

## **GE\_GERICHTE ATA/440/2005 vom 21. Juni 2005**

GE Cour de justice, 2005-06-21, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_440\\_2005](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_440_2005)

FR: GE\_GERICHTE ATA/440/2005 du 21 juin 2005

IT: GE\_GERICHTE ATA/440/2005 del 21 giugno 2005

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

a. Interjeté en temps utile devant l'instance compétente, le recours exercé par Mme M\_\_\_\_\_ est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 lettre a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 53 al. 1 LPFisc).

b. Le 1er janvier 2002 est entrée en vigueur la loi de procédure fiscale du

#### **E. 4**

La maxime d'office est applicable à la détermination de la dette fiscale. L'administration fiscale supporte le fardeau de la preuve de l'existence d'éléments imposables et, selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (RDAF 1998 II p. 25 et les références citées). Cela étant, l'exigence selon laquelle les autorités fiscales doivent examiner l'état de fait est toutefois 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 alors au contribuable de remettre en cause le point de vue de l'administration (RDAF 1967 p. 142). Il en va de même lorsque la présentation des faits par l'autorité est vraisemblable selon l'expérience de la vie (RDAF 1996 p. 423 et 427). Dans ces situations, le fardeau de la preuve des allégations contraires à celles de l'administration repose alors sur le contribuable. (X. OBERSON, op. cit., p. 431).

#### **E. 5**

a. Selon l'article 16 aLCP, l'impôt sur le revenu est perçu sur l'ensemble des revenus nets annuels des contribuables, sous la forme de prestations périodiques ou de versements en capital, tant en argent qu'en nature, et quelle qu'en soit l'origine. L'impôt est ainsi perçu sur l'ensemble des revenus nets du contribuable, quelles qu'en soient la source, les modalités d'acquisition et la forme (MGC 1986 p. 1366).

b. L'article 16 aLCP doit être situé dans le contexte plus général de la législation fiscale sur le revenu et de la jurisprudence y relative qui, aujourd'hui comme par le passé, reposent sur la théorie de l'accroissement du patrimoine du contribuable pour justifier une éventuelle taxation (X. OBERSON, op. cit., p. 78 et 119 et les références citées).

A. Versements de M. R\_\_\_\_\_

#### **E. 6**

Sont considérés comme revenus les rentes, pensions et produits d'usufruits, y compris les prestations périodiques que le contribuable reçoit, pour son entretien, de son conjoint ou

ex-conjoint, et celles qu'il reçoit de l'autre parent pour l'entretien de leur enfant mineur dont il a la garde (art. 16 al. 2 litt. e aLCP).

En l'espèce, l'époux de la contribuable vivant séparé, a versé à celle-ci, chaque année de la période pertinente, un montant variant entre CHF 81'918.50 et CHF 200'098.83.

La contribuable soutient qu'il s'agit d'un remboursement de prêts qu'elle aurait octroyés à son mari en épongeant, entre 1992 et fin 1995, des dettes

- 13/18 - A/286/2005 contractées pour un montant total de CHF 6'101'233.-. Cet argent proviendrait de sa fortune personnelle. A l'appui de ses dires, elle produit un décompte interne, non daté et non signé, sur lequel figurent ces différents versements.

Or, d'une part, les déclarations fiscales de la contribuable font état d'une fortune variant pour cette période entre CHF 9'489.- et CHF 40'531.- (sans tenir compte d'une créance de CHF 500'000.- et d'un immeuble non loué) ainsi que d'un revenu d'activité salariée annuel moyen d'environ CHF 30'000.- dès octobre 1993. Ces chiffres contredisent complètement les affirmations de la contribuable puisque ni ses revenus ni sa fortune n'auraient permis de prêter à son mari les sommes déclarées.

D'autre part, les huit premiers versements, déclarés comme remboursements, effectués par son mari sont antérieurs au premier prêt de CHF 5'542'725.- apparaissant sur le décompte interne. Par conséquent, les explications fournies par la contribuable n'ont aucune valeur probante.

Compte tenu des principes applicables en matière de fardeau de la preuve et des faits établis dans le dossier, les versements reçus par la contribuable de la part de son époux doivent être considérés comme des prestations d'entretien constituant un revenu imposable, comme l'a retenu à juste titre la commission de recours.

Par conséquent, le recours sera rejeté sur ce point.

B. Intérêts sur le prêt octroyé à C\_\_\_\_\_ S.A.

## **E. 7**

a. Sont notamment considérés comme revenus les intérêts de créances (art. 16 al. 2 litt. f aLCP).

b. En matière civile, le prêteur ne peut réclamer des intérêts que s'ils ont été stipulés (art. 313 al. 1 CO). En matière de commerce, les intérêts sont dus même sans convention et sont stipulés payables annuellement sauf convention contraire (art. 313 al. 2 et 314 al. 2 CO). Si le contrat n'a pas fixé le taux de l'intérêt, le prêt est censé être fait au taux usuel pour les prêts de même nature, à l'époque et dans le lieu où l'objet du prêt a été délivré (art. 314 al. 1 CO).

