

GE_GERICHTE ATA/18/2013 vom 8. Januar 2013

GE Cour de justice, 2013-01-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_18_2013

FR: GE_GERICHTE ATA/18/2013 du 8 janvier 2013

IT: GE_GERICHTE ATA/18/2013 del 8 gennaio 2013

Regeste

Résumé: Conformément à l'ACEDH Chambaz du 5 avril 2012, l'art. 6 CEDH sous son volet pénal s'applique à une procédure administrative fiscale de rappel d'impôt, qui est suffisamment liée à une procédure pénale fiscale réprimant la soustraction d'impôts en raison soit des faits, soit de la manière dont elles sont menées par les autorités. L'utilisation de preuves recueillies de manière illégale n'est pas exclue par principe et in abstracto. Une preuve obtenue illicitement peut être exploitée si la procédure dans son ensemble, y compris la manière dont les éléments de preuve ont été recueillis, a été équitable. Dans le cadre de cet examen, le respect des droits de la défense et la qualité de l'élément de preuve sont déterminants. Il faut également procéder à une pesée des intérêts entre l'intérêt public à la manifestation de la vérité et l'intérêt privé de la personne poursuivie à ce que la preuve en cause ne soit pas exploitée. En l'espèce, les décisions de rappel d'impôt et les amendes pour soustraction d'impôts se fondent valablement sur les pièces recueillies dans le cadre d'une procédure d'entraide judiciaire menée par le juge pénal genevois sur demande des autorités pénales étrangères. La prétendue illicéité découlant de la procédure de perquisition française n'entache pas les procédures genevoises menées dans le respect du droit à un procès équitable. Confirmation de la qualification de gain occasionnel, vu l'ampleur des la différence entre le revenu réalisé et déclaré l'année du départ du canton et les revenus déclarés des années antérieures.

Erwägungen

E. 26

septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

En tant que destinataires des jugements litigieux, le contribuable et l'AFC-GE ont la qualité pour recourir (art. 60 al. 1 let. a et al. 2 LPA). Les recours portent sur les rappels d'impôts pour l'IFD 1997-1998 et l'IFD 1999-2000, les

- 16/31 - A/378/2009 amendes relatives à ces deux périodes fiscales ainsi que le rappel d'impôts relatif à l'ICC 2000. Ils sont recevables. 2)

Sur la base de l'art. 70 al. 1 LPA, l'autorité peut, d'office ou sur requête, joindre en une même procédure des affaires qui se rapportent à une situation identique ou à une cause juridique commune. En l'espèce, les causes n° A/378/2009 et n° A/383/2009 se rapportant à un complexe de faits connexes et opposant les mêmes parties, la chambre de céans procédera à leur jonction sous le n° A/378/2009. 3)

S'agissant du droit applicable au litige et selon une jurisprudence constante de la chambre de céans, les prétentions découlant du rappel d'impôt sont régies par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (Arrêt non publié du Tribunal fédéral 2A.568/1998 du

31 janvier 2000 ; ATA/505/2008 du

E. 30

septembre 2008 ; ATA/93/2005 du 1er mars 2005 et les références citées), sous réserve de l'amende pour laquelle s'applique le principe de la *lex mitior*.

En l'espèce, les périodes fiscales portent sur les années 1997-1998 et 1999- 2000 pour l'IFD et l'année 2000 pour l'ICC.

Au niveau fédéral, la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) est entrée en vigueur le 1er janvier 1995 et trouve application. La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), entrée en vigueur le 1er janvier 1993, est devenue obligatoire pour les cantons au 1er janvier 2001 (art. 72 al. 1 LHID).

Au niveau genevois, les dispositions fiscales entrées en vigueur le 1er janvier 2001, en application de la LHID, ont abrogé la plupart des dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05). Toutefois, ces dernières demeurent applicables, notamment en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques, pour les périodes fiscales antérieures à l'année 2001 (ATA/346/2006 du 20 juin 2006 ; ATA/373/2004 du 11 mai 2004 et les références citées). La LCP dans sa teneur antérieure au 1er janvier 2001 (ci-après : aLCP) est applicable au présent litige. S'agissant des règles de procédure, la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) est entrée en vigueur le 1er janvier 2002 et s'applique depuis lors, y compris aux causes encore pendantes (art. 86 LPFisc). Toutefois, en application du principe de la *lex mitior*, la LPFisc prévoit la rétroactivité en matière de sanctions pénales. Elle dispose à son article 84 que les sanctions pénales afférentes à des infractions réalisées avant son entrée en vigueur sont prononcées conformément à l'ancien droit, dans la mesure où le nouveau droit n'est pas plus favorable. La LPA est au surplus applicable dans la mesure où la LPFisc n'y déroge pas (art. 2 al. 2 LPFisc).

