

GE_GERICHTE ATA/1850/2019 vom 20. Dezember 2019

GE Cour de justice, 2019-12-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1850_2019

FR: GE_GERICHTE ATA/1850/2019 du 20 décembre 2019

IT: GE_GERICHTE ATA/1850/2019 del 20 dicembre 2019

Erwägungen

E. 27

novembre 2006 consid. 4).

d. En l'espèce, l'AFC-GE a, dans la décision sur réclamation, indiqué qu'elle avait en sa possession depuis le 24 mai 2012 des informations obtenues de la part de tiers concernant le bien immobilier situé en France et la société E_____ SA. Dans sa réponse au recours devant le TAPI, elle a décrit plus précisément le contenu essentiel de sa pièce A. Elle a, notamment, expliqué que selon les informations communiquées le 24 mai 2012, les contribuables exerçaient une activité lucrative à travers leur société E_____ SA, qui proposait des aventures à caractère sexuel par le biais de numéros de téléphone rose. Toujours selon ces informations, ils étaient aussi propriétaires de divers biens immobiliers à Agadir et à Vétraz-Monthoux.

Ce faisant, l'essentiel du contenu de la dénonciation du 24 mai 2012 a été porté à la connaissance des intimés. Ceux-ci ont, en outre, eu l'occasion de se déterminer à cet égard. En effet, dans leur duplique devant le TAPI, ils ont indiqué que E_____ SA proposait, certes, en toute légalité, par le biais de numéros à valeur ajoutés des divertissements à caractère sexuel, mais aussi des contacts, amitiés et rencontres. Par ailleurs, ils reviennent sur les éléments, tels que résumés par l'AFC-GE de la dénonciation du 24 mai 2012, dans leur mémoire-réponse devant la chambre de céans et les commentent.

Le contenu essentiel de la pièce couverte par le secret fiscal ayant été communiqué aux intimés et ceux-ci ayant pu se déterminer à cet égard, leur droit d'être entendu a été respecté. Il n'est ainsi pas nécessaire de leur transmettre à nouveau un résumé de cette pièce.

Leur chef de conclusions préalables y relatifs sera donc rejeté. 3)

Est litigieuse la question de savoir si les conditions permettant de retenir une dénonciation spontanée non punissable sont remplies.

a. Aux termes de l'art. 175 LIFD, 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 d'une amende (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 et si elle est grave, elle peut au plus être triplée (al. 2). Lorsque le contribuable dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôts, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable), à condition qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance (let. a),

- 11/17 - A/3669/2018 qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôts (let. b) et (let.c) qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôts dû

(al. 3). 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).

Les art. 56 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) 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).

Il ne peut en d'autres termes être renoncé à la poursuite pénale que si les autorités fiscales ignorent tout de la soustraction au moment de la dénonciation spontanée (Message concernant la loi fédérale sur la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable du 18 octobre 2006, FF 2006 8347, p. 8370).

Ainsi, le caractère spontané fait défaut lorsque la déclaration intervient alors que les autorités fiscales sont déjà en train d'enquêter sur le dossier du contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_370/2019 précité 5.4.2 ; Pietro SANSONETTI, ad art. 175 LIFD, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2017, n. 48c p. 1996). La déclaration spontanée de l'art. 175 al. 3 LIFD conduisant désormais à l'impunité, un parallèle peut en outre être fait en ce qui concerne la soustraction fiscale avec la déclaration spontanée de l'art. 13 de la loi fédérale sur le droit pénal administratif du 22 mars 1974 - DPA - RS 313.0 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2009 du 7 juillet 2009 consid. 2.6, in StE 2010 B 101.9.12), dont la pratique déduit qu'elle n'est réalisée que lorsque l'auteur se dénonce spontanément (« de son propre mouvement ») dans un esprit de repentir (ATF 119 IV 220 consid. 4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_76/2014 du 21 novembre 2014 consid. 9.1 ; ATA/1427/2019 du 24 septembre 2019 consid. 2a).

c. La dénonciation spontanée doit comporter tous les éléments de revenus et de fortune non déclarés (ATA/687/2013 du 15 octobre 2013 consid. 17e ; Pietro SANSONETTI, op. cit., ad art. 175 LIFD, n. 48c p. 1997). 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 - 12/17 - A/3669/2018 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'impôts (Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102-222 DBG, 2015, ad art. 175, n. 63, p. 1139).

