

GE_GERICHTE ATA/190/2008 vom 22. April 2008

GE Cour de justice, 2008-04-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_190_2008

FR: GE_GERICHTE ATA/190/2008 du 22 avril 2008

IT: GE_GERICHTE ATA/190/2008 del 22 aprile 2008

Regeste

Résumé: Examen des conditions permettant à l'administration d'exiger le paiement de sûretés par un contribuable. Pouvoir d'examen limité du Tribunal administratif. En l'espèce, la demande est suffisamment motivée et l'existence de créances fiscales a été rendue vraisemblable. Ces dernières ne sont par ailleurs pas prescrites et il n'y a pas non plus péremption du droit de les taxer. Enfin, les comportements du recourant (défaut de collaboration, dissimulation d'une part considérable du revenu, etc.) sont autant d'indices qui permettent d'admettre qu'un cas de séquestre est réalisé. Le montant de la garantie exigée est par ailleurs proportionné.

Erwägungen

E. 1

Le présent litige porte sur la validité de la décision du 28 septembre 2007, relative à une demande de sûretés requise à l'encontre de M. C._____, pour un montant de CHF 1'812'447,25.

E. 2

Le Tribunal administratif examine d'office sa compétence (art. 11 al. 2 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

Ni l'administration ni la commission cantonale de recours en matière d'impôt (ci-après : la commission) n'ont la compétence pour statuer sur une contestation relative à une demande de sûretés, car il ne s'agit pas d'une décision d'assujettissement ou de taxation (art. 371A de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 - LCP - D 3 05 ; art. 7 al. 1, 39 al. 1 et 49 al. 1 de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17), décision contre laquelle la législation genevoise ne prévoit ni procédure de réclamation ni voie de recours particulière.

Au vu de ce qui précède, et dans la mesure où le tribunal de céans est l'autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 56A al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05), il convient de lui reconnaître la compétence pour statuer sur les contestations relatives aux demandes de sûretés.

E. 3

Interjeté devant la juridiction compétente, le recours est recevable de ce point de vue (art. 56A LOJ ; art. 63 al. 1 LPA).

La décision litigieuse n'indiquant pas de délai de recours, l'acte enregistré au tribunal le 29 octobre 2007 doit être considéré comme ayant été interjeté en temps utile sans qu'il ne soit nécessaire de déterminer s'il s'agit d'une décision finale, dont le délai de recours est de trente jours, ou d'une « autre décision » dont le Tribunal administratif doit être saisi dans les

dix jours (art. 63 al. 1 let. a et b LPA). En effet, une décision ne donnant aucune indication quant aux délais de recours n'est pas régulièrement notifiée, ce qui ne peut nuire aux parties (art. 46 al. 1 et 47 LPA).

E. 4

Le fond du litige concerne l'ICC 2000 et 2001-A.

- 7/13 - A/4080/2007

Bien que de nouvelles lois fiscales soient entrées en vigueur le 1er janvier 2001, l'ancien droit reste applicable au cas d'espèce, les éléments déterminants étant antérieurs à cette modification (ATA/378/2005 du 24 mai 2005 et les références citées).

E. 5

A teneur de l'article 371A alinéa 1 lettre b LCP, si le contribuable n'a pas de domicile en Suisse ou que les droits du fisc paraissent menacés, l'AFC peut, notamment, 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 indique le montant à garantir ; elle est immédiatement exécutoire. Dans la procédure de poursuite, elle produit les mêmes effets qu'un jugement exécutoire. La demande de sûretés est assimilée à l'ordonnance de séquestre, au sens de l'article 274 de la loi fédérale sur la poursuite pour dette et la faillite du 11 avril 1889 (LP - RS 281.1). Le séquestre est opéré par l'office compétent. L'alinéa 2 de l'article précité prévoit que l'opposition à l'ordonnance de séquestre, prévue à l'article 278 LP est irrecevable.

L'article précité de la loi genevoise reprend textuellement les termes des articles 169 et 170 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) qui règlent le cas des créances fiscales portant sur l'impôt fédéral direct. Il s'ensuit que, mutatis mutandis, les développements doctrinaux et jurisprudentiels concernant ces dernières dispositions sont applicables en l'espèce.

E. 6

Le recourant reproche à l'autorité intimée d'avoir insuffisamment motivé la décision litigieuse.

