

## **GE\_GERICHTE ATA/1177/2022 vom 22. November 2022**

GE Cour de justice, 2022-11-22, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_1177\\_2022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1177_2022)

FR: GE\_GERICHTE ATA/1177/2022 du 22 novembre 2022

IT: GE\_GERICHTE ATA/1177/2022 del 22 novembre 2022

### **Erwägungen**

#### **E. 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 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). 2)

Le litige porte sur l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2008 et 2011 à 2016.

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\_60/2020 du 27 avril 2021 consid. 3.1 ; ATA/1399/2021 du 21 décembre 2021 consid. 3a). Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le

- 10/20 - A/1755/2021 droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_674/2021 du 27 avril 2022 consid. 5 ; 2C\_60/2020 précité consid. 3a).

b. S'agissant de l'ICC, le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la LIPP, 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. Il s'ensuit que la présente cause est régie, pour l'ICC, par les dispositions des aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000 pour ce qui est de la période fiscale 2008, et de la LIPP pour les autres périodes fiscales, 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 les exercices litigieux.

La taxation de l'IFD est soumise aux dispositions de la LIFD et de sa législation d'application, dans leur teneur en vigueur durant les exercices litigieux. 3)

À titre liminaire, les recourants concluent préalablement – ce qu'ils n'avaient pas fait devant le TAPI – à la comparution personnelle des parties, à l'audition de trois personnes en lien avec I\_\_\_\_\_ et à une expertise d'authenticité graphologique de la décharge du 30 novembre 1999. Dans leurs dernières écritures, ils invoquent – pour la première fois – l'art. 6 CEDH à l'appui de leurs requêtes d'audition.

a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la

décision à rendre (ATF 145 I 73 consid. 7.2.2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C\_157/2021 du 7 juillet 2021 consid. 3.1 et les références citées). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 145 I 167 consid. 4.1. ; 140 I 285 consid. 6.3.1). En outre, il n'implique pas le droit d'obtenir l'audition de témoins (ATF 134 I 140 consid. 5.3 ; 130 II 425 consid. 2.1).

b. À teneur de l'art. 6 § 1 CEDH, toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de

- 11/20 - A/1755/2021 toute accusation en matière pénale dirigée contre elle. L'art. 6 CEDH trouve application, sous son volet pénal, dans les procédures réprimant la soustraction fiscale vu leur caractère pénal, contrairement aux procédures de taxation et de rappel d'impôt (ATF 140 I 68 consid. 9 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 3.1, où le Tribunal fédéral a qualifié une affaire portant sur un redressement fiscal de purement fiscale et ne comprenant pas d'aspect pénal).

Selon la CourEDH, l'art. 6 § 3 d let. d CEDH laisse en principe aux juridictions nationales le soin de juger de l'utilité d'une offre de preuve par témoin ; cette disposition n'exige pas la convocation et l'interrogation de tout témoin à décharge : ainsi que l'indiquent les mots « dans les mêmes conditions », elle a pour but essentiel une complète « égalité des armes » en la matière (ACEDH Pereira Cruz et autres c. Portugal du 26 juin 2018, req. 56396/12, § 207). Dans un arrêt du reste cité par les recourants, elle a indiqué ne pas douter qu'une procédure écrite puisse souvent se révéler plus efficace qu'une procédure orale pour le contrôle de l'exactitude des déclarations de situation patrimoniale faites par les contribuables ainsi que de l'existence et de la régularité des justificatifs produits, et avait jugé pertinent l'argument du gouvernement selon lequel tous les points de fait et de droit susceptibles de surgir dans cette affaire pouvaient être examinés et tranchés de manière adéquate sur la base des écritures des parties (ACEDH Jussila c. Finlande du 23 novembre 2006, req. 73053/06, § 47).

