

## **GE\_GERICHTE ATA/352/2009 vom 24. April 1996**

GE Cour de justice, 1996-04-24, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_352\\_2009](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_352_2009)

FR: GE\_GERICHTE ATA/352/2009 du 24 avril 1996

IT: GE\_GERICHTE ATA/352/2009 del 24 aprile 1996

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al.1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

#### **E. 2**

Le Tribunal administratif examine d'office la question de la prescription puisque selon une jurisprudence constante du Tribunal fédéral, en droit public, celle-ci doit être constatée d'office lorsqu'un particulier est débiteur de l'Etat (ATF 133 II 366 in (=) JdT 2007 II 54 p. 56 ; ATF 106 Ib 357 consid. 3a p. 364 ; ATA/267/2008 du 27 mai 2008 ; ATA/398/2006 du 26 juillet 2006).

A cet égard, les parties divergent sur les dispositions applicables. D'un côté l'AFC-GE se fonde sur la LIFD en suivant le raisonnement de la commission, d'un autre côté le recourant allègue l'application de l'AIFD, et en particulier de son art. 98.

#### **E. 3**

En matière de prescription, voire de péremption de l'action fiscale, il s'impose de distinguer trois notions : celle de la limitation dans le temps du droit de taxer, celle de la prescription de la créance fiscale et, enfin, celle de la prescription de la perception (RDAF II 2000 179 consid. 1).

#### **E. 4**

La prescription se distingue de la péremption en ce sens qu'elle a pour effet d'éteindre le droit d'action relatif à une créance dès lors qu'un certain temps s'est écoulé à partir d'un fait déterminé. La créance subsiste mais non la faculté de poursuivre le débiteur en justice. La péremption, elle, fait disparaître la créance elle-même. Les délais de prescription prévus par la loi ne peuvent pas être prolongés, mais ils peuvent être interrompus ou suspendus. La péremption ne laisse en revanche subsister aucune obligation naturelle. Le délai ne peut donc être suspendu, ni interrompu (D. YERSIN et Y. NOËL, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle, éd. 2008, p.1180 ss ad. art. 120 LIFD).

#### **E. 5**

La LIFD, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, a abrogé l'AIFD (art. 201 LIFD). Les dispositions de droit matériel de l'AIFD demeurent cependant applicables aux impôts d'années antérieures qui n'ont pas été taxés ou qui ne l'ont pas été définitivement le 1er janvier 1995 (ATF 126 II 1 (=) RDAF II 2000 212ss ; AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurich 1995, N 3 ad art. 201).

## **E. 6**

Les dispositions relatives à la prescription contenues aux articles 120 ss. LIFD sont classées, d'un point de vue systématique, dans la cinquième partie de la loi, c'est-à-dire dans le droit de procédure. Cependant, pour ce qui est de la prescription, il s'agit d'une institution de droit matériel, laquelle concerne directement l'existence de la créance fiscale. Il est donc justifié d'examiner la question de la prescription d'après les dispositions de l'AIFD (Arrêts du Tribunal fédéral 2P.92/2005 du 30 janvier 2006 consid. 4 et 2A.145/2005 ; ATA/398/2006 du 26 juillet 2006 ; ATF 126 II 1 in (=) RDAF II 2000 212ss ; RDAF II 2002 89).

## **E. 7**

En l'espèce, le litige porte sur la période fiscale 1991-1992. Compte tenu des jurisprudences citées ci-dessus, le tribunal de céans appliquera les dispositions de l'AIFD, en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994.

## **E. 8**

a. Selon l'art. 98 AIFD, le droit de commencer la taxation s'éteint trois ans après la clôture de la période de taxation.

Cette disposition concerne donc la période pendant laquelle le fisc doit introduire la procédure de taxation. Après l'écoulement d'un certain délai, ce droit cesse. Il s'agit donc d'un délai de péremption qui n'est pas susceptible d'être interrompu, si bien que l'autorité fiscale ne conserve pas indéfiniment le droit de procéder à une taxation. La péremption doit toujours être constatée d'office et en tout temps (ATF 133 II 366 in (=) JdT 2007 II 54 consid. 3.3 ; RDAF II 1993 179ss).

Si la déclaration a été adressée au contribuable dans le délai de trois ans, la taxation est introduite et le droit de procéder à une taxation n'est plus limité, pour autant que la prescription de la créance fiscale soit interrompue. Si le délai prévu pour introduire la procédure de taxation est inutilisé, le droit de procéder à une taxation est périmé. Une taxation entreprise après ce délai est nulle (RDAF II 1993 179ss ; H. MASSHARDT, F. GENDRE, Commentaire IDN, 1980, p. 415-416 n. 1 à 4 ad art. 98 AIFD).

b. L'envoi au contribuable de la formule de déclaration à remplir constitue l'ouverture de la taxation. (H. MASSHARDT, F. GENDRE, op. cit., p. 415-416 n. 1 à 4 ad art. 98 AIFD). L'autorité cantonale doit prouver que la formule a été envoyée au contribuable, si ce fait est contesté (ASA 22 394).

