

GE_GERICHTE A/64/2022 vom 3. Oktober 2023

GE Cour de justice, 2023-10-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_64_2022

FR: GE_GERICHTE A/64/2022 du 3 octobre 2023

IT: GE_GERICHTE A/64/2022 del 3 ottobre 2023

Regeste

DROIT FISCAL;IMPÔT CANTONAL ET COMMUNAL;IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT;SÛRETÉS EN MATIÈRE D'IMPÔTS;AMENDE;PRESCRIPTION;DÉBAT DU TRIBUNAL;PUBLICITÉ DE LA PROCÉDURE;COMPOSITION DE L'AUTORITÉ;RÉCUSATION | Confirmation de demandes de sûretés concernant des rappels d'impôts et des amendes. Les garanties issues de l'art. 6 CEDH ne s'appliquent pas en matière de sûretés fiscales. La recourante aurait dû demander la récusation du juge assesseur siégeant au TAPI dès le dépôt de son recours. En outre, rien ne permet de considérer que ledit juge n'aurait pas tranché la cause en toute objectivité. Les trois conditions pour demander des sûretés sont remplies : premièrement, la société recourante n'est pas inscrite au registre du commerce en Suisse, n'y a pas de domicile ni d'actif immobilisé, de sorte que les droits du fisc sont objectivement menacés ; deuxièmement, la vraisemblance de la créance est prima facie établie, la recourante n'ayant pas déclaré les bénéfices provenant de son activité commerciale exercée en Suisse selon le rapport d'enquête spéciale de la Division des affaires pénales et enquêtes de l'AFC-CH ; troisièmement, les garanties exigées par l'AFC-GE ne paraissent pas disproportionnées, puisqu'elles ont été déterminées sur la base des bénéfices imposables non déclarés selon le rapport d'enquête précité. Le montant des sûretés est diminué en raison de la prescription des créances fiscales pour 2007. Recours partiellement admis pour ce motif. | CEDH.6; Cst.30.al1; LPA.15a; LIFD.120; LIFD.151.al1; LIFD.152; LIFD.169.al1; LIFD.184; LIFD.185; LHID.53; LHID.58; LHID.78; LPFisc.61; LPGIP.38.al1; LCP.371a

Erwägungen

E. 4

octobre 2002 - LPFisc - D 3 17), la période fiscale 2006 était prescrite. Il en allait de même concernant les amendes ICC et IFD 2009. Pour ce motif, elle avait conclu à la réduction des montants des demandes de sûretés. c. Par réplique du 7 juin 2022, la recourante a fait valoir que le rapport d'enquête de la DAPE avait été rendu le 15 décembre 2021, soit postérieurement aux demandes de sûretés du 8 décembre 2021, de sorte que l'AFC-GE ne pouvait pas se prévaloir de ce document pour tenter de démontrer a posteriori le bien-fondé des décisions entreprises. Elle concluait ainsi à ce que ledit rapport et toute référence à celui-ci dans la réponse de l'AFC-GE du 11 avril 2022 soient déclarés irrecevables.
 d. Dans sa duplique du 30 juin 2022, l'AFC-GE a relevé que le rapport de la DAPE n'était que le résumé de faits et d'éléments qui s'étaient produits antérieurement et dont elle avait déjà connaissance. La conclusion de la recourante quant à l'irrecevabilité du rapport et références y relatives devait être donc être rejetée.
 L'AFC-GE a produit la décision du 2 mai 2022 rendue par la direction de l'AFC-CH, déclarant irrecevable la plainte au sens de l'art 25a de la loi fédérale sur la procédure administrative

du 20 décembre 1968 (PA - RS 172.021), déposée le

E. 4.1

La garantie minimale d'un tribunal indépendant et impartial, telle qu'elle résulte des art. 30 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) et 6 § 1 CEDH lesquels ont, de ce point de vue, la même portée permet, indépendamment du droit de procédure, de demander la récusation d'un juge dont la situation ou le comportement est de nature à susciter des doutes quant à son impartialité. Elle n'impose pas la récusation seulement lorsqu'une prévention effective du magistrat est établie, car une disposition interne de sa part ne peut guère être prouvée. Il suffit que les circonstances donnent l'apparence de la prévention et fassent redouter une activité partielle du magistrat. Seules les circonstances constatées objectivement doivent être prises en considération. Les impressions purement individuelles de l'une des parties au procès ne sont pas décisives (ATF 140 III 221 consid. 4.1).!