De plus, lorsque l'art. 6 § 3 let. d commande d'entendre un témoin à décharge, l'occasion doit en être offerte au prévenu « au moins une fois au cours de la procédure » (ATF 140 IV 172 consid. 1.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 6B\_1361/2021 du 25 août 2022 consid. 1.1) ; cette « occasion adéquate et suffisante » (ACEDH Mulosmani c. Albanie du 8 octobre 2013, req. 29864/03, § 130) ne correspondant pas nécessairement au moment souhaité par le prévenu. Le Tribunal fédéral reconnaît notamment une exception au principe « une audition contradictoire au moins lors de la procédure » lorsque le principe de la bonne foi imposait une requête plus précoce que celle qui a été formulée par la défense (arrêts du Tribunal fédéral 6P.68/2003 du 7 août 2003 consid. 2.2 ; 6P.68/2000 du 1er novembre 2000 consid. 1f).

c. Aux termes de l'art. 5 al. 3 Cst., les organes de l'État et les particuliers doivent agir de manière conforme aux règles de la bonne foi. De ce principe général découle notamment le droit fondamental du particulier à la protection de sa bonne foi dans ses relations avec l'État, consacré à l'art. 9 in fine Cst., dont le Tribunal fédéral contrôle librement le respect (ATF

138 I 49 consid. 8.3.1 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 6B\_1074/2018 du 24 janvier 2019 consid, 1.2). Le principe de la bonne foi est également concrétisé à l'art. 3 al. 2 let. a du code de procédure pénale du code de procédure pénale suisse du 5 octobre - 12/20 - A/1755/2021 2007 (CPP - RS 312.0) et concerne, en procédure pénale, non seulement les autorités pénales mais, le cas échéant, les différentes parties, y compris le prévenu (ATF 144 IV 189 consid. 5.1 ; 143 IV 117 consid. 3.2). 4)

En l'espèce, l'art. 6 CEDH s'applique à la présente cause dans la mesure où elle concerne le prononcé d'amendes fiscales. Le fait d'invoquer l'art. 6 CEDH au stade de la dernière écriture devant la dernière instance cantonale, dans une cause où la prescription menace, pour obtenir une audience de comparution personnelle (non demandée en première instance) est à la limite de la bonne foi.

Quoi qu'il en soit, les actes d'instruction demandés apparaissent inutiles. S'agissant de leur comparution personnelle, les recourants n'ont pas motivé en quoi celle-ci serait nécessaire ni même utile à l'instruction de la cause, étant rappelé qu'ils ont eu l'occasion de s'exprimer par écrit à de très nombreuses reprises et de fournir toutes les pièces utiles.

L'expertise graphologique demandée, outre qu'il s'agit là aussi d'une requête formulée seulement au stade de la dernière instance cantonale, est inapte à prouver un fait pertinent pour l'issue du présent litige. En effet, comme l'a relevé l'intimée devant le TAPI, l'accusé de réception du 30 novembre 1999 n'apporte pas de renseignements sur la titularité du compte en 2008, année durant laquelle le recourant a déclaré avoir reçu les avoirs en cause.

Quant aux auditions demandées de trois témoins en lien avec I\_\_\_\_\_, les recourants indiquent seulement qu'elles permettraient de clarifier la nature du rattachement du compte « D\_\_\_\_\_ » à la sphère patrimoniale du contribuable, ainsi que de l'année fiscale à laquelle celle-ci serait intervenue et de son acquisition par voie de dévolution successorale. Comme relevé à juste titre par le TAPI, l'attestation du 1er septembre 2021, établie pour les besoins de la cause par l'administrateur liquidateur d'I\_\_\_\_\_, ne peut suffire à prouver que feu M. B\_\_\_\_\_ avait été le bénéficiaire économique du compte bancaire litigieux en l'absence de toute pièce justificative. L'audition demandée est d'autant moins justifiée que dans leur acte de recours, les recourants prétendent désormais que c'était G\_\_\_\_\_ qui disposait de la documentation relative à l'ouverture du compte (recours, ch. 8 en droit), et aussi que c'était J\_\_\_\_\_ qui était titulaire du compte, mais qu'I\_\_\_\_\_ l'avait géré auprès de C\_\_\_\_\_ Luxembourg (réplique, p. 4). Les recourants n'ont en outre aucunement explicité quelle était la fonction des trois personnes citées, ni si elles travaillaient déjà pour I\_\_\_\_\_ en 2008 voire en 1999.

