

GE_GERICHTE ATA/1033/2018 vom 2. Oktober 2018

GE Cour de justice, 2018-10-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1033_2018

FR: GE_GERICHTE ATA/1033/2018 du 2 octobre 2018

IT: GE_GERICHTE ATA/1033/2018 del 2 ottobre 2018

Erwägungen

E. 35

Le 8 mai 2017, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.

E. 36

Dans sa réponse du 8 juin 2017, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, se référant à son argumentation déjà développée devant le TAPI.

E. 37

Lors de l'audience de comparution personnelle des parties du 24 août 2017, Mme A_____ a notamment indiqué qu'elle avait désormais une activité lucrative et se passait du soutien de M. D_____, lequel continuait en revanche d'aider

- 17/30 - A/3948/2015 financièrement leur fille. Elle n'avait jamais travaillé pour M. J_____ ni servi d'intermédiaire dans des activités financières ou immobilières. Elle avait signé un contrat de fiducie avec M. D_____ mais n'avait en réalité rien fait pour lui dans ce cadre, mis à part dans le cadre du litige opposant L_____ SA à Z_____ SA. Elle avait fait des déclarations dans ce litige sur la base des instructions de M. D_____. Elle n'était jamais intervenue dans la gestion de L_____ SA. Elle n'avait plus de justificatifs pour la période 2003-2006, ayant déménagé deux fois. La convention de fiducie de 2003 n'avait été produite que durant cette procédure car elle avait dû la rechercher. Elle insistait sur le fait que lors de son audition durant le premier contrôle de l'AFC-GE, elle avait sur elle deux cartes bancaires dont les numéros avaient été relevés et inscrits. C'était sur l'un de ces deux comptes qu'avait été versé le montant de CHF 110'000.- litigieux.

L'AFC-GE a indiqué qu'il n'y avait pas d'autres procédures en cours concernant l'intéressée.

E. 38

Le 8 septembre 2017, l'AFC-GE a transmis le compte-rendu de l'audition de Mme A_____ du 24 mai 2006, relevant que le contenu de cette pièce ne remettait pas en question la procédure. Aucune pièce au dossier ne permettait d'attester sur quel compte la commission de vente de CHF 110'000.- avait été versée et le relevé bancaire de M. J_____, confirmant ce transfert bancaire, constituait bien un élément nouveau permettant l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt pour les années concernées.

Le compte-rendu susmentionné indiquait que Mme A_____ avait ouvert un compte au T_____ avec une carte de crédit, dont le numéro était 6_____. Le père de sa fille couvrait le compte à la fin du mois. Elle avait également une carte visa, mais pas de compte à l'UBS. Le contrôleur avait annoncé à M. Y_____, mandataire de l'intéressée, qu'il allait lui demander de produire des attestations d'intégralité à remplir auprès de plusieurs banques ainsi que les relevés bancaires mensuels de ces comptes et de celui ouvert auprès du CA.

E. 39

Par avis du 15 septembre 2017, le juge délégué a convoqué les parties à une audience de comparution personnelle et d'enquêtes le 5 octobre 2017. M. D_____ a également été convoqué pour y être entendu en qualité de témoin.

E. 40

Par courrier du 25 septembre 2017, M. D_____ a indiqué que pour des raisons de santé, il ne pouvait être présent à l'audience. Il confirmait en revanche son témoignage écrit de 2003, soit avoir demandé à M. J_____ de verser la somme totale de CHF 110'000.- sur le compte de Mme A_____. Il ne pouvait pas verser lui-même de l'argent à cette dernière, étant dans une situation personnelle compliquée à cause de son divorce avec la mère de ses deux premiers enfants. M. J_____ lui devait de l'argent depuis longtemps et avait été en mesure de lui rembourser une partie en 2003.

- 18/30 - A/3948/2015

E. 41

Par courrier du 6 octobre 2017, le juge délégué a indiqué à M. D_____ que le motif de défaut n'était en l'état pas justifié et qu'une audience serait reconvoquée.

