

GE_GERICHTE ATA/1179/2021 vom 2. November 2021

GE Cour de justice, 2021-11-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1179_2021

FR: GE_GERICHTE ATA/1179/2021 du 2 novembre 2021

IT: GE_GERICHTE ATA/1179/2021 del 2 novembre 2021

Erwägungen

E. 14

décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et 69 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), est 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).

La tentative de soustraction se situe entre les actes préparatoires d'une soustraction, qui ne sont pas punissables et la soustraction consommée, qui l'est. Le contribuable qui tente de se soustraire à l'impôt sera également puni d'une amende (art. 176 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 3 LHID et art. 70 al. 1 et 2 LPFisc). Dans ce cas, l'amende sera fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (art. 176 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 2 LHID ; art. 70 al. 2 LPFisc).

Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt qui implique une perte financière pour la collectivité, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier, le comportement illicite et le résultat dommageable devant être liés. Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (arrêts du Tribunal fédéral 2C_508/2014 du 20 février 2015 consid. 5.1 ; 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.1 ; ATA/600/2020 du 16 juin 2020 consid. 7a).

La soustraction consommée est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence, tandis que la tentative de soustraction suppose un agissement intentionnel de l'auteur (arrêt du Tribunal fédéral 2C_553/2018 du 17 juin 2019 consid. 4.2). Agit intentionnellement celui qui le fait avec conscience et volonté (art. 12 al. 2 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0), applicable par renvoi des art. 333 al. 1 et 104 CP). La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une

- 20/26 - A/60/2018 sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les indications fournies étaient erronées ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut admettre qu'il a volontairement cherché à induire les autorités fiscales en erreur, afin d'obtenir une taxation moins élevée, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel pour ce faire (ATA/1002/2020 du 6 octobre 2020 consid. 5b). 5) a. 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 (ATF 144 IV 136 consid. 9.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1 ; 2C_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.3). Les principes régissant la fixation de la peine, tels que prévus à l'art. 47 CP, s'appliquent (arrêt du Tribunal fédéral 2C_41/2020 précité consid. 9.1). La quotité de l'amende n'est pas fixée en fonction de l'intention de soustraire ou de la négligence qui peut être reprochée au contribuable mais de l'intensité de sa faute, qui doit être fixée en fonction de sa culpabilité. 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 (ATF 114 Ib 27 consid. 3a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_813/2017 du

E. 17

septembre 2018 consid. 9.3 ; 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.4). Il faut notamment admettre l'existence d'un cas grave lorsque le montant d'impôt soustrait est important (Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, n. 26-28 ad art. 177 ; Diane MONTI, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, 2002, p. 113).

b. Selon l'art. 47 CP, le juge fixe la peine d'après la culpabilité de l'auteur. Il prend en considération les antécédents et la situation personnelle de celui-ci ainsi que l'effet de la peine sur son avenir (al. 1). La culpabilité est déterminée par la gravité de la lésion ou de la mise en danger du bien juridique concerné, par le caractère répréhensible de l'acte, par les motivations et les buts de l'auteur et par la mesure dans laquelle celui-ci aurait pu éviter la mise en danger ou la lésion, compte tenu de sa situation personnelle et des circonstances extérieures (al. 2).

Les éléments fondant la culpabilité que le juge doit examiner en premier lieu sont ceux qui se rapportent à l'acte lui-même (Tatkomponente), à savoir notamment, du point de vue objectif, la gravité de la lésion ou de la mise en danger, le caractère répréhensible de l'acte et son mode d'exécution (objektive Tatkomponente). S'agissant de la gravité de la lésion, on tiendra compte de l'importance du bien juridiquement protégé par la norme et du résultat de l'activité illicite. Du point de vue subjectif, sont pris en compte l'intensité de la volonté délictuelle ainsi que les motivations et les buts de l'auteur (subjektive

- 21/26 - A/60/2018 Tatkomponente). En ce qui concerne l'intensité de la volonté délictuelle, il s'agira notamment de déterminer à quel point l'auteur était ou non libre de choisir entre comportement licite ou illicite et donc s'il lui aurait été facile ou non d'éviter de passer à l'acte (ATF 107 IV 60). Plus il lui aurait été facile de respecter la norme enfreinte, plus sa décision de l'avoir transgressée pèse lourdement et, partant, sa faute est grave ; et vice versa (ATF 127 IV 101 consid. 2a ; 122 IV 241 consid. 1a et les arrêts cités).