- 17/31 - A/378/2009 Cause n° A/378/2009 - IFD 4)

Le contribuable invoquant des droits tirés de l'art. 6 CEDH, il convient d'examiner en premier lieu si ce dernier s'applique à la présente cause.

a. Selon la jurisprudence de la CourEDH, l'art. 6 CEDH n'est pas applicable sous son volet civil à la détermination des obligations fiscales du contribuable à l'égard de l'Etat (ACEDH Ferrazzini c. Italie, du 12 juillet 2001, req. no 44759/98, § 29).

b. Il est de jurisprudence constante que l'art. 6 CEDH est applicable, sous son angle pénal, à la procédure réprimant la soustraction d'impôt (ACEDH A.P., M.P. et T.P. c. Suisse, du 29 août 1997, Recueil des arrêts et des décisions 1997-V, §§ 40 ss ; ATF 119 Ib 311 traduit in RDAF 1995 p. 118 ; ATF 121 Ib 257 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_232/2011 du 25 octobre 2011 ; ATA/346/2006 du 20 juin 2006). Dans une affaire suisse de 2001, la CourEDH a précisé que le volet pénal de l'art. 6 CEDH s'applique aussi dans une procédure tendant à la détermination des montants dus à titre d'impôt lorsque les autorités n'excluent pas d'emblée le prononcé d'une amende pour soustraction d'impôt et qu'en fin de compte, elles renoncent à l'infliger (ACEDH J.B. c. Suisse, du 3 mai 2001, req. no 31827/96, §§ 47-48).

c. Récemment, la CourEDH a admis l'applicabilité du volet pénal de l'art. 6 CEDH à une procédure administrative suisse visant la fixation de montants dus à titre d'impôts par un contribuable faisant également l'objet d'une enquête pour soustraction d'impôts, qui s'est soldée par un rappel d'impôts et une amende pour soustraction d'impôts (ACEDH Chambaz c. Suisse, du 5 avril 2012, req. no 11663/04, §§ 41-48). L'art. 6 CEDH s'applique sous l'angle pénal lorsqu'une des procédures porte sur une accusation en matière pénale et que les autres procédures lui sont suffisamment liées pour des raisons tenant soit aux faits sur lesquels elles portent, soit à la manière dont elles sont menées par les autorités nationales (ACEDH Chambaz précité, § 43). L'examen de l'art. 6 CEDH est global et porte sur l'ensemble des procédures suffisamment liées entre elles (ACEDH Chambaz précité, § 43). Les griefs allégués par le contribuable peuvent amener la CourEDH à se pencher peu ou prou sur des actes, ou des fragments de procédure, auxquels l'art. 6 CEDH n'est en principe pas applicable, notamment lorsque différents éléments se trouvent combinés dans une même procédure de telle manière qu'il est impossible de distinguer les phases de celle-ci portant sur une accusation en matière pénale et celles qui ont un autre objet (ACEDH Chambaz précité, § 42).

En l'espèce, les procédures de rappel d'impôts pour l'IFD 1997-1998, l'IFD 1999-2000 et l'ICC 2000 ainsi que les amendes y relatives découlent d'un même contexte de faits, dont le point de départ en Suisse est l'ordre du juge pénal genevois de procéder à la perquisition au domicile vaudois du contribuable et

- 18/31 - A/378/2009 d'exiger des établissements bancaires genevois la transmission des relevés de comptes dont le contribuable était titulaire ou ayant-droit. Les documents recueillis dans ce cadre ont conduit l'AFC-GE à ouvrir, par un courrier unique du 2 novembre 2005, les procédures litigieuses en rappel d'impôts et en soustraction d'impôts. L'établissement subséquent de décisions séparées en fonction du motif (rappel d'impôts ou amende), des périodes fiscales litigieuses et de l'impôt cantonal ou fédéral concerné, ainsi que l'annulation non contestée de l'amende relative à l'ICC 2000, n'enlèvent rien au fait que l'ensemble de ces différentes procédures se fonde sur le même complexe de faits et qu'elles sont menées de manière simultanée par la même autorité administrative. Le caractère manifestement pénal des amendes infligées aux contribuables pour soustraction d'impôts s'étend donc, conformément à la jurisprudence Chambaz précitée, aux procédures de rappel d'impôts. Par conséquent, l'art. 6 CEDH est applicable sous son volet pénal à la présente cause. 5)

Le contribuable invoque une violation du droit à être personnellement entendu par le juge.

Selon l'art. 6 § 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. La tenue d'une audience publique est un principe fondamental d'une importance particulière en matière pénale, qui permet notamment au justiciable d'être personnellement entendu par un tribunal au sens de l'art. 6 CEDH (ACEDH Jussila c. Finlande, du 23 novembre 2006, req. no 73053/01, § 40 ; ATF 119 Ib 311 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_232/2011 précité). Ce droit à être personnellement entendu n'est cependant pas absolu. Il ne doit en particulier pas être appliqué dans toute sa rigueur dans des domaines qui ne relèvent pas formellement des catégories traditionnelles du droit pénal, telles que les majorations d'impôts. L'élément fondamental est avant tout le respect du principe d'équité (ACEDH Jussila précité, §§ 41-43 ; ATA/828/2003 du 11 novembre 2003). Reconnaissant qu'une procédure écrite peut souvent se révéler plus efficace qu'une

procédure orale, la CourEDH considère que le fait que le justiciable ait amplement eu l'occasion de présenter par écrit ses moyens de défense et de répondre aux conclusions des autorités fiscales respecte le principe d'équité de l'art. 6 CEDH et n'exige pas la tenue d'une audience (ACEDH Jussila précité, §§ 47-48).

L'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.-RS 101) n'accorde pas une protection plus large que l'art. 6 § 1 CEDH, dans la mesure où la disposition constitutionnelle n'implique pas une audition personnelle de l'administré, celui-ci devant simplement disposer d'une occasion de se déterminer sur les éléments propres à influencer sur l'issue de la cause (ATF 134 I 140 consid. 5.3 p. 148 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2D_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 et les arrêts cités ; ATA/483/2012 du 31 juillet 2012).