Enfin, l'on se trouve typiquement dans la situation décrite par la CourEDH comme justifiant un usage prépondérant de la procédure écrite, à savoir le contrôle de l'exactitude des déclarations de situation patrimoniale faites par les contribuables ainsi que de l'existence et de la régularité des justificatifs produits.

Il s'ensuit que les demandes d'actes d'instruction seront rejetées.

- 13/20 - A/1755/2021 5)

Est litigieuse la qualification de revenus de la somme de EUR 242'962.- correspondant au montant des avoirs du compte « D\_\_\_\_\_ », le recourant soutenant qu'elle est issue d'une dévolution successorale en sa faveur et, à ce titre, exempte d'impôts.

a. Selon l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Cette disposition exprime la théorie de l'accroissement du patrimoine, respectivement du principe de l'imposition du revenu global net, selon lesquels tous les montants qui accroissent le patrimoine d'une personne sont inclus dans son revenu imposable, à moins d'être expressément exonérés (ATF 146 II 6 consid. 4.1 ; 143 II 402 consid. 5.1). Dans la LIFD, les revenus exonérés sont les gains en capitaux privés (art. 16 al. 3 LIFD) et les revenus énumérés dans la liste exhaustive figurant à l'art. 24 LIFD (ATF 143 II 402 consid. 5.1). Dans un système caractérisé par une imposition générale des revenus, ces exceptions à l'imposition doivent être interprétées de manière restrictive (ATF 146 II 6 consid. 4.1 ; 143 II 402 consid. 5.3).

b. L'art. 17 de la loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), tout comme l'art. 3 aLIPP-IV, ont un contenu similaire à l'art. 16 LIFD et conforme à l'art. 7 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation fiscale des impôts directs des cantons et des communes (LHID - RS 642.14).

En vertu des art. 24 let. a LIFD et 27 let. d LIPP (art. 10 aLIPP-IV), les dévolutions de fortune ensuite d'une donation sont exonérées de l'impôt sur le revenu. L'impôt sur les donations et l'impôt sur le revenu sont donc exclusifs l'un de l'autre (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_148/2020 du 19 janvier 2021 consid. 7). Les donations sont exonérées de l'impôt direct sur le revenu, afin d'éviter une double imposition avec l'impôt sur les donations, que pratiquement tous les cantons prélèvent et qui est de leur compétence exclusive (ATF 146 II 6 consid. 6.1). 6) a. En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 du code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), et destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir 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. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_80/2021 du 29 juillet 2021 consid. 3.2).

- 14/20 - A/1755/2021

b. Selon la jurisprudence, le devoir de collaboration du contribuable (art. 124 LIFD) est particulièrement qualifié dans les relations internationales, notamment en présence de prestations réalisées depuis la Suisse vers un pays étranger sans convention de double imposition ou dont la clause d'échange de renseignements ne correspond pas aux standards actuels de l'organisation de coopération et de développement économiques (ci-après : OCDE) en matière d'échange de renseignements (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1073/2018 et 2C\_1089/2018 précités consid. 11.4 ; 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.2 et les nombreuses références, in RF 70/2015 p. 811, traduit in RDAF 2016 II 110 ; ATF 144 II 427 consid. 2.3.2). Certes, le Luxembourg n'entre pas dans cette dernière catégorie puisqu'une convention de double imposition le lie à la Suisse depuis 1993 (Convention du 21 janvier 1993 entre la Confédération suisse et le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune – CDI-Lux – RS 0.672.951.31), mais la relation bancaire litigieuse s'inscrit néanmoins dans une relation économique transnationale et exigeait donc des recourants un surcroît de collaboration.

c. Le requérant soutient que l'art. 6 § 1 CEDH s'appliquerait au rappel d'impôt et 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.

