

GE_GERICHTE ATA/350/2008 vom 24. Juni 2008

GE Cour de justice, 2008-06-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_350_2008

FR: GE_GERICHTE ATA/350/2008 du 24 juin 2008

IT: GE_GERICHTE ATA/350/2008 del 24 giugno 2008

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable à cet égard (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1er let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). La question de savoir si les des taxations d'office des ICC 1997 du 20 décembre 2002 et ICC 1998 du 29 décembre 2003 sont entrées en force ou non peut demeurer ouverte, vu l'issue du litige.

E. 2

Les écritures spontanées transmises par les recourants en date du 20 décembre 2007, alors qu'ils n'y avaient pas été autorisés ni invités, ne seront pas prises en compte (art. 74 a contrario LPA ; ATA/271/2008 du 27 mai 2008).

- 11/17 - A/922/2007

E. 3

Selon les recourants, la CCRICC a violé leur droit d'être entendus en ne leur permettant pas de compléter leur recours.

a. Tel qu'il est garanti par l'article 29 alinéa 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend le droit pour les parties de faire valoir leur point de vue avant qu'une décision ne soit prise, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.77/2003 du 9 juillet 2003 consid. 2.1 et les arrêts cités ; ATA/311/2005 du 26 avril 2005).

b. Le droit d'être entendu est une garantie à caractère formel dont la violation doit en principe entraîner l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances du recourant sur le fond (ATF 119 Ia 136 consid. 2b). Cette violation peut être réparée devant l'instance de recours si celle-ci jouit du même pouvoir d'examen des questions litigieuses que l'autorité intimée et si l'examen de ces questions ne relève pas de l'opportunité, car l'autorité de recours ne peut alors substituer son pouvoir d'examen à celui de l'autorité de première instance (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.30/2003 du 2 juin 2003 consid. 2.4 et les arrêts cités ; ATA/703/2002 du 19 novembre 2002).

En l'espèce, les recourants n'ont pas utilisé le délai au 31 août 2005 accordé par la CCRICC pour se déterminer sur le maintien de leur recours, alors qu'ils auraient pu, si ce n'est répliquer à cette occasion, à tout le moins en faire la demande en la justifiant (art. 74 LPA), ce qui leur aurait permis de compléter leurs écritures. De plus, quand bien même une telle violation aurait été commise au stade de la procédure devant la CCRICC, elle a été réparée

par le dépôt du recours. En effet, le pouvoir d'examen du Tribunal administratif est in casu aussi étendu que celui de l'autorité inférieure (ATA/206/2005 du 12 avril 2005 ; F. PAYCHERE, Pouvoir d'examen et pouvoir de décision du Tribunal administratif, publié in RDAF 2000 I p. 545).

Le grief portant sur la violation du droit d'être entendu sera donc rejeté.

E. 4

Selon une jurisprudence constante du tribunal de céans, la notion de rappel d'impôt relève du droit matériel (ATA/190/2008 du 22 avril 2008 ; ATA/96/2008 du 4 mars 2008 ; ATA/378/2005 du 24 mai 2005).

Il en découle que l'aLCP est applicable aux années 1997 à 2000 et que la LHID l'est directement à l'année 2001 (cf. ATA/267/2008 du 27 mai 2008, concernant une procédure en rappel d'impôt portant sur les ICC 2000 à 2003).

E. 5

Selon les articles 333 et 340 aLCP, le contribuable doit s'acquitter des impôts qu'il aurait dû verser à l'issue de la procédure de contrôle simplifiée

- 12/17 - A/922/2007 (cf. notamment ATA/22/2005 du 8 janvier 2005 confirmé par arrêt du Tribunal fédéral 2P.82/2005 du 10 mars 2005) ; quant à l'article 53 LHID, il permet de procéder au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, notamment lorsqu'une taxation entrée en force est incomplète.