d. En l'espèce, il ressort du dossier que l'AFC-GE avait, depuis le 24 mai 2012, connaissance d'un élément non déclaré précédemment par les intimés, à savoir le fait qu'ils étaient propriétaires d'une maison à Vétraz-Monthoux. En tant que la dénonciation

spontanée des intimés porte sur l'existence de ce bien immobilier, la recourante relève à juste titre que ceux-ci n'ont pas annoncé un fait dont elle n'avait pas connaissance. En effet, la notion de dénonciation suppose que l'autorité fiscale soit par celle-ci informée d'un élément fiscal dont elle n'avait pas encore connaissance. Tel n'a, en l'espèce, cependant pas été le cas s'agissant de la détention d'un bien immobilier en France. L'une des conditions pour pouvoir bénéficier de l'exemption de peine prévue à l'art. 175 al. 3 LIFD n'était ainsi pas réalisée.

En second lieu, il convient également de relever que la dénonciation spontanée des intimés du 11 mars 2013 ne concerne que leur SCI constituée en France, qui a servi à l'acquisition d'un immeuble à Vétraz-Monthoux. Ceux-ci n'ont alors nullement annoncé les intérêts qu'ils avaient dans E_____ SA, notamment la détention des actions de celle-ci et le versement de dividendes, pas plus qu'ils n'ont annoncé les comptes bancaires jusqu'alors non déclarés ou fourni d'informations en lien avec les frais médicaux précédemment surévalués. Ces renseignements sont parvenus à l'autorité recourante après l'ouverture par ses soins d'une procédure de rappel d'impôt. En effet, l'ouverture de cette procédure a été communiquée aux intimés par courrier du 30 avril 2013. L'AFC-GE a exposé dans sa réponse au recours devant le TAPI que, lors de l'entretien du

E. 28

mai 2013, les contribuables avaient produit des pièces et exposé qu'ils avaient constitué des plans d'épargne-logement en France, qui n'avaient pas été déclarés en Suisse, et avaient, lors dudit entretien, aussi indiqué qu'ils avaient perçu des dividendes de E_____ SA, élément également non déclarés jusqu'alors. Dans leur duplique devant le TAPI, les intimés ont reconnu avoir, à l'occasion de cet entretien, apporté les éléments relatifs au logement et aux dividendes. Les recourants ne soutiennent pas avoir, déjà dans leur courrier du 11 mars 2013, fait état de la détention des actions de E_____ SA, des dividendes perçus ou encore des frais médicaux surévalués. Au contraire, ils ont reconnu, dans leur courrier du 26 juillet 2016 à l'AFC-GE, avoir procédé à une dénonciation spontanée partielle. Ils ont, dans ledit courrier, exposé que c'était par « ignorance des règles applicables » qu'ils n'avaient pas d'emblée procédé à une dénonciation spontanée complète, ignorant notamment qu'ils devaient déclarer les dividendes perçus.

- 13/17 - A/3669/2018

Ainsi, faute d'avoir dans leur dénonciation spontanée déclaré l'ensemble des éléments de leurs revenus et fortune jusque-là soustraits au fisc, les intimés ne peuvent se prévaloir, pour ce motif également, de l'exemption de peine prévue par l'art. 175 al. 3 LIFD. La question de savoir si l'ignorance alléguée est établie et quelles conséquences peuvent en découler sera examinée ci-après.

Le recours de l'AFC-GE doit donc être admis sur ce point. 4)

Il convient encore d'examiner si les conditions d'une amende pour soustraction sont remplies.

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 d'une amende (art. 175 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc).

Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent dès lors être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier. Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (ATA/859/2018 du 21 août 2018 et la référence citée).

b. La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence. La notion de négligence de l'art. 175 LIFD et de l'art. 56 LHID est identique à celle de l'art. 12 du code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0) : commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle. Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 9.1 et les références citées).

c. En l'espèce, les éléments objectifs de la soustraction fiscale sont remplis. Les intimés ont soumis des déclarations fiscales incomplètes, contrevenant ainsi à leur obligation de déclarer l'ensemble de leurs revenus et fortune (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc). Par ailleurs, une perte d'entrées fiscales en est résultée.