- 19/31 - A/378/2009

En l'espèce, le recourant a pu s'exprimer par écrit à plusieurs reprises, tout au long des deux procédures devant le TAPI ainsi que devant la chambre administrative, pour développer ses arguments et répondre à ceux de l'autorité fiscale. Dès lors qu'il ne dispose pas d'un droit d'être entendu oralement, le droit d'être entendu du contribuable a été respecté et le grief y relatif écarté. 6)

Le contribuable invoque l'illicéité des moyens de preuves recueillis dans le cadre de la procédure fiscale genevoise et leur mise à l'écart, au motif qu'ils résultent de la perquisition française fondée sur l'art. L 16 B du livre français des procédures fiscales, que cette perquisition est contraire à l'art. 6 § 1 CEDH et qu'une telle illicéité a été reconnue par la CourEDH dans l'affaire Ravon et autres c. France du 21 février 2008 (req. no 18497/03).

a. Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 131 I 272), l'utilisation de preuves recueillies de manière illicite doit être examinée au regard des exigences posées par les art. 29 al. 1 Cst. et 6 § 1 CEDH relatifs au procès équitable. Toute personne a droit, dans une procédure judiciaire ou administrative, à ce que sa cause soit traitée équitablement et jugée dans un délai raisonnable (art. 29 al. 1 Cst.). 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 (art. 6 § 1 phr. 1 in fine CEDH).

b. L'art. 6 CEDH ne régleme pas pour autant l'admissibilité des preuves en tant que telles, matière qui relève au premier chef du droit interne (ACEDH Jalloh c. Allemagne, du 11 juillet 2006, req. no 54810/00, § 94 ; ACEDH Schenk c. Suisse, du 12 juillet 1988, req. no 10862/84, § 46). La Cour n'exclut donc pas par principe et in abstracto l'admissibilité d'une preuve recueillie de manière illégale. Elle doit examiner si la procédure dans son ensemble, y compris la manière dont les éléments de preuve ont été recueillis, a été équitable (ACEDH Jalloh précité, § 95 ; ACEDH Schenk précité § 46). Dans le cadre de cet examen, elle prend notamment en compte le respect des droits de la défense et la qualité de l'élément de preuve. Sur le premier aspect, il faut vérifier si le justiciable s'est vu offrir la possibilité de remettre en question l'authenticité de l'élément de preuve et de s'opposer à son utilisation. Sur le second, il faut examiner la question de savoir si les circonstances dans lesquelles la preuve a été obtenue font douter de sa fiabilité ou de son exactitude. Si un problème d'équité ne se pose pas nécessairement lorsque la preuve obtenue n'est pas corroborée par d'autres éléments, il faut noter que, lorsqu'elle est très solide et ne prête à aucun doute, le besoin d'autres éléments à l'appui devient moindre (ACEDH Jalloh précité, § 96 ; ACEDH Allan c. Royaume-Uni, du 5 novembre 2002, req. no 48539/99, § 43 ;

ACEDH Khan c. Royaume-Uni, du 12 mai 2000, req. no 35394/97, §§ 35 et 37).

La CourEDH admet la prise en compte de l'intérêt public à la poursuite de l'infraction et à la sanction de son auteur ainsi que la pesée de cet intérêt avec l'intérêt de l'individu à une administration légale des preuves. Toutefois, les

- 20/31 - A/378/2009 préoccupations d'intérêt général ne sauraient justifier des mesures vidant de leur substance même les droits de la défense, y compris celui de ne pas contribuer à sa propre incrimination (ACEDH Jalloh précité, § 97). Ce dernier droit ne s'étend cependant pas à l'usage, dans une procédure pénale, de données que l'on peut obtenir de l'accusé en recourant à des pouvoirs coercitifs mais qui existent indépendamment de la volonté du suspect, par exemple les documents recueillis en vertu d'un mandat ou les prélèvements de sang (ACEDH Jalloh précité, § 102).

c. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le droit constitutionnel n'exclut pas l'utilisation de moyens de preuves obtenus illicitement dans tous les cas mais uniquement en principe. Le fait que l'élément de preuve n'est pas prohibé en soi ne suffit pas pour admettre son utilisation. Il faut procéder à une pesée des intérêts entre l'intérêt public à la manifestation de la vérité et l'intérêt privé de la personne poursuivie à ce que la preuve en cause ne soit pas exploitée. Sont dans ce cadre déterminantes la gravité de l'acte pénalement répréhensible et la question de savoir si le moyen de preuve est en soi admissible et aurait pu être obtenu de façon légale. En particulier, un moyen de preuve ne peut pas être utilisé lorsqu'il a été obtenu par une violation d'un bien juridique qui prime dans le cas concret l'intérêt à la mise en œuvre du droit pénal (ATF 137 I 218 ; ATF 131 I 272 ; ATF 130 I 126). S'agissant de la gravité de l'infraction pénale, elle s'examine dans le cadre de la pesée des intérêts en ce sens que plus l'acte pénalement répréhensible est grave, plus l'intérêt public à la découverte de la vérité prend du poids par rapport à l'intérêt privé de la personne poursuivie à écarter l'utilisation de la preuve obtenue illicitement. Le Tribunal fédéral a refusé de limiter l'utilisation de preuves illicites aux seuls cas d'infractions très graves telles que le meurtre (ATF 131 I 272, traduit in RDAF 2006 I 588).

d. Dans l'affaire Ravon de 2008 précitée, les requérants ayant fait l'objet d'un droit de visite et de saisie, prévu par l'art. L 16 B du livre français des procédures fiscales, ont contesté cette mesure sans succès par un pourvoi en cassation devant les autorités françaises. Ils ont ensuite saisi la CourEDH en se plaignant de ne pas avoir eu accès à un recours effectif pour contester la régularité des visites et saisies domiciliaires effectuées sur la base de la disposition française susmentionnée. Selon la CourEDH, dans le cas concret, la possibilité de se pourvoir en cassation offerte par le droit français et utilisée par les requérants ne répond pas aux exigences de l'art. 6 § 1 CEDH au motif que la voie de droit française porte le litige devant un juge du droit et qu'elle ne permet pas un examen des éléments de faits fondant les mesures litigieuses (ACEDH Ravon et autres c. France précité, § 29).