En l'espèce, les recourants ne contestent pas que les taxations ICC des périodes 1997 à 2001 ne reflétaient pas leur situation financière réelle. Ces bordereaux incomplets étant entrés en force, l'AFC était fondée à procéder à un rappel d'impôt.

E. 6

Reste à examiner si l'AFC était légitimée à procéder à une taxation d'office.

a. En vertu de l'article 331 aLCP, la taxation d'office vise le cas où le contribuable n'a pas renvoyé sa déclaration dans les délais fixés ou n'a pas, après rappel, répondu à une demande de renseignements ou de justifications. Il est précisé à l'alinéa 3 dudit article que la taxation est définitive pour une année et n'est susceptible d'aucun recours.

b. Selon la jurisprudence constante, le recours contre la taxation d'office est recevable en cas de contestation relative à la régularité formelle de la taxation, à un empêchement de force majeure, ainsi qu'à la violation du droit dans l'établissement de la quotité de la taxation (ATA/266/2001 du 24 avril 2001 ; RDAF 1976 p. 56). Avant de procéder à une taxation d'office, l'administration doit respecter scrupuleusement la procédure prévue par l'article 331 aLCP et, à cet égard, utiliser des formules dénuées de toute ambiguïté; elle doit s'assurer que le contribuable a bien reçu le rappel recommandé, avec fixation de délai prévu à l'article 331 alinéa 1er aLCP (ATA W. du 11 janvier 1984). S'agissant des exigences de forme, elle doit attirer l'attention du contribuable sur les conséquences de son refus de la renseigner complètement (RDAF 1950 p. 21).

c. La taxation d'office doit correspondre, dans la mesure du possible, à la situation réelle du contribuable (Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, Neuchâtel 1998, p. 149). L'AFC doit cerner au plus près les moyens financiers du contribuable, avec tous les renseignements qu'elle détient malgré la carence de ce dernier.

On ne saurait imposer une précision mathématique. En revanche, l'AFC ne peut se fonder sur de simples dénonciations ou se livrer à des interprétations et estimations dépourvues de tout fondement (ATA/149/2005 du 15 mars 2005 et les références citées).

Dans le cas d'espèce, les recourants n'ont fourni qu'une partie des justificatifs requis par l'AFC dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt, malgré l'octroi de nombreux délais. L'administration était dès lors fondée à procéder à des taxations d'office sur la base des éléments dont elle disposait. Par un renversement du fardeau de la preuve, il appartenait aux recourants de démontrer l'inexactitude des taxations d'office opérées par l'AFC. Ceux-ci se - 13/17 - A/922/2007 contentent pourtant d'alléguer, qui plus est à tort, qu'ils ont fourni tous les justificatifs sur la base desquels leur taxation pouvait être calculée, mais ne démontrent pas que les montants retenus pour les périodes 1997 à 2001 sont erronés.

Par conséquent, les reprises opérées par l'AFC doivent être confirmées.

E. 7

Les recourants contestent l'amende infligée par l'AFC.

a. L'article 84 LPFisc prévoit que les sanctions pénales afférentes à des infractions réalisées avant l'entrée en vigueur de la présente loi sont prononcées conformément à l'ancien droit, dans la mesure où le nouveau droit n'est pas plus favorable (ATA/317/2007 du 12 juin 2007).

b. Depuis le 1er janvier 2002, les articles topiques de l'aLCP ont été remplacés par l'article 69 LPFisc, qui prévoit une amende pouvant aller jusqu'au triple de l'impôt élué en cas de soustraction intentionnelle ou par négligence. En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait et si la faute est légère, l'amende peut être réduite au tiers de ce montant.

c. S'agissant de la soustraction d'impôts commise par négligence, l'ancien droit est plus favorable puisqu'il prévoit une amende maximale correspondant au double de l'impôt soustrait (art. 340 al. 3 aLCP). Dans les cas de soustraction intentionnelle par contre, le nouveau droit prévoyant une amende maximale correspondant au triple de l'impôt soustrait (art. 69 al. 2 LPFisc) est plus favorable que l'ancien droit qui prévoyait un maximum de dix fois l'impôt soustrait (art. 341 al. 1er aLPC).