En l'espèce, les pièces versées au dossier établissent que l'AFC-GE a envoyé les formulaires de déclaration pour l'IFD 1991-1992 le 21 mars 1996 au plus tôt. L'administration fiscale s'y réfère expressément dans sa décision sur réclamation du 19 novembre 1999, puis dans sa réponse au recours interjeté par le contribuable contre sa décision. La commission constate également "qu'en date du 21 mars 1996, l'administration a envoyé au recourant les formules de déclaration 1990 et 1991 valables pour la taxation IFD 1991-1992". Cette date est enfin reprise dans les écritures de l'AFC-GE devant le Tribunal administratif.

- 8/12 - A/1707/2008

## **E. 9**

L'administration fiscale allègue toutefois "n'avoir pas attendu le 21 mars 1996 pour lui [le contribuable] demander de remplir sa déclaration" et avoir envoyé à de multiples reprises

les formulaires, mais en vain.

Aucune pièce ne corrobore cependant cette affirmation. La manière de procéder de l'administration fiscale, pour les taxations cantonales et fédérales antérieures à 1991-1992, démontre, par ailleurs, le contraire.

Ainsi, tant le Tribunal administratif dans son arrêt du 18 janvier 2005, relatif aux taxations cantonales 1987 à 1991, que le Tribunal fédéral dans son arrêt daté du 24 janvier 1996 relatant la procédure liée aux taxations fédérales IFD 1987 à 1990, ont retenu que l'AFC-GE avait invité, par le biais d'un important échange de correspondances, le contribuable à déposer ses déclarations pour ces taxations-là. Le contribuable n'ayant pas obtempéré malgré de nombreux rappels, l'administration fiscale avait systématiquement procédé à des taxations d'office.

Or, pour la période litigieuse, l'AFC-GE et le recourant n'ont entretenu aucune correspondance, il n'y a pas eu de rappel, encore moins de sommation. Selon l'AFC-GE, si l'intéressé a "évité" une taxation d'office pour les années en cause, c'est parce qu'elle a eu "l'extrême obligeance" de lui envoyer une nouvelle fois la formule de déclaration le 21 mars 1996. Cette allégation est en complète contradiction avec la manière dont elle a agi pour les autres taxations fédérales et cantonales. Il n'est pas crédible qu'après avoir d  systématiquement taxer d'office le contribuable, elle aurait choisi de lui faire parvenir obligeamment un formulaire de déclaration d'impôt, plus de quatre ans après la fin de la période de taxation, alors que l'intéressé avait fait preuve d'une absence totale de collaboration jusque- là.

Force est de constater que rien dans le dossier ni dans l'argumentation soutenue par l'AFC-GE, ne permet de retenir que l'envoi du formulaire de déclaration fiscale pour la période IFD 1991-1992 ait eu lieu à une autre date que celle du 21 mars 1996, et que, par voie de conséquence, elle aurait ouvert la procédure de taxation litigieuse dans le délai prévu par l'art. 98 AIFD.

#### **E. 10**

L'administration fiscale allègue ensuite que même si, par impossible, elle n'avait pas respecté le délai de trois ans prévu par la disposition légale précitée, le contribuable aurait renoncé à se prévaloir de la prescription.

Le contribuable a certes fait valoir dans son recours initial du 30 mai 2008, que "selon les considérations de l'autorité intimée qui ne seraient pas remises en cause devant le Tribunal administratif, la question de la prescription ne se posait pas". Il faisait néanmoins référence au raisonnement de la commission concernant l'art. 120 LIFD, qui avait jugé que cette disposition était applicable au cas d'espèce et que le délai de prescription avait été valablement interrompu par l'envoi du formulaire le 21 mars 1996. La commission a donc examiné la prescription de la

- 9/12 - A/1707/2008 créance fiscale et non la limitation dans le temps du droit de taxer, seule litigieuse en l'espèce.

Dans le même sens, le Tribunal administratif avait retenu, dans son arrêt du 18 janvier 2005 relatif aux taxations cantonales antérieures à la période litigieuse, que l'administration fiscale avait remis les bordereaux dans le délai légal de l'art. 368 aLCP. Ce délai du droit de taxer n'était pas remis en cause. La renonciation par le recourant à la prescription était en relation avec le délai de prescription de la créance fiscale, maintes fois interrompu, suite

aux reports successifs qui lui avaient été octroyés.

En définitive, le recourant n'a jamais renoncé à invoquer la péremption du droit de taxer prévu par l'art. 98 AIFD, si tant est qu'il ait pu le faire au regard de la sécurité du droit et des principes qui seront développés ci-après.