En l'espèce, il n'est pas démontré que les procédures menées par les autorités pénale et fiscale genevoises ont empêché le contribuable d'exercer ses droits de défense, notamment son droit à contester les éléments de preuve. L'allégation du recourant, selon laquelle il n'a pas pu s'opposer à la prise de connaissance du

- 21/31 - A/378/2009 dossier pénal genevois par l'AFC-GE, n'a pas été prouvée. Même dans une telle hypothèse, dans la mesure où l'AFC-GE se fonde sur les documents saisis par le juge pénal genevois, le contribuable a eu la possibilité, dans le cadre de la procédure administrative devant l'AFC-GE puis devant le TAPI, de contester l'authenticité et la

véracité des pièces et informations découlant de la saisie pénale. Or, tel n'a pas été le cas, le grief du recourant se limitant à invoquer une illicéité entachant la procédure de perquisition française. De plus, conformément à la jurisprudence européenne, le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination ne s'étend pas à l'usage de données existant indépendamment de la volonté du contribuable telles que les pièces découvertes dans le cadre de la procédure d'entraide genevoise, et ce même si elles ont été obtenues par le recours à des pouvoirs coercitifs. Au vu de ces éléments, les procédures menées en Suisse contre le contribuable respectent dans leur ensemble le droit à un procès équitable au sens des art. 29 al. 1 Cst. et 6 § 1 CEDH et ne renferment aucun vice juridique.

S'agissant du grief du recourant, il porte sur une prétendue illicéité de la procédure de perquisition française, reconnue dans l'ACEDH Ravon de 2008 et se répercutant sur la procédure fiscale genevoise ouverte en 2005. A ce sujet, deux points doivent être précisés. D'une part, l'illicéité invoquée par le recourant à l'encontre de la perquisition française n'a pas été établie. Le pourvoi en cassation interjeté contre l'ordonnance du 9 juin 2000 autorisant ladite perquisition a été rejeté le 27 septembre 2001, soit sept ans avant l'ACEDH Ravon invoqué par le recourant. Contre ce rejet, aucun recours devant la CourEDH n'a été déposé par le contribuable à l'époque, alors qu'il invoque aujourd'hui la violation du droit à un procès équitable par la procédure française fondée sur l'art. L 16 B du livre français des procédures fiscales et que cette violation n'avait, à l'époque, pas encore été admise par la juridiction européenne. Le recourant allègue ne pas avoir pu contester le rejet de son pourvoi en cassation sans en expliquer ni en démontrer les raisons. Le fait qu'en 2007, les tribunaux français l'aient acquitté des accusations pesant contre lui ne change rien, dans la mesure où le pourvoi en cassation contre l'ordonnance de perquisition française a été rejeté en 2001 et non en 2007. Au vu de ces circonstances, les droits de la défense du contribuable n'ont pas été violés.

Le recourant n'a pas été empêché, à l'époque, de contester l'authenticité et l'utilisation des éléments de preuve découverts lors de la perquisition française. On constate au contraire qu'il n'a pas utilisé toutes les voies de droit à sa disposition. Cette lacune ne saurait être comblée après coup en invoquant aujourd'hui de manière abstraite l'ACEDH Ravon, inexistant au moment de la prétendue perquisition illicite, sans un examen concret des faits relatifs à la perquisition ordonnée en 2000. En effet, il n'est pas certain que le cas particulier du contribuable aurait conduit la CourEDH à la même conclusion que celle admise dans l'affaire Ravon. Par ailleurs, la jurisprudence de la CourEDH n'exclut pas par principe et in abstracto l'utilisation de preuve recueillie de manière

- 22/31 - A/378/2009 illégale. Il serait au surplus contraire à la souveraineté des États et au principe de territorialité du droit d'imputer aux autorités suisses une éventuelle illicéité entachant la procédure de perquisition française.

D'autre part, la jurisprudence du Tribunal fédéral n'exclut pas l'utilisation de moyens de preuve recueillis de manière illicite dans tous les cas, mais exige une pesée des intérêts entre l'intérêt public à la manifestation de la vérité et l'intérêt privé à l'exploitation de la preuve obtenue illicitement. Cette pesée des intérêts ne se limite pas aux seules infractions graves et prend notamment en compte le fait que le moyen de preuve ait pu être obtenu de façon légale. En l'espèce, il n'y a pas lieu de procéder à une telle pesée des intérêts dans la mesure où aucune illicéité n'entache les procédures d'entraide et fiscale genevoises. Par conséquent, le grief du recourant est écarté et les décisions litigieuses se fondent valablement sur les pièces recueillies dans le cadre de la procédure d'entraide judiciaire. 7)

Le contribuable estime que le TAPI viole le principe de présomption d'innocence en admettant le droit de l'AFC-GE d'exiger toutes les explications utiles du contribuable sur les revenus qu'il a cachés. L'intéressé conteste en particulier les reprises d'impôts sur les montants de USD 110'700.-, de CHF 910'938.- et de FRF 49'940,14 perçus en 1996.

