

# **GE\_GERICHTE ATA/224/2009 vom 5. Mai 2009**

GE Cour de justice, 2009-05-05, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_224\\_2009](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_224_2009)

FR: GE\_GERICHTE ATA/224/2009 du 5 mai 2009

IT: GE\_GERICHTE ATA/224/2009 del 5 maggio 2009

## **Regeste**

Résumé: Cas de soustraction d'impôt confirmé dès lors que le contribuable n'avait pas déclaré des éléments de fortune et de revenu y relatifs. Dans cette affaire l'AFC-GE s'était entièrement basée sur les enquêtes effectuées par l'AFC-VD, ce qui était admissible, dans ce cas précis.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al.1 let.a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

### **E. 2**

Après l'entrée en vigueur le 1er janvier 1995 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD – RS 642.11), l'AIFD a été abrogé (art. 201 LIFD). Les dispositions de droit matériel de l'ancien AIFD restent toutefois applicables aux périodes fiscales antérieures selon le principe de

- 9/14 - A/4075/2008 la non-rétroactivité des lois (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.554/2006 du 7 mars 2007, consid.3 ; ATA/330/2007 du 26 juin 2007).

Le litige en tant qu'il porte sur la période fiscale 1989-1990 est par conséquent soumis à l'AIFD.

### **E. 3**

Selon l'art. 129 al. 1 AIFD, celui qui se soustrait totalement ou partiellement à l'impôt en éludant les obligations qui lui incombent, conformément aux art. 82 à 87, 89, 91 et 97 AIFD, dans la procédure de taxation, de réclamation, de recours et d'inventaire (lit.a) ou en celant des éléments essentiels à la détermination de l'existence ou de l'étendue de l'obligation fiscale ou en donnant, intentionnellement ou par négligence, des indications inexactes (lit. b), est passible d'une amende allant jusqu'à quatre fois le montant soustrait ; ce montant doit être payé en plus de l'amende.

### **E. 4**

Ainsi, un rappel d'impôt au sens de l'article précité ne peut être effectué que si l'existence d'une soustraction fiscale est établie, ce qui nécessite la réunion de trois éléments : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier (Arrêt du Tribunal fédéral du 7 mars 2007 2A.554/2006, consid.7.1 et les références citées).

### **E. 5**

La réalisation des éléments objectifs de la soustraction fiscale suppose, d'une part que les montants non déclarés constituent des éléments imposables induisant la perte d'un montant d'impôt revenant à la collectivité publique, d'autre part que ces montants soient entrés dans la sphère de disposition du contribuable. La condition subjective de la soustraction est quant à elle réalisée lorsque le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. La diminution ou la disparition de la base d'imposition et la perte d'impôt doivent avoir leur cause dans le comportement du contribuable qui a violé son obligation légale de déclarer, de renseigner ou de prouver, notamment en cachant des éléments essentiels pour déterminer la base d'imposition ou en donnant des indications inexacts sur les faits importants pour déterminer celle-ci. Ce comportement, qui peut consister en un acte ou une omission, a pour effet que l'autorité de taxation ignore complètement les faits générateurs de l'impôt ou se fonde sur un état de faits inexacts ou incomplets pour rendre sa décision. La preuve du caractère intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale, celle-ci étant toutefois facilitée par la présomption que celui qui agit avec conscience agit avec volonté. Le Tribunal fédéral considère que cette preuve est apportée lorsqu'il est établi de manière suffisamment certaine que le contribuable était conscient du caractère inexact ou incomplet de sa déclaration. Si cette conscience est établie, il faut alors partir de l'idée que le contribuable a aussi agi de manière intentionnelle, c'est-à-dire dans le but de tromper l'autorité fiscale et d'obtenir une taxation trop basse ou du moins, agissant par dol éventuel, qu'il a compté sérieusement sur cette possibilité (Archives de droit fiscal suisse, vol. 66 p. 258 et p. 467 ; RDAF 1995 38 ; ATF 114 Ib 27).

- 10/14 - A/4075/2008

## **E. 6**

Ces considérations générales exposées, le présent litige pose d'entrée la question du fardeau de la preuve en termes de limites qu'il y a lieu d'établir à l'obligation faite au contribuable de renseigner, de déclarer ou de prouver, respectivement la question de l'étendue du devoir de l'autorité fiscale d'instruire et de se renseigner.

