

## **GE\_GERICHTE ATA/920/2019 vom 21. Mai 2019**

GE Cour de justice, 2019-05-21, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_920\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_920_2019)

FR: GE\_GERICHTE ATA/920/2019 du 21 mai 2019

IT: GE\_GERICHTE ATA/920/2019 del 21 maggio 2019

### **Erwägungen**

#### **E. 31**

mai 2018 pour verser les montants résultant des « décisions relatives à l'impôt cantonal et communal, exercice 2003 à 2009 et 2011, et à l'amende du contrôle, exercice 2011, ainsi qu'à l'impôt fédéral direct, exercices 2003 à 2008 et 2011, et à l'amende du contrôle, exercice 2011 ». 14) Statuant le 11 juillet 2018 sur la réclamation élevée par les contribuables, l'AFC-GE l'a déclarée irrecevable aux motifs que les bordereaux rectificatifs étaient des décisions d'exécution du jugement du 29 janvier 2018, entré en force de chose jugée. Tous les éléments imposables ayant permis d'établir les bordereaux, hormis les modifications sollicitées par le TAPI, étaient dès lors entrés en force. Ils ne pouvaient ainsi plus être remis en cause. 15) Dans le délai utile, les contribuables ont recouru contre cette décision auprès du TAPI.

Ils se sont plaints d'un déni de justice et d'une violation de la notion de décision administrative. Leurs recours du 28 juillet 2016 ayant été partiellement admis, leur cause avait été renvoyée à l'AFC-GE afin qu'elle rende de nouvelles décisions, ce que celle-ci avait partiellement fait, leur notifiant le 24 avril 2018

- 4/12 - A/2681/2018 des bordereaux de rappel d'impôt 2002 à 2005 et 2008 ainsi que des bordereaux d'amende 2011. En parallèle, elle leur avait notifié, directement à leur adresse privée, des relevés de compte pour les années 2003 à 2009 et 2011 ainsi que pour les amendes 2011 ; elle avait considéré, à tort, que les décisions étaient entrées en force alors que la voie de la réclamation était encore ouverte.

De plus, l'adaptation du montant de l'amende à la suite de la prescription de l'action pénale 2002 à 2004 n'était pas transparente, les contribuables n'étant pas en mesure de déterminer si les montants en cause avaient été calculés de manière correcte par l'AFC-GE qui aurait dû rendre des nouvelles décisions pour l'intégralité de la période visée.

En outre, l'AFC-GE avait décidé de ne pas entrer en matière sur la réclamation, qualifiée d'irrecevable au motif que les bordereaux rectificatifs envoyés étaient des décisions d'exécution du jugement du TAPI entré en force de chose jugée, se fondant notamment sur deux arrêts, qui ne correspondaient pas aux références citées. En réalité, le jugement du TAPI était un arrêt de renvoi, soit une décision incidente par laquelle l'intégralité de la cause avait été renvoyée à l'AFC-GE, de sorte que celle-ci aurait dû entrer en matière sur la réclamation.

Enfin, les contribuables ont repris des griefs développés dans leurs écritures relatives à leur premier recours. 16) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les éléments de taxations confirmés par le jugement du 29 janvier 2018 ne pouvaient être remis en cause pour des motifs déjà examinés dans la procédure initiale. Les contribuables

n'indiquaient nullement en quoi les rectifications apportées dans les bordereaux rectificatifs et amendes pour soustraction du 24 avril 2018 seraient erronées. Ces rectifications étaient fondées sur le jugement du 29 janvier 2018.

L'AFC-GE a produit un tableau récapitulatif des modifications intervenues dans les bordereaux du 24 avril 2018. Celui-ci montre les reprises effectuées avant et après le jugement du TAPI de janvier 2018 ainsi que les montants des suppléments d'impôts. 17) Le 15 octobre 2018, le TAPI a attiré l'attention des contribuables sur le fait que s'il devait écarter leur argumentation, à savoir que l'AFC-GE ne serait pas liée par le jugement du 29 janvier 2018, il pourrait être amené à considérer leur recours comme constitutif d'un emploi abusif de procédure et leur infliger une amende n'excédant pas CHF 5'000.- en application de l'art. 88 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10). 18) Le 15 novembre 2018, après avoir obtenu une prolongation de délai, les contribuables ont indiqué ne pas vouloir répliquer.

- 5/12 - A/2681/2018 19) Par jugement du 10 décembre 2018, le TAPI a rejeté le recours et condamné les contribuables à une amende de CHF 500.-.

