

# **GE\_GERICHTE ATA/1064/2023 vom 26. September 2023**

GE Cour de justice, 2023-09-26, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_1064\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1064_2023)

FR: GE\_GERICHTE ATA/1064/2023 du 26 septembre 2023

IT: GE\_GERICHTE ATA/1064/2023 del 26 settembre 2023

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Le présent arrêt fait suite à au renvoi de la cause à la chambre de céans par l'arrêt du Tribunal fédéral du 20 juin 2023 (9C\_39/2023).

#### **E. 1.1**

En application du principe de l'autorité de l'arrêt de renvoi du Tribunal fédéral, l'autorité cantonale à laquelle la cause est renvoyée par celui-ci est tenue de fonder sa nouvelle décision sur les considérants de droit de l'arrêt du Tribunal fédéral. Elle est ainsi liée par ce qui a déjà été définitivement tranché par le Tribunal fédéral et par les constatations de fait qui n'ont pas été attaquées devant lui ou l'ont été sans succès. La motivation de l'arrêt de renvoi détermine dans quelle mesure la cour cantonale est liée à la première décision, décision de renvoi qui fixe aussi bien le cadre du nouvel état de fait que celui de la nouvelle motivation juridique (arrêt du Tribunal fédéral 6B\_904/2020 du 7 septembre 2020 consid. 1.1 et les références citées).

#### **E. 1.2**

Le mémoire de réplique ne peut contenir qu'une argumentation de fait et de droit complémentaire, destinée à répondre aux arguments nouveaux développés dans le mémoire de réponse. Il ne peut en principe pas être utilisé afin de présenter de nouvelles conclusions ou de nouveaux griefs qui auraient déjà pu figurer dans l'acte de recours (arrêt du Tribunal fédéral 1C\_130/2015 du 20 janvier 2016 consid. 2.2 in SJ 2016 I 358 ; Stéphane GRODECKI/Romain JORDAN, Code annoté de procédure administrative genevoise, 2017, p. 244 n.

- 10/18 - A/1755/2021 927). Partant, des conclusions nouvelles prises au stade de la réplique sont irrecevables (ATA/773/2022 du 9 août 2022 consid. 2b ; ATA/1221/2021 du 16 novembre 2021 consid. 3a ; ATA/434/2021 du 20 avril 2021 consid. 1b).

#### **E. 1.3**

Dans son arrêt de renvoi, le Tribunal fédéral a clairement limité l'admission du recours à la question des amendes fiscales (lesquelles sont relatives aux années 2011 à 2016) et partiellement annulé l'ATA/1177/2022 en renvoyant la cause à la chambre administrative pour qu'elle procède dans le sens des considérants (audition des recourants conformément à l'art. 6 CEDH) puis statue à nouveau. Il a confirmé l'arrêt attaqué pour le surplus, rejetant le recours s'agissant de la procédure de rappel d'impôts pour les périodes fiscales 2008 et 2011 à 2016. Dès lors, toutes les conclusions des recourants qui tendent à revoir le traitement des rappels d'impôts (conclusions principales 1 à 4 ci-dessous et conclusion subsidiaire) sont irrecevables. Seules sont recevables la conclusion préalable en jonction – de nature procédurale –, la conclusion principale 5) visant à l'annulation des bordereaux d'amende et

la conclusion très subsidiaire tendant à ramener lesdites amendes à un quart des impôts soustraits.

## **E. 2**

Lors de l'audience de plaidoiries, les recourants ont produit des pièces nouvelles, qui sont les mêmes que celles présentées à l'appui de la demande en révision enregistrée sous numéro de cause A/181/2023.

### **E. 2.1**

Sauf exception prévue par la loi, le recourant peut invoquer des motifs, des faits et des moyens de preuves nouveaux qui ne l'ont pas été dans les précédentes procédures (art. 68 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 LPA - E 5 10), étant précisé que ni la LIFD, ni la LPFisc ne prévoient de réglementation à ce sujet. La loi ne fixe pas de « dernier délai » pour le dépôt d'une pièce nouvelle.