E. 4.2

En droit administratif genevois, l'art. 15A LPA prévoit que les juges doivent, notamment, se récuser s'ils ont agi dans la même cause à un autre titre, notamment comme membre d'une autorité, comme conseil juridique d'une partie, comme expert, comme témoin ou comme médiateur (al. 1 let. b) ou s'ils pourraient être prévenus de toute autre manière, notamment en raison d'un rapport d'amitié ou d'inimitié avec une partie ou son représentant (al. 1 let. f). Les juges, les membres des juridictions et les membres du personnel des juridictions qui se trouvent dans un cas de récusation sont tenus d'en informer sans délai le président de leur juridiction (art. 15A al. 3 LPA). La demande de récusation doit en outre être présentée sans délai et par écrit à la juridiction compétente (art. 15A al. 4 LPA).!

E. 4.3

Selon un principe général, la partie qui a connaissance d'un motif de récusation doit l'invoquer aussitôt, sous peine d'être déchu du droit de s'en prévaloir ultérieurement, dès lors qu'il serait contraire aux règles de la bonne foi de garder en réserve le moyen tiré de la composition irrégulière de l'autorité pour ne l'invoquer qu'en cas d'issue défavorable de la procédure (ATF 140 I 271 consid. 8.4.3 ; ATA/185/2020 du 18 février 2020 consid. 4d et les références citées). Cela ne signifie toutefois pas que la composition concrète de l'autorité judiciaire amenée à statuer doive nécessairement être communiquée de manière expresse au justiciable. Il suffit que l'information ressorte d'une publication générale facilement accessible, en particulier sur Internet, par exemple l'annuaire officiel. Selon la jurisprudence, la partie assistée d'un avocat est en tout cas présumée connaître la composition régulière du tribunal (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1058/2017 du 5 février 2019 consid. 5.2 et les références citées).!

E. 4.4

En l'espèce, assistée d'un mandataire professionnellement qualifié, la recourante ne pouvait ignorer la composition du TAPI statuant dans un litige de nature fiscale, dans le cadre duquel il siège dans la composition d'un juge qui le préside et de deux juges assesseurs spécialisés dans les affaires fiscales (art. 115 al. 2 LOJ ; art. 44 LPFisc), ces derniers étant au nombre de douze (art. 1 let. a du règlement fixant le nombre de juges assesseurs à élire au TAPI du 8 février 2018 - RNTAPI - E 2 05.07) et mentionnés nominativement sur le site Internet du Pouvoir judiciaire, sur la page dédiée à cette juridiction. Il lui appartenait ainsi

de se manifester dès le dépôt de son recours pour demander la récusation du juge assesseur en question et ne pouvait attendre qu'un jugement soit rendu pour soulever ce point pour la première fois devant la chambre de céans. Le grief doit ainsi être écarté déjà pour ce motif.!

En outre, la procédure de rappel d'impôt a été ouverte contre la recourante le 26 novembre 2015, soit plusieurs années après le départ de l'AFC-GE dudit juge assesseur. Rien ne permet ainsi d'admettre que ce dernier n'aurait pas tranché la cause en toute objectivité. Le grief sera donc écarté également pour ce motif.

5. Se pose la question de savoir si les créances fiscales fondant les séquestres sont prescrites.

5.1 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 ; ATA/976/2021 du 21 septembre 2021 consid. 2a) tant pour l'IFD que les ICC, lorsque celles-ci se fondent sur le droit fédéral (ATF 138 II 169 consid. 3.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 4). Ces questions doivent également être examinées dans le cadre d'une demande de sûretés. Lorsqu'une créance fiscale est prescrite, elle n'est plus exigible, de sorte que des sûretés ne peuvent plus être requises pour la garantir (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1059/2020 du 17 août 2021 consid. 3.1 ; 2C_85/2020 du 6 octobre 2020 consid. 5.6.4).