E. 42

Lors de l'audience de comparution personnelle des parties et d'enquêtes du 25 janvier 2018, à laquelle M. D_____ a été convoqué, ce dernier a fait défaut sans être excusé.

Mme A_____ a précisé n'avoir reçu aucun montant dans le cadre de l'exécution du contrat de fiducie signé en novembre 2003, notamment du fait que L_____ SA avait perdu devant le Tribunal fédéral. Elle avait signé cette convention pour rendre service à M. D_____, se sentant coupable de l'avoir mis dans une situation difficile sur le plan personnel et familial. Tout ce qu'elle devait faire c'était « apparaître au procès contre Axa ». Elle ne savait pas où en était L_____ SA et si son immeuble avait été vendu ou non. Elle n'avait pas non plus d'éléments à propos de K_____ SA. Elle n'avait jamais vu les comptes de ces sociétés. Sa situation professionnelle actuelle n'était pas bonne. S'agissant du premier contrôle de l'AFC-GE, cette dernière lui avait indiqué qu'elle lui demanderait ses relevés bancaires, ce qu'elle n'avait pas fait. Elle avait rapidement utilisé les CHF 100'000.- reçus en 2003 pour rembourser des dettes, notamment des loyers de retard, et aménager une chambre d'enfant. Elle n'avait pas déclaré ces dettes en 2003 car elle n'y avait pas pensé.

E. 43

Dans ses observations du 27 février 2018, la recourante a conclu à l'annulation du jugement du TAPI du 3 avril 2017 et à ce que les bordereaux de rappel d'impôt notifiés le 27 avril 2014 soient annulés au motif que les conditions du rappel d'impôt n'étaient pas remplies au moment de l'ouverture de cette procédure. À titre subsidiaire, s'il était admis que la procédure en rappel d'impôt était justifiée, il devait être considéré que le montant de CHF 100'000.- était une donation non soumise à l'impôt sur le revenu, et l'amende pour soustraction devait être limitée à une fois les droits, voir réduite en deçà.

Réitérant ses précédentes explications, elle a exposé pour le surplus que les conditions du rappel d'impôt n'étaient pas remplies. En toute connaissance de ses relations bancaires avec le T_____, l'AFC-GE s'était satisfaite, lors du premier contrôle, des explications reçues, sans souhaiter plus de détails. Il ne pouvait ainsi lui être reproché de ne pas avoir fourni des

informations que l'AFC-GE n'avait pas jugé utile d'obtenir. L'AFC-GE avait procédé à une appréciation fiscale et juridique des faits qui la liait, quand bien même elle serait erronée. Le fait de modifier cette appréciation suite à des informations obtenues ultérieurement, mais qu'elle aurait pu obtenir dans le cadre du premier contrôle, ne pouvait constituer un motif de rappel d'impôt.

S'il devait être considéré que le rappel d'impôt était justifié, il devait être retenu que les conditions pour l'aggravation de l'amende n'étaient pas remplies.

- 19/30 - A/3948/2015

E. 44

Dans ses observations complémentaires du 28 février 2018, l'AFC-GE a relevé qu'il ressortait des extraits de procès-verbaux de 2005 produits que les activités de la recourante allaient au-delà des simples prérogatives listées dans le contrat de fiducie. Il apparaissait notamment que la garantie du crédit octroyé à L. _____ SA était couverte par ses avoirs à hauteur de CHF 500'000.-.

La recourante ne pouvait par ailleurs prétendre ignorer si L. _____ SA était toujours propriétaire du bien sis _____, route F. _____ alors que la société V. _____ SA, dont elle était administratrice, était copropriétaire de cette même parcelle et alors qu'elle résidait elle-même à cette adresse, selon le registre de l'OCPM.

