

GE_GERICHTE ATA/1851/2019 vom 20. Dezember 2019

GE Cour de justice, 2019-12-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1851_2019

FR: GE_GERICHTE ATA/1851/2019 du 20 décembre 2019

IT: GE_GERICHTE ATA/1851/2019 del 20 dicembre 2019

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Le litige concerne une demande de sûretés en matière fiscale, portant sur les exercices 2004 à 2014. 3)

En droit fédéral, l'art. 169 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) dispose que si le contribuable n'a pas de domicile en Suisse ou que les droits du fisc paraissent menacés, l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct peut exiger des sûretés en tout temps, et même avant que le montant d'impôt ne soit fixé par une décision entrée en force. La demande de sûretés indique le montant à garantir; elle est immédiatement exécutoire. Dans la procédure de poursuite, elle produit les mêmes effets qu'un jugement exécutoire.

Selon l'art. 78 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), les cantons peuvent disposer que les décisions de sûretés des autorités fiscales cantonales compétentes sont assimilées à des ordonnances de séquestre au sens de l'art. 274 LP; le séquestre est opéré par l'office des poursuites compétent, et l'opposition à l'ordonnance du séquestre prévue à l'art. 278 LP est irrecevable.

- 15/20 - A/3940/2018

Le pendant cantonal de l'art. 169 al. 1 LIFD est, depuis le 1er janvier 2009, l'art. 38 al. 1 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 (LPGIP - D 3 18), qui prévoit que si le contribuable n'a pas de domicile en Suisse ou que les droits du fisc paraissent menacés, le département peut exiger des sûretés en tout temps et même avant que le montant de l'impôt ne soit fixé par une décision entrée en force; la demande de sûretés, sommairement motivée, indique le montant à garantir; elle est immédiatement exécutoire; dans la procédure de poursuite, elle est assimilée à un jugement exécutoire au sens de l'art. 80 de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite, du 11 avril 1889 (LP - RS 281.1).

Avant cette date, la demande de sûretés en droit genevois était réglée par l'art. 371A de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), qui prévoyait que si le contribuable n'avait pas de domicile en Suisse ou que les droits du fisc paraissaient menacés, le département pouvait: a) arrêter en mains de toutes personnes et tous établissements les fonds et valeurs appartenant ou ayant appartenu au contribuable, tout paiement fait au mépris de ces retenues étant inopposable à l'administration fiscale et engageant la responsabilité de ceux qui l'avaient fait; b) exiger des sûretés en tout temps et même avant que le montant de l'impôt ne soit fixé par une décision entrée en force. La

demande de sûretés indiquait le montant à garantir, et elle était immédiatement exécutoire. Dans la procédure de poursuite, elle produisait les mêmes effets qu'un jugement exécutoire. La demande de sûretés était assimilée à l'ordonnance de séquestre, au sens de l'art. 274 LP. Le séquestre était opéré par l'office des poursuites compétent. 4) a. Selon la jurisprudence, l'autorité fiscale est chargée d'encaisser les impôts dus. En cas de besoin, elle peut exiger des garanties de la part du contribuable, sous la forme notamment d'une demande de sûretés, assimilable à une ordonnance de séquestre ; de par sa nature, la demande de sûretés en matière d'impôt constitue une mesure provisionnelle de droit public, qu'elle règle une situation de façon temporaire en attente d'une décision principale ultérieure ou qu'elle intervienne une fois la décision de taxation entrée en force (ATF 134 II 349 consid. 1). Les sûretés au sens de l'art. 169 LIFD ne constituant qu'une mesure provisionnelle, elles n'ont pas d'influence sur l'existence ni sur le montant de la créance fiscale, et ne préjugent en rien de celle-ci (arrêts du Tribunal fédéral 2C_689/2019 du

E. 15

août 2019 consid. 2.2.7 ; 2C_669/2016 du 8 décembre 2016 consid. 2.3.2).

b. L'art. 169 al. 1 phr. 1 LIFD prévoit trois conditions. L'on doit tout d'abord avoir affaire à un contribuable, c'est-à-dire que la personne physique ou morale en cause doit être assujettie à l'impôt de manière limitée ou illimitée, pour la période concernée et la collectivité publique considérée (art. 5-7 et 50-51 LIFD) ; deuxièmement, la créance fiscale due doit exister et son montant être connu, même si l'autorité fiscale jouit encore d'une certaine marge d'appréciation à cet

- 16/20 - A/3940/2018 égard ; et un motif de constitution de sûreté doit être donné (arrêt du Tribunal fédéral 2C_669/2016 du 8 décembre 2016 consid. 2.2).

