

## **GE\_GERICHTE ATA/192/2018 vom 27. Februar 2018**

GE Cour de justice, 2018-02-27, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_192\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_192_2018)

FR: GE\_GERICHTE ATA/192/2018 du 27 février 2018

IT: GE\_GERICHTE ATA/192/2018 del 27 febbraio 2018

### **Regeste**

Résumé: Amendes fiscales confirmées ainsi que leur quotité. En se fondant sur les informations communiquées par l'AFC-CH, l'AFC-GE a correctement appliqué les règles générales relatives au fardeau de la preuve en droit fiscal. Pas de violation du principe ne bis in idem car la procédure conduisant au prélèvement de la TVA et des amendes y relatives n'a pas le même objet celle ayant abouti au prononcé des amendes fiscales relatives à l'impôt fédéral et aux impôts cantonaux et communaux. Lors de la fixation de la quotité des amendes, l'AFC-GE a tenu compte de la bonne collaboration des contribuables, laquelle ne peut pas être considérée comme un repentir sincère, les recourants n'ayant pas (encore) réparé le dommage causé. Vu les montants importants soustraits ainsi que la durée des infractions sanctionnées s'étendant sur plusieurs années fiscales, ni l'AFC-GE ni le TAPI n'ont abusé de leur pouvoir d'appréciation en fixant la quotité des amendes à une fois le montant soustrait pour la soustraction consommée et à 2/3 pour la tentative de soustraction.

### **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) a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses. Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2C\_620/2012 du

#### **E. 14**

décembre 1990 (LHID - RS 642.14), ainsi que les cinq anciennes lois fiscales (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000) pour les périodes fiscales 2006 à 2009 et le nouveau droit cantonal (LIPP) pour les périodes fiscales 2010 et 2011, sous réserve des amendes, pour lesquelles le principe de la lex mitior s'applique (ATA/1487/2017 précité consid. 2c). 4)

Les questions litigieuses ont trait uniquement aux amendes. Le bien-fondé ainsi que la quotité des rappels d'impôt ne sont ainsi pas contestés devant la chambre de céans. 5)

Dans un premier grief, les recourants reprochent à l'AFC-GE d'avoir fixé le montant des amendes en se basant sur les coefficients expérimentaux utilisés par l'AFC-CH dans le cadre d'un contrôle en matière de TVA. Ce faisant, la présomption d'innocence ainsi que le fardeau de la preuve auraient été violés. Ils ne contestent en revanche pas l'utilisation de tels coefficients en procédure de rappel d'impôt.

- 13/22 - A/2725/2016 6) a. Selon le Tribunal fédéral, lorsqu'elle est confrontée au caractère déficient de la comptabilité d'une société, l'administration fiscale peut procéder à une

taxation par estimation. Il existe deux méthodes de taxation par estimation auxquelles l'AFC-CH a recours : d'une part, la méthode reconstructive, qui vise à compléter ou reconstruire une comptabilité déficiente, et, d'autre part, la méthode des chiffres d'expérience ou coefficients expérimentaux. Il appartient au contribuable de s'accommoder de l'imprécision ou de l'approximation qui résulte nécessairement d'une estimation fiscale, laquelle a elle-même été déclenchée à cause d'une tenue lacunaire de sa comptabilité (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 3 = SJ 2013 p. 446). La procédure par estimation vise à éviter que, les cas où le contribuable se soustrait à son obligation de coopérer ou dans lesquels les documents comptables se révèlent incomplets, insuffisants, voire inexistant, ne se soldent par une perte d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 3.1 et les arrêts cités).

Il n'appartient pas aux autorités fiscales de rétablir la comptabilité défaillante du contribuable, même si elles peuvent ordonner des expertises aux frais du contribuable aux conditions de l'art. 123 al. 2 LIFD (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_551/2012 du 16 mai 2013 consid. 3.1 ; 2C\_669/2008 du 8 décembre 2008 consid. 7.1).

b. Le recours à des coefficients expérimentaux, la prise en compte de l'évolution de la fortune et le train de vie du contribuable ne sont pas limités à la procédure de taxation d'office ; ce moyen est également ouvert à l'autorité dans le cadre d'une taxation ordinaire, par exemple lorsqu'elle ne dispose pas des éléments nécessaires à former sa conviction (Isabelle ALTHAUS-HOURIET in Danielle YERSIN/Yves NOËL, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2008, art. 130, § 27, p. 1262-1263).