La recourante prétendait par ailleurs avoir rapidement utilisé les CHF 110'000.- versés en 2003 pour rembourser des dettes, notamment de loyers en retard, et aménager une chambre d'enfant. Or, d'une part, ces dettes ne figuraient pas dans la déclaration fiscale pour l'année 2003, et elle avait toujours argué que M. D. _____ subvenait à ses besoins et ceux de sa fille. D'autre part, elle avait exposé dans le cadre de cette procédure que cette somme était une donation pour sa fille, alors qu'elle exposait maintenant l'avoir utilisée pour ses besoins courants. Enfin, lors des années en cause, la recourante déclarait résider dans un appartement de deux pièces sis au Bourg-de-Four. Il était difficile d'imaginer qu'une chambre d'enfant puisse être aménagée dans un espace comprenant uniquement une pièce à vivre et une cuisine.

L'AFC-GE avait enfin ouvert la procédure de contrôle litigieuse après avoir appris le versement des commissions de vente pour un total de CHF 110'000.-. Cet élément était nouveau. La recourante n'ayant jamais produit les relevés bancaires des comptes sur lesquels elle avait reçu ces sommes, aucun lien ne pouvait être établi entre ces versements et la carte bancaire détenue.

E. 45

Après plusieurs échanges avec le juge délégué, l'AFC-GE a, par courrier du 9 avril 2018, produit sous forme caviardée les documents bancaires de M. J. _____ faisant état des versements à la recourante ainsi que les procès-verbaux des audiences s'étant tenues par devant le TPI durant l'année 2005 dans un litige concernant L. _____ SA, indiquant que ceux-ci n'étaient dès lors plus soumis au secret fiscal.

E. 46

Le 10 avril 2018, la chambre administrative a transmis à la recourante copie de l'écriture de l'AFC-GE du 9 avril 2018, ainsi que les pièces annexées, afin qu'elle puisse éventuellement faire valoir son droit de réplique.

La recourante n'a pas fait usage d'un tel droit.

E. 47

Le 12 juillet 2018, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

- 20/30 - A/3948/2015 EN DROIT 1.

Interjetés en temps utile devant la juridiction compétente, les recours sont recevables (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). 2.

À titre préalable, il convient de définir l'objet du litige. 3. a. Aux termes de l'art. 65 LPA, l'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant (al. 1). L'acte de recours contient également l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve (al. 2 1ère phrase). La juridiction administrative applique le droit d'office et ne peut aller au-delà des conclusions des parties, sans pour autant être liée par les motifs invoqués (art. 69 al. 1 LPA).

b. L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/56/2017 du 24 janvier 2017 consid. 2b). La contestation ne peut excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer. L'objet d'une procédure administrative ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances, mais peut tout au plus se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés. Ainsi, si un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre, dans son mémoire de recours, des conclusions qui sortent du cadre des questions traitées dans la procédure antérieure (ATA/56/2017 précité consid. 2b ; ATA/907/2016 du 25 octobre 2016 consid. 2b).

Par ailleurs, les conclusions prises postérieurement au dépôt de l'acte créant le lien d'instance, hors du délai de recours, sont irrecevables (ATA/420/2017 du 11 avril 2017 consid. 2 ; ATA/706/2016 du 23 août 2016 consid. 4d et les références citées), à moins que la conduite de la procédure ne les rende nécessaires, par exemple suite à la conclusion du contrat lié à l'adjudication d'un marché public (ATA/176/2007 du 17 avril 2007 consid. 1).

c. En l'espèce, par le jugement attaqué, le TAPI a confirmé que l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt était justifiée, a confirmé la reprise de CHF 110'000.- effectuée à titre de gain accessoire pour l'année 2003, a annulé les reprises effectuées par l'AFC-GE pour 2004 à 2006, a fixé de nouvelles reprises pour les années 2004 et 2005 à hauteur de CHF 26'893.95, respectivement

- 21/30 - A/3948/2015 CHF 23'741.10. S'agissant des amendes, le TAPI a augmenté leur quotité à deux fois le montant de l'impôt soustrait pour les années 2004 à 2005 et a annulé celle relative à l'année 2006.