Le juge doit également apprécier les facteurs liés à l'auteur lui-même (Täterkomponente). Aux termes de l'art. 47 CP, ces facteurs sont les antécédents et la situation personnelle de l'auteur ainsi que l'effet de la peine sur son avenir. L'absence d'antécédents a en principe un effet neutre sur la fixation de la peine. Elle n'a pas à être prise en considération dans un sens atténuant. Relativement à la personne du prévenu, le juge doit notamment prendre en compte sa situation personnelle (âge, santé, formation, origine socio-économique), sa réputation, sa vulnérabilité à la peine, son intégration sociale, son attitude et ses comportements après les faits qui lui sont reprochés ainsi que pendant la procédure (aveux,

collaboration à l'enquête, remords, prise de conscience de sa propre faute ; ATF 134 IV 17 consid. 2.1 ; 129 IV 6 consid. 6.1).

c. Selon l'art. 48 CP, le juge atténue la peine si l'auteur a agi en cédant à un mobile honorable, dans une détresse profonde, sous l'effet d'une menace grave ou sous l'ascendant d'une personne à laquelle il devait obéissance ou de laquelle il dépendait (let. a) ; si l'auteur a été induit en tentation grave par la conduite de la victime (let. b) ; si l'auteur a agi en proie à une émotion violente que les circonstances rendaient excusable ou s'il a agi dans un état de profond désarroi (let. c) ; si l'auteur a manifesté par des actes un repentir sincère, notamment s'il a réparé le dommage autant qu'on pouvait l'attendre de lui (let. d) ; si l'intérêt à punir a sensiblement diminué en raison du temps écoulé depuis l'infraction et que l'auteur s'est bien comporté dans l'intervalle (let. e). 6)

En l'espèce, il est acquis, comme l'a constaté le Tribunal fédéral que la recourante n'a pas modifié son domicile fiscal et le centre de ses intérêts vitaux en 2002, alors qu'elle soutenait avoir déplacé son domicile à C_____ et qu'elle était ainsi soumise à l'assujettissement illimité à Genève pour les années concernées, soit 2003 à 2012 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_74/2021 précité consid. 7.3.1 précisant que la recourante est forclosée sur ce point),

Il est acquis qu'elle n'a pas déclaré les montants versés par la fondation H_____ en 2006 et en 2007 (pour un mois), à raison de CHF 30'000.- par mois. Ces montants ont été imposés par l'AFC-GE dans ses bordereaux de taxation contestés en vain par la recourante sur ce point (arrêt du Tribunal fédéral 2C_74/2021 précité consid. 7.3.4).

- 22/26 - A/60/2018

Il est acquis que les déductions que la recourante voulait faire valoir pour des versements qu'elle aurait faits à sa mère et en paiement d'intérêts hypothécaires n'ont pas à être prises en compte dans son imposition pour les années litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_74/2021 précité consid. 8.2).

Il est acquis également que la recourante n'a pas déclaré les rendements, calculés sur la base du taux d'intérêt déterminant pour les prestations appréciables en argent, du capital obtenu lors de l'augmentation de son crédit hypothécaire en 2011, ainsi que des capitaux obtenus lors de la vente de ses biens immobiliers à l'étranger (CHF 2'857'218.- pour D_____, vendu en 2006 et CHF 527'132.50 pour C_____ vendu en 2011 – arrêt du Tribunal fédéral 2C_74/2021 précité consid. 9.3).