L'utilisation, en matière d'impôts directs, de données d'expérience collectées par l'AFC-CH dans le cadre d'une reprise de TVA est admise par la jurisprudence (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_32/2012 et 2C\_33/2012 du 22 novembre 2012 consid. 3). 7) a. Tant en matière d'ICC que d'IFD, le contribuable doit être informé, lors de l'ouverture d'une procédure pour soustraction d'impôt, de son droit de refuser de déposer et de collaborer (art. 76 al. 1 LPFisc ; art. 183 al. 1 LIFD). Ces dispositions visent à assurer les garanties en matière procédurale de l'art. 6 § 1 et § 2 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101), soit le droit à un procès équitable dans lequel le contribuable ne peut s'accuser lui-même et le droit à la présomption d'innocence.

b. La violation de cette obligation interdit à l'administration d'exploiter les moyens de preuve qui seraient obtenus par la contrainte dans le cadre de la

- 14/22 - A/2725/2016 procédure pour soustraction d'impôt. Elle n'empêche toutefois pas l'autorité d'exploiter les éléments qui existaient indépendamment de la volonté de la personne contre qui l'enquête est diligentée (ATF 138 IV 47 = JdT 2012 IV 292 consid. 2.6.1 et les références citées). 8)

Le principe de présomption d'innocence, ancré aux art. 32 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) et de l'art. 6 § 2 CEDH, s'applique en matière de procédure pénale. Il constitue un aspect particulier du droit à un procès équitable garanti à l'art. 6 § 1 CEDH (ACEDH Janosevic c. Suède du 23 juillet 2002, req. n° 34619/97 § 96 ; Phillips c. Royaume-Uni du 5 juillet 2001, req. n° 41087/98 § 40). Il interdit aux autorités d'accomplir leurs devoirs en partant de l'idée que les personnes faisant l'objet d'une enquête sont coupables des faits qui leur sont reprochés. Il oblige aussi l'accusation à supporter la charge de prouver les allégations dirigées contre la personne

poursuivie (ACEDH Phillips précité § 40 ; Barbera, Messegué et Jabardo c. Espagne du 6 décembre 1988 § 77). Sur la base de ce principe, l'administration fiscale doit prouver qu'il existe des motifs d'infliger des majorations d'impôts en application des lois pertinentes (arrêt Janosevic précité § 98 ; ATA/1089/2016 du 20 décembre 2016 consid. 15a et les références citées).

Cependant, le droit de la personne poursuivie d'obliger l'accusation à prouver les allégations dirigées contre elle n'est pas absolu. En effet, tout système juridique connaît des présomptions de fait ou de droit, auxquelles la CEDH ne met pas obstacle en principe pour autant que les États contractants ne franchissent pas certaines limites prenant en compte la gravité de l'enjeu et préservant les droits de la défense (ACEDH Phillips précité § 40). Les États contractants doivent ménager un équilibre entre l'importance de l'enjeu et les droits de la défense ; en d'autres termes, les moyens employés doivent être raisonnablement proportionnés au but légitime poursuivi (ACEDH Janosevic précité § 101). 9)

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 (ATA/218/2016 du 8 mars 2016 consid. 8 et les références citées). 10) Selon l'art. 123 al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte). Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Il doit en particulier

- 15/22 - A/2725/2016 remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD) et fournir les documents nécessaires (art. 125 LIFD). À la demande de l'autorité de taxation, il est tenu de fournir tout renseignement écrit ou oral, spécialement lorsque, au vu de la déclaration d'impôt, des questions surgissent à propos des revenus, des frais d'acquisition, de l'évolution de la fortune, etc. (art. 126 al. 2 LIFD).

Des règles similaires figurent dans la LPFisc, pour la taxation de l'ICC (art. 25, 26, 31 LPFisc). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_63/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1 ; ATA/265/2016 du 22 mars 2016 consid. 8a).

Il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C\_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2).

