

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2776/2015-ICCIFD

ATA/548/2017

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 16 mai 2017

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame et Monsieur A_____
représentés par Me Mathieu Simona, avocat

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre la décision du Tribunal administratif de première instance du
3 octobre 2016 (DITAI/594/2016)**

EN FAIT

- 1) Le litige concerne l'imposition, pour les années fiscales 2002 à 2004 et 2010 à 2012, et les amendes pour tentative de soustraction d'impôts pour les années fiscales 2002 à 2012, des époux, Madame et Monsieur A_____ (ci-après : les époux A_____), employés respectivement par B_____ et par C_____ SA, et domiciliés à Genève.
- 2) D'autres questions, non litigieuses en l'espèce, liées à l'imposition des années fiscales 2002 à 2004, ont fait l'objet d'un recours séparé qui a donné lieu à l'arrêt ATA/745/2011 de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) et à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012.
- 3) L'imposition, pour les années fiscales 2005 à 2009 fait l'objet d'un recours séparé, enregistré sous le numéro de cause A/3933/2014.
- 4) Les 19 et 24 novembre 2014, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a notifié aux époux A_____ leurs bordereaux de taxation pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) des années 2002 à 2004 et 2010 à 2012.
- 5) Le 8 décembre 2014, l'AFC-GE a notifié aux contribuables vingt-deux bordereaux d'amende pour tentative de soustraction de l'ICC et de l'IFD 2002 à 2012, au motif que, par l'entremise de faux chèques, ils avaient tenté, intentionnellement et durant de nombreuses années, d'obtenir une imposition privilégiée en déduisant indûment des charges.
- 6) Par réclamation du 19 décembre 2014, les époux A_____ ont contesté ces bordereaux d'amende, concluant à leur annulation, ainsi que les bordereaux de taxation des 19 et 24 novembre 2014, sollicitant leur rectification.
- 7) Par décisions sur réclamation des 13 et 20 juillet 2015, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation du 19 décembre 2014.
- 8) Par acte posté le 13 août 2015, les époux A_____ ont recouru contre les décisions sur réclamation des 13 et 20 juillet 2015 auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant à leur annulation.
- 9) Le 21 janvier 2016, l'AFC-GE a conclu à l'admission partielle du recours.
- 10) Le 9 février 2016, une procédure pénale pour faux dans les titres a été ouverte à l'encontre des époux A_____ (P/1_____).

- 11) Le 14 mars 2016, les époux A_____ ont requis la suspension de l'instruction, jusqu'à l'issue de la procédure pénale.

L'instruction de la procédure pénale portait notamment sur la réalité des versements qu'ils avaient effectués aux membres de leur famille au Pérou, et une suspension de la procédure administrative devait être ordonnée.

- 12) Le 7 avril 2016, l'AFC-GE s'est opposée à la suspension.

L'issue de la procédure pénale était sans conséquence sur le litige.

Pour la période fiscale 2002, en particulier, la prescription serait prochainement acquise et la cause devait être jugée avec célérité. Les contribuables avaient déjà eu l'occasion de s'exprimer très largement dans la présente cause ainsi que dans la cause A/3933/2014 portant sur le même complexe de faits mais en lien avec des périodes fiscales différentes.

- 13) Par décision du 3 octobre 2016, le TAPI a admis la demande des contribuables et prononcé la suspension de l'instruction jusqu'à droit jugé dans la procédure pénale.

- 14) Par acte posté le 14 octobre 2016, l'AFC-GE a recouru contre cette décision auprès de la chambre administrative et conclu à son annulation et à ce que le TAPI soit invité à statuer sur le recours du 13 août 2015.

Les contribuables avaient joint à leurs déclarations fiscales des copies de chèques de sommes qu'ils auraient versées à leurs proches au Pérou. L'AFC-GE avait plus tard découvert que ces chèques avaient fait l'objet de falsification et avait ouvert une procédure de contrôle pour tentative de soustraction fiscale à l'encontre des contribuables lors de laquelle ces derniers avaient admis que les chèques n'avaient jamais été encaissés et que l'argent avait été versé de la main à la main à leurs proches. La falsification étant avérée, l'issue de la procédure pénale parallèle n'impacterait aucunement la procédure administrative, la suspension devant ainsi être annulée.

- 15) Le 11 novembre 2016, les époux A_____ ont conclu au rejet du recours.