Dans son acte de recours du 2 mai 2017, la recourante a conclu à l'annulation du jugement du TAPI et à ce qu'il soit dit que le montant de CHF 110'000.- n'était pas soumis à l'impôt

sur le revenu et que l'amende soit limitée à une fois les droits. Ce faisant, la recourante n'a contesté ni le principe du rappel d'impôt ni les reprises effectuées pour les années 2004 et 2005. Dans son écriture du 27 février 2018, la recourante a, pour la première fois devant la chambre de céans, conclu à ce que les rappels d'impôt soient annulés au motif que les conditions du rappel d'impôt n'étaient pas remplies au moment de l'ouverture de la procédure. Cette conclusion est toutefois tardive, de sorte qu'elle devra être déclarée irrecevable.

Nonobstant, la chambre administrative relèvera que les conditions pour l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt étaient remplies (art. 151 LIFD ; art. 53 LHID ; art. 59 LPFisc). En effet, l'AFC-GE a appris, postérieurement aux taxations litigieuses et à la première procédure de contrôle, l'existence d'un versement de CHF 110'000.- en faveur de la recourante en 2003. Le fait que la recourante ait ou non remis à l'AFC-GE durant la première procédure de contrôle les relevés bancaires de son compte au T_____ pour les années fiscales 2003 et 2004 et le fait que l'AFC-GE ait connu l'existence de ce compte, sont sans incidence, dès lors qu'il n'est pas prouvé que le versement litigieux de CHF 110'000.- soit intervenu sur ledit compte. D'autre part, c'est également postérieurement aux taxations litigieuses et à la procédure close en 2007 que l'AFC-GE a eu connaissance de pièces nouvelles démontrant que la recourante se livrait à une activité lucrative dans le domaine immobilier durant les périodes fiscales litigieuses.

L'objet du présent litige portera donc uniquement sur le bien-fondé de la reprise de CHF 110'000.- en ICC et IFD 2003 ainsi que sur la quotité des amendes pour les années 2003 à 2005. 4.

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 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 4 ; ATA/1155/2017 du 2 août 2017 et les références citées).

L'art. 152 al. 1 LIFD 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. Le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte

- 22/30 - A/3948/2015 (art. 152 al. 3 LIFD). Les art. 61 al. 1 et 3 LPFisc et 53 al. 2 et 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) posent les mêmes principes.

En l'espèce, il ressort du dossier que l'AFC-GE a ouvert la procédure en rappel d'impôt en novembre 2013 pour les années 2003 à 2006, de sorte que le délai de dix ans prévu aux art. 152 al. 1 LIFD, 61 al. 1 LPFisc et 53 al. 2 LHID a été respecté. Il en va de même pour le délai concernant le droit de procéder au rappel d'impôt, étant précisé que pour la période fiscale 2003, la prescription absolue interviendra le 31 décembre 2018. 5.

Le litige concerne les périodes fiscales 2003 à 2005 ■ les reprises et l'amende pour l'année 2006 ayant été annulées par le TAPI et ne faisant plus l'objet d'une contestation dans la présente procédure ■ tant en matière d'ICC que d'IFD, de sorte qu'il convient au préalable d'examiner le droit matériel applicable.

a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; ATA/379/2018 du 24 avril 2018 et les références citées).

b. Le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 a abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000). L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Pour les périodes fiscales antérieures, les dispositions des anciennes lois s'appliquent même après l'entrée en vigueur de la loi.

c. En l'espèce, le recours concerne les périodes fiscales 2003 à 2005. Dès lors, l'IFD est soumis à la LIFD, dans sa teneur lors des périodes fiscales en cause (ATA/426/2014 du 12 juin 2014 et les références citées), tandis que pour l'ICC, c'est l'ancien droit (aLIPP-I à aLIPP-V) qui s'applique, sous réserve de l'amende, pour laquelle le principe de la *lex mitior* s'applique.

d. Par ailleurs, la question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1 ; ATA/379/2018 précité et les références citées). 6.