Il incombe en particulier à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables qui n'ont pas été annoncés. 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, sauf s'il s'agit d'un fait qui, après instruction, demeure incertain (ATF 92 I 253 consid. 2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_76/2009 du 23 juillet 2009 ; ATA/402/2015 du 28 avril 2015 consid. 4d et les jurisprudences citées). 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. La procédure en soustraction d'impôt est fondée sur la culpabilité de l'auteur. Lorsque les conditions de la soustraction sont établies, l'administration doit infliger une 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. Celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera également puni d'une amende (art. 176 al. 1 LIFD). L'amende est fixée aux 2/3 de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée

- 16/22 - A/2725/2016 (art. 176 al. 2 LIFD). La LHID et la LPFisc prévoient une réglementation similaire (art. 56 al. 2 LHID ; art. 70 LPFisc). 12) a. En l'occurrence, l'AFC-GE a ouvert à l'encontre des recourants une procédure en rappel d'impôt, en soustraction ainsi qu'en tentative de soustraction d'impôt, pour les périodes fiscales 2009 à 2011, sur la base d'informations communiquées par l'AFC-CH, lesquelles étaient de nature à constituer des soupçons justifiant l'ouverture de ladite procédure le 20 août 2013. Dans la mesure où les pièces, en particulier les extraits des comptes bancaires remis par les contribuables dans ce contexte, avaient soulevé d'autres soupçons, l'intimée disposait de la faculté de l'étendre ultérieurement, soit le 25 octobre 2013, aux périodes fiscales 2003 à 2008. Ce n'est qu'une fois en possession des documents bancaires détaillés que l'AFC-GE a pu constater que les recourants avaient encaissé et non déclaré une partie du chiffre d'affaires perçu par leurs sociétés.

L'AFC-GE a correctement appliqué les règles générales relatives au fardeau de la preuve en droit fiscal suisse dans la mesure où le dossier de l'AFC-CH a permis d'identifier des éléments imposables qui n'avaient pas été déclarés par les recourants. La recherche d'information par l'AFC-GE visait à établir les faits pertinents susceptibles de taxation, et non à prouver la culpabilité des recourants. De plus, aucun élément du dossier ne démontre que l'application de ces règles a violé le droit à un procès équitable des contribuables, notamment le droit de se défendre. Le prononcé d'une amende pour soustraction d'impôt (respectivement tentative de soustraction) n'est que la conséquence de l'établissement par l'AFC-CH d'éléments de revenus non déclarés soumis à taxation. En se fondant sur ces éléments et en sollicitant la collaboration des contribuables pour les établir, ni l'autorité fiscale genevoise ni le TAPI n'ont violé le principe de la présomption d'innocence.

En conséquence, le grief des contribuables à ce sujet doit être écarté.

b. De surcroît, l'AFC-GE a respecté les règles relatives au fardeau de la preuve. Elle a fixé le montant des reprises ainsi que des amendes d'après l'estimation faite par l'AFC-CH dans le cadre d'un contrôle effectué en matière de TVA. Cette autorité avait notamment relevé que divers éléments de revenus et fortune n'avaient pas été déclarés. Les décisions à ce sujet sont entrées en force.

Dans le cadre de la présente procédure, les contribuables se bornent à contester le fait que les amendes ont été fixées selon une taxation par estimation, sans toutefois apporter, pièces à l'appui, d'éléments précis permettant d'établir différemment l'étendue des montants soustraits. Comme ils doivent supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, il ne peut pas, dans ce contexte, être reproché à l'AFC-GE d'avoir effectué ses rappels d'impôts pour les années 2006 à 2011 en se fondant sur les renseignements communiqués par l'AFC-CH.

- 17/22 - A/2725/2016

En effet, comme susmentionné, une taxation par estimation intervient lorsque les documents comptables se révèlent incomplets ou insuffisants (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_82/2014 et 2C\_657/2012 précités). En l'occurrence, les pièces produites ne permettent pas d'établir le montant du chiffre d'affaires non comptabilisé dans les comptes des sociétés des recourants, la comptabilité desdites sociétés étant défailante et non probante. Les documents au dossier ne sont ainsi pas de nature à modifier le montant des reprises fixées par l'AFC-GE. Dans la mesure où les contribuables admettent la présence d'un chiffre d'affaires non déclaré mais contestent les montants retenus par l'AFC-GE, il leur appartenait de chiffrer et de prouver les reprises qui auraient dû être faites. Les contribuables, qui supportent le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent leur obligation d'impôts, n'apportent pas d'éléments suffisants pour prouver leurs allégations.

