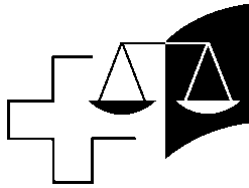


Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



9C_683/2023

Arrêt du 18 décembre 2023

IIIe Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Parrino, Président, Moser-Szeless et Beusch.

Greffier : M. Bürgisser.

Participants à la procédure

A. _____,
représentée par Me Reza Vafadar,
recourante,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève,
rue du Stand 26, 1204 Genève,
intimée.

Objet

Impôts cantonaux et communaux du canton de Genève et impôt fédéral direct, périodes fiscales 2006 à 2012,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève du 19 septembre 2023 (A/2477/2022-ICCIFD ATA/1033/2023).

Faits :

A.

A.a. Un litige oppose A. _____ (ci-après: la contribuable) à l'Administration fiscale du canton de Genève (ci-après: l'Administration fiscale) en ce qui concerne l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) et les impôts cantonaux et communaux (ci-après: ICC) des années 2006 à 2012, ainsi que les amendes pour soustraction fiscale et tentative de soustraction fiscale prononcées pour ces années. Dans ce cadre, à la suite de l'arrêt 2C_74/2021 que le Tribunal fédéral a rendu le 26 juillet 2021, la Chambre administrative de la Cour de justice de la République et canton de Genève (ci-après: Cour de justice) a rendu un nouvel arrêt, le 2 novembre 2021 (ATA/1179/2021). Admettant partiellement le recours de la contribuable, elle a notamment renvoyé la cause à l'Administration fiscale afin qu'elle établisse des nouveaux bordereaux de rappel d'impôt et d'amende IFD et ICC des années 2006 à 2010, ainsi que des nouveaux bordereaux de taxation IFD et ICC de l'année 2011 et des bordereaux d'amende IFD et ICC pour les années 2006 à 2012 au sens des considérants. Le 17 décembre 2021, le Tribunal fédéral a rejeté le recours de la contribuable contre cet arrêt cantonal, dans la mesure où il est recevable (cause 2C_1010/2021).

A.b. A la suite de l'arrêt fédéral précité, l'Administration fiscale a notamment notifié à la contribuable, le 24 mars 2022, des nouveaux bordereaux de rappel d'impôt IFD et ICC des années 2006 à 2010, un bordereau rectificatif IFD et ICC de l'année 2011, ainsi que des nouveaux bordereaux d'amende IFD et ICC relatifs aux années 2006 à 2012. Par trois courriers du 30 juin 2022, l'Administration fiscale a, sur réclamation, maintenu les bordereaux précités du 24 mars 2022.

B.

B.a. Statuant par jugement du 27 mars 2023, le Tribunal administratif de première instance de la République et canton de Genève (ci-après: TAPI) a partiellement admis le recours de la contribuable. En bref, il a admis la compensation d'une indemnité de procédure de 2'000 fr. en faveur de la contribuable avec les impôts dus par celle-ci.

B.b. Par arrêt du 19 septembre 2023, la Cour de justice a rejeté le recours de la contribuable contre le jugement du TAPI du 27 mars 2023.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A. _____ conclut à titre principal à l'annulation de l'arrêt de la Cour de justice du 19 septembre 2023 et, en substance, à ce qu'il soit constaté que les bordereaux et les décisions sur réclamation concernant l'IFD et les ICC des années 2006 à 2010 de l'Administration fiscale et de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC) sont inexacts et que le droit de taxer, de procéder à un rappel d'impôt et de prononcer des amendes pour l'IFD et les ICC des années 2006 et 2007 est prescrit. En outre, elle conclut à ce qu'il soit "constaté la prescription absolue de toute créance fiscale" à son encontre pour les années 2006 et 2007. La contribuable demande également à ce qu'il soit constaté que le droit de prononcer des amendes IFD et ICC des années 2011 et 2012 est prescrit et que les amendes infligées le 24 mars 2022 "ne tiennent pas compte des injonctions faites" notamment par la Cour de justice dans son arrêt du 2 novembre 2021. Elle demande également l'annulation de tous les bordereaux et les décisions y relatives du 24 mars 2022 et du 30 juin 2022, tant pour l'IFD que les ICC des années 2006 à 2012. Elle conclut de plus au renvoi de la cause à l'Administration fiscale et à l'AFC afin qu'"elles corrigent leurs décisions rendues le 24 mars 2022 et maintenues sur réclamation le 30 juin 2022". Subsidiairement, la contribuable demande à ce que la cause soit renvoyée à la juridiction cantonale pour nouvelle décision. Après que l'Administration fiscale et l'AFC ont conclu au rejet du recours, la recourante a renoncé à se déterminer.

