

GE_GERICHTE ATA/370/2015 vom 21. April 2015

GE Cour de justice, 2015-04-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_370_2015

FR: GE_GERICHTE ATA/370/2015 du 21 avril 2015

IT: GE_GERICHTE ATA/370/2015 del 21 aprile 2015

Regeste

Résumé: Vu les circonstances particulières du cas d'espèce, l'élément constitutif subjectif de la soustraction d'impôt n'est pas réalisé, une faute ne pouvant être imputée au contribuable. Ce dernier, tailleur de vêtements, sans connaissances fiscales particulières, a confié à des fiduciaires l'établissement de ses déclarations fiscales en leur communiquant les éléments nécessaires. Le recours de l'AFC-GE est ainsi rejeté.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Dans la mesure où il est établi et non contesté que les contribuables n'ont pas remis en cause le rappel d'impôts et les reprises opérées selon les bordereaux rectificatifs portant sur l'ICC et l'IFD 2008 et 2009 qui leur ont été notifiés le

E. 15

février 2013, le présent litige a pour seul objet les quatre bordereaux d'amende ICC et IFD 2008 et 2009, notifiés le même jour.

L'AFC-GE estime que les contribuables ont commis une faute, à tout le moins par négligence, qui justifierait les amendes qui leur ont été infligées pour soustraction et la quotité de celles-ci, respectant le principe de la proportionnalité. 3) a. Aux termes de l'art. 175 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), 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).

b. Selon la jurisprudence constante, l'autorité doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi et jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour infliger une amende et en fixer le montant. L'autorité de recours ne censure que l'abus du pouvoir d'appréciation (ATA/1/2015 du 6 janvier 2015 ; ATA/975/2014 du 9 décembre 2014 et les références citées).

- 9/15 - A/2434/2013

c. 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), applicable dès le 1er janvier 2001 (ATA/975/2014 du 9 décembre 2014 ; ATA/57/2014 du 4 février 2014) et 69 al. 1 de la loi genevoise de procédure fiscale (LPFisc - D 3 17) relatifs à la soustraction d'impôt, ont

la même teneur que l'art. 175 LIFD. La chambre de céans peut ainsi ne rendre qu'un seul arrêt valant pour les quatre amendes prononcées, deux en matière d'ICC et deux concernant l'IFD, ce qui est admissible, dès lors que l'amende pour soustraction fiscale est réglée de la même façon en droit fédéral et dans le droit cantonal harmonisé (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_907/2012 du 22 mai 2013 consid. 1 et 2C_918/2012 du 11 février 2013 consid. 1). 4)

Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent être réunis : 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 2C_907/2012 précité consid. 5). Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (Danielle YERSIN/Yves NOËL, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, p. 1495 ss ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, p. 586 ss).

En l'occurrence, les premiers juges ont retenu à juste titre, dans la mesure où les contribuables n'ont pas contesté la différence entre les montants d'impôts ICC et IFD 2008 et 2009 fixés initialement et ceux ayant fait l'objet du rappel d'impôt, l'existence d'une soustraction d'impôt et d'un dommage subi par la collectivité équivalant aux montants des reprises. De même, le TAPI a admis avec raison l'existence d'un prêt simulé, dont il découle que les contribuables ont violé leur obligation légale de remplir leurs déclarations fiscales 2008 et 2009 de manière complète et conforme à la vérité.

Dès lors que les éléments objectifs précités de la soustraction fiscale ne sont pas remis en cause par les contribuables, seule demeure litigieuse la condition subjective de la faute. 5) a. La soustraction est punissable aussi bien lorsqu'elle est commise intentionnellement que lorsqu'elle l'est par négligence (ATA/975/2014 du 9 décembre 2014).

b. Le contribuable agit intentionnellement lorsqu'il agit avec conscience et volonté (art. 12 al. 2 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0, applicable par renvoi combiné des art. 333 al. 1 et 104 CP). L'auteur agit déjà intentionnellement lorsqu'il tient pour possible la réalisation de l'infraction et l'accepte au cas où celle-ci se produirait (dol éventuel ; art. 12 al. 2 2ème phrase CP). La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était

- 10/15 - A/2434/2013 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 (ATF 114 Ib 27 consid. 3a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_907/2012 précité consid. 5.4.1 et 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.4). La présomption susmentionnée ne se laisse pas facilement renverser, car l'on a peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir à l'autorité fiscale des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (arrêts du Tribunal fédéral 2C_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2 et 2C_447/2010 du 4 novembre 2010 consid. 3.2 ; ATA/565/2010 du 31 août 2010 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009 et les références citées).