### **E. 2.2**

En l'espèce, le dépôt de ces nouvelles pièces ne pose pas de problème de recevabilité, dès lors que la chambre de céans les a reçues avant que la cause ne soit gardée à juger, étant rappelé que l'autorité intimée a pu en prendre connaissance et a pris des conclusions à leur sujet lors de l'audience de plaidoiries, laquelle s'est tenue plus de trois semaines avant le prononcé du présent arrêt. Force est toutefois de constater que ces pièces tendent à étayer les conclusions – irrecevables, comme cela a été vu au considérant précédent – en annulation des rappels d'impôts. Elles visent en effet à prouver que l'argent au crédit du compte bancaire litigieux appartenait au père du recourant, et ne concernent donc pas la seule question encore litigieuse, à savoir le principe et la quotité des amendes. Elles seront donc jointes au dossier, mais ne seront pas prises en compte plus avant dans le présent arrêt.

- 11/18 - A/1755/2021

## **E. 3**

Les recourants concluent à titre préalable à la jonction des procédures A/1755/2021 et A/181/2023.

### **E. 3.1**

L'autorité peut, d'office ou sur requête, joindre en une même procédure des affaires qui se rapportent à une situation identique ou à une cause juridique commune (art. 70 al. 1 LPA). La jonction n'est toutefois pas ordonnée si la première procédure est en état d'être jugée alors que la ou les autres viennent d'être introduites (art. 70 al. 2 LPA).

### **E. 3.2**

Aux termes de l'art. 80 LPA, il y a lieu à révision lorsque, dans une affaire réglée par une décision définitive, il apparaît que des faits ou des moyens de preuve nouveaux et importants existent, que le recourant ne pouvait connaître ou invoquer dans la procédure précédente (let. b). En vertu de l'art. 81 LPA, la demande de révision doit être adressée par écrit à la juridiction qui a rendu la décision dans les trois mois dès la découverte du motif de révision (al. 1). La demande de révision doit être toutefois présentée au plus tard dans les dix ans à compter de la notification de la décision. Le cas de révision de l'art. 80 let. a LPA est réservé. Dans ce cas, la révision peut avoir lieu d'office, notamment sur communication du Ministère public (al. 2). Les art. 64 et 65 LPA sont applicables par analogie. La demande

doit, en particulier, indiquer le motif de révision et contenir les conclusions du requérant pour le cas où la révision serait admise et une nouvelle décision prise (al. 3).

### **E. 3.3**

Les arrêts du Tribunal fédéral acquièrent force de chose jugée le jour où ils sont prononcés (art. 61 de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 - LTF - RS 173.110).

### **E. 3.4**

En l'espèce, quand bien même les deux causes sont désormais gardées à juger, il n'y a pas lieu de joindre les deux procédures. En effet, la procédure de révision est une voie de droit extraordinaire, qui obéit à d'autres délais et conditions que le recours. En outre, dans son arrêt de renvoi, le Tribunal fédéral a séparé la question des rappels d'impôt – lesquels ont été confirmés et sont donc entrés en force le 20 juin 2023 – et celle des amendes, pour lesquelles la procédure n'est pas définitive. La jonction de la présente procédure et de celle concernant la demande en révision compliquerait ainsi à l'excès la question de l'entrée en force des différents prononcés, si bien que la chambre de céans statuera par le biais de deux arrêts – de manière toutefois concomitante, les deux arrêts étant prononcés le même jour – et rejettera la demande de jonction.

## **E. 4**

Les recourants concluent à l'annulation des bordereaux d'amende.

### **E. 4.1**

S'agissant du droit applicable, la présente cause est régie, pour l'ICC, par la LIPP, dans sa teneur en vigueur durant les exercices litigieux, ainsi que par la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), là aussi dans sa teneur en vigueur durant

- 12/18 - A/1755/2021 les exercices litigieux ; et, pour l'IFD, aux dispositions de la LIFD et de sa législation d'application, dans leur teneur en vigueur durant les exercices litigieux.