## **E. 11**

Reste à déterminer si, comme l'allègue l'intimée, le contribuable commettrait un abus de droit en se prévalant de l'art. 98 AIFD, alors même qu'il a usé de moyens dilatoires dès que l'administration fiscale a voulu l'assujettir et qu'il s'est laissé taxer d'office pour les années antérieures, tant au niveau cantonal que fédéral.

a. Selon l'art. 2 al. 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS - RS 210), l'abus manifeste d'un droit n'est pas protégé par la loi. L'existence d'un tel abus se détermine selon les circonstances concrètes du cas (ATF 129 III 493 consid. 5.1 p. 497 et les arrêts cités). L'adjectif «manifeste» indique qu'il convient néanmoins de se montrer restrictif dans l'admission de l'abus de droit (Arrêt du Tribunal fédéral 4C.421/2005 du 6 avril 2006, consid. 5.1 et référence citée).

b. La règle prohibant l'abus de droit autorise le juge à corriger les effets de la loi dans certains cas où l'exercice d'un droit allégué créerait une injustice manifeste. Cependant, son application doit demeurer restrictive et se concilier avec la finalité, telle que l'a voulue le législateur, de la norme matérielle applicable au cas concret (Arrêt du Tribunal fédéral 4C.421/2005 du 6 avril 2006, consid. 5.1 ; ATF 107 Ia 206 consid. 3b p. 211 et les références citées), en l'espèce la prescription triennale de l'art. 98 AIFD.

c. Selon la jurisprudence, le débiteur commet un abus de droit en se prévalant de la prescription, non seulement lorsqu'il amène astucieusement le créancier à ne pas agir en temps utile, mais également lorsque, sans mauvaise intention, il a un comportement qui incite le créancier à renoncer à entreprendre des démarches juridiques pendant le délai de prescription et que, selon une appréciation raisonnable, fondée sur des critères objectifs, ce retard apparaît compréhensible. Le comportement du débiteur doit être en relation de causalité avec le retard à agir du créancier (ATF 131 III 430 consid. 2 p. 437; 128 V 236 consid.4a p. 241 et les

- 10/12 - A/1707/2008 arrêts cités ; Arrêt du Tribunal fédéral 4C.296/2003 du 12 mai 2004, consid. 3.6, in SJ 2004 I p. 589, notamment p. 594/595).

d. En revanche, si, une fois la prescription acquise, le débiteur a adopté une attitude propre à dissuader le créancier, ce dernier ne saurait invoquer l'abus de droit. En effet, le comportement du débiteur ne joue plus aucun rôle après l'écoulement du délai de prescription (ATF 113 II 264 consid. 2e p. 269).

e. En définitive, l'application du principe de la bonne foi et de son corollaire l'interdiction de l'abus de droit, ne saurait en aucun cas servir à vider la loi de sa substance et à réaliser des objectifs que le législateur, conscient des divers intérêts qu'il avait à prendre en considération, n'a pas voulu atteindre (ATF 107 Ia 206 consid. 3 p. 212).

f. En droit fiscal où la jurisprudence tend à observer rigoureusement le principe de la légalité, la bonne foi joue un rôle limité (D. BERDOZ et M. BUGNON, Les procédures en droit fiscal, Berne 2005, p. 591ss ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2007, p. 5 n. 5). Pour des raisons liées à la sécurité du droit, l'écoulement du temps influe sur la possibilité

d'exercer un droit. Passé un certain délai, les situations juridiques doivent être clairement et définitivement fixées, pour que le débiteur d'un impôt sache par exemple si la négligence de l'autorité fiscale équivaut à un abandon de créance ou s'il doit au contraire craindre d'être recherché. La péremption, telle que prévue par l'art. 98 AIFD, ne laisse subsister aucune obligation naturelle, ce qui a pour conséquence que le droit périmé ne peut plus servir à la compensation. Le but de cette disposition revêt donc un caractère absolu (D. YERSIN, Y. NOËL, op. cit., p. 1180 id. 120 LIFD n. 1 et 3).

En l'espèce, s'il est vrai que le recourant, lors des taxations antérieures, a fait preuve d'une absence totale de collaboration et s'est montré particulièrement procédurier en intentant systématiquement tous les recours légaux possibles, rien ne dispensait l'AFC-GE d'agir en conformité avec la loi. L'autorité cantonale ne pouvait donc, au regard des principes rappelés ci-dessus, s'appuyer sur le comportement jugé contraire à la bonne foi du recourant en se dispensant d'agir en conséquence. Elle aurait ainsi pu procéder de la même façon que pour les années antérieures et opérer, le cas échéant, après sommation, une taxation d'office.

#### **E. 12**

Au vu de ce qui précède, le recours sera admis et la décision de la commission annulée, sous réserve du point 2 de son dispositif (déclaration de la nullité du bordereau d'amende notifié le 26 octobre 1998).

Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de l'AFC-GE. Une indemnité de procédure de CHF 1'500.- sera allouée au recourant, à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 LPA). \* \* \* \* \*

- 11/12 - A/1707/2008

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