E. 8

Il convient donc d'examiner d'abord la question de la culpabilité des recourants.

a. En matière de soustraction intentionnelle, selon la jurisprudence, la preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme rapportée, lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations qu'il a données étaient incorrectes ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel afin d'obtenir une taxation moins élevée; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on a peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.351/2002 du 5 novembre 2002 ; ATA/496/2003 du 17 juin 2003).

b. En matière de soustraction par négligence, l'auteur a agi soit sans se rendre compte (négligence inconsciente), soit sans tenir compte des conséquences de ses actes ou omissions (négligence consciente). Pour que l'imprévoyance soit

- 14/17 - A/922/2007 coupable, il faut en premier lieu, objectivement, que l'auteur n'ait pas usé des précautions qui étaient commandées par les circonstances. Il faut en outre que, subjectivement, l'auteur de l'acte incriminé ait omis d'user des précautions commandées par sa situation personnelle. Pour apprécier celle-ci, l'administration, le cas échéant, le juge devront donc tenir compte non seulement des circonstances objectives du cas d'espèce, mais aussi de tout ce qui, in concreto, constitue la situation personnelle du contribuable ; par exemple l'intelligence et les connaissances de celui-ci, sa formation personnelle, sa situation économique et sociale et naturellement sa profession (J.-M. RIVIER, op. cit., p. 271 ss).

En l'espèce, l'absence de déclarations exactes des recourants sur leur situation financière, notamment l'occultation – avérée et reconnue – de plusieurs comptes bancaires, a donné lieu à des taxations successives insuffisantes, de sorte qu'une amende pour soustraction intentionnelle doit être admise dans son principe.

E. 9

a. 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/632/2001 du 9 octobre 2001). Le tribunal de céans ne la censure qu'en cas d'excès (ATA/518/2004 du 8 juin 2004). Enfin, l'amende doit respecter le principe de la proportionnalité (ATA/518/2004 du 8 juin 2004 ; ATA P. du 5 août 1997).

b. Conformément à l'article 69 alinéa 2 LPFisc, l'amende maximale peut atteindre le triple du montant de l'impôt soustrait en cas de faute grave, la règle générale prévoyant une amende correspondant au montant de l'impôt soustrait.

En l'espèce, l'amende ayant été fixée au quart de l'impôt soustrait pour les périodes 1999 à 2001 alors que le maximum légal de l'article 69 alinéa 2 LPFisc est du triple, il convient d'admettre que l'autorité administrative a fait preuve de modération.

Par conséquent, l'amende de CHF 3'600.- sera confirmée, ce d'autant que les recourants n'allèguent pas que le paiement de cette somme les exposerait à une situation financière difficile.

E. 10

Le bien-fondé des reprises fiscales et de l'amende étant acquis, le Tribunal administratif doit encore examiner si ces dernières ne sont pas prescrites. Cette question doit être examinée d'office lorsqu'un particulier est débiteur de l'Etat (ATF 106 Ib 364 ; ATA/330/2008 du 17 juin 2008 ; ATA/267/2008 précité ; ATA/96/2008 du 4 mars 2008).

a. Les concepts de prescription et de péremption relèvent du droit de fond (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.227/2002 du 19 juin 2003, RDAF 2002 II 89 p. 94 et les arrêts cités). En vertu du principe de la non-rétroactivité des lois, la

- 15/17 - A/922/2007 prescription de taxations effectuées avant l'entrée en vigueur du nouveau droit doit être examinée selon l'ancien droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/547/2001 du 28 août 2001 et les références citées).

b. La limitation dans le temps du droit de taxer est régie par l'article 368 aLCP qui définit la période durant laquelle l'autorité fiscale doit envoyer le bordereau de taxation. Il s'agit en réalité d'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, tel un bordereau rectificatif (cf. RDAF 1989, p. 352). Si un tel acte est intervenu avant l'échéance du délai de cinq ans imparti par la loi, le droit de procéder à la taxation n'est plus limité, l'aLCP n'instituant pas de prescription absolue du droit de taxer (ATA/266/2008 du 27 mai 2008 ; ATA/547/2001 du 28 août 2001).