### **E. 4.2**

En ce qui concerne la prescription relative à la soustraction d'impôt, l'autorité intimée a rendu, le 17 décembre 2020, deux bordereaux d'amendes séparés pour les années 2011, d'une part, et 2012 à 2016, d'autre part, soit moins de dix ans après la fin de ces périodes fiscales. 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 (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 la LPFisc n'est pas conforme – art. 72 LHID et arrêts du Tribunal fédéral 9C\_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 6.2 ainsi que 2C\_872/2021 du 2 août 2022 consid. 4.1, destiné à la publication). 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] en relation avec l'art. 333 al. 6 let. b du code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0 - et l'ATF 134 IV 328 ; ancien art. 58 al. 2 et 3 LHID [RO 1991 1256]). L'ancien droit ne constituant dès lors pas une *lex mitior*, et l'exercice fiscal le plus ancien visé par la présente procédure étant 2011, la poursuite pénale n'est pas prescrite.

## **E. 5**

Les recourants invoquent leur droit déduit de l'art. 6 § 2 CEDH à ne pas s'auto-incriminer.

### **E. 5.1**

Le principe nemo tenetur se ipsum accusare, déduit de l'art. 6 § 1 et 2 CEDH par la Cour européenne des droits de l'Homme (ci-après : CourEDH), selon lequel personne ne doit être contraint de s'incriminer lui-même, s'applique à la procédure pénale fiscale, y compris la procédure en soustraction d'impôt. Il ne s'applique qu'à ladite procédure pénale fiscale et il n'est donc pas possible d'en tirer des conclusions pour l'organisation de la procédure de rappel d'impôt, que celle-ci soit menée avant, parallèlement ou après la procédure pénale. Il n'est donc pas possible de déduire de l'interdiction de l'obligation de s'auto-incriminer un « effet préalable » sur les procédures non pénales. Il serait manifestement excessif d'étendre la protection des droits fondamentaux de l'art. 6 § CEDH à cette procédure et de permettre ainsi au contribuable de se soustraire au moins partiellement (en raison de l'inadmissibilité des obligations ou d'une éventuelle taxation discrétionnaire consécutive à leur non-exécution) à son obligation fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_288/2018 du 1er février 2019 consid. 2.2 et 2.4).

### **E. 5.2**

Selon l'art. 183 al. 1 LIFD, l'ouverture d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt est communiquée par écrit à la personne concernée. Celle-ci est invitée à s'exprimer sur les griefs retenus à son encontre et informée de son

- 13/18 - A/1755/2021 droit de refuser de déposer et de collaborer. L'art. 76 al. 1 LPFisc a la même teneur.

### **E. 5.3**

En l'espèce, les recourants soutiennent que le droit de refuser de s'incriminer conduirait à retenir que c'était à l'AFC-GE de prouver qu'il était bien le titulaire des avoirs litigieux. Outre que le grief ne concerne en définitive pas la seule question encore litigieuse, à savoir les amendes, et qu'il est donc a priori irrecevable, les recourants ne peuvent être suivis. Comme déjà exposé, selon le Tribunal fédéral, la procédure de rappel d'impôt en tant que tel est purement fiscale et n'est pas soumise à l'art. 6 CEDH. La CourEDH, dans un arrêt cité par les recourants, fait du reste une différence nette entre le requérant, qui s'était toujours opposé à la remise de documents susceptibles de l'incriminer, et « un contribuable qui avoue spontanément avoir fraudé le fisc dans l'espoir d'être moins sévèrement puni » (ACEDH Chambaz c. Suisse du 5 avril 2012, req. 11663/04, § 57), ce qui est précisément le cas du recourant dans la présente espèce. Le fait que l'une des conditions de cette réduction de peine ne soit le cas échéant pas remplie n'y change rien, et retenir que c'est aux intimées de prouver la titularité de fonds que le contribuable a spontanément décrits comme siens confinerait à l'absurde, ce d'autant plus qu'en l'occurrence, les recourants prétendent que le montant litigieux est exonéré d'impôt, ce qui constitue typiquement un fait que le contribuable doit lui-même prouver.

## **E. 6**

Est également litigieuse la question de savoir si les conditions permettant de retenir une dénonciation spontanée non punissable sont remplies en lien avec les éléments annoncés par les recourants le 28 septembre 2018.

### **E. 6.1**

Aux termes de l'art. 175 al. 3 LIFD, lorsque le contribuable dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable), à condition qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance (let. a), qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt (let. b) et qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû (let. c). Pour toute dénonciation spontanée ultérieure, l'amende est réduite au cinquième de l'impôt soustrait si les conditions prévues à l'al. 3 sont remplies (al. 4). Comme en témoigne l'emploi de la conjonction « et » dans l'énumération précitée, ces conditions sont cumulatives (ATA/919/2022 du 13 septembre 2022 consid.