a. Le principe de présomption d'innocence ancré aux art. 32 al. 1 Cst. et 6 § 2 CEDH s'applique en matière de procédure pénale. Il constitue un aspect particulier du droit à un procès équitable garanti à l'art. 6 § 1 CEDH (ACEDH Janosevic c. Suède, du 23 juillet 2002, req. no 34619/97, § 96 ; ACEDH Phillips c. Royaume- Uni, du 5 juillet 2001, req. no 41087/98, § 40 ; ACEDH Barbera, Messegué et Jabardo c. Espagne, du 6 décembre 1988, req. no 10590/83, § 67). Il interdit aux autorités d'accomplir leurs devoirs en partant de l'idée que les personnes faisant l'objet d'une enquête sont coupables des faits qui leur sont reprochés (ACEDH Chambaz précité § 70 ; ACEDH Barbera précité § 77). Il oblige aussi l'accusation à supporter la charge de prouver les allégations dirigées contre la personne poursuivie (ACEDH Phillips précité § 40 ; ACEDH Barbera § 77). Sur la base de ce principe, l'administration fiscale doit prouver qu'il existe des motifs d'infliger des majorations d'impôts en application des lois pertinentes (ACEDH Janosevic précité § 98).

Cependant, le droit de la personne poursuivie d'obliger l'accusation à prouver les allégations dirigées contre elle n'est pas absolu. En effet, tout système juridique connaît des présomptions de fait ou de droit, auxquelles la CEDH ne met pas obstacle en principe du moment que les États contractants ne franchissent pas certaines limites prenant en compte la gravité de l'enjeu et préservant les droits de la défense (ACEDH Phillips précité § 40). Les États contractants doivent ménager un équilibre entre l'importance de l'enjeu et les droits de la défense ; en d'autres termes, les moyens employés doivent être raisonnablement proportionnés au but légitime poursuivi (ACEDH Janosevic précité § 101). De plus, la CourEDH n'est

- 23/31 - A/378/2009 pas appelée à examiner in abstracto la compatibilité des présomptions posées par la législation nationale avec la CEDH, mais à déterminer si la manière dont cette présomption a été appliquée dans le cas concret a violé le droit à un procès équitable au sens de l'art. 6 § 1 CEDH (ACEDH Phillips précité § 41).

b. En matière fiscale, les règles générales relatives au fardeau de la preuve impliquent que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment. Il incombe en particulier à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables qui n'ont pas été annoncés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération, sauf s'il s'agit d'un fait qui, après instruction, demeure incertain (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 256/257 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_76/2009 du 23 juillet 2009 ; ATA/483/2012 du

E. 31

juillet 2012 ; ATA/283/2011 du 10 mai 2011). Les règles sur le fardeau de la preuve s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2A.105/2007 du 3 septembre 2007).

En l'espèce, le TAPI a correctement appliqué les règles générales relatives au fardeau de la preuve en droit fiscal suisse dans la mesure où le dossier pénal genevois a permis

d'identifier des éléments imposables qui n'avaient pas été déclarés par le recourant. La recherche d'information par l'AFC-GE visait à établir les faits pertinents susceptibles de taxation, et non à prouver la culpabilité du recourant. De plus, aucun élément du dossier ne démontre que l'application de ces règles a violé le droit à un procès équitable du contribuable, notamment le droit de se défendre. Le prononcé d'une amende pour soustraction d'impôt n'est que la conséquence de l'établissement par l'AFC-GE d'éléments de revenus non déclarés soumis à taxation. En se fondant sur ces éléments et en sollicitant la collaboration du contribuable pour les établir, ni l'autorité fiscale genevoise ni le TAPI n'ont violé le principe de la présomption d'innocence. En conséquence, le grief du recourant doit être écarté.

Plus particulièrement, la contestation du recourant portant sur le montant de FRF 49'940,14 encaissé le 16 décembre 1996 ne peut être retenue. En effet, ledit montant n'est pas contesté par le contribuable dans ses conclusions de recours du 19 janvier 2009 devant le TAPI, ni dans ses écritures ultérieures. Contrairement à l'avis du recourant, le TAPI n'a pas admis la preuve du reversement à hauteur de FRF 264'437,57, montant allégué par le contribuable, mais de FRF 245'000.-. Quant aux sommes litigieuses de USD 110'700.- et de CHF 910'938.-, le raisonnement du TAPI ne peut qu'être confirmé. En effet, le contribuable ne prouve pas, faute de pièce bancaire, le versement de ces sommes à des tiers. L'analyse de la brigade de répression de la délinquance économique ne suffit pas

- 24/31 - A/378/2009 pour démontrer de tels mouvements d'argent. Par conséquent, les griefs du recourant ne peuvent qu'être écartés et le jugement du TAPI confirmé. 8)

Le contribuable conteste le montant de l'amende et conclut à une amende n'excédant pas la somme de CHF 20'000.- respectivement le tiers de l'impôt soustrait en raison de sa situation financière et personnelle difficiles.

a. Selon l'art. 175 al. 1 phr. 1 LIFD, le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni de l'amende. La procédure en soustraction d'impôt est fondée sur la culpabilité de l'auteur. Lorsque les conditions de la soustraction sont établies, l'administration doit infliger une amende. En règle générale, l'amende est égale 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 (art. 175 al. 2 LIFD).

b. La quotité de l'amende n'est pas déterminée en fonction de l'intention de soustraire ou de la négligence qui peut être reprochée aux contribuables (art. 175 al. 1 LIFD) mais de l'intensité de sa faute, qui doit être fixée en fonction de sa culpabilité (art. 106 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 [CP_RS 311.0] ; ATF 135 II 86 consid. 4.4).