La recourante considère que la reprise de CHF 110'000.- dans son revenu pour l'année 2003 est injustifiée, cette somme correspondant à une donation devant être soumise aux droits d'enregistrement.

- 23/30 - A/3948/2015 7. a. En matière d'imposition directe, pour l'IFD, l'imposition des personnes physiques a pour objet le revenu (art. 1 let. a LIFD). En matière d'ICC, l'imposition se fait sur le revenu et la fortune (art. 2 al. 1 let. a LHID).

b. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD ; art. 1 aLIPP-IV).

Tout revenu que la loi n'exclut pas expressément du champ d'application de la LIFD et de l'aLIPP-IV est considéré comme faisant partie du revenu imposable. Celui-ci comprend l'ensemble des revenus du contribuable, quelle qu'en soit leur nature ou leur forme. L'impôt frappe le revenu global (ATA/905/2015 du 1er septembre 2015 consid. 4b ; ATA/342/2015 du 14 avril 2015 consid. 6b et les arrêts cités).

Si la notion de revenu n'est pas définie précisément par la loi, la jurisprudence et la doctrine retiennent en principe comme déterminante la théorie de l'accroissement net du patrimoine (ATF 125 II 113 consid. 4a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_766/2010 du 29 juillet 2011 consid. 2.1), c'est-à-dire une conception extensive de la notion de revenu (ATA/167/2012 du 27 mars 2012 consid. 7). Selon celle-ci, le revenu acquis par un contribuable se compose de tout accroissement de son patrimoine constaté au cours de la période fiscale considérée, ce qui peut provenir tant d'une augmentation des actifs que d'une diminution des passifs (ATA/342/2015 précité consid. 6c).

c. Selon les art. 24 let. a LIFD et 10 let. c aLIPP-IV, sont exonérés de l'impôt les dévolutions de fortune ensuite d'une succession, d'un legs, d'une donation ou de la liquidation du régime matrimonial.

La donation est la disposition entre vifs par laquelle une personne cède tout ou partie de ses biens à une autre sans contreprestation correspondante (art. 239 al. 1 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 - Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220). La donation est un contrat unilatéral ■ car une seule des parties s'oblige ■ et un acte bilatéral, car la concordance des volontés est exigée (art. 1 et 239 CO). La concordance des volontés des parties s'exprime par la volonté des parties - du donateur et du donataire - de conclure un contrat selon lequel le donateur consent à faire une attribution à titre gratuit que le donataire est prêt à accepter. Le donateur et le donataire doivent être conscients des éléments du contrat, qui sont objectivement et subjectivement essentiels pour l'un d'eux ou pour les deux. Sans cette concordance des volontés, la donation n'est pas valable (Margareta BADDELEY in Luc THÉVENOZ/Franz WERRO, Code des obligations I, Commentaire romand, 2012, p. 1605 n. 5 à 7 ad art. 239 CO).

d. Les art. 24 let. e LIFD et 10 let. e aLIPP-IV prévoient que sont exonérés de l'impôt les prestations versées en exécution d'une obligation fondée sur le droit de

- 24/30 - A/3948/2015 la famille, à l'exception des pensions alimentaires et des contributions d'entretien mentionnées à l'art. 23 let. f LIFD, respectivement à l'art. 9 let. f aLIPP-IV. 8.

En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut : l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. Si des indices paraissent mettre en doute l'exactitude de la déclaration, l'administration, après investigation, pourra s'en écarter et modifier les éléments du revenu en faveur ou en défaveur de ce dernier (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 513 ss ; Peter AGNER/Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, p. 421 n. 2 ad art. 130 ; Isabelle ALTHAUS-HOURIET in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, p. 1637 ss n. 4 ss ad art. 123).