### **E. 6.2**

Selon la doctrine et la jurisprudence, la notion de dénonciation suppose que le contribuable annonce de lui-même son infraction à l'autorité fiscale, alors que celle-ci n'en a encore pas eu connaissance d'une autre manière (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_281/2019 du 26 septembre 2019 consid. 7.2 ; 2C\_370/2019 du 19 septembre 2019 consid. 5.2 ; 2C\_797/2017 du 19 mars 2018 consid. 4.1 ; 2C\_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.1 et les références citées). Elle est possible aussi longtemps que l'autorité fiscale n'a pas eu connaissance de l'infraction d'une autre manière, soit par elle-même, soit par l'effet d'indications de tierces personnes (Peter AGNER/Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, n. 6c ad art. 175 p. 482 ; ATA/1399/2021 du 21 décembre 2021 consid. 6a). La déclaration spontanée de l'art. 175 al. 3 LIFD n'est réalisée que lorsque l'auteur se dénonce spontanément (« de son propre mouvement »), sans pression extérieure (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_14/2021 précité consid. 6.2 ; 2C\_370/2019 précité consid. 5.2 et les références citées).

### **E. 6.3**

La dénonciation spontanée doit comporter tous les éléments de revenus et de fortune non déclarés (ATA/1399/2021 précité consid. 6c ; ATA/687/2013 précité consid. 17e ; Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., n. 48c ad art. 175 LIFD). L'autorité fiscale a l'obligation d'aviser par écrit le contribuable de l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt (art. 153 al. 1 LIFD). Lorsque l'autorité fiscale constate, après l'ouverture d'une procédure de rappel faisant suite à une dénonciation spontanée, que la soustraction fiscale dépasse les éléments déclarés dans ladite dénonciation, l'exemption de peine ne peut plus être accordée (FF 2006-8347, 8375). À défaut, la dénonciation spontanée permettrait au contribuable de bénéficier de l'absence de sanction pénale également pour tous les éléments non déclarés découverts par l'autorité fiscale lors de la procédure de rappel d'impôt (Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102-222 DBG, 2015, ad art. 175 n. 63 p. 1139).

### **E. 6.4**

Il découle de la condition de collaboration (« soutien », dans la version allemande de la LIFD et de la LHID) sans réserve avec l'autorité fiscale qu'une dénonciation spontanée doit inclure intégralement tous les revenus et valeurs patrimoniales non déclarés jusqu'alors et que les documents nécessaires ou exigés doivent, dans la mesure du possible, être remis intégralement et dans les délais ; la dénonciation spontanée ne doit pas contenir de nouvelles inexactitudes ou lacunes (Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH [éd.], DBG - Basler Kommentar, 4ème éd., 2022, n. 67 ad art. 175 LIFD). Ne peut en outre prétendre à

l'impunité celui qui ne fait que donner des indices sur l'existence de la soustraction d'impôt, sans répondre aux questions de l'administration fiscale nécessaires à l'établissement des faits (Rolf BENZ, Die Gültigkeitsvoraussetzungen der erstmaligen Selbstanzeige im Recht der direkten Steuer, Revue fiscale 2011 182-202, p. 193).

- 15/18 - A/1755/2021 Le devoir de collaboration mentionné ici correspond à l'obligation générale de collaborer du contribuable dans la procédure ordinaire de taxation et de rappel d'impôt selon l'art. 126 LIFD ; la limite de cette obligation de collaborer est toujours l'exigibilité en tant qu'aspect du principe de proportionnalité (Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH [éd.], op. cit., n. 67a ad art. 175 LIFD et les références citées). La conséquence d'un manque de collaboration n'est toutefois pas ici une sanction au sens de l'art. 174 LIFD, mais l'engagement de la poursuite ordinaire pour soustraction selon l'art. 175 LIFD (Peter LOCHER, op. cit., 2015, n. 62 ad art. 175 LIFD).

