

GE_GERICHTE ATA/201/2022 vom 22. Februar 2022

GE Cour de justice, 2022-02-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_201_2022

FR: GE_GERICHTE ATA/201/2022 du 22 février 2022

IT: GE_GERICHTE ATA/201/2022 del 22 febbraio 2022

Erwägungen

E. 19

septembre 2019 consid. 5.2 ; 2C_797/2017 du 19 mars 2018 consid. 4.1 ; 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.1 et les références citées). Elle est possible aussi longtemps que l'autorité fiscale n'a pas eu connaissance de l'infraction d'une autre manière, soit par elle-même, soit par l'effet d'indications de tierces personnes (Peter AGNER/Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, n. 6c ad art. 175 LIFD ; ATA/1399/2021 du 21 décembre 2021 consid. 6a).

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/Danielle HOSTETTLER, in Yves NOËL/ Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2017, ad art. 175 LIFD 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

E. 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/1399/2021 précité consid. 6b ; ATA/1850/2019 du 20 décembre 2019 consid. 3b confirmé par arrêt du Tribunal fédéral 2C_133/2020 du 15 juillet 2020) et « sans pression extérieure » (arrêt du Tribunal fédéral 2C_15/2021 du 27 mai 2021 consid. 6.2).

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). Le contribuable ne doit donc pas être amené à procéder à une déclaration spontanée sous l'emprise d'une

- 16/24 - A/1963/2020 crainte fondée quant à l'imminence de la découverte de la soustraction par l'autorité fiscale (Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., ad art. 175 LIFD n. 48c p. 1997 ; ATA/1399/2021 précité consid. 6b ; ATA/1427/2019 du 24 septembre 2019 consid. 2a ; ATA/687/2013 du 15 octobre 2013 consid. 17e). 4) a.

L'EAR entre la Suisse et divers États a pour effet de porter à la connaissance des autorités fiscales helvétiques certaines données bancaires. Dans ce cadre, l'AFC-CH considère, selon sa prise de position du 30 août 2018, que les éléments fiscaux faisant l'objet de l'EAR sont

connus du fisc au 30 septembre 2018 au plus tard, de sorte qu'une dénonciation ne peut plus être considérée comme spontanée à compter de cette échéance. Quant aux éléments fiscaux soumis à l'EAR prenant naissance après 2017 et ceux provenant d'États qui appliqueront postérieurement l'EAR, cette règle doit être appliquée par analogie à compter du 30 septembre de l'année durant laquelle l'échange des renseignements concernés aura lieu pour la première fois. La doctrine critique cette position, estimant que la simple réception de données sur un serveur informatique, sans qu'une intervention humaine ait eu lieu pour les analyser et prendre position (existence ou non d'un cas de soustraction), à savoir sans le traitement effectif des informations obtenues de la part d'États étrangers, n'a pas pour effet que l'autorité fiscale ait connaissance des données qui lui ont été communiquées (Séverine L'EPLATTENIER, *Contraventions, délits et crimes fiscaux*, 2019, n. 104-105 p. 128 s. et les références citées).

b. L'EAR entre la Suisse et la France est entré en vigueur le 1er janvier 2017 et celui entre la Suisse et les Émirats arabes unis, dont E_____ fait partie, le 1er janvier 2019

([https://www.sif.admin.ch/sif/fr/home/multilateral/steuer_informationsaust/automatischer-informationsaustausch/automatischer-](https://www.sif.admin.ch/sif/fr/home/multilateral/steuer_informationsaust/automatischer-informationsaustausch/automatischer-informationsaustausch1.html)

[informationsaustausch1.html](https://www.sif.admin.ch/sif/fr/home/multilateral/steuer_informationsaust/automatischer-informationsaustausch1.html)). 5) a. 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.*, ad art. 175 LIFD n. 48c p. 1996). L'autorité fiscale a l'obligation d'aviser par écrit le contribuable de l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt (art. 153 al. 1 LIFD). Lorsque l'autorité fiscale constate, après l'ouverture d'une procédure de rappel faisant suite à une dénonciation spontanée, que la soustraction fiscale dépasse les éléments déclarés dans ladite dénonciation, l'exemption de peine ne peut plus être accordée (FF 2006-8347, 8375). À défaut, la dénonciation spontanée permettrait au contribuable de bénéficier de l'absence de sanction pénale également pour tous les éléments non déclarés découverts par l'autorité fiscale lors de la procédure de rappel d'impôt (Peter LOCHER, *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102-222 DBG*, 2015, ad art. 175 n. 63 p. 1139).