c. La conscience implique que l'auteur ait acquis la connaissance des faits, de telle manière que l'on puisse dire qu'il savait. La conscience ne suppose toutefois pas une certitude. Il n'est pas nécessaire que l'auteur tienne l'existence ou la survenance d'un fait pour certaine ;

il suffit qu'il la considère comme sérieusement possible (Bernard CORBOZ, in Robert ROTH/Laurent MOREILLON [éd.], Commentaire romand – Code pénal I, art. 1-110 CP, 2009, ad art. 12 n. 31 et 33). La preuve de l'intention est délicate, dans la mesure où l'intention relève du for intérieur. Il est extrêmement difficile pour le juge, en l'absence d'aveux sincères, de déterminer exactement ce qui se passait dans l'esprit de l'auteur. Pour conclure à l'existence d'une intention, il faut que l'analyse, à la lumière du bon sens, des circonstances connues de l'auteur permette de se convaincre qu'il avait nécessairement conscience du risque que l'infraction survienne et qu'il a quand-même agi. Le risque doit apparaître tellement élevé que la décision d'agir néanmoins ne peut se comprendre que comme une acceptation de la survenance du résultat prohibé. Cette appréciation conduit à distinguer l'intention de la négligence consciente (Bernard CORBOZ, op. cit., ad art. 12 n. 76 ss). L'intention est avant tout une question de fait : le juge doit rechercher ce qui se passait dans l'esprit de l'auteur, c'est-à-dire ce qu'il savait, ce qu'il voulait ou l'éventualité à laquelle il consentait (Bernard CORBOZ, op. cit., ad art. 12 n. 85).

d. Pour retenir l'intention, à tout le moins par dol éventuel, il faut toutefois que le contribuable ait pu reconnaître le caractère erroné de la déclaration fiscale s'il avait agi avec la diligence requise et qu'il ait ainsi été en mesure de la faire corriger (Felix RICHNER/Walter FREI/Stefan KAUFMANN/Hans Ulrich MEUTER, Handkommentar zum DGB, 2ème éd., 2009, ad art. 175 LIFD, p. 1414 s. n. 73 ; Andreas HOWALD, Steuerstrafrecht - Versuchte Steuerhinterziehung, Abgrenzung der Fahrlässigkeit vom Eventualvorsatz, in: L'Expert-comptable suisse n° 2007/3, p. 196 et 197). S'agissant de savoir si une tentative de soustraction est intentionnelle ou procède d'une négligence non punissable, l'importance des montants en cause joue aussi un rôle non négligeable, dès lors que l'absence d'un montant sur la déclaration d'impôt peut d'autant plus

- 11/15 - A/2434/2013 difficilement échapper au contribuable que la somme est élevée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.5 et les références citées in RDAF 2012 II p. 330).

e. La notion de négligence de l'art. 175 LIFD est identique à celle de l'art. 12 CP (dans sa version applicable depuis le 1er janvier 2008) ainsi qu'à celle de l'art. 18 CP (dans sa version applicable jusqu'au 31 décembre 2007, dont la portée est semblable à l'ancienne version : arrêt du Tribunal fédéral 6B_227/2007 du 5 octobre 2007 consid. 5). Commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte (négligence inconsciente) ou sans tenir compte des conséquences de son acte (négligence consciente). L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées objectivement par les circonstances et subjectivement par sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles, sa situation économique et sociale ainsi que 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 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009 ; Pietro SANSONETTI, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, p. 1500 ss).

f. La négligence implique quant à elle de porter un jugement sur le comportement de l'auteur en se demandant ce qu'il aurait pu et dû faire, et non de rechercher ce que l'auteur avait à l'esprit (Bernard CORBOZ, op. cit., ad art. 12 n. 85). 6) a. Selon la jurisprudence fédérale, les actes du représentant sont opposables au représenté comme les siens propres ; ce principe vaut également en droit public (arrêt du Tribunal fédéral 2C_280/2013 du 6

avril 2013).

b. La responsabilité du mandant ne saurait être dissociée de celle de son mandataire. En effet, le premier est responsable des actes de celui qui le représente et répond de toute faute de ses auxiliaires (ATA/140/2015 du 3 février 2015 et les références citées). En particulier, le contribuable qui mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt n'est pas pour autant libéré de ses obligations fiscales. Il doit, le cas échéant, supporter les inconvénients d'une telle intervention et répond de l'erreur de l'auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement ou dont il ne contrôle pas l'activité (RDAF 2003 II 632, 637 ; RDAF 1999 II 535 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 588).

c. Toutefois, lorsque le contribuable qui ne dispose pas de connaissances fiscales particulières choisit un mandataire compétent et lui communique tous les documents et renseignements nécessaires à l'établissement d'une déclaration conforme à la vérité, on ne peut raisonnablement pas lui reprocher de signer sa déclaration sans la contrôler dans les moindres détails. Il y aurait plutôt lieu de

- 12/15 - A/2434/2013 déterminer si le contribuable a transmis des documents incomplets à son mandataire, s'il l'a correctement instruit ou s'il s'est entendu avec lui pour commettre l'infraction fiscale (ATA/798/2014 du 14 octobre 2014 ; Pietro SANSONETTI, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, p. 1500). 7)

En l'espèce, il ne ressort ni du dossier, ni de l'argumentation des parties que les contribuables auraient commis une faute intentionnelle, agissant avec conscience et volonté afin d'éluder leur devoir fiscal et de commettre une soustraction d'impôts en ne fournissant pas une déclaration conforme à la vérité. Ce point n'est d'ailleurs pas contesté par la recourante, laquelle a retenu le caractère de négligence pour fixer les amendes et leur quotité.