En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7ème éd., 2016, p. 502 s. ; Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd., 1998, p. 139). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_63/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1 ; ATA/379/2018 du 24 avril 2018 consid. 11 ; Martin ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, p. 109).

Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 140 II 248 consid. 3.5 ;

arrêts du Tribunal fédéral 2C_307/2015 du 13 octobre 2015 consid. 4.2 ; 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/379/2018 précité consid. 11 ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, op. cit., p. 518 et les références citées). Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures. On ne peut pas, en revanche, lui demander de prouver un fait négatif et de démontrer, par exemple, qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (arrêts du Tribunal - 25/30 - A/3948/2015 fédéral 2C_63/2014 et 2C_64/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1 ; 2C_986/2013 et 2C_987/2013 du 15 septembre 2014 consid. 5.1.4 ; ATA/17/2016 du 12 janvier 2016 ; Jean-Marc RIVIER, op. cit., p. 138). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables non déclarés.

Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence de tels éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations (arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_63/2014 et 2C_64/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1 ; ATA/17/2016 du 12 janvier 2016). Ce dernier devra justifier l'origine des montants non déclarés et il pourra même être obligé de fournir des renseignements supplémentaires sur les rapports contractuels mis à jour par l'autorité fiscale et sur les prestations qui en découlent (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2 ; ATA/1155/2017 du 2 août 2017). L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si ces dernières paraissent vraisemblables (arrêts du Tribunal fédéral 2A.373/2003 du 1er avril 2004 consid. 3.2.2 ; 2A.347/2002 du 2 juin 2003 consid. 2.1 ; ATA/17/2016 du 12 janvier 2016). 9.

En l'espèce, les explications de la recourante au sujet de la prétendue donation de CHF 110'000.- intervenue en 2003 ne sont pas crédibles et sont contredites par différentes pièces au dossier. D'une part, le libellé des versements effectués par M. J_____ à la recourante, énonçant un « partage [d'] honoraires » en sa faveur pour la vente d'un appartement, respectivement d'une propriété, sont sans équivoque quant à la nature de leur versement. Il est pour le moins surprenant, dans l'hypothèse avancée par la recourante, que lesdits libellés ne fassent aucunement mention de M. D_____ et du versement opéré pour son compte, mais en faveur de la recourante. Il est vrai que M. J_____, dans des attestations des 22 novembre 2013 et 29 octobre 2015, a confirmé avoir opéré les versements litigieux à la recourante, sur demande de M. D_____. Toutefois, ces attestations, établies postérieurement à l'ouverture de la procédure en rappel et soustraction d'impôt - quatre jours après s'agissant de la première - semblent en réalité avoir été établies pour les besoins de la cause. Par ailleurs, si la recourante a expliqué l'origine de la dette de M. J_____ envers M. D_____, dans son écriture du 24 juin 2016, par la réalisation de deux transactions immobilières en 2003, M. D_____ a quant à lui indiqué, dans son courrier du 25 septembre 2017 adressé à la chambre de céans, que M. J_____ lui devait de l'argent depuis longtemps et qu'il avait été en mesure de lui rembourser une partie en 2003. Nonobstant, les écrits de M. D_____, qui a refusé par deux fois de se présenter aux audiences de la chambre de céans après y avoir été dûment convoqué en qualité de témoin, ne sont pas d'une grande force probante. Il apparaît que les

- 26/30 - A/3948/2015 explications fournies par ce dernier sur ses relations avec la recourante sont fluctuantes et contradictoires. Après avoir affirmé par devant le TPI, lors d'une audience ayant eu lieu au cours de l'année 2005, que la recourante avait elle-même

créé L_____ SA et qu'il n'en avait jamais été actionnaire, il a signé un contrat de fiducie avec celle-ci à teneur duquel il serait l'ayant droit économique desdites actions. Enfin, la recourante a tantôt allégué que le versement litigieux correspondait à une donation en faveur de sa fille, tantôt qu'il s'agissait d'un versement en capital pour l'entretien de sa fille et d'elle-même.

