiscales 2008 et 2011 à 2016 (ch. 1 et 2 du dispositif de l'arrêt 9C_39/2023 du 20 juin 2023). La conclusion y relative des recourants se heurte donc à l'autorité de chose jugée de l'arrêt 9C_39/2023 (cf. art. 61 LTF), de sorte qu'elle est irrecevable.

E. 1.5

Les recourants forment une requête tendant à la jonction de la présente procédure avec celle enregistrée sous le numéro de cause 9C_692/2023 et, à défaut, à sa suspension jusqu'à droit connu de cette dernière. Dans la mesure où les deux recours des contribuables (cause 9C_692/2023 d'une part et cause 9C_693/2023 d'autre part) ne sont pas dirigés contre la même décision et que les questions de droit à résoudre ne sont pas strictement les mêmes - la présente procédure a trait aux amendes pour soustraction fiscale, alors que la cause 9C_392/2023 porte sur le sort de la demande de révision rejetée par l'arrêt cantonal du 26 septembre 2023 -, la requête de jonction doit être rejetée (art. 24 PCF, en relation avec l'art. 71 LTF). Il sera cependant statué le même jour sur ces deux causes, ce qui rend sans objet la requête de suspension de la présente procédure.

E. 2

D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. En vertu de l'art. 106 al. 2 LTF, le Tribunal fédéral ne connaît de la violation des droits fondamentaux que si ce moyen est invoqué et motivé par la partie recourante, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de manière claire et détaillée (ATF 147 IV 453 consid. 1; 143 IV 500 consid. 1.1).

E. 3.1

Le litige porte sur les amendes pour soustraction fiscale prononcées pour l'IFD et les ICC des périodes fiscales 2011 à 2016.

E. 3.2

La Cour de justice a en substance considéré que les conditions d'une dénonciation spontanée non punissable n'étaient pas réalisées, puisque les contribuables n'avaient pas rempli leur devoir de collaborer. S'agissant de la quotité des amendes, elle devait être fixée aux trois quarts de l'impôt élué. En tant qu'éléments à charge, les juges cantonaux ont retenu que les montants en cause étaient relativement importants, le fait que le compte bancaire litigieux n'avait pas été déclaré pendant presque dix ans, le caractère intentionnel de l'infraction, ainsi que la mauvaise collaboration des contribuables. En tant qu'éléments à décharge, ils ont retenu l'annonce spontanée dudit compte par les recourants, ainsi que l'ancienneté de l'infraction (qui remontait à l'année 2008).

E. 4

Dans un grief formel qu'il convient d'examiner en premier, les recourants font valoir "l'absence de protocole de l'audition du recourant" et son "absence d'effectivité", en lien avec l' art. 6 par. 1 CEDH .

E. 4.1

Le droit d'être entendu garanti à l' art. 29 al. 2 Cst. impose aux autorités un devoir général de tenue des dossiers, qui confère aux parties, également en procédure judiciaire administrative, le droit d'obtenir que leurs déclarations, celles de témoins ou d'experts ou d'autres actes d'instruction importants pour l'issue du litige soient consignés dans un procès-verbal, à tout le moins dans leur teneur essentielle (cf. ATF 142 I 86 consid. 2.2 et 2.3; 130 II 473 consid. 4.1 et 4.2; 124 V 389 consid. 3a; arrêt 2C_588/2022 du 3 juillet 2023 consid. 4.2.5). L'étendue du devoir de l'autorité en lien avec l'établissement des procès-verbaux dépend des circonstances concrètes du cas d'espèce (arrêt 9C_261/2023 du 3 août 2023 consid. 3.2 et les références). Pour autant qu'il résulte de l' art. 6 par. 1 CEDH un devoir de tenir un procès-verbal, il ne va pas au-delà de celui garanti par l' art. 29 Cst. (arrêt 5A_639/2014 du 8 septembre 2015 consid. 3.2.1 et la référence), de sorte que c'est sous l'angle de cette disposition constitutionnelle que le grief des recourants sera examiné.

E. 4.2

En se limitant à invoquer "l'absence de protocole" de son audition et l'"absence d'effectivité" et d'en déduire un droit à être entendu oralement à nouveau, le recourant ne présente pas un grief satisfaisant aux exigences de l' art. 106 al. 2 LTF (supra consid. 2). Il n'expose en effet pas de manière claire et détaillée en quoi le procès-verbal établi le 5 septembre 2023 par la Cour de justice porterait concrètement atteinte à son droit d'être entendu.