Un prêt, comme une vente, est réputé être conclu en matière commerciale lorsqu'il est fait, même par un particulier, dans le but d'obtenir un bénéfice ou est considéré comme un investissement (P. TERCIER, Les contrats spéciaux, 3ème édition, Zürich 2003, p. 56, 70 et 398). c. Un revenu est réalisé au sens du droit fiscal, lorsque des prestations sont faites au contribuable ou lorsqu'il acquiert un droit ferme dont il peut effectivement disposer. Pour les rendements de valeurs mobilières, on s'en remet fréquemment à l'échéance de la prestation (W. RYSER, B. ROLLI, Précis de droit

- 14/18 - A/286/2005 fiscal suisse, 4ème édition, Berne 2002, p. 162). L'acquisition d'une créance est considérée comme une réalisation, à moins que l'exécution par le débiteur apparaisse incertaine (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, 2ème édition, Lausanne 1998, p. 326 ; RDAF 2001 II p. 347 ; RDAF 1997 II p. 651 et les références citées). S'agissant de l'incertitude de l'exécution de la créance, la jurisprudence a posé des critères restrictifs : il faut que le débiteur apparaisse comme définitivement insolvable pour que la créance ne soit pas imposable (ATA147/2003 du 18 mars 2003 et les références citées).

En l'espèce, la contribuable a déclaré n'avoir jamais touché d'intérêts sur le prêt et a produit en cours de procédure une déclaration écrite de la société C \_\_\_\_\_ S.A. attestant ses affirmations et faisant état de difficultés financières persistantes.

En application des principes régissant le fardeau de la preuve et de la jurisprudence développée ci-dessus, il faut admettre que des intérêts payables annuellement au taux usuel étaient dus sur le prêt de CHF 900'000.- octroyé par la contribuable à C \_\_\_\_\_ S.A. En outre, les déclarations de la société indiquant une situation financièrement difficile ne suffisent pas à rendre le degré de probabilité du recouvrement de la créance d'intérêts comme nul.

Pour ces motifs, les décisions de taxation de l'AFC, tenant compte d'un intérêt annuel usuel sur le prêt déclaré par la contribuable sont conformes au droit. La commission de recours les ayant confirmées, le recours sera rejeté sur ce point également.

## **E. 8**

Reste à examiner le principe et, cas échéant, la quotité de l'amende.

a. L'article 84 LPFisc prévoit que les sanctions pénales afférentes à des infractions réalisées avant l'entrée en vigueur de la présente loi sont prononcées conformément à l'ancien droit, dans la mesure où le nouveau droit n'est pas plus favorable.

b. Depuis le 1er janvier 2002, les articles topiques de l'aLCP ont été remplacés par l'article 69 LPFisc, qui prévoit une amende pouvant aller jusqu'au triple de l'impôt éludé en cas de soustraction intentionnelle ou par négligence. En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait et si la faute est légère, l'amende peut être réduite au tiers de ce montant.

c. S'agissant de la soustraction d'impôts commise par négligence, l'ancien droit est plus favorable puisqu'il prévoit une amende maximale correspondant au double de l'impôt soustrait (art. 340 al. 3 aLCP). Dans les cas de soustraction intentionnelle par contre, le nouveau droit prévoyant une amende maximale correspondant au triple de l'impôt soustrait (art. 69 al. 2 LPFisc) est plus favorable

- 15/18 - A/286/2005 que l'ancien droit qui prévoyait un maximum de dix fois l'impôt soustrait (art. 341 al. 1 aLPC).

## **E. 9**

Il convient donc d'examiner d'abord la question de la culpabilité de la recourante.

a. En matière de soustraction intentionnelle, selon la jurisprudence, la preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme rapportée, lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations qu'il a données étaient incorrectes ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol

éventuel afin d'obtenir une taxation moins élevée; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on a peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.351/2002 du 5 novembre 2002; ATA/496/2003 du 17 juin 2003).

b. En matière de soustraction par négligence, l'auteur de la soustraction a agi soit sans se rendre compte (négligence inconsciente), soit sans tenir compte des conséquences de ses actes ou omissions (négligence consciente). Pour que l'imprévoyance soit coupable, il faut en premier lieu, objectivement, que l'auteur n'ait pas usé des précautions qui étaient commandées par les circonstances. Il faut en outre que, subjectivement, l'auteur de l'acte incriminé ait omis d'user des précautions commandées par sa situation personnelle. Pour apprécier celle-ci, l'administration, le cas échéant, le juge devront donc tenir compte non seulement des circonstances objectives du cas d'espèce, mais aussi de tout ce qui, in concreto, constitue la situation personnelle du contribuable : par exemple l'intelligence et les connaissances de celui-ci, sa formation personnelle, sa situation économique et sociale et naturellement sa profession (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, 2e éd. 1998, p. 271ss).

c. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, lorsque c'est le représentant qui a porté dans la déclaration d'impôt des indications inexactes et, par ce biais, obtenu une taxation insuffisante, le contribuable doit se laisser imputer à faute cet acte dans la mesure où il aurait été en mesure de reconnaître les erreurs (Archives 57 consid. 4c, p. 223).

d. L'AFC a qualifié la faute de la recourante de négligence alors que la commission a retenu l'intention.