En l'espèce, le bordereau rectificatif ICC 1997 est daté 20 décembre 2002, alors que le délai de prescription venait à échéance le 31 décembre 2002. Il en va de même pour la rectification de l'ICC 1998, notifiée le 29 décembre 2003, le dies a quo étant le 1er janvier 1999. S'agissant enfin des périodes 1999 à 2001, la notification de la taxation d'office du 25 juin 2004 est intervenue dans les cinq ans suivant la fin de la première période fiscale concernée par ce rappel d'impôt, soit au 31 décembre 1999.

Par conséquent, les reprises effectuées par l'AFC ne sont pas prescrites.

E. 11

La prescription relative et absolue de l'action pénale visant à sanctionner les infractions commises doivent également être examinées.

a. La LPFisc règle ces questions dès le 1er janvier 2002. S'agissant toutefois de questions de droit de fond, la LPFisc ne sera applicable, selon le principe de la lex mitior, que si elle prévoit des délais plus favorables au contribuable que ceux fixés par l'ancien droit (art. 84 LPFisc ; ATA/317/2007 du 12 juin 2007).

b. L'article 77 LPFisc prévoit que l'action pénale se prescrit, en cas de soustraction d'impôt consommée, par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée (art. 77 al. 1er lit. b LPFisc). Cette prescription est interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable. Un nouveau délai commence à courir à chaque interruption ; la prescription ne peut toutefois être prolongée de plus de la moitié de sa durée initiale (art. 77 al. 2 LPFisc). La prescription absolue est donc de quinze ans s'agissant d'une soustraction d'impôt.

c. Selon le droit en vigueur à l'époque des faits, à teneur de l'article 341A aLCP, la prescription des infractions visées aux articles 340 et 341 aLCP était de cinq ans, non compris l'année courante. Ce délai commençait à courir dès la

- 16/17 - A/922/2007 commission de l'infraction, soit en cas d'absence de déclaration dès la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée et était interrompu par tout acte tendant à la poursuite de l'infraction (ATA/642/2000 ; ATA G. du 6 octobre 1992 publié dans SJ 1993 p. 569).

d. S'agissant de la prescription absolue, la loi en vigueur à l'époque des faits n'en prévoyait pas et les travaux préparatoires ne l'évoquaient pas. Le Tribunal administratif a toujours fait application d'un délai de prescription absolue de dix ans selon un raisonnement analogue à celui fait par le Tribunal fédéral dans l'arrêt 1P.288/1990 du 26 février 1991 (ATA/265/2007 du 22 mai 2007 et les références citées). L'amende réprimant la soustraction fiscale constitue une sanction de caractère pénal (ATF 121 II 257). Le délai commence à courir dès la commission de l'infraction (ATA/346/2006 du 20 juin 2006 ; ATA/642/2000 du 24 octobre 2000)

e. Le nouveau droit n'étant pas plus favorable, il sera fait application d'une prescription relative de cinq ans et absolue de dix ans.

En l'espèce, le délai de prescription relative concernant les infractions réalisées pendant la période fiscale 1999 a commencé à courir à la fin de cette année. Sans même tenir compte des actes interruptifs de l'AFC, la décision du 25 juin 2004 a été notifiée avant la fin du délai de cinq ans. Quant au délai absolu de dix ans, il ne sera atteint que le 1er janvier 2010.

E. 12

Il résulte de ce qui précède que le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 2'500.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement. Aucune indemnité ne sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

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