

## **GE\_GERICHTE ATA/57/2014 vom 4. Februar 2014**

GE Cour de justice, 2014-02-04, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_57\\_2014](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_57_2014)

FR: GE\_GERICHTE ATA/57/2014 du 4 février 2014

IT: GE\_GERICHTE ATA/57/2014 del 4 febbraio 2014

### **Regeste**

Résumé: La LHID était directement applicable, si les dispositions du droit fiscal cantonal s'en écartaient, dès le 1er janvier 2001 et non dès le 1er janvier 2002. La prescription d'une action pénale en matière d'amende ICC visant une taxation de la période fiscale 2001 est donc régie directement par l'art. 58 LHID et non par l'art. 341A aLCP. Une mauvaise appréciation de la nature fiscale d'un abandon de créance ainsi qu'un oubli de joindre une annexe dans un courrier à l'AFC ne peuvent être constitutifs d'une faute, même par négligence. Les amendes ne sont pas fondées.

### **Erwägungen**

#### **E. 12**

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 49 al. 1 LPFisc ; art. 140 LIFD par renvoi de l'art. 145 LIFD). 2)

Les époux X\_\_\_\_\_ estiment que l'AFC-GE aurait dû déduire la perte sur promotion indiquée par M. X\_\_\_\_\_ dans sa déclaration fiscale 2001-B. 3)

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le rappel d'impôt n'équivaut pas à un nouvel examen complet de la taxation, mais ne porte que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments. L'existence d'un rappel d'impôt ne saurait ainsi autoriser le contribuable à revenir librement sur l'ensemble de sa taxation. Sous réserve d'une erreur manifeste, celui-ci peut uniquement demander que la taxation soit reprise en sa faveur sur les points qui, précisément, font l'objet du rappel d'impôt (ATF 98 Ia 22 consid. 2, p. 25 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_277/2008 du 26 septembre 2008).

En l'espèce, les époux X\_\_\_\_\_ ne se sont pas prévalus de ce grief par les voies de recours ouvertes à l'encontre de leur taxation de 2001. La procédure de rappel d'impôt ne concerne que la convention d'abandon de créance. Ils ne peuvent donc pas revenir sur cet élément en étendant le litige à l'intégralité de la taxation. Ce grief doit être rejeté. 4)

Mme et M. X\_\_\_\_\_ font ensuite valoir que le rappel d'impôt n'est pas justifié, au motif que l'AFC-GE aurait pu se rendre compte que la convention ne figurait pas, à tort, dans la déclaration fiscale du contribuable.

Cet argument ne saurait être suivi. L'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires au moment de procéder à la taxation que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 3.1).

- 12/19 - A/563/2012

Au moment de la taxation 2001, aucun élément ne permettait à l'AFC-GE de se rendre compte qu'un abandon de créance avait été consenti en faveur du contribuable. La déduction demandée par les époux X\_\_\_\_\_ n'était en tant que telle pas de nature à conduire l'AFC-GE à envisager sérieusement un abandon de créance pour un montant élevé. L'AFC-GE était donc fondée à ouvrir une procédure de rappel d'impôt ultérieurement. 5)

Les recourants contestent le principe du rappel d'impôt. 6)

Il est incontesté que la dette hypothécaire due à Y\_\_\_\_\_ S.A. était commerciale.

La remise d'une dette commerciale n'est pas imposable en vertu de la clause générale de l'art. 16 al. 1 LIFD, mais doit être traitée comme un revenu provenant d'une activité lucrative indépendante. Il s'agit plus particulièrement d'un bénéfice en capital provenant de la réalisation d'un élément de la fortune commerciale du contribuable au sens de l'art. 18 al. 2 LIFD, sous la forme d'une diminution de passif (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_276/2010 du 19 octobre 2010 consid. 4.2 ; Y. NOËL, Commentaire LIFD, Bâle 2008, n. 56 ad art. 18 LIFD). Le bénéfice correspond alors à la différence entre l'ancienne et la nouvelle valeur comptable (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_276/2010 précité consid. 4.2 ; Y. NOËL, op. cit., n. 62 ad art. 18 LIFD). Il ne saurait y avoir de prise en compte de la valeur effective de la dette lors de son abandon. Seule sa valeur comptable est décisive pour déterminer le bénéfice commercial d'un indépendant. Or cette valeur ne peut, s'agissant comme en l'espèce d'un compte de passif, être inférieure au montant dû (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_276/2010 précité consid. 4.2 ; Y. NOËL, op. cit., n. 55 ad art. 18 LIFD).