L'AFC-GE était l'unique responsable de la lenteur de la procédure. Pour l'année 2002, elle avait attendu plus de trois ans pour émettre un bordereau provisoire (rendu le 25 octobre 2005), qui était devenu définitif un an plus tard. Presque dix ans après (le 24 novembre 2014), l'AFC-GE leur avait notifié le supplément d'impôt litigieux. Elle s'était par conséquent mise seule et de manière inexcusable dans une situation où ses prétentions pourraient être prescrites.

Concernant l'année 2002, les prétentions de l'AFC-GE étaient déjà périmées, respectivement prescrites de sorte que la décision du TAPI ne lui causait aucun préjudice irréparable et son recours était par conséquent irrecevable.

Le sort de la procédure était intimement lié à celui qui serait réservé à la procédure pénale, les deux portant sur les mêmes complexes de faits, soit de déterminer si les époux A_____ avaient entretenu leur famille au Pérou et à quelle hauteur.

- 16) Le 27 janvier 2017, l'AFC-GE a déposé des observations complémentaires.

Ses prétentions n'étaient pas prescrites ni périmées. Une suspension n'avait pas lieu d'être prononcée, notamment eu égard à l'attitude et aux agissements des contribuables. La demande de suspension était une mesure purement dilatoire. La juridiction administrative avait constitué un dossier complet, lui permettant de juger la cause sans tarder.

La procédure pénale ouverte pour faux dans les titres devait déterminer si les contribuables avaient fabriqué et utilisé de faux documents bancaires et non servir à constater s'ils avaient réellement entretenu leur famille au Pérou. Partant, l'issue de cette procédure importait peu, la juridiction administrative étant appelée à trancher la question de savoir si la preuve des versements litigieux avait été ou non apportée et les contribuables avaient expressément reconnu ne pas disposer de pièces probantes pour justifier la réalité de ces paiements.

- 17) Les 3 février et 10 mars 2017, les époux A_____ ont persisté dans les termes de leurs précédentes écritures.

La question de l'entretien effectif ou non de la famille de Mme A_____ au Pérou était l'élément central de la procédure pénale, contrairement à la question de savoir si les chèques étaient des faux, dès lors que l'infraction de faux dans les titres supposait un dessein d'enrichissement illégitime.

- 18) Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable de ce point de vue (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 62 al. 1 let. b de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) La recourante conclut à la recevabilité du recours et à l'annulation de la suspension de la procédure prononcée par décision du TAPI du 3 octobre 2016.

Les époux A_____ concluent à son irrecevabilité en niant l'existence d'un préjudice irréparable.

a. Sont susceptibles de recours les décisions incidentes, si elles peuvent causer un préjudice irréparable ou si l'admission du recours peut conduire immédiatement à une décision finale qui permet d'éviter une procédure probatoire longue et coûteuse (art. 57 let. c LPA).

b. Selon la jurisprudence, la suspension de la procédure est une décision incidente qui peut être attaquée séparément du fond si elle entraîne un préjudice irréparable pour l'une ou l'autre des parties (art. 57 let. c LPA) ou, en l'absence d'un tel préjudice, si la partie lésée rend vraisemblable que l'ordonnance de suspension qu'elle conteste entraînera une violation du principe de la célérité, c'est-à-dire du droit de tout justiciable à ce que sa cause soit jugée dans un délai raisonnable, garanti par l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101 ; ATF 138 III 190 consid. 6 ; 134 IV 43 consid. 2.5 ; arrêt du Tribunal fédéral 1D_10/2011 du 14 novembre 2011 consid.1.4 ; ATA/853/2015 du 25 août 2015 ; ATA/65/2012 du 31 janvier 2012).

c. L'art. 57 let. c LPA a la même teneur que l'art. 93 al. 1 de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110). Un préjudice est irréparable au sens de cette disposition lorsqu'il ne peut être ultérieurement réparé par une décision finale entièrement favorable au recourant (ATF 138 III 46 consid. 1.2 et les références citées). La jurisprudence rendue sous l'ancien droit, applicable à l'art. 93 LTF, estimait qu'un intérêt économique ou un intérêt tiré du principe de l'économie de la procédure pouvait constituer un préjudice irréparable (ATF 127 II 132 consid. 2a et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 4A_100/2009 du 15 septembre 2009 consid. 1.3). Le simple fait d'avoir à subir une procédure et les inconvénients qui y sont liés ne constitue toutefois pas en soi un préjudice irréparable. Un dommage de pur fait, tel que la prolongation de la procédure ou un accroissement des frais de celle-ci, n'est notamment pas considéré comme un dommage irréparable de ce point de vue (ATF 138 III 190 consid. 6 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_493/2008 du 10 février 2009 consid. 1.3).