À ce dernier égard, l'art. 169 al. 1 LIFD prévoit deux hypothèses pouvant donner lieu à des sûretés. L'hypothèse générale est celle dans laquelle le paiement de la créance fiscale apparaît menacé. Dans le cadre de l'hypothèse spéciale, la loi admet également la constitution de sûretés dans les cas où le contribuable n'a pas de domicile en Suisse, ce qui se justifie dans la mesure où une créance de droit public de la Confédération, d'un canton ou d'une commune ne peut donner lieu à une exécution forcée hors de Suisse (arrêts du Tribunal fédéral 2C_543/2018 du 30 octobre 2018 consid. 2 ; 2C_669/2016 précité consid. 2.1).

Pour ce qui est de l'hypothèse générale, il suffit que le recouvrement de la créance fiscale paraisse objectivement « menacé » au regard de l'ensemble des circonstances pour que l'une des conditions posées à l'exigence de sûretés par le fisc soit réunie (arrêts du Tribunal fédéral 2C_115/2017 du 30 mai 2017 consid. 6.2 ; 2A.611/2006 du 18 avril 2007 consid. 4.1).

Une seule déclaration incomplète du revenu ou de la fortune imposable, de même qu'une seule soustraction fiscale ne suffisent pas en tant que telles à retenir la mise en danger des droits du fisc. En revanche, la dissimulation systématique par le contribuable de sa situation de revenu et de fortune, en particulier la mise de côté d'argent liquide pour un montant de plusieurs centaines de milliers de francs permet de conclure à une mise en danger objective des droits du fisc. Parle aussi en faveur d'une telle conclusion le fait que le patrimoine du contribuable soit facilement réalisable ou transférable à l'étranger. Si le simple fait de posséder une nationalité étrangère ne permet pas à lui seul de retenir une mise en danger des droits du fisc, il convient de considérer à cet égard le maintien par le contribuable de

relations de famille et d'affaires avec son (autre) pays d'origine (arrêt du Tribunal fédéral 2A.746/2004 du 16 juin 2005 consid. 3.1 et les arrêts cités).

L'art. 169 LIFD n'exige pas que le contribuable ait adopté un comportement ou une manière d'agir spéciale ; il suffit que le paiement de la créance fiscale apparaisse objectivement menacé, sur la base de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce. C'est le cas notamment lorsque l'activité soumise à l'impôt permet au contribuable de se soustraire le cas échéant à l'exécution forcée de sa créance par le dessaisissement ou le transfert à l'étranger de valeurs patrimoniales, ou lorsque le contribuable travestit systématiquement sa situation patrimoniale aux autorités de taxation. Pour juger du danger que le contribuable se soustrait à ses obligations fiscales, la facilité de vente et la mobilité des actifs existant revêtent une grande importance. Le comportement passé du contribuable peut aussi constituer un indice de la mise en danger de la créance fiscale, en particulier le dépôt de requêtes dilatoires, la remise de comptes incomplets ou l'absence de transmission des documents requis (arrêt du Tribunal fédéral 2A.237/2006 du 9 janvier 2007 consid. 2.2 et les arrêts cités). La possession de biens immobiliers en Suisse peut

- 17/20 - A/3940/2018 conduire à renoncer à des sûretés, pour autant que ceux-ci puissent garantir l'ensemble de la créance présumable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_273/2019 du

E. 16

septembre 2019 consid. 3.1.1).

c. S'agissant de l'existence de la créance fiscale, le niveau de preuve exigé est celui de la simple vraisemblance (« gewisse Wahrscheinlichkeit »), sous la forme d'un examen préjudiciel et prima facie de la situation (arrêts du Tribunal fédéral 2C_543/2018 précité consid. 2.2 ; 2C_235/2013 du 26 octobre 2013 consid. 1.2 et 2.4 ; ATA/190/2008 du 22 avril 2008 consid. 7 et 9a), la détermination de l'obligation fiscale et la fixation de l'impôt effectivement dû demeurant réservées dans le cadre de la procédure ordinaire concernant l'affaire fiscale elle-même (arrêt du Tribunal fédéral 2A.446/2006 du 9 mars 2007 consid. 4).

De même, le montant présumable de l'impôt, lorsque la créance n'est pas définitive, fait l'objet d'un examen sommaire (arrêt du Tribunal fédéral 2C_468/2011 du 22 décembre 2011 consid. 2.2.3). La loi prévoit expressément qu'il n'y a pas lieu d'attendre une décision entrée en force pour exiger des sûretés ; dès lors, en cas de rappel d'impôt, il convient d'examiner si les reprises effectuées par le fisc – et éventuellement contestées par le contribuable – doivent être tenues pour plausibles (arrêt du Tribunal fédéral 2A.446/2006 précité consid. 5.1), étant précisé qu'elles ne doivent pas être manifestement exagérées (Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, vol. III, 2015, n. 37 ad art. 169 LIFD). 5)

En l'espèce, le recourant est bien contribuable genevois. S'agissant ensuite du motif de la constitution des sûretés, il s'agit du cas général, à savoir la mise en danger objective des droits du fisc, dès lors que le recourant a son domicile à Genève depuis 1997.