En revanche, le fait que l'auteur ait agi intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant, sur la quotité de l'amende. Il y a négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, un contribuable ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte (RDAF 2003 II 622, 631 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, § 26 n. 18). Le comportement est intentionnel dès lors qu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations données étaient incomplètes ou incorrectes ; si cette conscience est établie, on peut alors présumer l'intention ou du moins le dol éventuel (X. OBERSON, op. cit., § 26 n. 17). Une telle présomption est difficile à renverser à teneur de la jurisprudence constante du Tribunal

fédéral, celui-ci estimant que l'on peine à imaginer quel autre motif que la volonté de se soustraire à l'impôt pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (ATF 114 Ib 27 consid. 3a ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_898/2011 du 28 mars 2012 consid. 2.2 ; 2C_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2 et les arrêts cités ; RDAF 2003 II 632 ss, notamment 637, et la jurisprudence citée ; ATA/646/2012 du 25 septembre 2012 ; ATA/611/2012 du 11 septembre 2012).

c. Les dispositions générales du CP sont applicables à la poursuite pénale selon la LIFD (art. 333 al. 1 let. a CP), ce qui vaut en particulier pour les dispositions relatives à la fixation de la peine (art. 47 CP) et à l'atténuation de celle-ci (art. 48 CP ; A. DONATSCH / M. FREI, Allgemeine Strafmilderungs-

- 25/31 - A/378/2009 und Strafbefreiungsgründe im Steuerstrafrecht, RF 2010 pp. 12-21, not. 13). Les actuels art. 47 et 48 CP correspondent aux anciens art. 63 et 64 du CP applicables au moment des faits litigieux. Leur substance est fondamentalement similaire.

L'administration doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi et jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour infliger une amende et pour fixer son montant (A. GRISEL, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, p. 646-648 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009 ; ATA/632/2001 du 9 octobre 2001). La chambre de céans ne la censure qu'en cas d'excès (ATA/410/2007 du 28 août 2007 consid. 20 ; ATA/317/2007 du 12 juin 2007 consid. 7). Enfin, l'amende doit respecter le principe de la proportionnalité (ATA/518/2004 du 8 juin 2004).

En l'espèce, seule est litigieuse la quotité des amendes fixée à une fois l'impôt soustrait. Au vu des circonstances du cas d'espèce, il ne fait pas de doute que le contribuable a, intentionnellement ou à tout le moins par dol éventuel, omis de déclarer les revenus soumis à rappel d'impôt pour les périodes fiscales litigieuses. Il ne conteste d'ailleurs pas le principe des amendes pour soustraction fiscale. Il en sollicite une diminution en raison de sa situation financière et personnelle difficile. Or, d'une part, ces motifs n'entrent pas dans la liste des circonstances atténuantes de l'ancien art. 64 CP, ni dans celle de l'actuel art. 48 CP. D'autre part, aucune des circonstances atténuantes de ces deux dispositions ne sont réalisées dans la présente affaire. Par ailleurs, au vu des montants soustraits et de la durée de l'infraction sanctionnée s'étendant sur plusieurs années fiscales, ni l'AFC-GE ni le TAPI n'ont abusé de leur pouvoir d'appréciation en fixant la quotité de l'amende à une fois le montant soustrait. Ce coefficient respecte le principe de la proportionnalité et doit être confirmé. Le grief du recourant est donc écarté. Cause A/383/2009-ICC 9)

Le contribuable considère que Mme A_____ C_____ n'a pas la qualité de partie.

a. Selon l'art. 68 LPA, le recourant peut invoquer des motifs, des faits et des moyens de preuve nouveaux qui ne l'ont pas été dans les précédentes procédures, sauf exception prévue par la loi. A contrario, cette disposition ne permet pas au recourant de prendre des conclusions qui n'auraient pas été formées devant l'autorité de première instance.

b. La jurisprudence de la chambre administrative montre une pratique beaucoup plus restrictive. Ainsi, l'objet d'une procédure administrative ne peut pas s'étendre ou se modifier qualitativement au fil des instances. Il peut uniquement se réduire, dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée

- 26/31 - A/378/2009 ne sont plus contestés devant l'autorité de recours (ATA/560/2006 du 17 octobre 2006).

Si un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre, dans son mémoire de recours, des conclusions qui sortent du cadre des questions qui ont été traitées dans la procédure antérieure. Quant à l'autorité de recours, elle n'examine pas les prétentions et les griefs qui n'ont pas fait l'objet du prononcé de l'instance inférieure, sous peine de détourner sa mission de contrôle, de violer la compétence fonctionnelle de cette autorité-ci, d'enfreindre le principe de l'épuisement des voies de droit préalables et, en définitive, de priver les parties d'un degré de juridiction (ATA/163/2010 du 9 mars 2010 ; ATA/503/2009 du 6 octobre 2009 ; ATA/30/2009 du 20 janvier 2009 ; ATA/168/2008 du 8 avril 2008 ; ACOM/49/2008 du 17 avril 2008 ; B. BOVAY, Procédure administrative, Berne 2000, p. 390/391).