Cela est confirmé par le fait que le contribuable indépendant est imposé uniquement sur son bénéfice commercial. A ce titre, il a droit aux déductions prévues pour les indépendants aux art. 27 à 31 LIFD et peut en particulier faire valoir ses pertes (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_276/2010 précité consid. 4.2 ; Y. NOËL, op. cit., n. 12 ad art. 18 LIFD).

Ainsi, dans ce cas, le contribuable peut faire valoir ses pertes, notamment celles de l'art. 27 al. 2 let. b LIFD (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_276/2010 précité consid. 4.2). L'AFC-GE l'a du reste admis (décision du 9 janvier 2012), mais a refusé cette déduction au motif qu'elle n'avait jamais figuré dans les déclarations antérieures. 7)

Au regard de ces principes, ainsi que du principe d'étanchéité ou périodicité des exercices fiscaux, le rappel d'impôt est justifié dans son principe et sa quotité n'est pas contestée. Les intérêts de retard ne sont en tant que tels pas non plus contestés.

- 13/19 - A/563/2012

Le jugement querellé sera confirmé concernant ces points. 8)

Le dernier point litigieux porte sur la question de l'amende. L'AFC-GE conteste la prescription de la poursuite pénale de l'amende relative à l'ICC 2001-B alors que les époux X\_\_\_\_\_ s'opposent au principe de cette dernière en invoquant l'absence de faute de leur part. 9)

Conformément à la jurisprudence, les autorités de recours examinent la question de la prescription d'office lorsqu'un particulier est débiteur de l'Etat (ATF 106 Ib 364 ; ATA/363/2013 du 11 juin 2013 et la jurisprudence citée). 10) Le titre sixième de la LHID, entrée en vigueur le 1er janvier 1993, (art. 55 à 61), traite des dispositions pénales. La teneur actuelle de l'art. 58 LHID est identique à celle applicable en 2001. La poursuite pénale de la soustraction d'impôt consommée se prescrit par dix ans à compter de la fin de

la période fiscale pour laquelle le contribuable n'a pas été taxé ou l'a été de façon incomplète (al. 2). La prescription est interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite de l'infraction introduit à l'encontre du contribuable. Un nouveau délai commence à courir à chaque interruption. La prescription ne peut toutefois être prolongée de plus de la moitié de sa durée initiale (al. 3). 11) Sur le plan cantonal et jusqu'en 2000, l'ICC a été réglé par l'aLCP. En effet, les dispositions fiscales entrées en vigueur le 1er janvier 2001 ont abrogé la plupart des dispositions de la LCP.

Les dispositions consacrées aux rappels d'impôt et pénalités n'ont été abrogées que le 1er janvier 2002 par l'entrée en vigueur de la LPFisc.

Selon l'art. 341 aLCP, tout contribuable qui, dans l'intention de frauder le fisc, le trompe ou cherche à le tromper relativement à ses éléments d'imposition, soit en faisant des déclarations volontairement inexactes, soit en produisant des pièces non conformes à la réalité, soit en dissimulant des pièces qui déterminent pour lui l'obligation de payer l'impôt, est frappé d'une amende fiscale pouvant s'élever jusqu'à 10 fois le montant de l'impôt élué.

L'art. 341A aLCP précisait que la prescription des infractions visées aux art. 340 et 341 aLCP était de cinq ans, non compris l'année courante.