Son jugement du 29 janvier 2018, qui avait admis partiellement les recours du 28 juillet 2016 et était ainsi un arrêt de renvoi, constituait une décision finale et non une décision incidente. En effet, l'AFC-GE ne disposait d'aucune marge de manœuvre et il ne lui restait plus, en appliquant les règles définies dans ledit jugement, qu'à calculer le montant des impôts soustraits et le nouveau montant des amendes. Le jugement avait donc mis un terme définitif à la procédure initiée les 8 octobre et 19 décembre 2012.

L'AFC-GE s'y était conformée, ainsi que le démontrait la simple comparaison entre les bordereaux rectificatifs du 24 avril 2018 et les bordereaux du 17 avril 2015. Les nouveaux bordereaux d'amende n'étaient que les produits des suppléments d'impôts - montants aisément vérifiables même si l'autorité intimée avait omis de détailler les sommes correspondantes à chaque année et avait signalé, par erreur, une période fiscale fautive puisqu'elle avait mentionné des années qui avaient été exclues - multipliés par 0.75. Les bordereaux du 24 avril 2018 constituaient donc des mesures d'exécution du jugement susmentionné.

Les contribuables n'avaient en outre fait valoir aucun motif de révision ; ils n'auraient d'ailleurs pas saisi l'autorité compétente en s'adressant à l'AFC-GE. 20) Par acte déposé le 11 janvier 2019 à la chambre administrative, A\_\_\_\_\_ ont recouru contre ce jugement, dont ils ont demandé l'annulation. Ils ont conclu à l'annulation de la décision sur réclamation du 11 juillet 2018, des bordereaux de rappel d'impôts ICC et IFD 2002 à 2005 et 2008, des bordereaux d'amende ICC et IFD 2011, des relevés de compte ICC et IFD 2003 à 2009 et 2011 ainsi que de l'amende de contrôle y relative. Subsidiairement, ils ont sollicité le renvoi du dossier au TAPI.

Les bordereaux d'amende du 17 avril 2015 se rapportaient à plusieurs périodes différentes. Il leur avait ainsi été impossible de savoir quel montant d'amende correspondait à quelle période et de comprendre leur quotité. Le TAPI, dans son premier jugement, avait d'ailleurs relevé que le fait que les bordereaux d'amende couvrent plusieurs périodes avait pour conséquence qu'une quotité uniforme était fixée alors que celle-ci ne devait pas nécessairement être la même chaque année, les circonstances pouvant se modifier dans le temps.

Par ailleurs, le renvoi ayant pour objet de déterminer la quotité de l'amende, l'AFC-GE était tenue de motiver sa décision à cet égard. Il lui appartenait de distinguer chaque période fiscale et fixer l'amende de manière différenciée. Le jugement de renvoi avait laissé une marge d'appréciation à l'autorité fiscale. Celle-ci avait violé leur droit d'être entendus en tant qu'elle n'avait pas motivé la

- 6/12 - A/2681/2018 quotité de l'amende ; l'absence de motivation à cet égard ne leur permettait pas de déterminer dans quelle mesure la prescription des années 2002 à 2004 avait été prise en compte. Par ailleurs, le droit de procéder à un rappel d'impôts pour l'année 2003 était prescrit. Enfin, l'amende pour emploi abusif de procédure était infondée. 21) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Elle n'avait eu aucune marge de manœuvre à la suite du renvoi du dossier par le TAPI. Elle avait scrupuleusement suivi les indications de celui-ci. 22) Dans leur réplique, les recourants ont relevé que le jugement de renvoi du TAPI avait uniquement confirmé le principe des amendes, mais pas leur quotité. En outre, ils pouvaient, à la suite du jugement de renvoi, s'attendre à ce que l'AFC-GE fixe la quotité des amendes séparément pour chaque année, celle-ci étant plafonnée à 0,75, mais pouvant être inférieure. 23) Sur ce, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger. EN DROIT 1)

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 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 ; 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 - RS 642.11). 2)

Est litigieuse la portée du jugement de renvoi du TAPI.

a. Selon l'art. 59 let. b LPA, législation applicable par renvoi de l'art. 2 al. 2 LPFisc, le recours n'est pas recevable contre les mesures d'exécution des décisions. L'interdiction d'attaquer les mesures d'exécution vise à soustraire au contrôle juridictionnel les actes qui, sans les modifier ni contenir d'éléments nouveaux, ne servent qu'à assurer la mise en œuvre de décisions exécutoires au sens de l'art. 53 al. 1 let. a LPA. Le contrôle incident de ces dernières s'avère par conséquent exclu. La notion de « mesures » à laquelle se réfère le texte légal s'interprète largement et ne comprend pas seulement les actes matériels destinés à assurer l'application de décisions, mais également toutes les décisions mettant ces dernières en œuvre (ATA/1438/2017 du 31 octobre 2017 consid. 5b ; ATA/974/2014 du 9 décembre 2014 consid. 2b et les arrêts cités).

