

GE_GERICHTE ATA/600/2020 vom 16. Juni 2020

GE Cour de justice, 2020-06-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_600_2020

FR: GE_GERICHTE ATA/600/2020 du 16 juin 2020

IT: GE_GERICHTE ATA/600/2020 del 16 giugno 2020

Regeste

Résumé: Absence de prescription du droit d'ouvrir une procédure en rappel d'impôt pour les années 2007 à 2010 en lien avec un abandon de créance consenti par une banque aux recourants en 2006 mais dont ils n'ont bénéficié qu'en 2007, à la suite de la vente de l'immeuble gagé. Confirmation des amendes pour soustraction fiscale, les recourants ne pouvant se prévaloir d'une dénonciation spontanée. Rejet du recours.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 LIFD - 642.11). 2) a. Les recourant se plaignent implicitement d'une violation de leur droit d'être entendu par le TAPI sous différents aspects.

b. Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), comprend le droit pour l'intéressé de prendre connaissance du dossier, de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat. Il n'empêche toutefois pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 143 III 65 consid. 3.2 ; 142 II 218 consid. 2.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2D_42/2019 du 25 mars 2020 consid. 3.1).

- 12/20 - A/3841/2018

c. En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 140 II 248 consid. 3.5 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1087/2018 du 29 juillet 2019 consid. 4.1 ; ATA/369/2020 du

E. 16

avril 2020 consid. 5a et les références citées).

d. Le droit d'être entendu comprend également le droit d'obtenir une décision motivée. Il suffit toutefois que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause. Elle n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties mais peut, au contraire, se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige (ATF 143 III 65 consid. 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_404/2019 du 5 décembre 2019 consid. 4.2.1 et les références citées).

e. En l'espèce, l'on comprend des griefs des recourants qu'ils reprochent au TAPI de ne pas avoir sollicité de la banque des précisions au sujet de la date de comptabilisation, dans ses états financiers, de l'abandon de créance en faveur de M. A_____. Il ressort toutefois du courrier de la banque du 11 juin 2019 que celle-ci a indiqué avoir reçu le montant correspondant au prix de vente de l'immeuble, valeur au 20 juin 2007, et l'avoir comptabilisé le 26 juin 2007. Si les recourants estimaient que les indications figurant dans ce courrier n'étaient pas conformes à leur demande du 13 mai 2019, rien ne les empêchait de demander à la banque des précisions à ce sujet, et d'en transmettre une copie au TAPI. Celui-ci a du reste considéré que le dossier contenait suffisamment d'éléments permettant de trancher le litige et jugé que le document requis par les recourants n'était pas déterminant dans ce cadre, dès lors qu'il ne les concernait pas directement mais qu'il s'agissait d'une opération comptable interne, appréciation anticipée des preuves qui ne prête pas le flanc à la critique.

Les recourants reprochent également au TAPI d'avoir renoncé à analyser la nature du fait générateur de l'impôt, alors même que l'AFC-GE aurait changé d'approche, requalifiant la prestation appréciable en argent initialement retenue en abandon de créance. Ils perdent toutefois de vue qu'en cours de procédure, ils ont admis avoir bénéficié d'un abandon de créance de la part de la banque, de sorte que le TAPI n'avait pas à examiner leurs relations avec I_____. Les recourants ne sauraient du reste reprocher à l'AFC-GE d'avoir initialement retenu que la banque avait cédé la créance à I_____, au regard des premières déclarations dans ce sens des recourants ainsi que des termes de la convention, seule l'instruction de

- 13/20 - A/3841/2018 la cause ayant permis d'établir qu'I_____ n'avait jamais reçu la créance litigieuse, qu'elle n'avait ainsi pas pu céder.

Par ailleurs, le simple fait pour le TAPI d'avoir tranché en défaveur des recourants, en n'abondant pas dans le sens de leurs arguments, ne saurait signifier qu'il aurait instruit la cause à charge, ce qui ne résulte au demeurant pas du dossier.

Il s'ensuit que le grief des recourants en lien avec une violation de leur droit d'être entendu sera écarté. 3) a. Le litige concerne les périodes fiscales 2007 à 2010, tant en matière d'ICC que d'IFD.

b. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/1727/2019 du 26 novembre 2019 consid. 3a). Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêt du Tribunal fédéral 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 3).