Par ailleurs, l'aLCP ne comportait pas de délai de prescription absolu. Toutefois, en raison de son caractère pénal, l'amende pour soustraction d'impôt était soumise à un délai de prescription absolu de dix ans, conformément à la jurisprudence et au droit pénal spécifique applicable à ce type de sanction à l'époque (ATA/18/2013 du 8 janvier 2013 ; ATA/445/2010 du 29 juin 2010 ; ATA/346/2006 du 20 juin 2006 et les références citées).

- 14/19 - A/563/2012

S'agissant de l'ICC 2001, il était aussi régi par l'ancienne loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP), divisée en quatre parties (LIPP-I, LIPP-II, LIPP-III et LIPP-IV), entrée en vigueur le 1er janvier 2001 en application de la LHID. L'aLIPP ne contenait aucune disposition sur la prescription de l'action pénale. 12) Les règles de procédure sont soumises à la LPFisc qui s'applique depuis le 1er janvier 2002, y compris aux causes qui étaient encore pendantes (art. 86 LPFisc).

En application du principe de la *lex mitior*, la LPFisc prévoit la rétroactivité en matière de sanctions pénales. Elle dispose à son art. 84 que les sanctions pénales, afférentes à des infractions réalisées avant son entrée en vigueur, sont prononcées conformément à l'ancien droit, dans la mesure où le nouveau droit n'est pas plus favorable. La LPA est au surplus applicable dans la mesure où la LPFisc n'y déroge pas (art. 2 al. 2 LPFisc).

Selon l'art. 77 al. 1 let. b LPFisc, la poursuite pénale se prescrit, en cas de soustraction d'impôt consommée, par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète. L'al. 2 précise que la prescription est interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable. Un nouveau délai commence à courir à chaque interruption. La prescription ne peut toutefois être prolongée de plus de la moitié de sa durée initiale (art. 77). Le délai de prescription absolue est donc de quinze ans (ATA/359/2011 du 7 juin 2011 consid. 16 ; ATA/445/2010 du 29 juin 2010 consid. 6b ; ATA/265/2007 du 22 mai 2007 consid. 3 ; ATA/440/2005 du 21 juin 2005 consid. 3 ; ATA/547/2001 du 28 août 2001 consid. 8 et les références citées). 13) Le message du Conseil Fédéral concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que l'impôt fédéral

(Message sur l'harmonisation fiscale - FF 1983 III 5) du 25 mai 1983 mentionne qu'en « exécution de l'article 42quinquies de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), les projets de lois présentés dans le message visent à harmoniser la législation des cantons et ont pour but d'élaborer des principes régissant l'assujettissement à l'impôt, l'objet et le calcul des impôts dans le temps ainsi que la procédure et le droit pénal en matière fiscale. C'est l'objet du projet de loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) ». 14) Sur le plan cantonal, lors des travaux préparatoires de la LPFisc, la non-conformité de certaines dispositions cantonales à la LHID a été expressément relevée : « Le délai de 8 ans a expiré le 1er janvier 2001. Or, la troisième partie de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887, contient de

- 15/19 - A/563/2012 nombreuses dispositions qui ne sont pas compatibles avec la LHID ». Les art. 340 à 341A aLCP étaient donnés en exemple (MGC 2001 28/VI 5110).

L'exposé des motifs relevait que les délais de prescription (relatif et absolu) proposés dans le projet de la LPFisc (art. 79 du projet, et 77 de la loi actuelle) étaient identiques au texte de l'art. 58 LHID (MGC 2001 28/VI 5214). 15) Entrée en vigueur le 1er janvier 2002, la LPFisc a adopté un délai de prescription de l'action pénale relatif de dix ans et absolu de quinze ans, à l'instar de la LHID. 16) L'AFC-GE conteste l'application de la lex mitior faite par le TAPI qui a comparé l'aLCP avec la LPFisc et la LHID.