La décision d'ordonner la suspension d'une procédure n'est en principe pas susceptible de causer un dommage irréparable (ATF 131 V 362 consid. 3.2 = RDAF 2006 I 617 [r.] ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_314/2008 du 17 septembre 2008 consid. 3.2). Toutefois, dans un arrêt rendu en matière pénale quelques mois avant le dernier cité, le Tribunal fédéral a jugé que dans le cas où la partie, estimant que sa cause n'a pas été jugée dans un délai raisonnable, se plaint d'une violation de l'art. 29 al. 1 Cst. ou d'une autre garantie correspondante, il y a lieu de renoncer à l'exigence du préjudice irréparable et d'entrer en matière sur le recours (ATF 134 IV 43 consid. 2.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_81/2013 du

30 janvier 2013 consid. 2.1) ; toutefois, il incombe à la partie recourante, si la suspension est critiquée parce que la durée de la procédure à ce stade est déjà excessive, ou parce que cette mesure entraînera nécessairement la violation du principe de la célérité, d'exposer cette argumentation de manière précise (ATF 134 IV 43 consid. 2.5 ; ATA/899/2014 du 18 novembre 2014 consid. 7).

d. En ce qui concerne la seconde hypothèse de l'art. 57 let. c LPA, pour qu'une procédure soit « longue et coûteuse », il faut que la procédure probatoire, par sa durée et son coût, s'écarte notablement des procès habituels (arrêt du Tribunal fédéral 9C_850/2012 consid. 3 et les références citées). Tel peut être le cas lorsqu'il faut envisager une expertise complexe ou plusieurs expertises, l'audition de très nombreux témoins, ou encore l'envoi de commissions rogatoires dans des pays lointains (ATA/899/2014 précité consid. 8 ; ATA/639/2014 du 19 août 2014 et les références citées ; ATA/693/2012 du 16 octobre 2012 consid. 5).

En l'occurrence, la recourante invoque, de manière implicite, une violation du principe de la célérité.

La seconde hypothèse de l'art. 57 let. c LPA n'est, en l'espèce, pas réalisée dans la mesure où l'admission du présent recours ne conduirait pas à une décision finale permettant d'éviter une procédure probatoire longue et coûteuse.

3) Il sied d'examiner la question de l'existence ou non d'un préjudice irréparable.

La recourante n'invoque pas de manière explicite que la suspension de la procédure lui ferait subir un préjudice irréparable. Elle limite son recours à la contestation de la suspension au fond en faisant également valoir un risque de prescription, en particulier concernant la taxation de l'année 2002. En revanche, elle ne développe pas les motifs pour lesquels son recours devrait être déclaré recevable, alors que ce dernier porte sur une décision incidente.

a. En droit public, la prescription doit être constatée d'office lorsqu'un particulier est débiteur de l'État (ATF 133 II 366 = JdT 2007 II 54 p. 56 ; 106 Ib 357 consid. 3a ; ATA/558/2014 du 17 juillet 2014 consid. 3a et les arrêts cités). Elle est soumise au droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses.

b. En matière d'impôts directs, il convient de distinguer la prescription du droit de taxer, d'une part, et la prescription du droit de percevoir l'impôt, d'autre part. En effet, pour ces impôts, la créance fiscale doit d'abord être établie par l'administration à l'intérieur d'une certaine période. La prescription de la créance fiscale, qui implique le recouvrement de l'impôt, intervient ensuite (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 572 n. 28, cité in ATA/632/2012 du 18 septembre 2012).

Selon l'art. 120 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale. La prescription ne court pas ou est suspendue pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision (art. 120 al. 2 let. a LIFD). Un nouveau délai de prescription commence à courir 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 (art. 120 al. 3 let. a LIFD). En tous les cas, la prescription du droit de procéder à la taxation est acquise quinze ans après la fin de la période fiscale (art. 120 al. 4 LIFD).

c. En droit cantonal, l'art. 47 al. 1 et 2 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), de même que les art. 22 et 23 de LPFisc ont exactement la même teneur que les articles de la LIFD mentionnés ci-dessus.