D'après le contribuable, la commission aurait procédé à un renversement inadmissible du fardeau de la preuve en sa défaveur, en exigeant qu'il prouve que le patrimoine sur lequel étaient fondés l'impôt et l'amende litigieuses ne lui appartenait pas à l'époque des faits.

## **E. 7**

En cette matière, la jurisprudence constante admet que l'administration fiscale supporte le fardeau de la preuve de démontrer l'existence d'éléments imposables, tandis qu'il incombe au contribuable de justifier les faits qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. L'exigence selon laquelle les autorités fiscales doivent examiner d'office l'état de faits est cependant limitée par ce qui apparaît comme raisonnable compte tenu des circonstances ; en présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, il incombe au contribuable de remettre en cause le point de vue de l'administration fiscale. Il en va de même lorsque la présentation des faits par l'autorité est vraisemblable selon l'expérience de la vie. Dans ces situations, le fardeau de la preuve des allégations contraires à celles de l'administration fiscale repose alors sur le contribuable (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008 ; ATA/330/2007 du 26 juin 2007).

En l'occurrence, le contribuable a argué devant la commission que la différence de revenu et fortune imposables résultant de la comparaison de ses déclarations fiscales 1989-1990 et

1991-1992 avait pour origine un patrimoine qui lui avait été remis en 1990 en exécution d'une substitution fidéicommissaire.

La commission a admis les faits tels qu'établis par l'AFC-GE, laquelle s'était elle-même fondée sur le résultat des enquêtes menées par l'autorité fiscale vaudoise relatives aux années 1991 à 1996. A cet égard, l'AFC-VD a réuni de nombreux indices lui permettant de considérer que le contribuable disposait de D\_\_\_\_\_ International. Il incombait alors au contribuable d'infirmier ces éléments par la preuve du contraire du moment que les faits établis, sur la base d'indices précis, étaient hautement vraisemblables (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.215/2002 et 2A.479/2002 du 7 avril 2003, consid. 4.2).

Le contribuable n'a cependant pas été en mesure de fournir à l'AFC-GE ainsi qu'à la commission des preuves les renversant ou permettant une autre interprétation, comme, par exemple les documents relatifs à la succession de feu son père et au partage entre les héritiers, l'imposition du patrimoine et des revenus y afférant en France ou à Monaco, voire la correspondance échangée entre lui-même et M. M\_\_\_\_\_ sur le contenu de l'attestation du 2 septembre 1990

- 11/14 - A/4075/2008 ayant nécessité, aux dires du contribuable, de longues tractations. La seule preuve que le contribuable ait apportée est l'attestation précitée que la commission a jugée insuffisante pour admettre l'existence d'une substitution fidéicommissaire, en particulier en raison de la non authentification de la signature.

La décision de la commission est par conséquent fondée sur une répartition correcte du fardeau de la preuve puisque celle-ci n'a pas mis ce fardeau à la charge du contribuable, mais à celle de l'AFC-GE qui devait apporter la preuve de la soustraction. Elle a ensuite estimé que ladite administration, au vu des indices recueillis, avait prouvé les faits qu'elle avançait. Comme l'a retenu la commission, c'était alors au contribuable d'infirmier les faits déterminants. Or, celui-ci s'est contenté de les contester sans apporter de preuve concluante.

## **E. 8**

Les nouvelles pièces que le contribuable a annexées à ses observations du 14 novembre 2007, n'apportent pas d'autres éléments propres à amener le tribunal de céans à se détacher de la solution retenue par la commission. En particulier, l'authentification de la signature de M. M\_\_\_\_\_ ne démontre pas qu'il ait agi autrement que comme intermédiaire, et les lettres relatives au logo de D\_\_\_\_\_ vont dans ce sens, puisqu'elles établissent seulement que M. M\_\_\_\_\_ en était le dessinateur, et que les dessins devaient être soumis pour approbation au contribuable en 1987, déjà.