Ils 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 jurisprudence de la CourEDH est sans doute moins tranchée sur ce point, mais même dans un arrêt cité par les recourants, la CourEDH fait 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 requérant 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. 7) a. La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (arrêts

- 15/20 - A/1755/2021 du Tribunal fédéral 8C\_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C\_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/880/2021 du 31 août 2021 consid. 3a).

b. En procédure administrative, tant fédérale que cantonale, la constatation des faits est gouvernée par le principe de la libre appréciation des preuves (art. 20 al. 1 2ème phr. LPA ; ATF 139 II 185 consid. 9.2 ; 130 II 482 consid. 3.2 ; ATA/919/2022 du 13 septembre 2022 consid. 9b). Le juge forme ainsi librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, et ce n'est ni le genre, ni le nombre des preuves qui est déterminant, mais leur force de persuasion (ATA/880/2021 précité consid. 3b). 8)

Les recourants considèrent avoir suffisamment prouvé que le compte litigieux a été dévolu au requérant par voie successorale, estimant que les quatre éléments qu'ils ont relevés ou produits (à savoir la dénomination du compte, un accusé de réception du 30 novembre 1999 signé par M. A\_\_\_\_\_, le « mémorandum » rédigé par le requérant le 18 août 2020, l'attestation rédigée le 1er septembre 2021 par l'administrateur liquidateur d'I\_\_\_\_\_) constituaient un faisceau d'indices probant.

Ils ne sauraient toutefois être suivis sur ce point. Plusieurs éléments mis en avant par le TAPI doivent à cet égard être confirmés, notamment que l'accusé de réception de 1999 ne peut suffire à prouver qu'il était l'ayant droit économique du compte en 2008, que le délai de conservation de dix ans des pièces justificatives n'était pas échu au moment de la dénonciation spontanée – ni même en 2020, étant rappelé que les taxations concernées allaient jusqu'en 2016 et que les recourants n'ont produit aucun document bancaire –, et que l'attestation du 1er septembre 2021 avait été émise pour les besoins de la cause et ne pouvait remplacer d'autres moyens de preuve. Il est de même patent que le « mémorandum » rédigé

par le recourant le 18 août 2020, qui se contente d'indiquer que les fonds se trouvant sur le compte litigieux résultaient de la fortune personnelle de son père, constitue une simple allégation de partie qui ne prouve rien par elle-même.

Ce qui est cependant déterminant pour la question d'une possible exonération d'impôt sur le revenu est l'absence totale de pièce probante relative à une dévolution successorale. Aucun testament ni convention d'avance d'hoirie – puisque, comme justement relevé par le TAPI, la titularité du compte aurait eu lieu selon les dires du recourant une année environ avant le décès de son père, et qu'il n'est pas enfant unique – n'a été produit. Le fait que les avoirs du compte litigieux proviennent de la fortune de son père non seulement n'est pas prouvé avec un degré de vraisemblance suffisant, mais ne saurait à lui seul démontrer que la somme lui a bien été dévolue.

Dans ces circonstances, on ne peut retenir que le recourant aurait démontré avoir acquis le montant de EUR 242'962.- dans la succession de son père.

- 16/20 - A/1755/2021 En conséquence, la reprise de ce montant dans l'année fiscale 2008 doit être confirmée. 9)

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.

a. 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 précité consid. 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.

b. 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, ad art. 175 n. 6c p. 482 ; ATA/1399/2021 précité 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).

c. 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

- 17/20 - A/1755/2021 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).

d. 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).

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). 10) 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 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.

- 18/20 - A/1755/2021

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. 11) Enfin, 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 ».

a. 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).

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).

b. 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). 12) 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 leur mauvaise collaboration.

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).

- 19/20 - A/1755/2021

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.

Le recours sera dès lors, et dans cette mesure seulement, admis partiellement, et l'affaire renvoyée à l'AFC-GE pour édition de nouveaux bordereaux d'amende en ce sens. 13) Vu l'issue du litige, un émoulement de CHF 1'000.- sera mis à la charge solidaire des recourants, qui succombent en grande partie (art. 87 al. 1 LPA), et une indemnité de procédure de CHF 500.- leur sera allouée, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

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