La notion d'acte interruptif de la prescription fiscale s'interprète largement. Conformément à la jurisprudence, tous les actes de l'autorité qui sont portés à la connaissance du contribuable dans le processus tendant à déterminer la créance ont pour effet d'interrompre la prescription même s'ils ne continuent pas concrètement la procédure de taxation. Il en va ainsi non seulement des actes de perception de l'impôt proprement dit mais aussi de l'ensemble des autres actes officiels, à l'image de simples lettres ou d'injonctions s'inscrivant dans le suivi de la taxation (ATA/632/2012 du 18 septembre 2012 ; ATA/469/2012 du 31 juillet 2012).

d. À l'époque des faits, soit de la notification des décisions de taxation et des décisions sur réclamation, la limitation dans le temps du droit de taxer était régie par l'art. 120 LIFD. La prescription de la créance fiscale était régie quant à elle par l'art. 121 LIFD.

En l'espèce, il y a lieu de constater qu'aucun des délais prévus par les dispositions précitées n'a été atteint, compte tenu des actes effectués régulièrement à la suite de la taxation. En effet, les bordereaux provisoires relatifs aux années fiscales 2002 ont été notifiés le 2 novembre 2005 et rectifiés le 22 mai 2006. Suite à une réclamation des intimés montée jusqu'au Tribunal fédéral (arrêt du Tribunal fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012), l'AFC-GE a rendu les bordereaux des 19 et 24 novembre 2014. Quant aux créances fiscales relatives à ces taxations, elles ne sont pas non plus prescrites. Contestées dans le cadre de la présente procédure, elles ne sont pas encore entrées en force, de sorte que les délais de prescriptions de l'art. 121 LIFD n'ont pas encore commencé à courir.

En revanche, l'écoulement du délai de prescription absolu de quinze ans après la fin de la période fiscale 2002 échoira le 31 décembre 2017, ce qui pourra causer un préjudice irréparable à la recourante.

Dans ces circonstances, la recourante risque de subir un préjudice irréparable du fait de la décision de suspension. Il s'ensuit que, remplissant les réquisits de l'art. 57 let. c LPA, le recours du 14 octobre 2016 contre la décision de suspension du 3 octobre 2016 est recevable.

- 4) Reste à examiner si c'est à juste titre que la procédure a été suspendue par le TAPI dans l'attente du jugement pénal.

À teneur de l'art. 14 al. 1 LPA, lorsque le sort d'une procédure administrative dépend de la solution d'une question de nature civile, pénale ou administrative relevant de la compétence d'une autre autorité et faisant l'objet d'une procédure pendante devant ladite autorité, la suspension de la procédure administrative peut, le cas échéant, être prononcée jusqu'à droit connu sur ces questions.

En l'espèce, la procédure pénale ouverte pour faux dans les titres a pour objectif de déterminer si les contribuables ont fabriqué et utilisé de faux documents bancaires. Elle ne sert pas à constater si les contribuables ont réellement entretenu des proches au Pérou, objet de la présente procédure. La juridiction administrative est en effet appelée à trancher uniquement la question de savoir si la preuve de la réalité des versements litigieux a été ou non apportée, étant précisé qu'il n'est pas contesté en l'état par les recourants que d'éventuels versements n'ont pas été effectués par chèque. Dans la présente cause, les contribuables ont pu s'exprimer, et le TAPI dispose d'un dossier complet, contenant tous les éléments nécessaires permettant de trancher le litige sans attendre le résultat de la procédure pénale.

La connaissance par le TAPI de l'issue de la procédure pénale n'est par conséquent pas déterminante pour l'issue du recours.

- 5) Au vu de ce qui précède, le recours sera admis. La décision querellée sera annulée et la cause renvoyée au TAPI pour qu'il statue sur le recours du 13 août 2015 par le biais d'une décision finale.
- 6) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 400.- sera mis à la charge conjointe et solidaire des intimés, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 14 octobre 2016 par l'administration fiscale cantonale contre la décision du Tribunal administratif de première instance du 3 octobre 2016 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision du Tribunal administratif de première instance du 3 octobre 2016 ;

renvoie la cause au Tribunal administratif de première instance pour qu'il statue sur le recours du 13 août 2015;

met un émoulement de CHF 400.- à la charge de Madame et Monsieur A_____, pris conjointement et solidairement ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de LTF, le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Mathieu Simona, avocat de Madame et Monsieur A_____, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :