

BGer 2C_276/2014 vom 22. Januar 2015

Bundesgericht, 2015-01-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_276_2014

FR: TF 2C_276/2014 du 22 janvier 2015

IT: TF 2C_276/2014 del 22 gennaio 2015

Erwägungen

E. 1

La Cour de justice a rendu un seul arrêt concernant les rappels d'impôts et les amendes pour la période fiscale 2001-B s'agissant de l'IFD et de l'ICC. Partant, on ne peut reprocher à la recourante d'avoir présenté une seule écriture et pris des conclusions valant pour les rappels et les amendes tant en matière d'IFD et d'ICC, d'autant qu'elle a divisé son argumentation entre les deux impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2 p. 263 s.). Par souci d'unification par rapport à d'autres cantons dans lesquels deux décisions sont rendues, la Cour de céans a ouvert deux dossiers, l'un concernant l'IFD (2C_277/2014), l'autre l'ICC (2C_276/2014). Comme l'état de fait et la question juridique sont identiques, les deux causes seront néanmoins jointes et il sera statué dans un seul arrêt (cf. art. 71 LTF et 24 PCF [RS 273]).

E. 2

Le recours est dirigé contre une décision finale (cf. art. 90 LTF) rendue dans une cause de droit public (cf. art. 82 let. a LTF) par une autorité cantonale supérieure de dernière instance (cf. art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF). Déposé en temps utile (cf. art. 100 al. 1 et 46 al. 1 let. a LTF) par l'Administration fiscale cantonale qui a qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 2 let . d LTF; art. 146 2 e phrase de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD ou la loi sur l'impôt fédéral direct; RS 642.11] et art. 73 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]), il est donc en principe recevable comme recours en matière de droit public s'agissant des deux catégories d'impôts (cf. art. 146 LIFD , art. 73 al. 1 LHID et ATF 134 II 186 consid. 1.3 p. 188 s.).

E. 3

La recourante se plaint d'une appréciation des preuves arbitraire.

E. 3.1

L'appréciation des preuves est arbitraire lorsqu'elle est manifestement insoutenable, en contradiction avec le dossier, ou contraire au sens de la justice et de l'équité ou lorsque l'autorité ne tient pas compte, sans raison sérieuse, d'un élément propre à modifier la décision, se trompe sur le sens et la portée de celui-ci ou, se fondant sur les éléments recueillis, en tire des constatations insoutenables. Il appartient au recourant de démontrer le caractère arbitraire par une argumentation répondant aux exigences de l' art. 106 al. 2 LTF (ATF 137 I 58 consid. 4.1.2 p. 62; 137 III 226 consid. 4.2 p. 234 et les arrêts cités).

E. 3.2

Les juges précédents ont relevé que l'intimé exploitait une fiduciaire; le papier en-tête mentionnait "comptabilité-fiscalité" et précisait que l'entité était membre de l'Union suisse des fiduciaires. Ils poursuivent en estimant que, malgré ce domaine professionnel, au vu de

son parcours, il paraissait peu probable que B.X. _____ (ci-après: l'intimé) disposait de connaissances pointues dans le domaine de la fiscalité.

La recourante reproche à la Cour de justice de s'être fondée sur le curriculum vitae de l'intimé sans retenir que ce document remontait à 1968 alors que les faits à juger datent de 2001; les juges précédents n'auraient pas tenu compte de l'évolution de la carrière de l'intimé durant cette période. De plus, ils n'auraient pas pris en considération le fait que les comptes commerciaux de la fiduciaire de l'intimé, joints à la déclaration fiscale 2001, montraient un chiffre d'affaires de 179'197 fr. composé d'honoraires fiduciaire, ainsi que d'honoraires fiscalité. En outre, l'intimé avait travaillé pour une société qui avait compté jusqu'à 140 personnes et il mentionnait dans son curriculum vitae qu'il avait notamment entretenu des rapports avec les bureaux officiels de la caisse de compensation, des assurances et des contributions publiques. Avec un tel acquis, considérer que l'intimé n'avait pas de connaissances fiscales relevait de l'arbitraire.

E. 3.3

Comme susmentionné, la Cour de justice a estimé qu'il était peu probable que l'intimé ait des connaissances pointues dans le domaine de la fiscalité; elle n'a pas dit que celui-ci ne possédait pas de telles connaissances. Dès lors, même si l'on devait arriver à la conclusion que l'intimé en dispose, la position de la Cour ne saurait être tenue pour arbitraire et le grief d'appréciation arbitraire des preuves doit être rejeté sur ce point.

E. 3.4

La recourante reproche aussi à la Cour de justice de n'avoir pas tenu compte du fait que l'intimé avait lui-même admis, dans son recours auprès de cette autorité, avoir manqué de diligence en complétant sa déclaration d'impôt.

Le recours du 16 mai 2013 de A.X. _____ et B.X. _____ auprès de la Cour de justice mentionne effectivement que "par son manque de qualification pointue et de formation continue portant sur le domaine de la fiscalité, le recourant admet avoir manqué de diligence en complétant sa déclaration". De plus, comme s'en plaint la recourante, la Cour de justice n'a pas pris cet élément en considération dans son arrêt. Or, ne pas tenir compte de la propre appréciation de l'intimé sur son comportement pour juger si la condition de la négligence est remplie et pour arriver à la conclusion que tel n'est pas le cas relève de l'arbitraire.

E. 3.5

Ainsi, le grief relatif à l'appréciation arbitraire des preuves doit être admis.

I. Impôt fédéral direct

E. 4

Le litige concerne l'amende infligée aux intimés par la recourante pour soustraction fiscale concernant la période fiscale 2001-B. La Cour de justice l'a annulée au motif que la condition subjective de l'infraction, soit la négligence, n'était pas réalisée, ce que conteste la recourante. Elle invoque une violation de l' art. 175 al. 1 LIFD .

E. 4.1

Selon l' art. 175 LIFD , est notamment puni d'une amende le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète (al. 1); en règle

générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait; si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (al. 2).

Pour qu'il y ait soustraction au sens de cette disposition, il faut donc qu'il y ait soustraction d'un montant d'impôt en violation d'une obligation légale incombant au contribuable et une faute de ce dernier.

E. 4.2

En l'espèce, la déclaration d'impôt 2001-B des intimés était incomplète au sens de l' art. 124 al. 2 LIFD , puisqu'elle ne mentionnait pas, à titre de revenu, l'abandon de créance de 114'618 fr. consenti au contribuable par la Banque lors de la signature de la convention du 15 février 2001. En 2005, les autorités fiscales se sont aperçues de l'absence de cet élément de revenu après que la taxation définitive 2001-B fut entrée en force. Par conséquent, les éléments objectifs de la soustraction réprimée à l' art. 175 al. 1 LIFD sont réunis, la base d'imposition ayant été indûment réduite et, par conséquent, l'impôt acquitté étant insuffisant, ce qui n'est au demeurant pas contesté.

E. 4.3.1

L'infraction de l' art. 175 al. 1 LIFD comprend un élément subjectif: elle doit avoir été commise intentionnellement ou par négligence. Comme susmentionné, la recourante maintient que l'intimé s'est montré coupable de négligence en ne déclarant pas l'abandon de créance en cause.

E. 4.3.2

La notion de négligence de l' art. 175 LIFD est identique à celle de l' art. 12 CP (dans sa version applicable depuis le 1er janvier 2008) : commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle. Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 p. 91 et les références citées).

Etablir la conscience et la volonté relève de la constatation des faits qui lie le Tribunal fédéral (cf. art. 105 al. 1 LTF ;). En revanche, vérifier si l'autorité s'est fondée sur la notion exacte d'intention (ou de négligence) est une question de droit que le Tribunal fédéral revoit librement (RDAF 2012 II 324, 2C_908/2011 consid. 3.1; RDAF 2011 II 153, 2C_447/2010 consid. 3.2 et les arrêts cités).

E. 4.3.3

En l'espèce, l'intimé a une fiduciaire et a été actif dans la promotion immobilière. L'opération immobilière en cause a entraîné des pertes. La Banque a alors proposé un abandon de créance d'un montant de 1'327'329 fr., soit 114'618 fr. pour l'intimé, conditionné au versement 75'000 fr. par chacun des sept débiteurs (525'000 fr. au total).

En ce qui concerne les connaissances en comptabilité et fiscalité de l'intimé, on constate que l'intimé est à la tête de sa propre fiduciaire. Or, compte tenu du fait qu'il s'agit d'une petite fiduciaire, que celui-ci déclare sur son papier en-tête des prestations en fiscalité et que les

comptes comportent un poste intitulé "Honoraires fiscalité", on ne peut que déduire de ces éléments qu'il possède, outre un bagage comptable, des notions de fiscalité. Ainsi, avec ses connaissances, l'intimé devait comprendre qu'avec l'abandon de créance hypothécaire d'un montant bien supérieur au paiement de la somme requise en contre-partie, son patrimoine ne serait pas diminué comme il l'aurait été sans cet abandon. S'il avait un doute quant à savoir si un abandon de créance constitue un revenu imposable, il lui incombait de se renseigner auprès du fisc; il a d'ailleurs demandé à cette autorité, dans un courrier du 11 octobre 2004, sur quelle période fiscale les 65'000 fr. dus à la Banque pouvaient être déduits. Il devait agir de manière identique pour l'abandon de créance. Ne pas mentionner ce revenu dans la déclaration fiscale 2001-B est donc constitutif à tout le moins de négligence. Il en va d'ailleurs de même de l'oubli consistant à ne pas annexer la convention en cause à la lettre susmentionnée du 11 octobre 2004. Que cette convention ait été remise avec la déclaration du frère de l'intimé ne change en rien la qualification du comportement de celui-ci. De même, on ne saurait retenir l'argument des intimés selon lequel ils ne se seraient pas enrichis dans cette affaire, puisqu'il est admis qu'un abandon de créance de la part d'une banque en faveur d'un client débiteur constitue un revenu imposable (RDAF 2009 II 34 = StE 2009 B 21.1 no 18, 2C_120/2008 consid. 2.2; RDAF 2009 II 555 = StE 2009 B 28 no 8, 2C_224/2008 consid. 2.2; ATF 115 Ib 269 consid. 4b p. 272). Au demeurant, si la promotion immobilière en elle-même a été déficitaire, les contribuables ont bénéficié de l'abandon de créance et ils ont eux-mêmes déclarés qu'il avait permis de résorber la perte de la promotion (arrêt attaqué consid. 14 p. 4). Finalement, comme relevé ci-dessus (consid. 3.4), l'intimé a lui-même déclaré avoir fait preuve de négligence en remplissant sa déclaration d'impôt.

Compte tenu de ce qui précède, la négligence est établie. En considérant, dans ces circonstances, que tel n'était pas le cas, la Cour de justice a violé la nature juridique de la négligence et, partant, l'art. 175 al. 1 LIFD. Toutes les conditions de la soustraction fiscale sont remplies et l'amende infligée initialement aux intimés est justifiée dans son principe.

E. 4.4

La recourante ne s'en prend pas au montant de l'amende. Elle demande, cependant, que soit rétablie l'amende fixée dans le bordereau du 25 novembre 2011, confirmée par décision sur réclamation du 9 janvier 2012; le montant de celle-ci s'élevait alors à 0,75 fois l'impôt soustrait. Or, dans son jugement du 8 avril 2013, le Tribunal administratif a réduit l'amende pour l'IFD de la période fiscale 2001-B à 0,6 fois le montant de l'impôt soustrait en expliquant les raisons de cette diminution. Puis, la recourante n'a attaqué cet arrêt qu'en tant qu'il constatait que l'amende pour l'ICC 2001-B était prescrite; elle ne s'en est pas pris au montant des amendes fédérale et cantonale. Dès lors, l'interdiction de la reformatio in pejus a pour conséquence que l'amende sera rétablie pour un montant équivalent à 0,6 fois l'impôt soustrait (cf. art. 107 al. 1 LTF).

II. Impôts cantonal et communal

E. 5.1

Le Tribunal fédéral examinant la question de la prescription d'office (cf. ATF 138 II 169 consid. 3.2 p. 171; pour les ICC cf. arrêt 2C_999/2014 du 15 janvier 2015 consid. 4.1), il faut constater que c'est à bon droit que les juges précédents ont estimé que l'art. 58 LHID s'appliquait à la période fiscale 2001-B (arrêt 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 7, non publié in ATF 140 I 68). Il peut être renvoyé aux considérants de l'arrêt attaqué à cet

égard, ainsi qu'en ce qui concerne les dispositions applicables.

Le délai de la prescription commence à courir à la fin de la période fiscale 2001. Le délai de prescription relative a été valablement interrompu une première fois le 11 avril 2008 avec l'ouverture de la procédure en soustraction et la prescription relative de dix ans n'est donc pas atteinte. Il en va de même de la prescription absolue de quinze ans qui arrive à échéance le 31 décembre 2016.

E. 5.2

L'art. 56 al. 1 LHID réprime la soustraction et fixe le montant minimum et maximum de l'amende; il contient des règles similaires à l'art. 175 al. 1 et 2 LIFD. Conformément à l'art. 56 al. 1 LHID, l'art. 69 al. 1 et 2 de la loi genevoise du 4 octobre 2001 de procédure fiscale (LPFisc; RS/GE D 3 17) reprend cette exigence. Dès lors, les considérations développées ci-dessus en matière d'IFD s'appliquent mutatis mutandis aux ICC.

E. 5.3

Le recours est ainsi également admis en tant qu'il concerne l'amende prononcée en lien avec les ICC pour la période fiscale 2001-B. Le montant de l'impôt sera fixé, comme pour l'IFD, à 0,6 fois l'impôt soustrait.

E. 6

Les considérants qui précèdent conduisent à admettre le recours. L'arrêt du 4 février 2014 de la Cour de justice est partiellement annulé, soit dans la mesure où il porte sur les amendes relatives à l'IFD et aux ICC de la période fiscale 2001-B. Celles-ci sont fixées à 0,6 fois les droits éludés. L'arrêt est confirmé pour le surplus. Il appartiendra à l'Administration fiscale cantonale d'établir diligemment de nouveaux bordereaux et la cause lui est renvoyée en ce sens.

Succombant, les intimés supporteront les frais judiciaires solidairement entre eux (art. 65 et 66 al. 1 et 5 LTF). L'Administration fiscale cantonale n'a pas droit à des dépens (art. 68 al. 3 LTF).

La Cour de céans ne fera pas usage de la faculté prévue à l'art. 67 LTF et la cause sera renvoyée à la Cour de justice, afin qu'elle statue à nouveau sur les frais et dépens de la procédure cantonale.

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