## **E. 9**

Quant à la question de l'ayant droit économique de D\_\_\_\_\_ International, le Tribunal administratif vaudois, par arrêts des 20 août 2002 et 14 juin 2007, s'est prononcé en détails sur la question. Il a rejeté la thèse du contribuable selon laquelle celui-ci ne disposait pas de la totalité des actifs de D\_\_\_\_\_ international et de D\_\_\_\_\_ Holding, au vu du résultat des enquêtes effectuées par l'AFC-VD. Le Tribunal fédéral a, par arrêt du 7 avril 2003, confirmé que le Tribunal administratif vaudois était fondé à considérer que le contribuable disposait de D\_\_\_\_\_ International.

Dans son écriture du 15 décembre 2008, le contribuable argue qu'il ne saurait être renvoyé aux décisions vaudoises et les appliquer mutatis mutandis au volet genevois dès lors qu'elles concernent une procédure fiscale ouverte dans un autre canton en relation avec des périodes

fiscales différentes.

Certes, seuls les facteurs fiscaux participent au caractère définitif de la décision de taxation. Les considérants, sur lesquels reposent les constatations n'ont que valeur de motivation. Il s'ensuit que les circonstances de fait et de droit sur lesquelles repose une taxation entrée en force, peuvent faire l'objet d'un nouvel examen et être jugées différemment lors de périodes ultérieures (RFAF 2006 II 228 consid. 4.2). Cela découle également de l'étanchéité des périodes fiscales (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.64/2004 du 19 juillet 2004, consid. 3.2 ; ATA/60/2008 du 2 décembre 2008).

- 12/14 - A/4075/2008

Tel n'est cependant pas le cas en l'espèce. La période fiscale litigieuse, soit les années 1989-1990, objet de la procédure genevoise, est antérieure à celle faisant l'objet des arrêts vaudois d'une part. D'autre part, les faits sur lesquels reposent les procédures genevoises et vaudoises portent sur la question essentielle de savoir si le contribuable était ou non l'ayant droit économique de D\_\_\_\_\_ International avant 1990. Attendu que la procédure de rappel d'impôt genevoise s'est entièrement appuyée sur les investigations vaudoises à ce sujet, et pour les motifs développés ci-dessus, il n'y a aucune raison de remettre en doute ces conclusions, ce d'autant moins que le contribuable n'a rien amené de nouveau étayant sa thèse.

#### **E. 10**

Dans la mesure où il est établi que le contribuable était l'ayant droit économique de D\_\_\_\_\_ International au cours de la période litigieuse, en ne déclarant pas les éléments de fortune et de revenu y relatifs, il les a soustraits de l'imposition et réalise ainsi la condition objective de la soustraction fiscale. Quant à la condition subjective, soit la faute du contribuable, le dol éventuel est pour le moins établi au vu des éléments exposés ci-dessus.

#### **E. 11**

Le recourant ne conteste pas le montant de l'amende. Le Tribunal administratif constate néanmoins qu'en confirmant ledit montant, la commission n'a pas violé le droit fédéral. En effet, conformément au principe de la *lex mitior*, si un délit commis avant l'entrée en vigueur d'une nouvelle loi est jugé après cette entrée en vigueur, la peine est fixée d'après le droit le plus favorable à l'intéressé (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.217/2005 du 16 octobre 2006, consid. 7.6). Les sanctions prévues par l'ancien et le nouveau droit sont différentes. A cet égard, l'art. 175 al. 2 LIFD est, en principe, plus favorable que l'art. 129 AIFD puisque la peine maximale est moins élevée. La nouvelle loi prévoit toutefois une réduction maximale autorisée au tiers du montant soustrait en cas de faute légère. Ainsi, dans cette dernière hypothèse l'ancienne disposition peut s'avérer plus avantageuse car, contrairement à l'art. 175 LIFD, elle ne prescrit pas une sanction minimum et permet de renoncer à toute amende (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.217/2005 du 16 octobre 2006, consid. 8.3). Tel est le cas en l'espèce, l'amende ayant été fixée à un quart du montant de l'impôt soustrait. L'amende de CHF 18'216.- sera en conséquence confirmée.

#### **E. 12**

Entièrement mal fondé, le recours sera rejeté.

#### **E. 13**

Un émolument de CHF 2'500.- sera mis à la charge du recourant.

\* \* \* \* \*

- 13/14 - A/4075/2008

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