En l'espèce, le contribuable remet en cause, pour la première fois devant la chambre administrative, la question de la qualité de partie de son épouse, alors qu'ils sont séparés de corps depuis mai 2006, circonstance qu'il n'a pas invoquée devant le TAPI. Cette conclusion sera dès lors déclarée irrecevable. 10) L'AFC-GE estime que la taxation relative à l'ICC 2000 doit aussi porter sur le montant de CHF 11'500'000.- touché par le contribuable en 2000. Il s'agit d'un élément nouveau communiqué par l'AFC-CH à l'AFC-GE le 3 juin 2012 et qui n'a pas été examiné par le TAPI malgré son courrier du 11 juin 2012.

L'objet du litige est défini par trois éléments : principalement par l'objet du recours (ou objet de la contestation) et les conclusions du recourant et accessoirement par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée. Cette dernière délimite le cadre matériel admissible de l'objet du litige. La contestation ne peut excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer. L'objet d'une procédure administrative ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances. Il peut se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés devant l'autorité de recours B. BOVAY, précité, p. 390).

Comme rappelé ci-dessus, l'art. 68 LPA ne permet pas de prendre des conclusions qui n'ont pas été formulées devant l'autorité de première instance et la pratique de la chambre de céans est, à cet égard, restrictive (ATA/560/2006 du 17 octobre 2006). Conformément à la jurisprudence mentionnée ci-dessus, la chambre de céans n'examine pas les prétentions et les griefs sur lesquels l'instance inférieure ne s'est pas prononcée, sous peine de détourner sa mission de contrôle, de violer la compétence fonctionnelle de cette autorité-ci, d'enfreindre le principe

- 27/31 - A/378/2009 de l'épuisement des voies de droit préalables et, en définitive, de priver les parties d'un degré de juridiction.

L'art. 54 LPFisc n'y change rien. En effet, selon cette disposition, la chambre administrative peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, elle peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier. Il s'agit d'une norme spéciale qui déroge à la réglementation du pouvoir de décision régi par l'art. 69 al. 1 LPA. En effet, l'art. 54 LPFisc permet à la chambre administrative d'aller au-delà des conclusions des parties, au désavantage du contribuable, indépendamment des motifs invoqués (ATA/99/2010 du 16 février 2010 ; ATA/682/2004 du 31 août 2004). Toutefois, la *reformatio in pejus*, comme la *reformatio in melius*, doivent respecter le cadre strict de l'objet du litige tel qu'il résulte des moyens soulevés par les parties (B. BOVAY, précité, p. 433).

En l'espèce, le grief de l'AFC-GE concerne une prétention juridique qui n'a pas été examinée par le TAPI. Elle ne fait donc pas partie du contenu matériel du jugement du TAPI contesté devant la chambre de céans. Il s'agit au contraire d'une nouvelle question qui vise à qualifier la nouvelle somme de gain occasionnel découverte et à étendre l'imposition du contribuable relative à l'ICC 2000. L'admission d'un tel grief à ce stade de la procédure entraînerait une taxation supplémentaire sur un nouveau point, ce que n'autorise pas l'art. 54 LPFisc. Une telle solution priverait le contribuable de deux degrés de juridiction et ne permettrait pas à la chambre d'exercer sa fonction de contrôle. Par conséquent, la nouvelle conclusion de l'AFC-GE doit être déclarée irrecevable. Les griefs formés sur ce point à l'encontre du jugement du TAPI souffrent donc de rester ouverts. 11) Le contribuable estime que la créance fiscale pour l'ICC 2000 est soumise, à l'instar de l'amende, au délai décennal de prescription absolu au motif que l'existence de deux délais distincts pour ces deux objets est insolite.

Au regard du droit applicable au moment des faits litigieux, la prescription de la créance fiscale est régie par l'art. 369 aLCP et celle relative à l'amende pour soustraction fiscale par l'art. 341A aLCP. Les deux dispositions prévoient un délai de prescription de cinq ans mais différent par le dies a quo dudit délai. L'art. 369 al. 1 aLCP précise expressément que le délai de cinq ans court dès le jour de l'entrée en force de la décision de taxation. Quant à l'art. 341A aLCP, il commence à courir, conformément à la jurisprudence y relative (ATA/359/2011 du 7 juin 2011 ; ATA/267/2008 du 27 mai 2008), dès la commission de l'infraction.

Par ailleurs, l'aLCP ne contient pas de délai de prescription absolu. Toutefois, en raison de son caractère pénal, l'amende pour soustraction d'impôt est soumise à un délai de prescription absolu de dix ans, conformément à la jurisprudence et au droit pénal spécifique applicable à ce type de sanction à

- 28/31 - A/378/2009 l'époque (ATA/346/2006 du 20 juin 2006 et les références citées). Or, la créance fiscale ne revêt pas la nature pénale permettant l'application des normes pénales renfermant un délai de prescription absolu de dix ans.

En l'espèce, au vu de la nature différente de la créance fiscale et de l'amende pour soustraction d'impôt ainsi que de la législation existant au moment des faits litigieux, l'existence de délais de prescription différents pour ces deux objets n'est pas contraire au droit. Dépourvue de caractère pénal, la créance fiscale relative à l'ICC 2000 ne peut donc pas se voir appliquer le délai décennal de prescription absolu. Elle est donc soumise au délai de prescription de cinq ans commençant à courir au moment de l'entrée en force de la décision de taxation à teneur de l'art. 369 al. 1 aLCP. Or, comme l'a relevé à juste titre le TAPI, la décision de taxation relative à l'ICC 2000 est l'objet de la présente procédure et n'est dès lors pas entrée en force. La créance fiscale y afférente n'est donc pas prescrite. Le grief du recourant doit, en conséquence, être écarté et le jugement du TAPI confirmé. 12) Comme pour la première cause (A/378/2009-IFD), le contribuable invoque, dans le cadre de la seconde cause (A/383/2009-ICC), l'art. 6 CEDH afin d'écarter les moyens de preuve obtenus de manière illicite par les autorités fiscales genevoises qui sont en lien avec la procédure pénale française.