5.2 Conformément à l'art. 120 LIFD, le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale. Les art. 152 et 184 sont réservés (al. 1). La prescription ne court pas ou est suspendue (al. 2) : pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision (let. a) ; aussi longtemps que la créance d'impôt est garantie par des sûretés ou que le recouvrement est ajourné (let. b) ; aussi longtemps que le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt n'a pas de domicile en Suisse ou n'y est pas en séjour (let. c). Un nouveau délai de prescription commence à courir (al. 3) : lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt (let. a) ; lorsque le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui reconnaît expressément la dette d'impôt (let. b) ; lorsqu'une demande en remise d'impôt est déposée (let. c) ; lorsqu'une poursuite pénale est introduite ensuite de soustraction d'impôt consommée ou de délit fiscal (let. d). La prescription du droit de procéder à la taxation est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale (al. 4).

En vertu de l'art. 151 al. 1 LIFD, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Aux termes de l'art. 152 LIFD, 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 (al. 1). L'introduction d'une procédure de poursuite pénale ensuite de soustraction d'impôt ou de délit fiscal entraîne également l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt (al. 2). Le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint 15 ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (al. 3).

5.3 À teneur de l'art. 53 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), 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 (al. 2). Le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (al. 3).!

5.4 En matière d'ICC, l'art. 61 LPFisc 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 (al. 1). L'introduction d'une procédure de poursuite pénale ensuite de soustraction d'impôt ou de délit fiscal entraîne également l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt (al. 2). Le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (al. 3).!

5.5 Selon la jurisprudence, toutes les mesures des autorités tendant à la fixation de la prétention fiscale et portées à la connaissance du contribuable, de mêmes que de simples lettres ou injonctions, interrompent le délai de prescription. La notion d'acte tendant au recouvrement de la créance peut même comprendre des communications officielles qui n'annoncent qu'une taxation ultérieure et dont le but se limite précisément à interrompre le cours de la prescription (ATF 139 I 64 consid. 3.3 ; 137 I 273 consid. 3.4.3 ; 126 II 1 consid. 2c ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_810/2017 du 16 août 2018 consid. 4.1 et 4.2).!

5.6 En l'occurrence, les créances fiscales relatives à l'année 2007 sont prescrites, comme admis par l'intimée. La recourante ne fait à juste titre pas valoir que le droit de procéder au rappel d'impôt et de taxer les années fiscales 2008 à 2014 serait éteint, dès lors qu'un avis d'ouverture des procédures de rappel d'impôt et de taxation lui a été notifié le 26 novembre 2015, et que la prescription a par la suite été régulièrement interrompue. Le délai de péremption de dix ans a ainsi été respecté. Le délai de prescription absolu de quinze ans pour procéder au rappel d'impôt n'est pas non plus échu pour les années 2008 à 2014.

5.7 Avant le 1^{er} janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction consommée se prescrivait dans tous les cas par quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée ou l'avait été de façon incomplète, ce délai ne pouvant être prolongé (ancien art. 184 al. 1 let. b LIFD et art. 333 al. 6 let. b du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 [CP - RS 311.0]) ; ATF 134 IV 328). La prescription était en outre interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable (ancien art. 184 al. 2 LIFD). Pour sa part, la poursuite de la tentative de soustraction se prescrivait par six ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction avait été commise (ancien art. 184 al. 1 let. a et al. 2 LIFD). !

Depuis le 1^{er} janvier 2017, la poursuite pénale se prescrit, en cas de soustraction d'impôt consommée, au plus tôt, par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète (art. 184 al. 1 let. b ch. 1 LIFD). S'agissant de la tentative de soustraction, la poursuite pénale se prescrit toujours par six ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction a été commise (art. 184 al. 1 let. a LIFD). Selon l'art. 184 al. 2 LIFD actuellement en vigueur, la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente (art. 182 al. 1 LIFD) avant l'échéance du délai de prescription. En vertu des art. 205f LIFD et 78f LHID, le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours des périodes fiscales précédant le 1^{er} janvier 2017 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales. Dans la mesure où il empêche la prescription de courir, en particulier durant la procédure devant le Tribunal fédéral, le nouveau droit se révèle être en principe moins favorable aux contribuables que l'ancien droit. Il est en revanche plus favorable si aucune décision n'a été rendue dans les dix ans à compter de la fin de la période fiscale (cf.

arrêts du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 4.3 ; 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 4.3 et les références citées). 5.8 L'art. 58 al. 1, al. 2 let. a et al. 3 LHID, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2017, a un contenu identique à celui de l'art. 184 LIFD ; il est directement applicable si les cantons n'ont pas adapté leur législation au 1^{er} janvier 2017 (art. 72s LHID ; cf. art. 77 LPFisc dont l'al. 2 diffère de l'art. 58 al. 3 LHID). La poursuite pénale pour tentative de soustraction d'impôt se prescrit par quatre ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative a été commise (art. 77 al. 1 let. a LPFisc).