Le premier critère de fixation de l'amende, soit le montant des impôts soustraits qui résultent de ces faits, a été établi par l'AFC-GE dans les bordereaux de reprise, pour les années 2006 à 2010 non prescrites, se montant à un total de CHF 330'084.95 (CHF 149'928.05 + CHF 54'008.05 + CHF 45'460.40 + CHF 42'588.45 + CHF 38'100.-) pour l'ICC et CHF 92'909.95 (CHF 51'121.95 + CHF 12'885.05 + CHF 10'893.05 + CHF 9'681.40 + CHF 9'328.50) pour l'IFD. Ont également été établis, les montants des impôts 2011 et 2012, pour un total de CHF 130'996.30 (CHF 63'407.55 + CHF 67'588.75) pour l'ICC et CHF 23'221.05 (CHF 10'778.40 + CHF 12'442.65) pour l'IFD.

Ces montants doivent toutefois encore être rectifiés par déduction des intérêts moratoires du revenu et de la fortune imposables des années fiscales non prescrites 2006 à 2010 (JTAPI/979/2018 du 8 octobre 2018 consid. 58, non remis en cause sur ce point dans la procédure judiciaire ultérieure) et après déduction de la taxe foncière 2011 sur l'appartement de E_____ (France ; JTAPI/979/2018 précité consid. 60, non remis en cause

sur ce point dans la procédure judiciaire ultérieure).

Même avec ces déductions, il faut considérer que les montants d'impôt soustraits sont relativement importants, de près de CHF 400'000.- comme le sont ceux relatifs à la tentative de soustraction, de près de CHF 150'000.-. 7)

S'agissant de la deuxième condition objective, soit la violation d'une obligation légale incombant au contribuable, elle est réalisée en l'espèce, la recourante ayant violé son devoir de remplir sa déclaration fiscale de manière conforme à la vérité et complète, conformément aux art. 124 al. 2 LIFD et 26 al. 2 LPFisc, notamment en ne déclarant pas l'intégralité de ses revenus et de sa fortune en lien avec le transfert fictif de son domicile à C_____. 8)

Concernant la faute de la recourante, il est établi qu'elle était gérante de deux magasins à Genève et propriétaire d'un bien immobilier dans le canton ainsi que de plusieurs comptes en banque en Suisse lorsqu'elle a déclaré avoir quitté

- 23/26 - A/60/2018 Genève pour s'établir à C_____. Ne s'étant pas adressée à l'AFC-GE dans le doute sur sa situation fiscale, il faut retenir qu'elle s'est accommodée du risque que des procédures fiscales à son encontre soient ouvertes ultérieurement en lien avec ses déclarations, et cela même s'il faut retenir une faute concomitante de ses mandataires, comme l'a fait l'AFC-GE. Les conditions d'une faute par dol éventuel, voire intentionnelle, sont donc remplies. En cela, son argumentation en lien avec l'imposition des sommes versées par la fondation qu'elle n'aurait de bonne foi pas déclarées, n'est pas susceptible de modifier la qualification de sa faute, dans la mesure où ce qui lui est reproché est d'avoir agi sur le plan fiscal comme si elle n'était plus domiciliée en Suisse, pendant les années concernées, ne conservant qu'un assujettissement limité. Or, la question de sa soumission à l'assujettissement illimité dès 2003 est définitivement tranchée.

S'agissant des éléments saillants en lien avec l'analyse de l'art. 47 CP, la gravité de la lésion correspond aux montants d'impôt soustraits, dont il a déjà été noté qu'ils étaient relativement importants. L'activité délictueuse a été d'une certaine intensité, puisqu'elle a duré dix ans, et que la recourante n'a pas mis fin à la situation illégale de son plein gré, mais uniquement en raison de la réaction des autorités à la suite d'une dénonciation. La motivation de la recourante est égoïste et purement économique. Au vu de sa situation confortable de l'époque, il lui était par ailleurs facile de respecter les normes enfreintes.