Le TAPI ne pose pas la question de l'application de la LHID à la prescription de l'action pénale de l'amende ICC 2001, en qualifiant la LHID de « nouveau droit », à l'instar de la LPFisc. Or, la LHID était directement applicable, si les dispositions du droit fiscal cantonal s'en écartaient, dès le 1er janvier 2001 et non dès le 1er janvier 2002. 17) La jurisprudence de la chambre de céans a longtemps appliqué à la prescription de l'action pénale relative aux amendes ICC l'aLCP jusqu'à la fin de l'année 2001 (art. 341 et 341A aLCP) et la LPFisc à compter du 1er janvier 2002 (ATA/18/2013 du 8 janvier 2013 ; ATA/359/2011 du 7 juin 2011 ; ATA/445/2010 du 29 juin 2010 consid. 6c).

Toutefois, la chambre administrative est récemment revenue sur cette jurisprudence (ATA/444/2013 du 30 juillet 2013). 18) Il ressort de la lettre de l'art. 58 LHID que les délais de prescription - a contrario, la marge de liberté restant aux cantons en cette matière - y sont réglés exhaustivement.

Le message précité du Conseil Fédéral de 1983 confirme que l'harmonisation voulue concernait prioritairement notamment le droit pénal en matière fiscale.

Le Mémorial du Grand Conseil genevois relatif à l'adoption de la LPFisc relevait en 2001 l'incompatibilité de l'art. 341A aLCP avec la LHID. Le projet de loi avait précisément pour but d'harmoniser le droit cantonal par rapport au droit fédéral dès le 1er janvier 2002.

Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de juger que certaines dispositions cantonales genevoises n'étaient pas conformes à la LHID et de rappeler que celle-ci était directement applicable depuis le 1er janvier 2001 (ATF 128 II 66 ; 128 II 56).

- 16/19 - A/563/2012

Force est dès lors de constater qu'en 2001, en application de l'art. 72 LHID, la prescription de l'action pénale en matière d'amende ICC était régie directement par l'art. 58 LHID et non par l'art. 341A aLCP (ATA/444/2013 précité consid. 14). 19) L'application de la lex mitior pour l'ICC 2001-B doit, par voie de conséquence, se faire entre la LHID, directement

applicable en 2001, et la LPFisc (ATA/444/2013 précité consid. 15).

En l'occurrence, les deux systèmes sont similaires, à savoir un délai de prescription relatif de dix ans et absolu de quinze ans. 20) La poursuite de la soustraction d'impôt consommée se prescrit par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle le contribuable n'a pas été taxé ou l'a été de manière incomplète (art. 61 al. 1 LPFisc). La prescription est interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite de l'infraction introduit à l'encontre du contribuable. Un nouveau délai commence à courir à chaque interruption ; la prescription ne peut toutefois être prolongée de plus de la moitié de sa durée initiale (art. 61 al. 3 LPFisc). 21) La notion d'acte interruptif de la prescription fiscale s'interprète largement. Conformément à la jurisprudence, tous les actes de l'autorité qui sont portés à la connaissance du contribuable dans le processus tendant à déterminer la créance ont pour effet d'interrompre la prescription même s'ils ne continuent pas concrètement la procédure de taxation. Il en va ainsi non seulement des actes de perception de l'impôt proprement dit mais aussi de l'ensemble des autres actes officiels, à l'image de simples lettres ou d'injonctions s'inscrivant dans le suivi de la taxation (ATA/444/2013 précité ; ATA/632/2012 du 18 septembre 2012 ; ATA/469/2012 du 31 juillet 2012). 22) Les contribuables ayant déposé leur déclaration le 19 novembre 2002 et l'AFC-GE ayant ouvert la procédure en soustraction d'impôt le 8 novembre 2011, le délai de prescription relatif de dix ans a été valablement interrompu. Le délai absolu de quinze ans n'étant pas écoulé, l'amende relative à l'ICC 2001 n'est pas prescrite. 23) Les époux X\_\_\_\_\_ contestent le principe de leurs amendes. 24) Selon l'art. 175 al. 1 et 2 LIFD en matière d'IFD et les art. 56 al. 1 LHID et 69 al. 1 et 2 LPFisc en matière d'ICC, le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, aura fait en sorte qu'une taxation entrée en force soit incomplète, sera puni d'une amende proportionnée à sa faute, allant du tiers au triple de l'impôt soustrait ; en règle générale, l'amende sera égale au montant simple de l'impôt soustrait.