- 17/24 - A/1963/2020

b. Il n'y a dès lors pas de dénonciation spontanée si l'administration fiscale enquêtait déjà sur un dossier, ne serait-ce que par l'envoi d'une demande de renseignements nécessaires à la taxation (ATA/687/2013 précité consid. 17e). La demande de renseignements devrait être formulée de manière assez précise, voire devrait présenter un lien de causalité clair avec le but visé par l'administration. Dans le cas contraire, une demande formulée de manière très large par l'administration empêcherait le contribuable de former par la suite une dénonciation spontanée concernant un élément imposable qui n'était pas connu des autorités fiscales et qui équivaldrait à permettre en quelque sorte à l'autorité fiscale de poser des questions très générales (ATA/687/2013 précité consid. 17 ; Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, *op. cit.*, ad art. 175 LIFD n. 48c p. 1996). 6) a. Afin de bénéficier d'une renonciation à la poursuite pénale, le contribuable doit se dénoncer pour la première fois, l'exemption de peine étant conçue comme la récompense du repentir actif (Reto SUTTER, *Die straflose Selbstanzeige im Bereich der direkten Steuern der Schweiz*, 2014, n. 235 p. 88). Une personne ne peut donc bénéficier qu'une seule fois au cours de son existence d'une exemption de peine liée à une dénonciation spontanée, ceci pour éviter que le repentir actif soit vidé de sa substance par des contribuables se dénonçant spontanément à

intervalles réguliers et échappant ainsi à toute peine (FF 2006 p. 8370, ch. 2.2.1 ; Pietro SANSONETTI, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, n. 14 ad. introduction à la sixième partie, p. 1484).

b. Selon la doctrine, une dénonciation spontanée ultérieure n'intervient qu'une fois que le contribuable a déjà bénéficié d'une exemption de peine, et non lorsqu'il a simplement déjà déposé une dénonciation spontanée (Roman J. SIEBER/ Jasmin MALLA, in Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3ème édition, 2017, n. 60-61 ad. art. 175 DBG, p. 2833 s. ; Rolf BENZ, Die Gültigkeitsvoraussetzungen der erstmaligen straflosen Selbstanzeige im Recht der direkten Steuern : Zehn echte und vermeintlichen Tatbestands-merkmale, in Revue fiscale 66/2011, p. 182ss, 201). 7) a. Aux termes de l'art. 5 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), les organes de l'État et les particuliers doivent agir conformément aux règles de la bonne foi. Cela implique notamment qu'ils s'abstiennent d'adopter un comportement contradictoire ou abusif (ATF 136 I 254 consid. 5.2) et leur impose un comportement loyal et digne de confiance dans les actes avec autrui. Ne peut toutefois prétendre à être traité conformément aux règles de la bonne foi que celui qui n'a pas lui-même violé ce principe de manière significative. On ne saurait ainsi admettre de se prévaloir de son propre comportement déloyal et contradictoire (ATA/1380/2019 du 10 septembre 2019 consid. 5d et les références citées).

- 18/24 - A/1963/2020

b. En matière fiscale, 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. On ne peut pas, en revanche, lui demander de prouver un fait négatif et de démontrer, par exemple, qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés. Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables non déclarés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence de tels éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations. Ce dernier devra justifier l'origine des montants non déclarés et il pourra même être obligé de fournir des renseignements supplémentaires sur les rapports contractuels mis à jour par l'autorité fiscale et sur les prestations qui en découlent. L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si ces dernières paraissent vraisemblables. Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/162/2021 du 9 février 2021 consid. 3 et les références citées). 8)

La recourante se plaint, dans un premier grief, que le TAPI a retenu que les conditions d'une dénonciation spontanée non punissable étaient remplies, celle de la spontanéité de la démarche faisant notamment défaut.

Elle soutient qu'elle enquêtait sur le contribuable au moment où celui-ci lui a fait parvenir sa dénonciation spontanée, faisant échec à la condition de l'absence de crainte fondée de l'intimé. La recourante affirme par-devant la chambre administrative que le contrôle de la société A_____ en juin 2019 était guidé par une analyse de risques de la société et sur la

base d'informations issues des « Panama Papers ».

La recourante ne saurait cependant être suivie dans la mesure où, comme le relève à juste titre l'intimé, ces faits, invoqués pour la première fois au stade du recours par-devant la chambre administrative, ne sont étayés par aucune pièce remontant à la période d'ouverture du contrôle. Les extraits Internet de la base de données « Offshore Leaks » s'inscrivant dans le cadre des « Panama Papers » ne suffisent pas à démontrer que l'AFC-GE enquêtait sur le contribuable au moment de sa dénonciation spontanée du 31 mai 2019, ces pièces étant pour le surplus datées des 13 et 15 avril et des 5 et 6 août 2021, soit postérieurement au jugement du TAPI.

Quand bien même le contribuable ou ses sociétés figuraient dans cette base de données, rien n'indique que le contrôle de la société A_____ initié par

- 19/24 - A/1963/2020 l'AFC-GE eût été guidé par de quelconques soupçons à l'égard de M. A_____. Sur cette base, il paraît également curieux que l'AFC-GE n'ait pas ouvert de contrôle à son encontre simultanément à celui de la société. Elle ne démontre pas non plus que le contrôle de ladite société lui avait permis de découvrir l'existence d'éléments figurant dans la dénonciation spontanée de l'intimé, ce d'autant plus qu'aucun document recueilli lors du contrôle de A_____ n'était en lien avec les comptes bancaires privés du contribuable ni avec les revenus encaissés sur ceux-ci. Les bordereaux de rappel d'impôt pour les années 2013 et 2016 ne concernaient que les éléments ayant fait l'objet de la dénonciation spontanée et du complément du 21 octobre 2019 (comptes bancaires des enfants). Aucun élément supplémentaire concernant la société n'a été repris dans le cadre de ces taxations, comme le souligne à juste titre l'intimé.