En matière d'ICC, le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 a abrogé les cinq

anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000). L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Pour les périodes fiscales antérieures, les dispositions des anciennes lois s'appliquent même après l'entrée en vigueur de la loi.

Il s'ensuit que la présente cause est régie par les dispositions de l'ancien droit (aLIPP-I à V) pour les périodes fiscales antérieure à 2010 et par le nouveau droit pour celle de 2010, ainsi que par la LIFD dans sa teneur lors des périodes fiscales en cause, sous réserve de l'amende, pour laquelle le principe de la *lex mitior* s'applique.

c. Par ailleurs, la question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATA/463/2020 du 7 mai 2020 consid. 6b). 4) a. Les recourants se prévalent préalablement de la prescription du droit d'ouvrir une procédure en rappel d'impôt, alléguant que l'abandon de créance en leur faveur serait intervenu en 2006, lors de la signature de la convention.

b. La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative, à l'instar du Tribunal fédéral, examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; arrêt

- 14/20 - A/3841/2018 du Tribunal fédéral 2C_760/2017 précité consid. 4 ; ATA/859/2019 du 30 avril 2019 consid. 4a).

c. L'art. 152 al. 1 LIFD prévoit que le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète. Le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 152 al. 3 LIFD), ce délai étant un délai de péremption. Les art. 61 al. 1 et 3 LPFisc et 53 al. 2 et 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) posent les mêmes principes. 5) a. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions (art. 16 al. 1 LIFD ; art. 17 LIPP ; art. 1 aLIPP-IV). Ces dispositions consacrent la théorie de l'accroissement du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net (« Reinvermögenszugangstheorie » ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_44/2018 du 31 janvier 2020 consid. 4.1 et les références citées). Les revenus provenant d'une activité lucrative indépendante sont soumis à l'impôt sur le revenu (art. 18 al. 1 LIFD ; art. 19 LIPP ; art. 3 al. 1 aLIPP-IV).

L'abandon d'une créance bancaire en faveur d'un client débiteur est fiscalement considéré comme un revenu pour ce dernier et non comme un don (ATF 142 II 197 consid. 5.1). Dans la mesure où la dette est commerciale, la remise sera traitée en tant que revenu provenant d'une activité lucrative indépendante au sens des art. 18 LIFD, 19 LIPP et 3 al. 1 aLIPP-IV). Si la dette remise est privée, il s'agit, selon la théorie de l'accroissement de la fortune nette, d'un revenu imposable en vertu de la clause générale des art. 16 al. 1 LIFD,

E. 17

LIPP et 1 aLIPP-IV (ATF 142 II 197 consid. 5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_189/2016 du 13 février 2017 consid. 4.1).

b. Le principe de la périodicité de l'impôt sur le revenu veut que l'impôt dû pour une période fiscale donnée se calcule sur la base du revenu réalisé et des frais tombant durant cette période. Ce principe implique que l'on attribue un revenu à la période fiscale au cours de laquelle il a été réalisé. L'attribution d'un revenu à une période fiscale s'effectue ainsi selon le principe de la réalisation, qui y est lié (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_687/2018 du 15 février 2019 consid. 4.4).

Un revenu est réalisé lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que ce dernier acquiert une prétention ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition. En règle générale, l'acquisition d'une prétention est déjà considérée comme un revenu dans la mesure où son exécution ne paraît pas

- 15/20 - A/3841/2018 incertaine. Ce n'est que si cette exécution paraît d'emblée peu probable que le moment de la perception réelle de la prestation est pris en considération (ATA/1379/2019 du 10 septembre 2019 consid. 7 et les références citées). Faute de constituer une prétention ferme, une simple expectative, soit une créance soumise à une condition suspensive, ne déclenche pas l'imposition (arrêt du Tribunal fédéral 2C_168/2012 du 1er mars 2013 consid. 2.2 et les références citées).

Le moment de la réalisation du revenu ne saurait toutefois dépendre de la seule volonté du contribuable car si tel était le cas, le contribuable pourrait déterminer lui-même, en fonction de ses convenances personnelles, à quel moment ce revenu est imposable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_687/2018 précité consid. 4.5 et les références citées). 6)

En l'espèce, les recourants considèrent que la vente de l'immeuble n'était pas incertaine, puisque ses conditions et les montants y relatifs étaient connus lors de la signature de la convention, de sorte que l'abandon de créance se serait concrétisé au cours de la période fiscale 2006, à présent prescrite.

De telles clauses, qui laisseraient entendre que les conditions et le montant de la vente de l'immeuble étaient déjà déterminés à la date de sa signature, ne ressortent toutefois pas de la convention, laquelle se limite à faire état de la dette des trois débiteurs solidaires, de CHF 10'751'000.-, ainsi que les parts de chacun de ceux-ci, soit CHF 5'375'500.- pour M.

A_____. Au contraire, il ressort de ses dispositions qu'elle se limite à prévoir l'affectation du produit de la vente de l'immeuble au remboursement de la dette de la banque, laquelle acceptait de se satisfaire du produit de la réalisation dudit immeuble, aucun prix de vente de celui-ci ou du montant non couvert par la dette et abandonné au profit de M. A_____ n'y figurant. M. A_____ disposait en outre de la possibilité de révoquer la procuration accordée à la banque, auquel cas la convention cesserait immédiatement de produire ses effets. Aucune date de vente n'était au demeurant fixée, la convention prévoyant seulement qu'elle aurait lieu de gré à gré, mais que l'immeuble serait mis en vente aux enchères publiques si elle n'avait pas lieu dans l'année. À cela s'ajoute que la convention prévoit expressément que la désolidarisation des trois débiteurs n'interviendrait, à concurrence de leurs parts respectives, qu'au moment de la vente de l'immeuble.

Ce dernier élément ressort également du courrier des recourants du 27 août 2015 adressé à l'AFC-GE dans le cadre de la réclamation élevée contre leur taxation 2011, dans lequel ils indiquent que la désolidarisation des débiteurs de la banque était conditionnée à la vente de l'immeuble, admettant ainsi que la convention n'avait pas produit d'effet à leur égard lors de sa signature. Les recourants ne sauraient à présent se rétracter sous le couvert d'une prétendue maladresse dans les termes utilisés, qui sont corroborés par les autres éléments du

dossier, étant précisé que, de jurisprudence constante, en présence de déclarations

- 16/20 - A/3841/2018 contradictoires, la préférence doit en principe être accordée à celles que la personne concernée a données en premier lieu, alors qu'elle en ignorait les conséquences juridiques (ATA/341/2020 du 7 avril 2020 consid. 7c et les références citées).

À cela s'ajoute que, dans son courrier du 11 juin 2019, la banque a confirmé avoir renoncé au solde de sa créance le 22 mai 2007, soit quelques jours avant la vente, et remis au notaire en charge de celle-ci les trois cédules hypothécaires en sa possession. Le fait que la banque n'ait pas produit ses états financiers n'est du reste pas déterminant, puisque comme l'a, à juste titre, retenu le TAPI, une telle opération comptable, interne à la banque, n'a aucune incidence sur la situation des recourants.

La signature de la convention en 2006 ne pouvait ainsi déclencher l'imposition des recourants, faute de constituer une prétention ferme mais une simple expectative soumise à une condition suspensive, qui s'est réalisée avec la vente de l'immeuble intervenue en mai 2007. C'est ainsi à ce moment que M. A_____ a acquis une prétention à l'abandon de la créance en question, qui constitue un revenu imposable au titre de l'activité indépendante et devait être déclaré en 2007.

Ainsi, l'AFC-GE ayant ouvert la procédure en rappel d'impôt le

E. 21

novembre 2017 pour les années 2007 à 2010, le délai de dix ans prévu aux art. 152 al. 1 LIFD, 61 al. 1 LPFisc et 53 al. 2 LHID a été respecté. Il en va de même s'agissant du délai pour procéder au rappel d'impôt, non échu.

L'autorité intimée était par conséquent fondée à ouvrir une procédure en rappel d'impôt pour les années 2007 à 2010, dont le principe n'est plus contesté par les recourants à ce stade, pas plus que le bien fondé et le montant des reprises, qui seront confirmés. 7) a. 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 d'une amende (art. 175 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc).

Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent dès lors être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier. Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (ATA/1850/2019 du 20 décembre 2019 consid. 4a).

La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence. Agit intentionnellement celui qui le fait avec conscience et volonté

- 17/20 - A/3841/2018 (art. 12 al. 2 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0, applicable par renvoi des art. 333 al. 1 et 104 CP). La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les indications fournies étaient erronées ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut admettre qu'il a volontairement cherché à induire les autorités fiscales en erreur, afin d'obtenir une taxation moins élevée, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel pour ce faire (ATA/1727/2019 précité consid. 7c).

b. Selon l'art. 175 al. 3 LIFD, lorsque le contribuable dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation

spontanée non punissable), à condition qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance (let. a), qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt (let. b) et qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû (let. c). Pour toute dénonciation spontanée ultérieure, l'amende est réduite au cinquième de l'impôt soustrait si les conditions prévues à l'al. 3 sont remplies (art. 175 al. 4 LIFD). Les art. 56 al. 1 LHID et 69 LPFisc prévoient une réglementation similaire.

La notion de dénonciation suppose que le contribuable annonce de lui-même son infraction à l'autorité fiscale, alors que celle-ci n'en a encore pas eu connaissance d'une autre manière et doit comporter tous les éléments de revenus et de fortune non déclarés (arrêts du Tribunal fédéral 2C_281/2019 du

E. 26

septembre 2019 consid. 7.2 ; ATA/1850/2019 précité consid. 3b/c).

c. La quotité de l'amende est, en général, fixée 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 ; art. 56 al. 2 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc). En présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Ce dernier constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité (ATA/1727/2019 précité consid. 8a).

d. En l'espèce, les recourants prétendent avoir agi dans le cadre d'une dénonciation spontanée non punissable. Il ressort toutefois du dossier que tel n'est pas le cas, dès lors que ce n'est qu'à la demande de l'AFC-GE dans le cadre de l'instruction de leur réclamation concernant leur taxation 2011, en lien avec la diminution de leurs dettes commerciales intervenue entre 2010 et 2011, qu'ils ont produit la convention, sans autre précision concernant les années 2007 à 2010. Ce document a permis à l'AFC-GE de découvrir l'existence d'un abandon de créance en leur faveur lors de la vente de l'immeuble en 2007, élément non déclaré durant cet exercice et ceux qui s'en sont ensuivis.

- 18/20 - A/3841/2018

Les éléments objectifs de la soustraction fiscale sont remplis, dès lors que les recourants ont remis à l'AFC-GE, entre 2007 et 2010, des déclarations fiscales incomplètes, contrevenant ainsi à leur obligation de déclarer l'ensemble de leurs revenus et fortune (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc), ce qui a entraîné une perte fiscale pour la collectivité. Le fait pour le recourant d'avoir omis de déclarer l'abandon de créance en 2007 a eu des conséquences sur les taxations ultérieures, qui se sont révélées insuffisantes comme en témoignent les reprises effectuées dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt et a permis aux recourants de bénéficier d'une imposition plus favorable.

Architecte de profession et promoteur, M. A._____ disposait d'une longue expérience dans le domaine immobilier et du monde des affaires. À ce titre, il ne pouvait ignorer que son patrimoine ne serait pas diminué comme il l'aurait été sans l'abandon de créance dont il avait bénéficié et qu'il devait mentionner dans ses déclarations fiscales. S'il avait un doute quant à savoir si un abandon de créance constitue un revenu imposable, il lui incombait de se renseigner auprès de l'autorité fiscale, ce qu'il n'a pas fait, s'accommodant de la situation. Il ne saurait en outre à présent se prévaloir de son ignorance à ce propos, en indiquant ne s'être rendu compte de la situation qu'au cours de la procédure de réclamation,

en 2017, affirmation ne trouvant aucun fondement au dossier.

C'est dès lors à juste titre que le TAPI, et avant lui l'AFC-GE, a considéré que les conditions objectives et subjectives de l'infraction de soustraction d'impôt était réalisée, laquelle n'est au demeurant prescrite ni en application du nouveau ni de l'ancien droit.

La quotité des amendes, arrêtée à une fois les montants soustraits, se justifie également et s'inscrit dans le cadre légal fixé, au regard de l'infraction intentionnelle commise, de la répétition de l'infraction sur plusieurs années et des montants importants soustraits. 8)

Il s'ensuit que le recours sera rejeté. 9)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge solidaire des recourants, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

- 19/20 - A/3841/2018

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