5.9 En l'espèce, il ressort du courrier de l'intimée du 26 novembre 2015 et du rapport de la DAPE que des procédures pour soustraction d'impôt ont été ouvertes concernant les années 2005 à 2009 et pour tentative de soustraction pour les années 2010 à 2014. L'intimée a notifié à la recourante un bordereau d'amende ICC et IFD le 14 décembre 2018 pour 2008, respectant ainsi le délai de prescription de dix ans pour cette année fiscale. S'agissant de 2009, elle s'est engagée, dans le cadre de la procédure devant le TAPI, à déduire du montant les amendes ICC et IFD, cette année étant atteinte par la prescription. Quant à la poursuite pénale pour l'infraction de tentative de soustraction d'impôt reprochée à la recourante pour les périodes fiscales 2010 à 2014, le délai de prescription n'a pas encore commencé à courir, dès lors que les bordereaux relatifs à ces années ne sont pas encore entrés en force.

6. Il convient ensuite d'examiner le bien-fondé des demandes de sûretés.

6.1 Les sûretés destinées à garantir l'impôt fédéral direct sont régies par l'art. 169 LIFD. Si le contribuable n'a pas de domicile en Suisse ou que les droits du fisc paraissent menacés, l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct peut exiger des sûretés en tout temps et même avant que le montant d'impôt ne soit fixé par une décision entrée en force. La demande de sûretés indique le montant à garantir ; elle est immédiatement exécutoire. Dans la procédure de poursuite, elle produit les mêmes effets qu'un jugement exécutoire (art. 169 al. 1 LIFD).

6.2 L'art. 78 LHID prévoit que les cantons peuvent disposer que les décisions de sûretés des autorités fiscales cantonales compétentes sont assimilées à des ordonnances de séquestre au sens de l'art. 274 de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite du 11 avril 1889 (LP - RS 281.1). La LHID ne prévoit donc pas de règle d'harmonisation contraignante pour les cantons en matière de sûretés (arrêt du Tribunal fédéral 2C_85/2020 précité consid. 6).

Toutefois, tant l'art. 38 al. 1 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 (LPGIP - D 3 18), en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2009 (et donc applicable aux sûretés litigieuses des périodes fiscales 2009 à 2015) que l'art. 371A de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05 ; applicable aux sûretés litigieuses pour la période fiscale 2008) reprennent les termes de l'art. 169 al. 1 LIFD. Les principes exposés en matière d'IFD ont ainsi également vocation à s'appliquer à l'ICC (ATF 145 III 30 consid. 7.3.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1057/2020 du 17 août 2021 consid. 7.1 ; 2C_85/2020 précité consid. 6.1).

6.3 L'autorité fiscale est chargée d'encaisser les impôts dus. En cas de besoin, elle peut exiger des garanties de la part du contribuable, sous la forme notamment d'une demande de sûretés, assimilable à une ordonnance de séquestre ; vu sa nature, la demande de sûretés en matière d'impôt constitue une mesure provisionnelle de droit public, qui peut régler une situation de façon temporaire en attente d'une décision principale ultérieure ou intervenir une fois la décision de taxation entrée en force (ATF 134 II 349 consid. 1). Les sûretés au sens de l'art. 169 LIFD ne constituant qu'une mesure provisionnelle, elles n'ont pas d'influence sur l'existence ni sur le montant de la créance fiscale et ne préjugent en rien de celle-ci (arrêts du Tribunal fédéral 2C_689/2019 du 15

août 2019 consid. 2.2.7 ; 2C_669/2016 du

E. 8

La recourante succombe tant sur le principe des sûretés que sur l'essentiel de leur quotité, qui est réduite uniquement en raison de la prescription d'une partie des créances en cause. Elle doit ainsi supporter un émolument de CHF 2'000.- (art. 87 al. 1 LPA) et ne se verra allouer aucune indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).!

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