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. Tel

- 17/19 - A/563/2012 est le cas lorsque le contribuable n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle (art. 12 al. 3 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0 ; RDAF 2003 II 622, 631 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, § 26 p. 587 n. 18).

Il y a comportement 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 (X. OBERSON, op. cit., § 26 p. 587 n. 17). Une telle présomption est difficile à renverser à teneur de la jurisprudence constante (ATF 114 Ib 27 consid. 3a p. 29 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 5.5 ; RDAF 2003 II 632 ss, notamment 637, et la jurisprudence citée). 25) En l'espèce, les époux X\_\_\_\_\_ ont considéré que l'abandon de créance de la part de la banque ne devait pas être considéré comme un revenu et donc ne devait pas être déclaré. L'AFC-GE et le TAPI ont considéré qu'il y avait eu négligence de leur part. La chambre administrative n'est pas de cet avis.

Les époux X\_\_\_\_\_ avaient l'intention de porter la convention à la connaissance de l'AFC-GE en annexe de la lettre du 11 octobre 2004, mais ladite annexe n'est pas parvenue à l'AFC-GE. Le document est par la suite arrivé en mains de cette dernière lorsque le

contribuable a transmis la déclaration de son frère, ce qui démontre que le contribuable n'avait aucune intention de cacher la convention.

Certes, M. X\_\_\_\_\_ exploite une fiduciaire. Le papier à en-tête de cette dernière fait mention des compétences « comptabilité-fiscalité » et précise qu'il est membre de l'union suisse des fiduciaires. Toutefois, au vu du parcours de ce dernier, il paraît peu probable qu'il dispose de connaissances pointues dans le domaine de la fiscalité. De plus, comme l'a reconnu l'AFC-GE dans sa lettre du 18 avril 2006, les contribuables n'avaient jamais déduit les pertes subies dans la participation Z\_\_\_\_\_.

Ainsi, vu l'absence de pertes déclarées et le fait qu'il était en tout état de cause perdant financièrement, il est compréhensible que le recourant n'ait pas pensé qu'il devait déclarer l'abandon de créance objet du litige. Contrairement à un autre cas tranché par la Haute Cour (ATA/175/2010 du 16 mars 2010 suivi de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_326/2010 du 7 octobre 2010, puis ATA/544/2012 du 21 août 2012, suivi de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1007/2012 du 15 mars 2013), il n'a, dans le cadre de sa déclaration 2001-B, fourni à l'AFC-GE aucun document relatif à l'opération Z\_\_\_\_\_. Il est donc compréhensible qu'il ait voulu déduire sa seule perte effective, c'est-à-dire celle déjà payée cette année 2001, soit CHF 10'000.-. L'indication dans sa déclaration fiscale 1997 d'une dette et d'intérêts, minimes par rapport à la dette totale, n'y change rien.

- 18/19 - A/563/2012

Dans ces circonstances, une mauvaise appréciation de la nature fiscale de l'abandon de créance ainsi qu'un simple oubli de joindre une annexe ne peuvent être constitutifs d'une faute, même par négligence. Il apparaît donc que les époux X\_\_\_\_\_ n'ont commis aucune faute dans leur déclaration fiscale et les amendes IFD et ICC 2001 ne sont pas fondées. 26) Au vu de ce qui précède, le recours de l'AFC-GE, qui conclut au maintien de l'amende ICC 2001, sera rejeté et celui des époux X\_\_\_\_\_ sera admis en tant qu'il porte sur l'amende IFD 2001-B. Le jugement du TAPI sera confirmé pour le surplus. 27) Vu l'issue du litige, et le fait que les époux X\_\_\_\_\_ succombent sur la majeure partie du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à leur charge (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité de procédure de CHF 500.- sera allouée aux époux X\_\_\_\_\_, à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 al. 2 LPA). \*  
\* \* \* \*

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