Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 618/2019

Arrêt du 25 juillet 2019

IIe Cour de droit public

Composition
MM. les Juges fédéraux Seiler, Président,
Zünd et Donzallaz.
Greffier : M. Dubey.

Participants à la procédure
1. A._____,
2. B.___ _____,
tous les deux représentés par Me Pierre Vuille, avocat,
recourants,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève.

Objet
Impôt cantonal et communal et impôt fédéral direct des périodes fiscales 2008 à 2011,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, du 21 mai 2019 (ATA/920/2019).

Considérant en fait et en droit :

1.
Le 17 avril 2015, l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève a informé A._____ et B._____ que les procédures en rappel d'impôts et pour soustraction d'impôts portant sur les années 2002 à 2011, ouvertes les 8 octobre et 19 décembre 2012, étaient terminées et leur a notifié deux bordereaux de rappel d'impôts et des bordereaux d'amende, dont la quotité était fixée aux trois quarts du montant de l'impôt soustrait. Rejetant la réclamation formée par les contribuables contre ces deux décisions, l'Administration fiscale cantonale a intégralement maintenu les reprises et les amendes. Les contribuables ont déposé des recours contre ces deux décisions sur réclamation auprès du Tribunal administratif de première instance du canton de Genève.

Par jugement du 29 janvier 2018, le Tribunal administratif de première instance a partiellement admis les recours, qu'il avait préalablement joints, effectué une reformatio in pejuset renvoyé le dossier à l'Administration fiscale cantonale pour nouvelles décisions de rappels d'impôts et d'amendes au sens des considérants. Il a, en particulier, annulé le rappel d'impôts relatif à la période fiscale 2002, annulé les amendes pour soustraction des années 2002, 2003 et 2004, diminué de 105 fr. la reprise à titre de salaire non déclaré en 2003 et augmenté les reprises en lien avec le compte C._____, considérant que certains versements faits en liquide sur ce compte devaient être repris à hauteur de 100 %. Le considérant 45 du jugement du 29 janvier 2018 avait la teneur suivante :

" En premier lieu, le tribunal tient à déplorer que l'AFC-GE ait émis des bordereaux amendes qui couvrent plusieurs périodes. Cette manière de procéder facilite certes le travail de l'autorité intimée mais elle a pour effet délétère qu'une quotité uniforme est fixée pour toutes les périodes fiscales en cause alors que cette quotité ne doit pas être forcément la même chaque année, les circonstances se modifiant dans le temps.

En l'espèce, les recourants n'ont pas déclaré une partie importante de leur fortune ainsi que plusieurs revenus. La réitération de ces soustractions durant près de dix années constitue en outre une circonstance aggravante. A titre de circonstance atténuante, l'AFC-GE a tenu compte de la

collaboration des recourants. Eu égard au large pouvoir d'appréciation dont dispose l'AFC-GE, le tribunal renonce à augmenter la quotité des amendes infligées aux recourants.

Partant, les amendes relatives aux années 2005 à 2011 doivent être confirmées. "
Le 5 mars 2018, les contribuables ont interjeté recours à l'encontre de ce jugement auprès de la Cour de justice du canton de Genève. Une semaine plus tard, ils l'ont retiré, de sorte que la cause a été rayée du rôle le 13 mars 2018.
Le 24 avril 2018, se référant au jugement du 29 janvier 2018, l'Administration fiscale cantonale a notifié aux contribuables des bordereaux rectificatifs et des bordereaux d'amende dont les montants avaient été adaptés en fonction du jugement précité. Les bordeaux d'amende d'impôt fédéral direct, cantonal et communal étaient intitulés «bordeaux d'amende 2011» et indiquaient en bas du document que celui-ci couvrait la période 2002 à 2011. Le courrier accompagnant les nouvelles décisions précisait toutefois que les amendes fiscales pour les années 2002 à 2004 avaient été annulées.

Statuant le 11 juillet 2018 sur la réclamation élevée par les contribuables, l'Administration fiscale cantonale 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.

Par jugement du 10 décembre 2018, le Tribunal administratif de première instance a rejeté le recours que les contribuables avaient déposé contre la décision sur réclamation du 11 juillet 2018 et condamné les contribuables à une amende de 500 fr. 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. Les bordereaux du 24 avril 2018 constituaient donc des mesures d'exécution du jugement du 29 janvier 2018.