### **E. 6.5**

En l'espèce, la réalisation de la condition de spontanéité n'est pas contestée, mais c'est celle de collaboration sans réserve qui a été niée par l'intimée. Certes, la collaboration demandée ne peut l'être que dans la mesure du possible, et les recourants ont apparemment eu des difficultés à obtenir des pièces en raison de la cessation d'activité de certaines sociétés et d'une certaine rigidité administrative de la part de la banque luxembourgeoise. Ils n'ont toutefois fourni, dans quelque trois ans séparant la première demande de renseignements de l'AFC-GE et le prononcé de l'ATA/1177/2022, aucun des documents demandés, pas même des attestations bancaires de clôture annuelle pour les exercices récents au moment de la dénonciation spontanée, bien qu'ils se soient vu octroyer de multiples délais. Ils devaient pourtant s'attendre, en s'adressant à l'AFC-GE, à ce que celle-ci leur demande de plus amples renseignements sur la titularité du compte et l'origine des fonds. Force est dès lors de constater qu'ils n'ont pas rempli leur devoir de collaborer et que l'une des conditions de l'impunissabilité n'est pas remplie. Le principe du prononcé d'amende pour soustraction ne peut dès lors qu'être confirmé. 7. Se pose enfin la question de la quotité des amendes fiscales litigieuses. Dans leur recours auprès de la chambre de céans, les recourants invoquent que même si leur absence de collaboration était retenue, la quotité des amendes devrait être réduite à un tiers des impôts soustraits, leur faute ne pouvant être « tout au plus que légère ». Dans leurs dernières conclusions, ils demandent une réduction des amendes au quart des montants soustraits. 7.1 En cas de soustraction consommée, l'amende est, en règle générale, 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 (art. 175 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc). Le montant de l'impôt soustrait 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 (ATA/407/2022 du 12 avril 2022 consid. 6c).

- 16/18 - A/1755/2021 La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0), les principes de l'art. 47 CP régissant la fixation de la peine s'appliquant. En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur. Les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 s). 7.2 Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales, qui doivent faire preuve de

sévérité afin d'assurer le respect de la loi, disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende, l'autorité de recours ne censurant que l'abus du pouvoir d'appréciation (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 7.2.1 ; ATA/1002/2020 du 6 octobre 2020 consid. 9b et les références citées). 7.3 En l'espèce, les montants en jeu sont relativement importants, et le compte bancaire litigieux n'a pas été déclaré pendant presque dix ans, ce qui constitue deux éléments à charge, de même que le caractère intentionnel de l'infraction, commise à tout le moins par dol éventuel, ainsi que la mauvaise collaboration des recourants. Il y a cependant lieu de tenir compte, à la décharge des recourants, du fait qu'ils ont spontanément fait part de l'existence du compte. En outre, l'ancienneté de l'infraction, qui remonte à 2008, sera également prise en compte en leur faveur (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_14/2021 précité consid. 7 ; ATA/709/2022 du 5 juillet 2022 consid. 8). Ce dernier critère revêt un poids certain, si bien que l'on doit retenir que les amendes auraient dû correspondre aux trois quarts de l'impôt éludé et non à l'entier de celui-ci, ce que l'autorité intimée ne conteste pas puisqu'elle a conclu en dernier lieu à la « confirmation » des amendes fixées aux trois quarts des impôts soustraits. Le recours sera dès lors, dans cette mesure, admis partiellement, et l'affaire renvoyée à l'AFC-GE pour édition de nouveaux bordereaux d'amende en ce sens. 8. L'arrêt de renvoi n'est pas clair sur la question de la confirmation ou non de la répartition des frais devant l'instance cantonale, dès lors qu'il n'a pas annulé l'ATA/1177/2022 sur ce point. Il convient néanmoins de prendre en compte l'entier de la procédure devant la chambre de céans, si bien que la chambre de céans annulera en tant que de besoin le dispositif de l'ATA/1177/2022 et statuera à nouveau sur ces points.

- 17/18 - A/1755/2021 En l'espèce, vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge solidaire des recourants, qui succombent en grande partie (art. 87 al. 1 LPA), et une indemnité de procédure – réduite – de CHF 500.- leur sera allouée, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

## **E. 10**

; ATA/646/2012 du 25 septembre 2012 consid. 7 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd., 2021, chap. 7 n. 78). Les art. 56 al. 1 LHID et l'art. 69 LPFisc prévoient une réglementation similaire.

- 14/18 - A/1755/2021

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