A cet égard, ni l'article 169 alinéa 1, ni l'article 116 LIFD n'imposent expressément aux autorités fiscales de motiver les demandes de sûretés en garantie du paiement de l'impôt fédéral direct. La première de ces dispositions se limite à exiger que la demande de sûreté indique le montant à garantir, alors que la seconde prévoit que les décisions et les prononcés doivent être notifiés au contribuable par écrit et indiquer les voies de droit. Sauf exceptions expresses, une telle obligation découle du droit d'être entendu garanti par l'article 29 alinéa 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (RS 101 - Cst.). Pour satisfaire à cette exigence, il suffit que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que le justiciable puisse exercer ses droits de recours en connaissance de cause (RJJ 2004 p. 182, consid. 2.1, et les références citées). La motivation ne doit pas être nécessairement contenue dans la décision attaquée ; elle peut aussi être indiquée dans une communication écrite séparée. Si de telles exigences ne devaient pas être respectées, l'éventuel vice de forme entachant la décision querellée peut néanmoins être réparé devant l'instance de recours (P. AGNER, A. DIGERO- NIMO, H.-J. NEUHAUS, G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Complément, Zurich 2001, ad. art. 169, p. 357).

- 8/13 - A/4080/2007

En l'espèce, la motivation de la demande de sûretés du 28 septembre 2007 est certes sommaire, mais elle contient, de façon résumée, la description des causes menaçant les droits du fisc. Enfin, il y a lieu d'observer que l'AFC a dûment précisé les éléments qui, selon elle, établissent la mise en péril de ses droits et justifient le montant des sûretés prévu dans sa réponse du 9 janvier 2008. Ainsi, l'éventuel défaut de motivation a été réparé, de sorte que ce grief devra être écarté.

E. 7

Pour qu'une demande de sûretés soit valable, il est nécessaire que l'un des cas de séquestre mentionné à l'article 169 alinéa 1 LIFD (ainsi qu'à l'alinéa 1 de l'article 371A LCP) soit réalisé, que l'existence de la créance fiscale apparaisse comme vraisemblable et que le montant de la garantie exigée ne se révèle pas manifestement exagéré. La détermination de l'obligation fiscale et la fixation de l'impôt effectivement dû demeurent cependant réservées à la procédure ordinaire concernant l'affaire fiscale elle-même. Statuant sur la contestation d'une demande de sûretés, le Tribunal fédéral ne peut examiner ces questions que préjudiciellement et en limitant son contrôle à un examen *prima facie* de la situation (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.446/2006 du 9 mars 2007, consid. 4 et les références citées ; P. AGNER, A. DIGERONIMO, H.-J. NEUHAUS, G. STEIN-MANN, *op. cit.*, ad. art. 169, p. 356). Appelé à examiner la validité de ladite demande, le Tribunal administratif suivra le raisonnement du Tribunal fédéral en la matière.

E. 8

Le recourant conteste les créances fiscales correspondant aux bordereaux « rappel d'impôt » des 13 décembre 2005 et 20 décembre 2006. Les procédures de réclamation y relatives sont encore en cours. Malgré la diminution du montant de la reprise pour l'ICC 2000, le recourant affirme avoir déclaré l'entier des revenus réalisés en 1999, pour lesquels il avait été, de surcroît, taxé. S'agissant du bordereau « rappel d'impôt » ICC 2001-A, il a expliqué, d'une part, que les prétentions de l'administration étaient échues et, d'autre part, que la méthode choisie par celle-ci aux fins de calculer le montant du rappel « ne résistait pas à l'examen ».

E. 9

a. S'agissant des demandes de sûretés, le tribunal de céans ne revoit la situation que sous l'angle de la simple vraisemblance, dans le cadre d'un examen *prima facie*.

b. Il appartient à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent, alors que le contribuable doit alléguer et prouver les faits qui la suppriment ou la réduisent. Dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt et d'amende, l'AFC doit prouver que l'imposition est incomplète. La jurisprudence n'exige toutefois pas de l'autorité compétente une certitude absolue, mais seulement la conviction que les éléments sur lesquels les rappels et les amendes sont fondés ont été soustraits avec une vraisemblance confinante à la certitude. Il se justifie en revanche de laisser à la charge du contribuable la preuve

- 9/13 - A/4080/2007 du contraire de ce que prétend le fisc lorsque l'état de fait admis par celui-ci sur la base d'indices précis est très vraisemblable (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.373/2007 du 1er avril 2004, consid. 3.2.2 et les références citées). « L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la

véracité des allégations de la partie adverse si celles-ci sont vraisemblables » (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, p. 142; W. RYSER/B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, p. 462).