Par ailleurs, il ressort de plusieurs pièces au dossier, soit notamment des procès-verbaux des audiences tenues par le TPI en 2005, des extraits du registre du commerce ainsi que du site internet de P_____ Sàrl, que la recourante est active depuis de nombreuses années, y compris durant la période litigieuse, dans le domaine de l'immobilier.

Vu ce qui précède, l'AFC-GE a apporté la preuve de l'existence d'un revenu de CHF 110'000.- à intégrer dans le calcul du montant de l'impôt dû par la recourante pour l'année 2003, cette dernière ayant échoué à démontrer l'existence d'une donation correspondant à la somme précitée.

Dès lors et en application des art. 16 al. 1 LIFD et 1 aLIPP-IV, c'est conformément au droit que l'AFC-GE a procédé à la reprise de CHF 110'000.- pour l'année 2003. Pour le surplus, comme susmentionné, les reprises retenues par le TAPI pour les années 2004 et 2005 n'ont pas été contestées dans l'acte de recours, de sorte que leur bien-fondé n'a pas à être rediscuté dans le présent arrêt.

Ce grief sera ainsi écarté. 10.

La recourante conteste la reformatio in pejus opérée par le TAPI s'agissant de la quotité des amendes et considère que celles-ci doivent être limitées tout au plus à une fois le montant de l'impôt soustrait. 11. a. 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, est puni de l'amende. En règle générale, l'amende est égale 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 (art. 175 al. 1 et 2 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 et 2 LPFisc).

b. Il en découle qu'en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Ce dernier constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité. Il convient notamment de réduire le montant de l'amende lorsque le contribuable a agi par négligence, celle-ci devant être

- 27/30 - A/3948/2015 considérée comme un cas de faute légère au sens de l'art. 175 LIFD (ATA/1641/2017 du 19 décembre 2017 consid. 16 et les références citées).

c. Les dispositions générales du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0) sont applicables à la poursuite pénale selon la LIFD (art. 333 al. 1 let. a CP), ce qui vaut en particulier pour les dispositions relatives à la fixation de la peine (art. 47 CP) et à l'atténuation de celle-ci (art. 48 CP ; Andreas DONATSCH/Mirjam FREI, Allgemeine Strafmilderungs- und Strafbefreiungsgründe im Steuerstrafrecht, RF 2010 pp. 12-21, not. 13). Les art. 47 et 48 CP correspondent aux art. 63 et 64 aCP applicables pour les années fiscales 2003 à 2006. Leur contenu est fondamentalement similaire.

La bonne collaboration à l'enquête peut, même lorsqu'elle ne remplit pas les conditions d'un repentir sincère au sens de l'art. 48 let. d CP, constituer un élément favorable pour la

fixation de la peine dans le cadre ordinaire de l'art. 47 CP. Le juge pourra atténuer la peine en raison de l'aveu ou de la bonne coopération de l'auteur de l'infraction avec les autorités policières ou judiciaires, notamment si cette coopération a permis d'élucider des faits qui, à ce défaut, seraient restés obscurs (arrêt du Tribunal fédéral 6B_265/2010 du 13 août 2010 consid. 1.1 et 2.3 et les arrêts cités).

d. La quotité de l'amende n'est pas déterminée en fonction de l'intention de soustraire ou de la négligence qui peut être reprochée au contribuable (art. 175 al. 1 LIFD) mais de l'intensité de la faute et doit être fixée en fonction de la culpabilité (art. 48 aCP ou art. 106 CP, en vigueur depuis le 1er janvier 2007, mais dont la portée est inchangée ; ATF 135 II 86 consid. 4.4). En revanche, le fait que l'auteur ait agi intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant, sur la quotité de l'amende (ATA/1155/2017 du 2 août 2017 consid. 23b).