La recourante reconnaît par ailleurs le caractère aléatoire du contrôle dans sa décision sur réclamation du 3 juin 2020 sous chiffre 4 : « Le contribuable est l'unique détenteur et administrateur de plusieurs sociétés sises dans le canton. Il sied de préciser que l'une de ses sociétés a fait l'objet d'un contrôle externe aléatoire ». Aucun élément du dossier ne vient renverser cette présomption. Il n'est dès lors pas possible de retenir qu'une autorité fiscale était au courant d'une quelconque manière de la soustraction au moment où elle a reçu la dénonciation.

Le courrier du 22 mars 2019 annonçant le contrôle « ponctuel » des déclarations d'impôts 2016 et 2017 par l'AFC-GE ne vient pas non plus appuyer les affirmations de la recourante selon lesquelles elle enquêtait sur l'intimé au moment de l'envoi de sa dénonciation spontanée le 31 mai 2019 et qui feraient échec à la condition de la spontanéité de la dénonciation.

S'agissant des autres conditions pour bénéficier de la dénonciation spontanée non punissable, soit l'indication détaillée des éléments permettant d'identifier les biens nouvellement déclarés et celle de la bonne collaboration du contribuable pendant la procédure en rappel d'impôt, celles-ci sont remplies. La recourante pouvait, en effet, reconnaître sur la base du texte du courrier du 31 mai 2019, ainsi que des tableaux produits par l'intimé, quels éléments de fortune et de revenus avaient été soustraits.

Elle souligne d'ailleurs la bonne collaboration de l'intimé dans son écriture du 7 septembre 2020, ainsi que dans sa décision sur réclamation du 3 juin 2020, écrivant que « la bonne collaboration a été retenue pendant la procédure ».

L'AFC-GE ne peut pas non plus être suivie lorsqu'elle soutient qu'en raison des courriers complémentaires que l'intimé lui a adressés relativement aux comptes bancaires de ses enfants, en date des 21 octobre et 17 décembre 2019, ce dernier ne peut pas être mis au bénéfice de la dénonciation spontanée non punissable au motif qu'il n'avait pas annoncé les éléments nouvellement déclarés sous la forme d'un courrier mais de trois sur une période de six mois.

- 20/24 - A/1963/2020

En effet, l'AFC-GE a invité le contribuable par courrier du 21 juin 2019 à compléter sa dénonciation spontanée, attirant son attention sur le fait que « les éléments non déclarés découverts après la clôture définitive de la [présente] procédure ne pourront plus bénéficier de la non punissabilité ». Lui reprocher ensuite de s'être conformé à cette invitation, paraît effectivement contraire au principe de la bonne foi.

C'est donc à juste titre que le TAPI a considéré que l'envoi des courriers des 3 et 17 décembre 2019 ne pouvaient constituer une dénonciation spontanée ultérieure, mais faisaient bien partie de la dénonciation du 31 mai 2019, l'intimé n'ayant pas bénéficié d'une exemption de peine avant le dépôt desdites lettres.

Les conditions d'une dénonciation spontanée sont donc bien remplies, à l'exception en ce qui concerne le compte bancaire EUR en France et pour lequel la dénonciation est intervenue postérieurement à la connaissance par l'AFC-CH de l'existence de ce compte, soit le 30 septembre 2018, ce que l'intimé ne conteste pas.

Partant, le jugement entrepris sera confirmé sur ce point et le grief correspondant sera écarté. 9)

Il convient encore d'examiner si les conditions d'une amende pour soustraction sont remplies s'agissant du compte bancaire français.

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). Celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni d'une amende (art. 176 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 2 LHID ; art. 70 al. 1 et 2 LPFisc).

b. 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).

c. 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 usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle,

- 21/24 - A/1963/2020 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

E. 24

juin 2020 consid. 9.1 ; ATA/1168/2020 précité).

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 ; arrêt 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 du pouvoir d'appréciation (ATA/42/2011 du 25 janvier 2011 consid. 6 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009 consid. 10a).

e. En l'espèce, tant le TAPI que l'AFC-GE ont retenu une quotité de base de trois quart des impôts soustraits, qui apparaît justifiée au regard du peu d'importance du montant en cause (EUR 5'000.-), de la durée et de la répétition de la soustraction ainsi que de la formation et l'expérience professionnelle du recourant.

La fixation et la quotité de l'amende sont conformes aux principes développés ci-dessus et proportionnées à la faute commise ainsi qu'aux circonstances du cas d'espèce. Le jugement du TAPI sera aussi confirmé sur ce point.

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. 11) Malgré l'issue du litige, aucun émolument ne sera prélevé, la recourante ayant recouru pour défendre ses propres décisions (art. 87 al. 1 2ème phr. LPA), et une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée à l'intimé, 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.