En revanche, même si la collaboration de la recourante aux procédures de rappel ne peut être qualifiée de bonne, il faut retenir à sa décharge qu'en raison de l'écoulement du temps, certains documents pouvaient s'avérer plus difficiles à réunir.

La contribuable fait également valoir son âge avancé ainsi qu'une mauvaise santé et une situation financière difficile, mais sans toutefois documenter ces dernières, si bien qu'il ne peut en être tenu compte, étant précisé que l'âge ne constitue pas un facteur permettant d'entraîner en l'espèce une diminution du degré de la faute.

S'agissant des circonstances atténuantes au sens de l'art. 48 CP, depuis la procédure de rappel, l'AFC-GE n'a pas fait valoir que la contribuable aurait donné lieu à d'autres procédures pour soustraction ou tentative de soustraction. Il convient également de retenir que près de vingt ans se sont écoulés depuis la commission de la soustraction et près de dix ans depuis la dernière tentative. Ces faits constituent des circonstances atténuantes au sens de l'art. 48 let. e CP (arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 9.4).

Au vu de l'ensemble de ces circonstances, surtout du temps écoulé, il appert que la fixation par l'AFC-GE de la quotité des amendes aux trois quarts des montants soustraits ne tient pas suffisamment compte des circonstances de l'espèce, et il convient de réduire cette quotité à la moitié de l'impôt soustrait. Pour

- 24/26 - A/60/2018 la tentative de soustraction, selon le même raisonnement, l'amende sera fixée au deux tiers de cette quotité, soit à un tiers des montants soustraits. 9)

Au vu de ces éléments, le recours de la contribuable du 9 novembre 2018 doit, suite à l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 juillet 2021, être admis en ce qui concerne les rappels d'impôt et les amendes 2003 à 2005 ICC et IFD prescrits, ainsi que les amendes ICC et IFD 2006 à 2012 et rejeté pour le surplus, l'arrêt de la chambre administrative du 1er décembre 2020 ayant été confirmé par l'arrêt précité du Tribunal fédéral sur les autres points.

Le jugement du TAPI du 8 octobre 2018 sera donc annulé en ce qu'il porte sur les rappels d'impôt ainsi que les amendes ICC et IFD 2003 à 2005 prescrits et les amendes ICC et IFD 2006 à 2012, mais confirmé pour le surplus, soit en tant qu'il confirme les rappels d'impôts ICC et IFD 2006 à 2010 après déduction des intérêts moratoires du revenu et de la fortune imposables durant les années fiscales 2006 à 2010 ; qu'il confirme les taxations ICC et IFD 2011, déduction faite de la taxe foncière de EUR 1'339.- et la taxation ICC et IFD 2012.

En exécution de ce jugement, la cause doit être renvoyée à l'AFC-GE pour qu'elle effectue le calcul lié à la déduction d'un montant de EUR 1'339.- correspondant à la taxe foncière admise en déduction pour l'année fiscale 2011, conduisant à la rectification des bordereaux de taxation ICC et IFD 2011 et, par conséquent, à celle des bordereaux d'amende correspondants. Elle est également renvoyée pour qu'elle effectue le calcul lié à la déduction des intérêts moratoires du revenu et de la fortune imposables de l'intéressée durant les années fiscales 2006 à 2010. Les amendes ICC et IFD 2006 à 2010 devront être rectifiées au sens des considérants du jugement du TAPI du 8 octobre 2018. De plus, les amendes ICC et IFD 2006 à 2012 devront être fixées à nouveau, tenant compte des considérants du présent arrêt, à la moitié des impôts soustraits pour les années 2006 à 2010 et au tiers des montants soustraits pour les années ICC et IFD 2011 et 2012. 10) Vu l'issue du recours, un émolument – réduit – de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA), et une indemnité de procédure de CHF 1'000.- lui sera allouée, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

- 25/26 - A/60/2018

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