Il y a négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, un contribuable ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. Le comportement est intentionnel dès lors qu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations données étaient incomplètes ou incorrectes ; si cette conscience est établie, on peut alors présumer l'intention ou du moins le dol éventuel (RDAF 2003 II 622, 631 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, § 26 n. 17-18). Une telle présomption est difficile à renverser à teneur de la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, celui-ci estimant que l'on peine à imaginer quel autre motif que la volonté de se soustraire à l'impôt pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (ATF 114 Ib 27 consid. 3a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_898/2011 du 28 mars 2012 consid. 2.2 ; 2C_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2 et les arrêts cités).

- 28/30 - A/3948/2015

Selon l'art. 106 al. 3 CP, applicable par les renvois respectifs des art. 333 CP et 82 LPFisc, le juge fixe l'amende en tenant compte de la situation de l'auteur afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principaux éléments à prendre en considération sont ainsi le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, de même que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur (arrêts du Tribunal fédéral 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1 ; 2C_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.3).

e. Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende (ATF 114 Ib 27 consid. 4a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2 ; 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2) et l'autorité de recours ne censure que l'abus du pouvoir d'appréciation. Ces autorités doivent, dans le respect du principe de la proportionnalité, faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi (ATA/1641/2017 précité consid. 16 et la jurisprudence citée). 12.

En l'espèce, il ne fait pas de doute que la recourante a, intentionnellement ou à tout le moins par dol éventuel, omis de déclarer les revenus soumis à rappel d'impôt pour les périodes fiscales litigieuses. Par ailleurs, contrairement à ce qu'elle affirme, on ne peut considérer qu'elle a fait preuve d'une collaboration exemplaire. Elle a en effet tardé à remettre certaines pièces, soit notamment ses relevés bancaires, et a sans cesse allégué ne pas avoir reçu d'autres versements que celui de CHF 110'000.- reçu en 2003, alors qu'il ressort de ses relevés bancaires pour les années 2004 et 2005 des versements et des dépenses supérieurs

aux montants indiqués dans les formulaires servant à déterminer sa dépense annuelle, remplis au stade de sa taxation initiale. Par conséquent, aucune des circonstances atténuantes de l'art. 48 CP n'est réalisée dans la présente espèce.

En revanche, bien qu'il existe d'importants indices tendant à démontrer que la recourante a déployé, pour les périodes fiscales litigieuses, une activité lucrative indépendante dans le domaine immobilier et a été administratrice et/ou actionnaire d'une ou plusieurs sociétés, le TAPI a confirmé la reprise de CHF 110'000.- pour l'année 2003 mais a limité les reprises, pour les années 2004 à 2005, aux montants des dépenses de la recourante ressortant des documents bancaires produits durant cette procédure. Dès lors, compte tenu de la diminution des reprises pour les années 2004 et 2005, dont les montants ne peuvent être considérés comme étant très élevés, et de la durée de la faute commise (2003 à 2005), la fixation de l'amende à deux fois le montant soustrait, en lieu et place d'une fois le montant soustrait, apparaît disproportionnée.

Dans ces circonstances, le recours sera partiellement admis. Le jugement du TAPI du 3 avril 2017 sera confirmé en ce qu'il concerne les rappels d'impôts ICC et IFD 2003 à 2005. En revanche, il sera annulé en tant qu'il augmente la quotité des amendes pour l'ICC et l'IFD 2003 à 2005 à deux fois le montant des impôts

- 29/30 - A/3948/2015 soustraits et qu'il renvoie le dossier à l'intimée pour qu'elle notifie de nouveaux bordereaux d'amendes ICC et IFD. 13.

Vu l'issue du recours, un émolument, réduit de CHF 1'000.-, sera mis à la charge de la recourante, qui n'obtient que partiellement gain de cause (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée, en l'absence de conclusions dans ce sens (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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