Le montant des amendes devant être établi en prenant comme base celui de l'impôt soustrait (art. 175 LIFD et 69 LPFisc), l'AFC-GE pouvait (et devait) fixer les amendes de cette manière.

Le principe du fardeau de la preuve n'a ainsi pas été violé. Ce grief sera également écarté.

13) Les contribuables contestent aussi le principe des amendes IFD et ICC au motif qu'elles violeraient le principe ne bis in idem. Le prélèvement de l'impôt sur la TVA ainsi que des amendes y relatives, pour un montant total de CHF 584'000.-, constituerait déjà une sanction pour le même comportement qui leur est reproché, à savoir l'encaissement sur leurs comptes personnels de montants dus à leurs sociétés. 14) a. Le principe ne bis in idem appartient, selon la jurisprudence constante, au droit pénal fédéral. Il découle implicitement de la Cst. (art. 8 al. 1 Cst. ; Gérard PIQUEREZ/Alain MACALUSO, Procédure pénale suisse, 3ème éd., 2011, n. 581 ss ; Michel HOTTELIER, in André KUHN/Yvan JEANNERET (éd.), Code de procédure pénale suisse, 2011, ad art. 11 n. 1). Il est ancré à l'art. 4 al. 1 du Protocole n° 7 à la CEDH (RS 0.101.07) et à l'art. 14 al. 7 du Pacte international du 16 décembre 1966 relatif aux droits civils et politiques (RS 0.103.2). Il figure également, depuis le 1er janvier 2011, à l'art. 11 al. 1 du Code de procédure pénale suisse du 5 octobre 2007 (CPP - RS 312.0).

Ce principe, qui est un corollaire de l'autorité de chose jugée, interdit qu'une personne soit pénalement poursuivie deux fois pour les mêmes faits. Le premier jugement exclut ainsi que la personne soit poursuivie une seconde fois par une juridiction pénale, même sous une qualification juridique différente. Il s'agit en effet d'adopter une approche fondée strictement sur l'identité des faits matériels et de ne pas retenir la qualification juridique de ces faits comme critère pertinent (arrêt CEDH Zolotoukhine du 10 février 2009, requête no 14939/03 § 79 ss). Outre l'identité des faits, l'autorité de chose jugée et le principe ne bis in idem

- 18/22 - A/2725/2016 supposent également qu'il y ait identité de l'objet de la procédure et de la personne visée (ATF 137 I 363 consid. 2.1 ; 119 Ib 311 consid. 3c et les références citées). Le principe ne bis in idem ne s'oppose, en particulier, pas à une punition pour soustraction de l'IFD, bien que le contribuable ait déjà été puni pour soustraction des impôts cantonaux. En effet, il s'agit de deux impôts distincts, prélevés par deux collectivités publiques différentes – soit la Confédération et le canton –, relevant de deux souverainetés fiscales différentes et protégeant des biens juridiques différents (ATF 119 Ib 311 consid. 3d, traduit in RDAF 1995 p. 118).

b. En l'espèce, les recourants considèrent que la coexistence de la perception par l'AFC-CH de l'impôt sur la TVA et des amendes y relatives, d'une part, et du prononcé des amendes ICC et IFD infligées par l'AFC-GE, d'autre part, conduit à une double peine pénale et viole ainsi le principe ne bis in idem.

Ce principe suppose la réalisation de trois conditions cumulatives, à savoir l'identité de la personne visée, de l'objet de la procédure et des faits matériels. Or, la deuxième condition susmentionnée n'est pas remplie. En effet, la procédure conduisant à la perception de l'impôt sur la TVA et des amendes y relatives, est fondée sur la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (LTVA - RS 641.20 – ainsi que sur l'aLTVA du 2 septembre 1999 pour les années antérieures à son entrée en vigueur) ainsi que sur la loi fédérale sur le droit pénal administratif du 22 mars 1974 (DPA - RS 313.0), relève de la compétence de l'AFC-CH et n'a pas le même objet que la procédure ayant abouti au prononcé des amendes ICC et IFD par l'AFC-GE. Ces deux procédures portent en effet sur des impôts différents (ATA/203/2014 du 1er avril 2014 consid. 8). Par conséquent, l'AFC-GE n'a pas violé le principe ne bis in idem en prononçant les amendes ICC et IFD litigieuses, en sus du prélèvement de l'impôt sur la TVA et des amendes y relatives, réclamé par l'AFC-CH.