L'applicabilité de l'art. 6 CEDH et l'analyse dudit moyen ne requièrent pas, pour l'ICC, un raisonnement différent de celui développé ci-dessus pour l'IFD. Il s'agit de questions réglées de la même manière indépendamment de l'impôt en cause. La solution pour l'ICC est la

même que celle pour l'IFD dans la mesure où il s'agit du même complexe de faits et des mêmes griefs. Il sera donc renvoyé aux considérants ci-dessus. 13) L'AFC-GE conteste l'annulation des reprises d'impôts sur les montants de USD 120'000.- et de CHF 240'000.- touchées par le contribuable en 1999.

Les règles générales relatives au fardeau de la preuve en matière fiscale ont été rappelées ci-dessus dans le cadre de la première cause (A/378/2009-IFD). En l'espèce, le raisonnement du TAPI n'est pas critiquable. L'AFC-GE ne démontre pas que le chiffre d'affaires déclaré à tort en 2000 résulte de sommes autres que les deux sommes litigieuses. Dans la mesure où les montants contestés ont été déclarés par le recourant en 2000, ils ne justifient pas de reprise ultérieure d'impôts. La charge de la preuve du contraire revient dans ce cas à l'AFC-GE qui doit prouver les faits qui augmentent la taxation. En l'absence d'une telle démonstration, le grief de l'AFC-GE doit être rejeté et le jugement du TAPI confirmé. 14) Le contribuable conteste la qualification de gain occasionnel et l'imposition de la somme de CHF 3'563'807.-. Il estime aussi qu'en ne détaillant pas ses écritures dans le cadre de la procédure devant le TAPI, l'AFC-GE n'a pas prouvé

- 29/31 - A/378/2009 les éléments imposables et qu'elle a ainsi violé les règles sur le fardeau de la preuve.

a. L'art. 73 LPA n'impose pas d'exigences particulières auxquelles doit satisfaire la réponse au recours. Cette disposition se limite à offrir aux parties ayant participé à la procédure de première instance la possibilité de s'exprimer sur le recours et de faire valoir leurs points de vue. En ne détaillant pas ses écritures, l'AFC-GE ne contrevient pas à l'art. 73 LPA. Par ailleurs, il n'est pas reproché à l'AFC-GE d'avoir violé les règles sur le fardeau de la preuve en rendant ses propres décisions. En conséquence, le grief du recourant sur cet aspect ne peut qu'être écarté.

b. Selon l'art. 17 al. 6 aLCP, le contribuable dont l'assujettissement prend fin doit immédiatement un impôt annuel entier sur le revenu pour tous les bénéficiaires immobiliers et les gains occasionnels réalisés dans l'année même et dans l'année précédente. Le but du législateur était de soumettre à l'impôt les revenus importants et "sans commune mesure avec [les] revenus antérieurs" réalisés l'année au cours de laquelle le contribuable décidait de quitter le canton. Cette modification législative permettait d'éviter de soustraire à l'impôt, en raison du système d'imposition dans le temps qui séparait l'année de calcul et l'année de taxation, les revenus perçus l'année de la fin de l'assujettissement (Mémorial du Grand Conseil 1990/V p. 5385). La jurisprudence qualifie ce type de revenu d'exceptionnel, d'extraordinaire ou d'inhabituel (ATA/11/2002 du 8 janvier 2002 ; ATA/75/1998 du 10 février 1998). L'élément déterminant repose sur l'ampleur de la différence entre le revenu réalisé l'année du départ du canton et les revenus des années antérieures.

En l'espèce, le recourant conteste le raisonnement du TAPI en affirmant avoir tiré des revenus substantiels les années antérieures à l'année 2000, alors même qu'il fait l'objet de procédure de rappel d'impôts pour des revenus importants non déclarés pendant cette même période. Dans ce contexte, le TAPI se fonde, à juste titre, sur les revenus déclarés au cours des années 1996 à 1999 pour déterminer si le montant de CHF 3'563'807.- constitue un gain occasionnel au sens de l'art. 17 al. 6 aLCP. La critique du recourant y relative ne résiste pas à l'examen. Le contribuable ne saurait de bonne foi tirer avantage d'allégations contradictoires en fonction du grief examiné dans le cadre d'un même litige et d'un même complexe de faits. La véracité de telles allégations en pareilles circonstances doit être

démontrée de manière irréfutable pour être prise en considération. Or, tel n'est pas le cas, contrairement à l'avis du recourant, du document établi par le service de contrôle de l'AFC-GE répertoriant les revenus, dans la mesure où il s'agit d'une pièce contestée. Par conséquent, faute d'élément probant, vu l'ampleur de la différence des revenus étayée par le jugement du TAPI et tenant compte des circonstances particulières du cas d'espèce, la qualification de gain occasionnel de la somme de CHF 3'563'807.- et l'assujettissement de ce

- 30/31 - A/378/2009 montant à l'ICC 2000 ne peuvent qu'être confirmés. Le grief du recourant sur cet aspect doit donc être écarté. 15)

Au vu de ce qui précède, les recours seront rejetés.

Un émolument de CHF 2'000.- sera, conjointement et solidairement, mis à la charge de Mme A_____ C_____ et M. J_____ C_____. Aucun émolument ne sera mis à la charge de l'AFC-GE (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée.

* * * * *

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