Considérant en droit :

1.

1.1. Le recours porte sur une décision finale (art. 90 LTF), rendue par une autorité judiciaire supérieure ayant statué en dernière instance cantonale (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) et dans une cause de droit public qui ne tombe pas sous le coup d'une clause d'exception de l'art. 83 LTF. Le recours en matière de droit public est par conséquent ouvert (cf. aussi art. 146 LIFD [RS 642.11] et art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]).

1.2. L'instance précédente a traité dans un seul arrêt de l'IFD et des ICC, ce qui est admissible (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où la recourante s'en prend aux deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2). Il y a lieu d'entrer en matière sur le recours, sous réserve de ce qui suit.

1.3. Les conclusions de la recourante relatives à l'annulation des bordereaux, des décisions et des décisions sur réclamation de l'intimée sont irrecevables, en raison de l'effet dévolutif complet du recours auprès de la Cour de justice (ATF 136 II 539 consid. 1.2; arrêt 9C_709/2022 du 14 juillet 2023 consid. 1.2). De plus, l'AFC n'ayant rendu aucune décision en l'espèce, les conclusions qui sont dirigées contre elle sont également irrecevables.

Les conclusions relatives aux rappels d'impôts et aux amendes pour l'IFD et les ICC des années 2008 à 2010 sont irrecevables conformément à l'art. 42 al. 2 LTF, dès lors que la motivation du recours porte entièrement sur les années 2006 et 2007, ainsi que les années 2011 et 2012. Du reste, la recourante a indiqué que "pour le droit de procéder au rappel d'impôt des années 2008 à 2010, celui-ci n'est ni prescrit, ni périmé".

La recourante conclut uniquement à l'annulation de l'arrêt attaqué et, subsidiairement, au renvoi de la cause à l'autorité précédente. Des conclusions purement cassatoires ne sont en principe pas suffisantes (art. 107 al. 2 LTF). On comprend toutefois à la lecture de son mémoire de recours (cf. [ATF 133 II 409](#) consid. 1.4.1) que la recourante conclut à ce que l'arrêt de la Cour de justice du 19 septembre 2023 soit modifié, en ce sens que les décisions du 30 juin 2022 relatives à l'IFD et aux ICC des années 2006, 2007 et 2011 à 2012 sont annulées.

2.

2.1. D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de son application par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (cf. [ATF 144 II 313](#) consid. 5.3; cf. aussi [ATF 134 II 207](#) consid. 2).

2.2. Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF.

3.

3.1. Le litige s'inscrit dans le contexte des décisions et des bordereaux émis le 24 mars 2022 et maintenus sur réclamation le 30 juin 2022 par l'intimée à la suite de l'arrêt du Tribunal fédéral du 27 décembre 2021 (cause 2C_1010/2021), et qui ont été confirmés sur le principe par la Cour de justice. Compte tenu des motifs et conclusions du recours, il porte en premier lieu sur la prescription du droit de procéder au rappel d'impôt et de prononcer des amendes pour les années 2006 à 2007, ainsi que sur la prescription du droit de taxer et de prononcer des amendes pour les années 2011 et 2012. Il porte (subsidiairement) sur l'application de la quotité des amendes fixées pour les années 2011 à 2012.

3.2. La Cour de justice a considéré que la prescription n'était pas acquise, tant pour le rappel d'impôt que pour les amendes prononcés pour l'IFD et les ICC des années 2006 et 2007. De plus, son arrêt du 2 novembre 2021 ne laissait aucune marge d'appréciation à l'Administration fiscale, de sorte que les nouvelles décisions que cette dernière avait rendues, le 24 mars puis le 30 juin 2022, à la suite de cet arrêt (que le Tribunal fédéral avait confirmé par arrêt du 17 décembre 2021) constituaient de simples décisions d'exécution; il n'était donc pas possible d'examiner le bien-fondé de celles-ci à la lumière des arguments qui avaient déjà été invoqués à l'occasion de la procédure ayant abouti à l'arrêt de renvoi du 2 novembre 2021. De plus, la juridiction cantonale a considéré que les bordereaux rectificatifs du 24 mars 2022 émis par l'Administration fiscale étaient conformes à son arrêt de renvoi précité.

