

GE_GERICHTE A/359/2006 vom 20. Juni 2006

GE Cour de justice, 2006-06-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_359_2006

FR: GE_GERICHTE A/359/2006 du 20 juin 2006

IT: GE_GERICHTE A/359/2006 del 20 giugno 2006

Erwägungen

E. 1

Madame T_____ (ci-après : Mme T_____ ou la contribuable), alors domiciliée au n° _____ à Genève, a exploité, avec son frère, une société en nom collectif sous la raison sociale « A_____, C_____ et T_____ » entre février 1987 et mai 2001, dont le siège était à la même adresse. Cette société a été radiée du registre du commerce en date du 31 octobre 2001.

E. 2

Mme T_____ a fait l'objet d'une procédure en vérification de ses déclarations fiscales par l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) au sens de l'article 333 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 alors en vigueur (aLCP - D 3 05) et des articles 151 et 175 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11). Par pli recommandé du 15 février 1999, l'AFC a ouvert cette procédure pour les années fiscales 1994 à 1997, l'a ensuite étendue, en 1999 puis 2000, aux années fiscales 1998 et 1999. Elle a porté sur l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) relatif aux années fiscales 1994-1999 ainsi que sur les taxations de l'impôt fédéral direct relatives aux années 1995-1996, 1997-1998 et 1999-2000.

E. 3

Les manquements de la contribuable constatés par l'AFC durant les années fiscales 1994-1999 ont fait l'objet d'une amende globale liée à l'ICC de CHF 238'238.-, notifiée le 29 novembre 2001 et équivalant à une fois et demie les droits éludés.

E. 4

Par décision du 27 mars 2003, la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI) a partiellement admis le recours déposé devant elle le 10 août 2001 par la contribuable. Un dégrèvement total de CHF 9'194,95 a été admis, intérêts de retard compris. Cette décision est entrée en force.

E. 5

Les bordereaux rectificatifs ont été adressés par l'AFC à la contribuable le 28 juillet 2003. Les reprises ICC définitives pour les années fiscales 1994 et 1995 se sont montées respectivement à CHF 4'456,75 et CHF 67'540,65, intérêts de retard compris.

E. 6

Le 28 juillet 2003, l'AFC a statué sur une double réclamation de la contribuable déposée le 20 décembre 2001. a. Le premier volet de cette réclamation portait sur la procédure de reprise effectuée par l'AFC relative aux années fiscales 1996 à 1999. L'AFC a admis la réduction de divers suppléments d'ICC, pour un montant total de CHF 10'503,91, de sorte

que le montant total des reprises pour ces quatre années s'est élevé à CHF 95'244,10, plus CHF 12'581,50 d'intérêts de retard. b. Le second volet de la réclamation portait sur l'amende prononcée. Considérant les adaptations des reprises consécutives au premier volet de la réclamation, l'AFC a déduit de l'amende totale CHF 13'986.-, la ramenant ainsi à CHF 224'252.-.

E. 7

Par acte du 29 août 2003, Mme T_____ a recouru auprès de la CCRMI contre la décision du 28 juillet 2003 portant sur sa double réclamation et a conclu à son annulation. L'amende portant sur les années fiscales 1994 et 1995 était prescrite. Trois reprises concernant les années de taxation 1996 à 1999 étaient contestées. L'amende relative aux années fiscales 1996 à 1999 devait être réduite pour sa part afférente aux reprises fondées sur des évaluations et sur l'insuffisance de pièces justificatives, et sa quotité devait être diminuée pour tenir compte du peu de gravité de la faute.

E. 8

Dans sa séance du 12 décembre 2005, la CCRMI a admis partiellement le recours formé par la contribuable contre les décisions de l'AFC du 28 juillet 2003. Cette décision a été réceptionnée par l'AFC le 4 janvier 2006. L'amende prononcée à l'encontre de la contribuable pour soustraction d'impôt, quant à sa part afférente aux années fiscales 1994 et 1995, devait être annulée, du fait que sa notification, intervenue postérieurement à la clôture de la procédure de rappel, était tardive. Quant à l'amende portant sur les années fiscales 1996 à 1999, elle était justifiée dans son principe comme dans son coefficient et devait par conséquent être confirmée. S'agissant enfin des trois reprises contestées par la contribuable, elles étaient également maintenues sans changement.

E. 9

Par acte déposé au greffe du Tribunal administratif le 2 février 2006, l'AFC a recouru contre la décision de la CCRMI du 12 décembre 2005. Elle conclut à son annulation et à la confirmation de sa propre décision du 28 juillet 2003. Le recours portait exclusivement sur l'annulation par la CCRMI de l'amende relative aux années fiscales 1994 et 1995. Les autres aspects de la décision, soit l'amende ainsi que les reprises relatives aux années fiscales 1996 à 1999, n'étaient pas contestés. En matière de prescription, c'était l'ancien droit de fond, en vigueur au moment des faits, qui était applicable en vertu du principe de non rétroactivité et en l'absence d'un effet rétroactif expressément prévu dans la loi. La CCRMI appliquait ainsi à tort l'article 77 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). Selon la teneur de l'article 341A aLCP, le délai de prescription ordinaire pour soustraction d'impôt était de cinq ans non comprise l'année courante. Quant au délai de prescription absolue, il était de quinze ans. L'amende pour soustraction d'impôt, tout comme la prescription, présentaient un caractère pénal et étaient dès lors soumises au droit pénal. Or, l'AFC avait valablement interrompu la prescription par sa lettre du 15 février 1999 ouvrant la procédure de vérification, laquelle constituait non seulement l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt mais également une procédure pour soustraction d'impôt. Ce faisant, elle avait clairement manifesté son intention de revenir sur les taxations 1994 et 1995 en procédant, le cas échéant, à des rappels d'impôt avec amende en cas de soustraction avérée. L'article 175 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD - RS 642.11) qui traite de la soustraction d'impôt était d'ailleurs expressément mentionné. Pour le surplus, la computation des délais effectuée par la CCRMI était erronée, car elle avait fondé ses calculs

sur un délai de prescription de cinq ans alors qu'elle se prévalait d'une règle qui désignait un délai de dix ans. L'ancien droit prévoyait un délai de prescription de cinq ans. La CCRMI avait à tort laissé ouverte la question de l'interruption de la prescription. L'AFC avait conclu à l'inopposabilité de l'amende pour les années fiscales 1994 et 1995 au motif que la notification était fautivement intervenue postérieurement à la clôture de la procédure de rappel pour ces années. Cette règle de notification tardive était arbitraire. Rien ne s'opposait à ce qu'une procédure de soustraction d'impôt soit clôturée postérieurement à la procédure de rappel d'impôt. Au contraire, lorsque, comme en l'espèce, plusieurs années fiscales étaient en cause dans le cadre d'une même procédure, il fallait attendre l'issue de la procédure pour connaître tous les éléments permettant de fixer la quotité de l'amende, basée sur la culpabilité du contribuable.

E. 10

Reste à examiner si le droit d'exiger le paiement de l'amende relative aux années fiscales 1994 et 1995 peut être considéré, ainsi que la CCRMI l'avait statué, comme inexistant, ayant été exercé postérieurement à la clôture de la procédure de vérification. La recourante prétend que le raisonnement de la CCRMI exigeant la clôture simultanée des procédures en rappel et en soustraction d'impôt est arbitraire, car cette exigence n'aurait pas de fondement en droit. Au contraire, lorsque la procédure de vérification porte sur plusieurs années, ce n'est qu'au terme de l'exercice que l'administration est en mesure de fixer la quotité de l'amende, puisque cette dernière doit être fixée selon la culpabilité du contribuable fautif. Comme vu ci-dessus, la procédure de vérification et celle visant à réprimer la soustraction fiscale sont deux procédures distinctes. Si elles peuvent être clôturées en même temps, de la même manière qu'elles peuvent selon certaines circonstances démarrer simultanément, aucune disposition légale ne mentionne qu'il doit en être ainsi. Deux conditions, directement déduites de la loi, doivent être réunies pour que l'amende puisse être prononcée. En premier lieu, l'administration doit disposer des éléments lui permettant d'évaluer la culpabilité du contribuable. En second lieu, vu que le montant de l'amende est calculé en appliquant un coefficient à la somme des droits éludés, cette dernière doit avoir préalablement été déterminée. De plus, en droit pénal, le juge a l'obligation de prononcer une amende unique plutôt que des amendes successives contre l'auteur de plusieurs contraventions (art. 68 CP). Ce raisonnement vaut par analogie en matière d'amende administrative (Arrêt du Tribunal fédéral 1P.531/2002 du 27 mars 2003, consid. 2.3). A cet égard, le fait que l'administration soit en mesure de clôturer les procédures de vérification au fur et à mesure ne peut donc la contraindre à devoir déterminer en même temps les amendes pour soustraction fiscale. L'exiger reviendrait à empêcher l'administration d'appliquer correctement la loi, puisque d'une part elle ne pourrait fixer la ou les amendes que sur la base d'une évaluation partielle de la culpabilité du contrevenant et d'autre part elle ne pourrait pas prononcer une amende unique. Le recours sera par conséquent également admis sur ce point.

E. 11

Quant aux griefs de la contribuable relatifs à la quotité de l'amende, ils ne seront pas examinés. En effet, à l'instar de la procédure administrative fédérale, le droit genevois ne connaît plus, depuis l'entrée en vigueur de la LPA, l'institution du recours joint ou incident (SJ 1989 p.260). Il n'est donc pas possible à une partie de déposer hors délai des conclusions séparées et autonomes relatives à l'acte mis en cause (B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4e éd., 1991).

E. 12

Le recours sera admis et la décision attaquée annulée en tant qu'elle porte sur l'amende relative aux années fiscales 1994 et 1995. L'amende totale de CHF 224'252.- sera confirmée. Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la contribuable (art. 87 LPA). * * * * *

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