Le grief de la violation du principe ne bis in idem doit donc être écarté. 15) Enfin, les contribuables se plaignent de la quotité des amendes, fixée à une fois l'impôt soustrait pour les années fiscales 2006 à 2010 et 2/3 pour l'année 2011. Ils estiment que l'AFC-GE aurait dû tenir compte de leur situation financière ainsi que du repentir sincère dont ils avaient fait preuve. 16) a. Comme énoncé plus haut, la quotité de 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. 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. Il convient notamment de réduire le montant de l'amende lorsque le contribuable a

- 19/22 - A/2725/2016 agi par négligence, celle-ci devant être 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).

b. 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 l'année fiscale 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).

c. 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).

- 20/22 - A/2725/2016

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).

d. 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

## **E. 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 les jurisprudences citées).

e. Au vu des circonstances du cas d'espèce, il ne fait pas de doute que les contribuables ont, intentionnellement ou à tout le moins par dol éventuel, omis de déclarer les revenus soumis à rappel d'impôt pour les périodes fiscales litigieuses. Ils ne contestent d'ailleurs pas le principe des amendes pour soustraction et tentative de soustraction fiscale. Ils en sollicitent une diminution en raison de leur situation financière ainsi que de leur repentir sincère. Or, d'une part, la situation économique n'entre pas dans la liste des circonstances atténuantes de l'art. 64 aCP, ni dans celle de l'actuel art. 48 CP. D'autre part, même si la situation financière actuelle des recourants doit être prise en compte pour fixer la quotité de l'amende, elle doit toutefois être intégrée dans une appréciation globale de l'ensemble des circonstances concrètes, de manière que l'amende constitue à la fois une sanction proportionnée à la culpabilité et dissuasive afin d'assurer le respect de la loi (ATA/594/2015 du 9 juin 2015 consid. 8b).

En matière de soustraction d'impôt, les effets économiques constituent des effets indirects de l'infraction commise et ne permettent pas de renoncer à une peine sur la base de l'art. 54 CP qui prévoit que, si l'auteur a été directement atteint par les conséquences de son acte au point qu'une peine serait inappropriée, l'autorité compétente renonce à le poursuivre, à le renvoyer devant le juge ou à lui infliger une peine (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_508/2014 et 2C\_509/2014 du

## **E. 20**

février 2015 consid. 7).

L'AFC-GE a, dans son appréciation, tenu compte de la bonne collaboration des contribuables, laquelle ne peut en revanche pas être considérée comme un repentir sincère, les contribuables n'ayant, à l'heure actuelle, pas (encore) réparé le dommage causé à l'État.

- 21/22 - A/2725/2016

Par conséquent, aucune des circonstances atténuantes de l'art. 48 CP n'est réalisée dans la présente espèce. Par ailleurs, au vu des montants importants soustraits au fisc et de la durée des infractions sanctionnées s'étendant sur plusieurs années fiscales, ni l'AFC-GE ni le TAPI n'ont abusé de leur pouvoir d'appréciation en fixant la quotité de l'amende à une fois le montant soustrait concernant la soustraction d'impôt et à 2/3 pour la tentative de soustraction. Les amendes fixées demeurent ainsi dans le cadre fixé par la loi. Les contribuables n'ont pas démontré qu'elles étaient disproportionnées par rapport à leur situation économique, au sujet de laquelle ils n'ont d'ailleurs produit aucun document, si ce n'est leur déclaration fiscale 2016, aucune pièce à l'appui. Les coefficients fixés par l'AFC-GE respectent ainsi le principe de la proportionnalité et doivent être confirmés.

En conséquence, la fixation d'une amende d'une fois l'impôt soustrait pour les soustractions consommées et de 2/3 pour la tentative de soustraction apparaît conforme aux principes développés ci-dessus et proportionnée à la faute commise et aux circonstances du cas d'espèce.

Le dernier grief des recourants sera donc également écarté. 17) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Le jugement du TAPI ainsi que les amendes litigieuses seront confirmés. 18) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge des recourants, qui succombent. Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

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