Les intimés ont exposé que c'était sur conseil de leur notaire qu'ils avaient décidé de régulariser leur situation en déclarant le bien immobilier qu'ils détenaient au travers de la SCI en France. La question de savoir si ayant, comme

- 14/17 - A/3669/2018 ils l'indiquent, auparavant été mal conseillés quant à la nécessité de déclarer ce bien au fisc genevois, peut demeurer indéterminée. En effet, quand bien même ils auraient reçu des renseignements erronés au sujet de l'obligation de déclarer leur bien immobilier sis en France, ils ne peuvent, de bonne foi, soutenir avoir ignoré qu'il leur appartenait de déclarer les autres éléments de revenus et de fortune, à savoir les dividendes perçus et la détention des actions de E_____SA, société au domicile inscrit au registre du commerce de Genève, et l'existence de comptes bancaires. Ils ne pouvaient également pas ignorer qu'ils n'étaient pas autorisés à déclarer des frais médicaux qu'ils n'avaient pas encourus. L'intimé a été cadre de l'administration cantonale. Il n'est pas allégué qu'il aurait été, d'une quelconque manière, atteint dans sa santé entre 2006 et 2010, en particulier dans ses capacités cognitives. Dans ces circonstances, l'intimé devait savoir que l'ensemble des comptes bancaires dont le couple était détenteur, y compris ceux détenus à l'étranger, devaient être déclarés, de même que la propriété d'actions et les dividendes encaissés et qu'il ne pouvait porter en déduction des frais médicaux qui n'avaient pas été assumés. Pour les mêmes motifs, il ne pouvait ignorer qu'il convenait, dans le courrier valant déclaration spontanée, d'emblée indiquer tous les biens non déclarés en mentionnant, le cas échéant, s'il avait un doute sur la nécessité de les annoncer également les biens qu'il n'a évoqué qu'ultérieurement.

Au vu de ces éléments, il convient d'admettre que la soustraction fiscale a été commise, à tout le moins, par négligence. 5)

En dernier lieu, il convient d'examiner si les amendes infligées aux intimés sont conformes au droit.

a. La quotité de l'amende est, en général, 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. 2 LHID et art. 69 al. 2 LPFisc). 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 précité consid. 6.2).

Il convient notamment de réduire le montant de l'amende lorsque le contribuable a agi par négligence, celle-ci devant être considérée comme un cas de faute légère au sens de l'art. 175 LIFD (Diane MONTI, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, 2001, p. 70).

b. 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) et l'autorité de recours ne censure que l'abus ou l'excès

- 15/17 - A/3669/2018 du pouvoir d'appréciation (ATA/42/2011 du 25 janvier 2011 consid. 6 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009 consid. 10a).

c. En l'espèce, l'autorité recourante a fixé les amendes à 0.75 fois les impôts soustraits.

Il convient de relever que les soustractions ont duré plusieurs années et ont porté sur des montants relativement importants. Ces éléments pèsent en défaveur des intimés. Il y a, cependant, lieu de tenir compte, à leur décharge, de leur bonne collaboration durant la procédure de rappel d'impôt. Ceux-ci se sont présentés à l'entretien convoqué par l'AFC-GE et ont fourni les documents sollicités par cette dernière, sans cherché à retarder la procédure. Il doit également être tenu compte, en leur faveur, de l'ancienneté des infractions (arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 9.4 ; art. 48 let. e CP), celles-ci remontant, pour les plus anciennes, à 2006.

Au regard de l'ensemble de ces circonstances, la quotité de l'amende sera ramenée à 0.5 fois l'impôt soustrait. Ainsi, le recours sera admis sur le principe de la soustraction fiscale, mais la quotité de l'amende sera réduite à la moitié.

Le dossier sera donc renvoyé à l'AFC-GE pour fixer les amendes à la moitié des montants soustraits. 6)

Il conviendra également que tant les bordereaux de rappel que ceux d'amende soient rectifiés, comme l'AFC-GE s'était engagée devant le TAPI à le faire, en tenant compte du dégrèvement engendré par la déduction du revenu et de la fortune des contribuables des intérêts dus à la suite du rappel d'impôt.

Dans son jugement, le TAPI a donné acte à l'AFC-GE de l'engagement de procéder dans ce sens, point que l'autorité fiscale n'a – à juste titre – pas remis en cause devant la chambre de céans.

Le jugement querellé sera, donc, confirmé sur ce point. 7)

Vu l'issue du litige, un émolument, légèrement réduit, de CHF 1'000.- sera mis à la charge des intimés (art. 87 al. 1 LPA), qui succombent sur l'essentiel, et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 16/17 - A/3669/2018

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