E. 10

En l'espèce, suite à la procédure pénale ouverte à Genève à l'encontre du contribuable, l'administration a eu accès à différents comptes bancaires appartenant au recourant, lesquels laissaient apparaître de nombreux mouvements inexpliqués.

L'AFC a notifié à M. C_____ un bordereau « rappel d'impôt » pour la période fiscale ICC 2000 d'un montant de CHF 1'547'020,70, lequel a été réévalué suite aux explications du recourant et au vu des pièces justificatives qu'il a apportées. L'autorité intimée a cependant maintenu les montants des revenus demeurés inexpliqués, tous les documents pertinents n'ayant pas été produits.

Concernant les revenus extraordinaires fondant le bordereau « rappel d'impôt » ICC 2001-A de CHF 1'524'250,10, l'AFC a effectué une comparaison entre la moyenne des revenus encaissés de 1997 à 1999 et les revenus perçus par M. C_____ en 2000. En l'absence de justificatifs quant à la grande différence constatée, qualifiée d'extraordinaire par l'administration, cette dernière l'a considérée comme un revenu imposable réalisé par le recourant.

Il eût appartenu au recourant de renverser la vraisemblance découlant des considérations précitées en justifiant la provenance desdits revenus. Ne l'ayant fait que peu ou prou, il ne saurait se plaindre des poursuites fiscales dont il fait l'objet.

Sous réserve que la péremption du droit de taxer les « revenus extraordinaires » réalisés par le recourant en 2000 soit acquise, l'existence des créances fiscales est vraisemblable.

E. 11

a. L'article 368 aLCP indique que lorsqu'un contribuable n'a pas payé l'impôt pour une année déterminée (...), soit qu'il n'ait pas fait de déclaration ou qu'elle ait été incomplète, soit qu'il n'ait pas été taxé d'office, l'impôt non payé peut lui être réclamé dans un délai de cinq ans, non compris l'année courante.

b. La limitation dans le temps du droit de taxer est un délai de péremption dont le dies a quo est fixé au 1er janvier de l'année suivant l'objet de la taxation. La procédure de taxation est dès lors valablement introduite par le premier acte de l'AFC déployant ses effets sur le plan externe et portant sur la taxation du contribuable (RDAF 1989, p. 352). Si ce dernier acte intervient avant l'échéance du délai de cinq ans imparti par la loi, le droit de procéder à la taxation n'est plus

- 10/13 - A/4080/2007 limité, l'aLCP n'instituant pas de prescription absolue du droit de taxer (ATA/547/2001 du 28 août 2001).

c. En matière d'IFD, le Tribunal fédéral a jugé que tous les actes officiels tendant à la fixation de la prétention fiscale et qui sont portés à la connaissance du contribuable constituent des actes interruptifs de la prescription. Tel est le cas des communications officielles qui annoncent simplement une taxation à venir et dont le but premier est d'interrompre la prescription (ATF 126 II 1, c 2c). Ces communications font en effet connaître au contribuable la volonté de l'autorité de poursuivre son travail en vue de concrétiser la créance fiscale.

De même, le Tribunal fédéral a jugé que des courriers adressés aux contribuables afin d'obtenir des renseignements sur leurs gains (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.1/2007 du 24 mai 2007, c 4.4), l'envoi d'une formule de déclaration, la sommation pour la remise de la déclaration ainsi que la notification d'un bordereau provisoire; de même que toute communication officielle faisant connaître au contribuable la volonté des autorités de poursuivre leur travail en vue de la concrétisation de la créance fiscale, même s'ils ne continuent pas concrètement la procédure de taxation, interrompaient la prescription (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.227/2002 du 19 juin 2003).

En l'espèce, le dies a quo du délai de péremption du droit de taxer est fixé au 1er janvier 2001 et échoit le 31 décembre 2005.

Avant cette date, soit le 2 novembre 2005, l'administration a adressé aux contribuables un courrier les informant de l'ouverture de la procédure de contrôle. Un tel document constitue, au sens des jurisprudences précitées, un "acte tendant à faire constater la créance" (RDAF 1989, p. 352).