4.

Dans un premier grief, la recourante invoque la prescription du droit de procéder au rappel d'impôt et de prononcer des amendes en lien avec l'IFD et les ICC des périodes fiscales 2006 et 2007. Elle se prévaut également de la prescription du droit de taxer et de prononcer des amendes pour tentative de soustraction fiscale IFD et ICC, en lien avec les années 2011 et 2012.

4.1. Quoi qu'en dise la recourante en se plaignant en vain d'une application arbitraire (cf. art. 9 Cst.) de l'art. 59 let. b de la loi genevoise du 12 septembre 1985 sur la procédure administrative (LPA/GE; rs/GE E 5 10) - qui prévoit qu'un recours n'est pas recevable contre les mesures d'exécution des décisions -, la Cour de justice a considéré à bon droit que l'Administration fiscale ne disposait d'aucune marge de manoeuvre pour émettre de nouveaux bordereaux à la suite de l'arrêt 2C_1010/2021 du 17 décembre 2021. En effet, au consid. 6.2 de cet arrêt, le Tribunal fédéral a retenu que l'Administration fiscale n'avait plus de latitude quant aux modifications décidées par la Cour de justice qu'il lui appartenait simplement de mettre en oeuvre. Dans ce cadre, le fait que le TAPI a donné raison à la recourante, dans son jugement du 27 mars 2023, quant à la compensation des impôts dus avec une créance d'indemnité de procédure n'y change rien. En effet, la question de la

compensation ne concerne pas la mise en oeuvre des modifications ordonnées par la Cour de justice telle qu'exécutée par les décisions du 24 mars 2022. On ne voit pas non plus en quoi la Cour de justice aurait porté atteinte au droit d'être entendue de la recourante dans ce contexte. La motivation de la recourante sur ce point ne satisfait pas aux exigences de l'art. 106 al. 2 LTF (sur ces exigences, cf. 146 IV 114 consid. 2.1).

Partant et pour le rappel d'impôt des années fiscales 2006 et 2007, l'arrêt fédéral du 17 décembre 2021 a mis fin à la prescription absolue de 15 ans tant pour l'IFD (cf. art. 120 al. 4 LIFD) que pour les ICC (cf. art. 47 al. 1 LHID). A cet égard, le fait que l'Administration fiscale devait émettre de nouveaux bordereaux n'y change rien, car le renvoi ne portait que sur le calcul sans aucune marge de manoeuvre de celle-ci (cf. [ATF 138 I 143](#) consid. 1.2; arrêt [9C_624/2023](#) du 13 novembre [2023](#) consid. 6.2 et les arrêts cités), comme il ressort de ce qui précède.

4.2. La prescription du droit de procéder à la poursuite pénale pour soustraction n'empêchait pas davantage l'Administration fiscale d'émettre de nouveaux bordereaux d'amende pour l'IFD et les ICC des années 2006 et 2007, à la suite notamment de l'arrêt fédéral du 17 décembre 2021.

On rappellera qu'en ce qui concerne la poursuite pénale pour soustraction fiscale (consommée ou tentée), le nouveau droit, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2017 (RO 2015 779; FF 2012 2649), s'applique au jugement des infractions commises au cours de périodes fiscales précédant son entrée en vigueur s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (principe de la *lex mitior*, cf. art. 205f LIFD et 78f LHID).

En application du nouveau droit, qui prévoit que la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente avant l'échéance du délai de prescription de dix ans à compter de la fin de la période fiscale, la poursuite pénale n'est pas prescrite (cf. art. 184 al. 1 let. b ch. 1 et al. 2 LIFD; art. 58 al. 2 let. a et al. 3 LHID, directement applicable à Genève dès lors que l'art. 77 al. 2 LPFisc diffère de l'art. 58 al. 3 LHID [cf. art. 72 LHID]; cf. arrêt [2C_872/2021](#) du 2 août 2022 consid. 4.1 non publié in [ATF 149 II 74](#)). En effet et selon les constatations cantonales qui ne sont pas remises en cause par la recourante, l'Administration fiscale a rendu des bordereaux d'amende relatifs aux années fiscales 2006 et 2007 le 29 octobre 2015. Il en va de même en application de l'ancien droit, qui prévoyait un délai absolu de quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée (ancien art. 184 al. 1 let. b et al. 2 LIFD [RO 1991 1184] et art. 333 al. 6 let. b CP, en relation avec l'[ATF 134 IV 328](#); ancien art. 58 al. 2 et 3 LHID [RO 1991 1256]). Il suffit à cet égard de constater que par l'arrêt [2C_1010/2021](#) du 17 décembre 2021, la procédure de soustraction pour les amendes 2006 et 2007 a été achevée avant le délai de quinze ans par la reconnaissance définitive du principe et de la quotité de l'amende. Le fait que l'intimée devait émettre de nouveaux bordereaux d'amende ne change rien à cette conclusion, puisque ceux-ci ne portaient que sur le calcul (cf. arrêts [9C_624/2023](#) du 13 novembre [2023](#) consid. 6.2; [2C_700/2022](#) du 25 novembre 2022 consid. 16.2 et les arrêts cités).