Le recourant ne peut être suivi lorsqu'il conteste que l'incomplétude de ses déclarations n'a pas eu de caractère systématique. En effet, il a omis, pendant près de dix ans, de mentionner dans ses déclarations un grand nombre d'éléments de fortune et de revenu, qui ont été dûment recensés par le TAPI (pour la fortune : œuvres d'art, parts détenues dans des sociétés américaines, fonds propres de ses trusts, créance à l'encontre de D_____ Inc.,

certaines comptes bancaires, et valeur fiscale de l'immeuble de H_____ ; pour le revenu : distributions reçues de trusts, prestations appréciables en argent accordées par la société D_____ Inc., intérêts sur la créance détenue à l'encontre de cette société, certains rendements de comptes bancaires et valeur locative de l'immeuble de H_____). Le fait qu'il ait annoncé comme manquants certains éléments de revenu et de fortune américains dans ses déclarations 2004 et 2005 est d'autant moins pertinent que le recourant ne prétend pas avoir fait suivre d'effet son annonce de communiquer lesdits éléments à l'AFC-GE dès leur réception.

- 18/20 - A/3940/2018

Le caractère mobile ou aisément transférable du patrimoine du recourant doit aussi être constaté. S'agissant de sa collection d'œuvres d'art, le mémorandum au sujet de sa collection artistique et scientifique, rédigé le 16 octobre 2018 par ses conseils et joint à son recours, relève uniquement (p. 6, sous « La dimension des œuvres d'art contemporain ») trois exemples d'œuvres d'art qui ne seraient pas facilement transportables. On peut ainsi partir de l'idée qu'il s'agit des trois œuvres les moins faciles à transporter de toute la collection ; or seule la première, à savoir un wagon de chemin de fer 25 mètres de long et de 42 tonnes, semble effectivement difficile à manœuvrer. Pour un marchand d'art et collectionneur aguerri disposant d'une fortune non négligeable, faire passer la frontière à une sculpture de 4.5 m de circonférence et de 2.75 m de haut, et à plus forte raison à un tableau de 3.75 m X 1.76 m ne poserait en revanche pas de problèmes insurmontables. Dès lors, quand bien même la collection d'art ne pourrait probablement pas être vendue en bloc et à court terme, son déplacement hors de Suisse est globalement aisé, ce qui permet de retenir un danger que le recourant se soustraie à ses obligations fiscales.

Par ailleurs, même si un risque de déplacement de son domicile à l'étranger paraît, comme le TAPI l'a jugé, peu probable vu ses relations personnelles à Genève, le recourant, qui exerce une activité indépendante, ne maintient pas moins des relations économiques relativement étroites avec les États-Unis, par le biais notamment de trusts et de « partnerships » dans des structures immobilières américaines.

Ces différents éléments doivent faire admettre que les droits du fisc sont objectivement en danger, au sens de la jurisprudence. Comme l'a relevé le TAPI, le recourant ne possède au surplus plus aucun bien immobilier en Suisse, qui aurait pu permettre de renoncer à tout ou partie des sûretés.

Reste à examiner – de manière préjudicielle et prima facie – l'existence de la créance fiscale et le caractère non grossièrement inadapté de son montant. Au vu des éléments susmentionnés relatifs au caractère incomplet des déclarations fiscales 2004 à 2014 du recourant, l'existence d'une importante créance fiscale à titre de rappel d'impôts, d'intérêts moratoires et d'amendes pour soustraction apparaît pour le moins vraisemblable. S'agissant du montant de la créance, les revirements de l'administration intimée au cours de l'année 2019 ne permettent plus de retenir comme adéquat le montant de sûretés retenu par le TAPI, à savoir CHF 40'544'699.25. Dans la mesure où l'AFC dit vouloir plaider devant le TAPI le non-respect de l'arrangement du 1er juillet 2019 et demander la reformatio in pejus de ses décisions du 5 juillet 2019, et où les sûretés peuvent en tout temps, selon la jurisprudence fédérale, être supprimées ou modulées en fonction de l'évolution de l'objet du litige puisqu'il s'agit de mesures provisionnelles, la chambre de céans retiendra que les montants de créances fiscales articulés par l'AFC-GE dans ses écritures du 18 octobre 2019, à savoir

CHF 1'692'294.40 pour

- 19/20 - A/3940/2018 l'IFD et CHF 26'022'641.30 pour l'ICC, seront admis comme étant plausibles dans le cadre de l'examen superficiel qui prévaut à ce stade.

Il s'ensuit que le recours sera partiellement admis sur ce point et dans cette mesure, le jugement du TAPI devant être confirmé pour le surplus. 6)

Vu l'issue du litige, un émolument – réduit – de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe dans une large mesure (art. 87 al. 1 LPA), et une indemnité de procédure de CHF 1'500.- lui sera allouée, à la charge de l'État de Genève, soit pour lui de l'AFC-GE (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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