Partant, le droit de taxer ne s'est pas périmé.

e. Les créances fiscales se prescrivent par cinq ans dès l'entrée en force de la taxation (art. 369 aLCP). Ce délai peut être interrompu par toute mesure de l'autorité tendant au recouvrement de ladite créance fiscale (ATA/440/2005 du 21 juin 2005 ; ATA/547/2001 précité).

f. Au vu des considérants qui précèdent, les méthodes utilisées par l'autorité intimée pour estimer les reprises pour l'impôt cantonal et communal des périodes en cause sont suffisamment convaincantes dans le cadre d'un examen limité à la vraisemblance. Même si les chiffres avancés par l'AFC n'ont fait l'objet d'aucune décision définitive, l'examen des faits rappelés ci-dessus suffit à rendre vraisemblable l'existence de la dette fiscale et ses montants, dans la mesure où un contrôle prima facie du dossier corrobore ces conclusions.

E. 12

Les créances en cause étant vraisemblables, il est nécessaire de déterminer si un cas de séquestre est réalisé.

- 11/13 - A/4080/2007

E. 13

Le recourant est domicilié en Suisse, de sorte que le premier cas de séquestre mentionné à l'article 371A alinéa 1 lettre b LCP n'entre pas en ligne de compte. Il faut dès lors examiner si les droits du fisc à l'encontre du contribuable sont menacés.

Pour que la créance d'impôt paraisse menacée, il n'est pas nécessaire que le recouvrement de l'impôt semble compromis par des actes du débiteur ayant pour effet de le soustraire à une éventuelle exécution forcée (Archives de droit fiscal suisse 67 722 consid. 3d ; Archives 66 479 consid. 2). Il suffit que le recouvrement de la créance fiscale paraisse objectivement « menacé » au regard de l'ensemble des circonstances (RDAT 1998 20t II 343 consid. 4c ; Archives 67 722 consid. 3d ; Archives 66 479 consid. 2). Tel est notamment le cas lorsque le contribuable dissimule systématiquement les éléments de son revenu et de sa fortune à l'autorité de taxation (RDAT 1998 II 20t 343 consid. 4c ; Archives 66 479 consid. 2), ou lorsqu'il transforme des biens immobiliers en liquidités, facilement réalisables et transférables (Arrêt du Tribunal fédéral précité, consid. 5.2.1 et les références

citées ; RF 51 1996 86 consid. 3d ; Archives 65 386 consid. 3 ; Archives 49 485 consid. 3b). Enfin, il faut également tenir compte de l'attitude du contribuable pendant la procédure, notamment de la manière dont il a répondu aux demandes de renseignements sur sa situation financière (Archives 65 386 consid. 3).

En l'espèce, le recourant n'a que très partiellement répondu aux demandes de renseignements qui lui ont été adressées par l'AFC. De plus, il a dissimulé à l'autorité de taxation une part considérable de son revenu réalisé en 2000. Il fait actuellement l'objet d'une procédure pénale à Genève pour blanchiment d'argent. Ces circonstances démontrent, comme le soutient à juste titre l'AFC, que les affaires du contribuable ne revêtent pas la clarté souhaitable et ne sont pas conformes aux exigences du droit commercial.

Enfin, le recourant a vendu le seul immeuble qu'il possédait en Suisse. La transformation d'éléments de fortune mobiliers et immobiliers en liquidités, particulièrement mobiles, représente en soi un acte permettant de déplacer avec une grande facilité des éléments de son patrimoine, de sorte que l'autorité intimée peut craindre que le recouvrement des montants dus ne soit compromis. Le fait que le contribuable recherche un autre logement en Suisse n'est pas pertinent à cet égard.

Ces indices traduisent un comportement propre à établir une mise en danger objective des droits du fisc.

E. 14

Le recourant soutient que le montant de la garantie exigée est manifestement exagéré.

- 12/13 - A/4080/2007

L'AFC a réexaminé, en faveur du contribuable, le bordereau « rappel d'impôt » ICC 2000, dont le montant était estimé à CHF 288'197,15. La décision du 20 décembre 2006 avait fixé le rappel ICC 2001-A à CHF 1'524'250,10.

Le montant total de la créance se monte ainsi à CHF 1'812'447,25. Les sûretés demandées équivalent à ce dernier chiffre, de sorte que les garanties requises ne sont nullement disproportionnées.

E. 15

Il résulte de ce qui précède que la demande de sûretés doit être confirmée. Partant, le recours, entièrement mal fondé, doit être rejeté.

Vu l'issue du litige un émolument de procédure de CHF 3'000.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe. (art. 87 LPA). * * * * *

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