2.
Par arrêt du 21 mai 2019, la Cour de justice du canton de Genève a partiellement admis le recours que les contribuables avaient déposé contre le jugement rendu le 10 décembre 2018 par le Tribunal administratif de première instance. Elle a annulé l'amende de 500 fr. et confirmé le jugement pour le surplus. Le jugement du 29 janvier 2018 n'avait laissé à l'autorité fiscale aucune marge d'appréciation. Elle devait diminuer de 105 fr. la reprise de salaire non déclaré en 2003 et augmenter les reprises en lien avec le compte bancaire n° C._____ en tenant compte des versements faits en liquide sur ce compte en 2003, 2004, 2005 et 2008 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 leur péremption, respectivement prescription. La quotité des amendes pour les autres années fiscales visées était confirmée à 0.75 fois les impôts soustraits. Le Tribunal administratif de première instance avait, certes, déploré que les amendes infligées ne distinguaient pas spécifiquement chaque année fiscale. Il n'avait toutefois, contrairement à ce que soutenaient les contribuables, nullement renvoyé le dossier
à l'Administration fiscale cantonale 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 aux trois quarts des impôts soustraits. Le jugement du 29 janvier 2018 était entré en force après la décision de la Cour de justice du 13 mars 2018 rayant la cause du rôle à la suite du retrait du recours qu'avaient formé les contribuables contre celui-ci. La péremption du droit de procéder au rappel d'impôt pour la période fiscale 2003 n'était par conséquent pas acquise puisqu'elle survenait à la fin de la période fiscale 2018.

3.
Agissant par la voie du recours en matière de droit public, les contribuables demandent au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt rendu le 21 mai 2019 par la Cour de justice du canton de Genève et de renvoyer la cause à l'Administration fiscale cantonale pour qu'elle constate que le droit de procéder au rappel d'impôt de la période fiscale 2003 est périmé. Ils se plaignent de la constatation manifestement inexacte par l'instance précédente du contenu du jugement rendu le 29 janvier 2018 par le Tribunal administratif de première instance.

Il n'a pas été ordonné d'échange des écritures.

4.
Les recourants soutiennent que le jugement du 29 janvier 2018 accordait une marge de manoeuvre à l'autorité intimée de sorte qu'il ne pouvait pas être considéré comme final et que le droit de procéder au rappel d'impôts pour la période fiscale 2003 est périmé.

4.1. Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF). Le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l'art. 95, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 2 LTF), ce que la partie recourante doit démontrer d'une manière circonstanciée, conformément aux exigences de motivation des art. 42 al. 2 et 106 al. 2 LTF (cf. ATF 133 II 249 consid. 1.4.3 p. 254 s.).

4.2. De l'avis des recourants, en déplorant « que l'AFC-GE ait émis des bordereaux amendes qui couvrent plusieurs périodes »et en constatant que « cette manière de procéder facilite certes le travail de l'autorité intimée mais elle a pour effet délétère qu'une quotité uniforme est fixée pour toutes les périodes fiscales en cause alors que cette quotité ne doit pas être forcément la même chaque année, les circonstances se modifiant dans le temps », le jugement du 29 janvier 2018 donnait des instructions à l'autorité intimée : au moment d'émettre les nouveaux bordereaux d'amendes, elle se devait de procéder à une distinction selon les périodes fiscales et diminuer la quotité de l'amende de manière globale ou en fonction des périodes considérées. Elle disposait à cet effet d'une marge de manoeuvre, de sorte que le jugement du 29 janvier 2018 n'était pas final et que le droit de procéder au rappel d'impôts pour la période fiscale 2003 était périmé.

4.3. Le grief des recourants doit être rejeté. Il ressort littéralement du considérant 45 du jugement du 29 janvier 2018 que " les amendes relatives aux années 2005 à 2011 doivent_être confirmées ", de sorte que l'autorité intimée ne disposait d'aucune marge de manoeuvre dans l'exécution du dit jugement qui constituait ainsi une décision finale, comme l'a jugé à bon droit l'instance précédente.

5.
Le grief de violation du droit fédéral relatif à la péremption du droit de procéder au rappel d'impôts pour la période fiscale 2003, qui dépendait de l'admission du grief de constatation manifestement inexacte des faits, doit par conséquent être rejeté.

6.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours en matière de droit public, selon la procédure simplifiée prévue à l'art. 109 al. 2 let. a LTF. Succombant, les recourants doivent supporter les frais de la procédure fédérale solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 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.

2.
Les frais judiciaires, arrêtés à 1'500 fr., sont mis à la charge des recourants solidairement entre eux.

3.
Le présent arrêt est communiqué aux recourants, à l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève, à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 25 juillet 2019

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : Dubey