Par ailleurs, M. B_____, tailleur de mode de formation, exerçait cette profession au sein de la société dont il était l'actionnaire et administrateur unique au cours des années fiscales litigieuses. L'AFC-GE estime que, compte tenu des circonstances et des qualités personnelles du contribuable, ce dernier aurait dû comprendre que le prêt octroyé par sa société paraissait suspect aux yeux de l'autorité et douter de la manière de le déclarer, ainsi que des conséquences fiscales en découlant, ce qui aurait dû le conduire à se renseigner auprès de son mandataire ou de l'autorité.

La chambre de céans ne saurait toutefois suivre ce point de vue. Il ressort en effet tant du dossier que des déclarations de l'intimé que son métier consistait principalement en la création de vêtements et en la vente de ceux-ci, ainsi qu'en l'achat et la vente de maroquinerie et d'accessoires de mode. Aucun élément ne permet d'établir que M. B_____ était particulièrement familier avec le monde des affaires ou aurait eu des connaissances spécifiques en matière fiscale. Au contraire, il ressort des pièces et de ses explications non seulement qu'il a fait appel à des fiduciaires pour traiter les aspects financiers de son entreprise et pour l'établissement de ses déclarations fiscales, mais également qu'il n'a pas compris ne serait-ce que de quelle manière, ni par quelle opération un prêt d'environ CHF 100'000.- lui a été octroyé par sa société. Dès lors qu'il ne se doutait point de l'existence même d'un tel prêt, il ne peut lui être reproché de ne s'être pas suffisamment renseigné auprès de ses mandataires ou de l'autorité au sujet des conséquences fiscales qu'il impliquait.

Le comportement du contribuable pourrait ainsi s'apparenter à de la négligence inconsciente, étant précisé que cette question peut souffrir de rester ouverte, vu ce qui suit.

À teneur des écritures et des explications constantes de M. B_____, il appert en effet que deux mandataires auxquels il s'était adressé pour s'occuper de ses affaires se sont successivement chargés, à l'époque des faits litigieux, tant des aspects économiques de la société que de l'établissement des déclarations fiscales

- 13/15 - A/2434/2013 des intimés. La fiduciaire ayant préparé la déclaration fiscale de l'année 2008 était alors parfaitement au courant de l'existence d'un prêt de la société de l'ordre de CHF 100'000.- en faveur de son actionnaire, dès lors qu'elle connaissait les conditions de la création de la société anonyme et du financement de son capital, ce d'autant plus qu'elle s'était elle-même chargée de traiter la demande de renseignements du service des personnes morales du 23 novembre 2009. Quant à la fiduciaire ayant établi la déclaration fiscale de l'année 2009, elle ne pouvait pas se contenter, en tant que mandataire professionnellement qualifiée, de reprendre sans les vérifier les chiffres figurant dans la déclaration précédente.

Au regard de ce qui précède et dans la mesure où la preuve du contraire n'a pas été apportée, il convient d'admettre que les contribuables ont fourni tous les éléments pertinents et ont correctement instruit les deux fiduciaires chargées d'établir leurs déclarations fiscales 2008 et 2009, en leur transmettant tous documents et informations utiles, leur permettant ainsi de les remplir conformément à la vérité et de manière complète. En outre, rien ne permet de douter du fait que ces deux mandataires disposaient des connaissances fiscales suffisantes pour être au courant des pratiques et conséquences fiscales dans le cadre d'un prêt accordé par une société à un actionnaire. Il appartenait ainsi à la première de déclarer le prêt litigieux comme une prestation appréciable en argent pour l'année 2008 et à la seconde à tout le moins de vérifier les données pour l'année 2009. Il ne peut ainsi pas être reproché aux intimés d'avoir mal informé leurs mandataires, ni d'avoir signé leurs déclarations fiscales 2008 et 2009 sans les avoir minutieusement contrôlées. Enfin, aucun élément ne permet ne serait-ce que de soupçonner que les contribuables se seraient entendus avec leurs mandataires pour commettre l'infraction fiscale.

Par conséquent et compte tenu des circonstances particulières du cas d'espèce, l'élément constitutif subjectif d'une soustraction d'impôt n'est pas réalisé, une faute ne pouvant être imputée aux intimés, de sorte que le jugement attaqué s'avère conforme au droit. 8)

Au vu de ce qui précède, le recours de l'AFC-GE sera rejeté, par substitution de motifs.

Malgré l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument, le recours ayant été interjeté par une administration défendant ses propres décisions (art. 87 al. 1 2ème phrase LPA). Il ne sera pas non plus alloué d'indemnité de procédure, Mme A_____ et M. B_____ n'y ayant pas conclu (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

- 14/15 - A/2434/2013

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