L'AFC n'a motivé ni sa décision, ni celle rendue sur réclamation. Cette dernière rejette simplement la réclamation pour défaut de motivation. Dans ses écritures, elle indique avoir fait preuve de modération en retenant uniquement la négligence.

- 16/18 - A/286/2005

La commission de recours a estimé que la recourante avait commis une soustraction d'impôt consommée en n'ayant payé aucun impôt durant plusieurs années à Genève, où elle exerçait une activité lucrative. La recourante n'avait jamais entrepris la moindre démarche auprès de l'administration pour régulariser sa situation sur le plan fiscal. Elle a relevé l'absence de collaboration de la recourante dans la procédure qui avait pour but de déterminer ses moyens d'existence au vu de l'important volume d'échange de correspondance entre les parties.

## **E. 10**

a. La créance d'impôt naît en vertu de la loi. La décision de taxation ne fait que contrôler quelle est la quotité de la créance fiscale et constitue en règle générale une condition de l'exécution forcée. (RDAF 1997 p. 263 et les références citées).

b. Les rapports entre un particulier et les autorités fiscales sont régis de manière générale par le principe de la bonne foi (art. 5 al. 3 Cst féd.).

Bien que la loi prévoit l'établissement par l'AFC d'un rôle des contribuables astreints au paiement des impôts directs et l'envoi à ceux-ci des formules de déclarations (art. 319 et 320 aLCP), elle stipule également que le fait de n'avoir pas reçu de formule de déclaration ne dispense pas du paiement des impôts, ni de l'obligation de faire une déclaration (art. 322 al. 1 aLCP). L'obligation est faite aux personnes physiques de déclarer la totalité de leurs

revenus et de leur fortune (art. 324 aLCP).

Au vu de ce qui précède, il ne fait aucun doute que le comportement de la recourante, s'agissant de la non-déclaration pendant six ans de tous ses revenus et de sa fortune à l'AFC et du non-paiement d'impôts, ne peut être qualifié que d'intentionnel.

Le principe d'une amende pour soustraction intentionnelle est ainsi acquis.

#### **E. 11**

Il convient de déterminer la quotité de l'amende.

Selon des principes qui n'ont pas été remis en cause, l'administration 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 pour fixer son montant (A. GRISEL, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, p. 646-648 ; ATA/632/2001 du 9 octobre 2001). ■ La juridiction de céans ne la censure qu'en cas d'excès (ATA/518/2004 du 8 juin 2004; ATA U. du 18 février 1997). Enfin l'amende doit respecter le principe de la proportionnalité (ATA/518/2004 du 8 juin 2004; ATA P. du 5 août 1997).

Il sera fait application de l'article 69 al. 2 LPFisc, celui-ci étant plus favorable que l'ancienne disposition. L'amende maximale peut atteindre le triple

- 17/18 - A/286/2005 du montant de l'impôt soustrait en cas de faute grave, la règle générale prévoyant une amende correspondant au montant de l'impôt soustrait.

La recourante ne fait valoir aucun argument qui permettrait de remettre en cause l'appréciation faite par la commission de recours pour fixer l'amende à une fois et demi l'impôt soustrait, retenant ainsi une faute de gravité moyenne. Aussi, la quotité de l'amende sera confirmée.

#### **E. 12**

En conséquence, compte tenu de la péremption du droit de taxer pour l'année fiscale 1993 ainsi que de la prescription du droit de sanctionner les infractions concernant les années fiscales 1993 et 1994, le recours sera partiellement admis et la décision de la commission de recours confirmée pour le surplus. L'AFC à laquelle le dossier sera renvoyé devra modifier la décision concernant l'amende pour les années fiscales 1993 et 1994 et rendre de nouvelles décisions rectifiant les taxations ICC 1994 à 1998 dans le sens des considérants qui précèdent et qui confirment la décision de la commission de recours sur ces points.

#### **E. 13**

a. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al 1 et 3 LPA).

b. En raison de l'admission partielle du recours, sur un point non discuté dans l'acte de recours, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA ; ATA/414/2005 du 7 juin 2005). \* \* \* \* \*

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