Quoi qu'il en soit, le contribuable était, à l'occasion de l'audience du 5 septembre 2023, assisté d'un conseil. Or il ne fait pas valoir qu'il se serait plaint devant les juges cantonaux de l'"absence de protocole de son audition". A cet égard, la Cour de justice a indiqué dans ses observations que ni le conseil des recourants ni le contribuable n'avaient fait de remarque quant à son mode de procéder, pas plus qu'ils n'avaient demandé que la teneur exacte de leurs propos soit consignée dans le procès-verbal. Les recourants sont partant forclos à se plaindre d'un vice dans l'établissement du procès-verbal, puisque, selon la jurisprudence, il appartient aux parties, lorsqu'elles sont assistées d'un avocat, de veiller à ce que la substance de leurs allégués soit retranscrite au procès-verbal (cf. arrêt 5A_704/2021 du 1er mars 2022 consid. 4.2 et la référence). De plus, en se prévalant pour la première fois devant le Tribunal fédéral de ce que ses déclarations n'auraient pas été consignées dans un procès-verbal, le comportement procédural des recourants ne saurait être protégé. En effet, le principe de la bonne foi oblige celui qui constate un prétendu vice de procédure à le signaler immédiatement, à un moment où il pourrait encore être corrigé, et lui interdit d'attendre en restant passif afin de pouvoir s'en prévaloir ultérieurement devant l'autorité de recours (ATF 132 II 485 consid. 4.3 et les références; 126 I 194 consid. 3b; arrêt 6B_680/2014 du 20 janvier 2015 consid. 2).

E. 5.1

Sur le fond, les contribuables font valoir en vain qu'il "doit être considéré comme établi et admis que la relation bancaire [...] apparten[ait] à feu M. C. _____" avant d'avoir "été dévolue au recourant par voie successorale" et qu'en ayant omis de prendre ce fait en

compte, la Cour de justice aurait procédé à une constatation manifestement inexacte des faits. En effet, les pièces auxquelles les contribuables se réfèrent ne démontrent pas l'existence d'une dévolution successorale qui aurait pu faire l'objet d'une exonération de l'impôt sur le revenu (ce qui aurait eu pour conséquence qu'aucune amende n'eût pu être prononcée). En outre, les amendes infligées ne constituent pas une "double peine", puisque les montants litigieux qualifiés de revenus pouvaient faire l'objet tant d'un rappel d'impôt que d'un prononcé d'amende. Cela ne constitue pas une violation du principe

ne bis in idem (selon lequel nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même Etat en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet Etat, cf. ATF 149 II 74 consid. 8.1; arrêt 2C_508/2014 du 20 février 2015 consid. 6).

Ensuite, les contribuables allèguent à tort qu'il serait "choquant" de leur imposer une amende, puisqu'ils auraient procédé à une dénonciation spontanée auprès de l'intimée. En effet, la Cour de justice a pris en compte cette circonstance à "décharge", dans le cadre de la fixation du montant de l'amende. Les recourants se plaignent en outre sans succès de ce que la juridiction cantonale leur a reproché un manque de collaboration pour ne pas avoir apporté les renseignements, respectivement des documents, qu'ils indiquent ne pas avoir eu à leur disposition. En effet, les éléments factuels sur lesquels ils fondent leur argumentation, soit principalement le "contexte économique et judiciaire lié aux affaires dites des Panama Papers" (qui aurait impliqué un certain nombre de sociétés qui étaient en charge de la gestion, respectivement des comptes bancaires), ne sont pas de nature à démontrer une quelconque bonne collaboration de leur part dans le cadre de la procédure. Par ailleurs et ce faisant, les recourants ne remettent pas en cause le raisonnement des juges cantonaux qui ont considéré, au sujet leur collaboration, qu'ils n'avaient pas remis, au moment du dépôt de leur dénonciation spontanée et dans les trois ans suivant la première demande de renseignement de l'intimée, les documents demandés (comme les attestations bancaires de clôture annuelle pour les exercices récents).

E. 5.2

Selon l' art. 175 al. 2 LIFD , l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait; si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (al. 2). Le Tribunal fédéral n'examine le montant de l'amende pour soustraction d'impôt que sous l'angle de l'excès ou de l'abus du pouvoir d'appréciation et, par conséquent, n'annule une amende que si l'instance précédente a abusé ou excédé le cadre prévu, qu'elle s'est écartée de considérations juridiques pertinentes ou qu'elle a arbitrairement fixé une peine trop légère ou trop lourde (ATF 144 IV 136 consid. 9.1; arrêt 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 12.5).

En l'espèce et en se limitant à prétendre que leur faute serait "tout au plus légère", les recourants ne démontrent pas que la Cour de justice aurait abusé ou excédé le cadre prévu, se serait écartée de considérations juridiques pertinentes ou qu'elle aurait arbitrairement fixé une peine trop légère ou trop lourde. Le grief y relatif est dès lors mal fondé.

E. 5.3

Les considérations qui précèdent s'appliquent

mutatis mutandis aux amendes prononcées pour les ICC, puisque s'agissant de la soustraction d'impôt, l'art. 69 de la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001

(LPFisc; rs/GE D 3 17) a la même teneur que l' art. 56 al. 1 LHID , qui correspond à l' art. 175 LIFD (arrêt 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 13.2).

E. 6

Il suit de ce qui précède que le recours est rejeté.

E. 7

Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 4 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer des 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.