4.3. Au sujet du droit de taxer les années fiscales 2011 et 2012, la contribuable affirme en vain que ce droit est prescrit. En effet, il ressort du consid. 4.2 de l'arrêt [2C_74/2021](#) du 26 juillet 2021 que tel n'est pas le cas. Cet aspect du litige n'était du reste plus litigieux devant la Cour de justice lorsqu'elle a rendu son arrêt du 2 novembre 2021.

4.4. S'agissant de la poursuite pénale pour l'infraction de tentative de soustraction d'impôt pour les périodes fiscales 2011 et 2012, le délai de prescription (huit ans selon l'ancien droit, six ans selon le nouveau droit; cf. art. 184 al. 1 let. a LIFD et 58 al. 1 LHID; arrêt [2C_674/2021](#) du 27 avril 2022 consid. 6.3 et la référence) n'est pas encore atteint. En effet, le délai de prescription commence à courir à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction a été commise. Ce moment correspond, pour les années 2011 et 2012, à la date de l'arrêt du Tribunal fédéral [2C_74/2021](#) du 26 juillet 2021 (consid. 12).

5.

5.1. En se référant à un tableau de l'intimée daté du 30 juin 2022, la recourante reproche encore à la cour cantonale d'avoir confirmé des bordereaux d'amende IFD et ICC des années 2011 et 2012, alors que ceux-ci n'auraient pas tenu compte de la quotité d'amende fixée dans l'arrêt cantonal du 2 novembre 2021.

Cette argumentation tombe à faux. Dans son arrêt du 2 novembre 2021, la Cour de justice a fixé cette quotité pour tentative de soustraction à un tiers des montants soustraits (arrêt de la Cour de justice [ATA/1179/2021](#) consid. 8). Or par exemple, pour l'année fiscale 2011, on constate que l'intimée a

infligé à la recourante une amende IFD de 3'286 fr., qui correspond à l'application de la quotité précitée sur la différence entre le montant d'impôt dû selon la déclaration d'impôt qui a été déposée (soit 813 fr.) et le montant final des impôts dus après les différentes procédures judiciaires (soit 10'672 fr.) ($[10'672 \text{ fr.} - 813 \text{ fr.}] \times \frac{1}{3} = 3'286 \text{ fr.}$). En appliquant une méthode similaire pour les amendes prononcées pour les ICC de l'année 2011, ainsi que pour l'IFD et les ICC de l'année 2012, on constate que les montants des amendes prononcées par l'Administration fiscale, et qui ont été confirmés par la juridiction cantonale, sont arithmétiquement corrects. La recourante semble méconnaître que l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait (cf. art. 175 al. 2 LIFD; art. 56 al. 1 LHID). Le grief est mal fondé.

5.2. La recourante se plaint enfin d'"erreurs de calcul" dans les bordereaux rectificatifs du 24 mars 2012. Elle ne détaille toutefois pas en quoi consisteraient ces erreurs, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'examiner plus avant ce grief.

6.

Le recours est entièrement rejeté, dans la mesure de sa recevabilité.

7.

Succombant, la recourante supportera les frais de la procédure fédérale (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté, dans la mesure où il est recevable, en ce qui concerne l'impôt fédéral direct 2006 à 2012.

2.

Le recours est rejeté, dans la mesure où il est recevable, en ce qui concerne les impôts cantonaux et communaux 2006 à 2012.

3.

Les frais de la procédure fédérale, arrêtés à 5'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

4.

Le présent arrêt est communiqué aux parties, à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4^{ème} section, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lucerne, le 18 décembre 2023

Au nom de la III^e Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Parrino

Le Greffier : Bürgisser