Une décision de base ne peut en principe pas être remise en cause, à l'occasion d'une nouvelle décision qui exécute l'acte de base (Thierry

- 7/12 - A/2681/2018 TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, p. 389 n. 1150). Le contrôle des décisions administratives en force est aussi en principe exclu, que ce soit par un tribunal ou par une autorité administrative, notamment à l'occasion d'une nouvelle décision qui exécute la décision de base (Thierry TANQUEREL, op. cit., p. 220 n. 640). Si un recours n'est pas formé contre une décision de principe, le requérant est forclos pour se prévaloir de sa non-validité au moment où il voudra mettre en cause les décisions prises en conséquence de cette première décision. La décision de principe ne peut donc pas être revue incidemment à l'occasion d'un recours contre des décisions d'exécution (ATA/1438/2017 précité consid. 5b).

b. La notion d'arrêt de renvoi a, notamment, été examinée dans le cadre de recours formés devant le Tribunal fédéral. Selon la jurisprudence de ce dernier, un arrêt de renvoi constitue en principe une décision incidente contre laquelle aucun recours n'est ouvert, sauf lorsque l'autorité à laquelle l'affaire est renvoyée n'a aucune marge de manœuvre, notamment lorsqu'il ne lui reste plus qu'à calculer le montant de l'impôt, en appliquant les règles définies dans la décision de renvoi ; un tel arrêt est en effet considéré comme final (ATF 144 II 359 consid. 2.2.1 ; ATF 138 I 143 consid. 1.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1085/2018 du 12 décembre 2018 consid. 4.3).

Lorsqu'une autorité motive le renvoi d'une affaire, ses considérants de droit lient l'autorité inférieure ainsi que les parties, en ce sens que ces dernières ne peuvent plus faire valoir dans un recours contre la nouvelle décision de première instance des moyens qui ont été rejetés dans l'arrêt de renvoi. En raison de l'autorité de la chose jugée, de tels moyens sont irrecevables (ATF 133 III 201 consid. 4 ; 120 V 233 consid. 1a). En revanche la nouvelle décision de l'autorité inférieure peut faire l'objet d'un recours au motif qu'elle n'est pas conforme aux considérants de l'arrêt de renvoi (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_422/2017 du 22 mai 2017 consid. 4.1 ; 2C\_381/2012 du 6 mai 2012).

c. L'autorité de la chose jugée (ou force de chose jugée au sens matériel) interdit de remettre en cause, dans une nouvelle procédure, entre les mêmes parties, une prétention identique qui a été définitivement jugée (ATF 142 III 210 consid. 2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_792/2017 du 6 juin 2018 consid. 3.1 destiné à publication). Il y a identité de l'objet du litige quand, dans l'un et l'autre procès, les parties soumettent au juge la même prétention, en reprenant les mêmes conclusions et en se basant sur le même complexe de faits. L'identité de l'objet du litige s'entend au sens matériel ; il n'est pas nécessaire, ni même déterminant que les conclusions soient formulées de manière identique (arrêt du Tribunal fédéral 8C\_816/2015 du 12 septembre 2016 consid. 3.1 et les références citées).

d. À teneur des art. 147 al. 1 LIFD et 55 al. 1 LPFisc, qui institue un cas de reconsidération obligatoire, une décision entrée en force peut être révisée (par quoi il faut entendre reconsidérée, le terme révision étant en effet destiné au réexamen des décisions judiciaires ; cf. Thierry TANQUEREL, op. cit., p. 480 s.)

- 8/12 - A/2681/2018 en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a), lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître, ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure (let. b) ou lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (let. c). 3) En l'espèce, le TAPI avait, dans son jugement du 29 janvier 2018, constaté que le bien-fondé de l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôts n'était pas contesté, de sorte qu'il n'avait pas à l'examiner. Il avait ensuite fixé la reprise de salaire non déclaré pour 2003 à CHF 23'542.45 (soit CHF 105.- de moins que le montant retenu par l'AFC-GE) et confirmé celle retenue par l'AFC-GE pour 2008. Se penchant sur l'examen des relevés du compte n° 1 \_\_\_\_\_ non déclaré, le TAPI avait retenu qu'il s'agissait d'éléments ayant accru le patrimoine des recourants lorsque ceux-ci avaient été virés sur le compte ; il ne s'agissait toutefois pas du revenu net, mais du chiffre d'affaires. En revanche, les versements liquides (de CHF 11'979.75 en 2003, CHF 10'000.- en 2004, CHF 6'890.- en 2005 et CHF 350.- en 2008) opérés sur ce compte constituaient un revenu devant être repris à hauteur de 100 %. La cause était donc renvoyée à l'autorité fiscale afin qu'elle détermine à nouveau les reprises en cause au sens des considérants. Enfin, cette dernière avait à juste titre qualifié de

revenu les sommes reprises en relation avec les versements en argent liquide opérés sur le compte bancaire n° 2\_\_\_\_\_. Les autres reprises n'avaient pas été contestées.

Les contribuables n'avaient pas annoncé l'entier de leurs revenus pour les années 2003 à 2011 et caché l'existence de plusieurs comptes bancaires, se rendant ainsi coupables de soustractions d'impôts. Se déterminant sur la quotité des amendes, le TAPI avait déploré que les bordereaux d'amendes couvrirent plusieurs périodes, de sorte qu'une quotité uniforme était ainsi fixée pour toutes les périodes fiscales. Toutefois, prenant en compte le fait que les contribuables n'avaient pas déclaré une importante partie de leur fortune et plusieurs revenus, réitéré ces soustractions pendant une période de près de dix ans, mais avaient collaboré dans la procédure de rappel, le TAPI avait renoncé à augmenter la quotité des amendes infligées, de 0,75 fois le montant des impôts soustraits. Il avait ainsi confirmé celles se rapportant aux années 2005 à 2011, les amendes relatives aux années fiscales 2002 à 2004 étant prescrites.

Il ressort de ce qui précède que le jugement du TAPI ne laissait à l'autorité fiscale aucune marge d'appréciation. Elle devait diminuer de CHF 105.- la reprise de salaire non déclaré en 2003 et augmenter les reprises en lien avec le compte bancaire n° 1\_\_\_\_\_ en tenant compte des versements faits en liquide sur ce compte en 2003, 2004, 2005 et 2008, lesdits montants ressortant du jugement. Par ailleurs, le rappel d'impôt pour l'année fiscale 2002 et les amendes pour soustraction relatives aux années 2002 à 2004 devaient être annulés en raison de

- 9/12 - A/2681/2018 leur péremption, respectivement prescription. La quotité des amendes pour les autres années fiscales visées était confirmée à 0.75 fois les impôts soustraits.

Le TAPI avait, certes, déploré que les amendes infligées ne distinguaient pas spécifiquement chaque année fiscale. Il n'avait toutefois, contrairement à ce que soutiennent les recourants, nullement renvoyé le dossier à l'AFC-GE en l'invitant à procéder à cette distinction. Au contraire, il avait, après la prise en compte de l'ensemble des éléments, confirmé les amendes pour les années fiscales 2005 à 2011, fixées à 0.75 fois des impôts soustraits. L'AFC-GE ne disposait ainsi plus d'aucun pouvoir d'appréciation dans la fixation de la quotité des amendes. Partant, les nouvelles décisions de taxation et d'amendes à rendre par l'AFC-GE constituaient des mesures d'exécution au sens de l'art. 59 let. b LPA.

Leur motivation repose sur le jugement du TAPI de janvier 2018, entré en force. Les recourants ne peuvent ainsi être suivis lorsqu'ils font valoir que les nouvelles décisions auraient dû comporter une motivation quant à la quotité des amendes. Comme évoqué, celle-ci devait être fixée à 0.75 fois le montant des impôts soustraits. Si les recourants avaient souhaité contester le fait de fixer les amendes d'une manière globale en tenant compte du montant total soustrait pendant l'ensemble de la période faisant l'objet du rappel d'impôts, il leur aurait appartenu de contester ce point par la voie du recours contre le jugement du TAPI de janvier 2018 ; ils sont forclos à s'en plaindre au stade de l'exécution dudit jugement.

Par ailleurs, le courrier accompagnant les nouvelles décisions rendues par l'AFC-GE après le premier jugement du TAPI indique clairement que les amendes fiscales pour les années 2002 à 2004 ont été annulées. Il ressort en outre du tableau établi par l'autorité fiscale démontrant les suppléments d'impôts réclamés avant le jugement du TAPI de janvier 2018 et ceux incorporant les instructions de celui-ci qu'il n'a pas été tenu compte des

suppléments d'impôt relatifs aux années 2002 à 2004 dans la fixation des amendes IFD et ICC figurant dans les nouveaux bordereaux d'amendes établis le 24 avril 2018. Ainsi, si, par inadvertance, les bordereaux d'amende du 24 avril 2018 mentionnent l'année 2011 et précisent en bas du document qu'ils se rapportent aux années fiscales 2002 à 2011, la lettre d'accompagnement ainsi que la lecture des bordereaux de rappel d'impôts permettent de comprendre sans difficulté que les nouveaux bordereaux d'amendes se rapportent aux années 2005 à 2011.

En résumé, il convient de retenir avec le TAPI que son premier jugement ne laissait aucune marge d'appréciation à l'autorité fiscale, de sorte que les nouvelles décisions rendues par l'AFC-GE à la suite dudit jugement constituaient de simples décisions d'exécution. Celles-ci n'étaient plus susceptibles d'un recours permettant d'examiner le bien-fondé des instructions données par le TAPI dans son jugement du 29 janvier 2018. La réclamation a ainsi, à juste titre, été déclarée irrecevable.

- 10/12 - A/2681/2018

Pour le surplus, l'AFC-GE a respecté les instructions du TAPI. Le recours s'avère ainsi infondé sur ce point. 4)

Les recourants font encore valoir que le droit de procéder à un rappel d'impôt pour l'année 2003 serait prescrit.

a. 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) prévoient 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 15 ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte.

b. En l'espèce, un avis d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt a été notifié aux recourants le 8 octobre 2012 pour les années 2008 à 2011. Cet avis a été étendu, par avis du 19 décembre 2012, aux années fiscales 2002 à 2007. Le délai de péremption de dix ans des art. 61 al. 1 LPFisc et 53 al. 2 LHID a ainsi été respecté (pour l'année fiscale 2003, le délai échéait à la fin de l'année 2013). Il en va de même du délai concernant le droit de procéder au rappel d'impôt (art. 61 al. 3 LPFisc et 53 al. 3 LHID), la péremption survenant au plus tôt à la fin de la période fiscale 2018 pour l'année fiscale 2003 et plus tard pour les autres périodes.

Le jugement du TAPI du 29 janvier 2018 est entré en force après la décision de la chambre de céans du 13 mars 2018 rayant la cause du rôle à la suite du retrait du recours qu'avaient formé les recourants contre celui-ci. Comme évoqué ci-dessus, le jugement du TAPI du 29 janvier 2018 constitue une décision finale. L'AFC-GE a donc exercé son droit de procéder au rappel d'impôt avant la fin de la période fiscale 2018, de sorte que celui-ci n'est pas périmé.

Le grief doit donc être écarté. 5)

Dans leur dernier grief, les recourants font valoir que leur interprétation selon laquelle le premier jugement du TAPI constituait un jugement de renvoi laissant une marge d'appréciation à l'AFC-GE n'était pas téméraire. L'amende de procédure était ainsi injustifiée.

a. Selon l'art. 88 LPA, la juridiction administrative peut prononcer une amende à l'égard de celui dont le recours, l'action, la demande en interprétation ou en révision est jugée téméraire ou constitutive d'un emploi abusif des procédures prévues par la loi (al. 1). L'amende n'excède pas CHF 5'000.- (al. 2).

b. La question de savoir si les recourants ont commis un abus de procédure en saisissant le TAPI d'un nouveau recours se pose. En effet et comme l'a relevé ce dernier, les indications données par l'AFC-GE sur le caractère de décision d'exécution de ses nouvelles décisions devaient permettre aux recourants de

- 11/12 - A/2681/2018 comprendre la nature de ces décisions et l'impossibilité de les contester en reprenant des arguments déjà tranchés par le TAPI. Certes, l'une des références jurisprudentielles invoquées par l'autorité intimée s'est avérée inexacte. L'autre référence était cependant correcte.

S'agissant de l'analyse de la portée du premier jugement du TAPI, singulièrement de déterminer s'il s'agissait d'un jugement final mettant un terme à la contestation portant sur les éléments des rappels et amendes ou d'un jugement de renvoi laissant un pouvoir d'appréciation à l'AFC-GE dans les nouvelles décisions à rendre, il convient d'admettre qu'elle nécessite des compétences juridiques. Bien qu'erronée, l'analyse faite par le conseil des recourants ne justifie cependant pas de sanctionner ces derniers, la position soutenue n'étant pas manifestement indéfendable.

Le recours sera ainsi admis sur ce point. 6)

Les recourants succombant sur l'essentiel de leurs conclusions, ils supporteront l'émolument de CHF 800.- (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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