

## **GE\_GERICHTE ATA/652/2016 vom 26. Juli 2016**

GE Cour de justice, 2016-07-26, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_652\\_2016](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_652_2016)

FR: GE\_GERICHTE ATA/652/2016 du 26 juillet 2016

IT: GE\_GERICHTE ATA/652/2016 del 26 luglio 2016

### **Regeste**

Résumé: Rejet du recours formé par des contribuables qui se sont vus infliger des amendes pour soustraction fiscale pour ne pas avoir déclaré leur participation, en 2006 et 2007, à une succession non partagée, la mention, dans leur déclaration fiscale 2008, suite au partage de la succession, d'obligations perçues à ce titre, sans autre indication, ne remplissant pas les conditions d'une dénonciation spontanée.

### **Erwägungen**

#### **E. 12**

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). 2) a. Les recourants contestent les amendes infligées, alléguant avoir spontanément annoncé à l'autorité fiscale les avoirs provenant de la succession de feu M. B\_\_\_\_\_.

b. Aux termes de l'art. 175 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du

#### **E. 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). Lorsque le contribuable dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable), à condition qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance, qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt, qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû (al. 3). Pour toute dénonciation spontanée ultérieure, l'amende est réduite au cinquième de l'impôt soustrait si les conditions prévues à l'al. 3 sont remplies (al. 4).

Les art. 56 al. 1 à 1ter de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et 69 LPFisc ont la même teneur que l'art. 175 LIFD.

c. La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence (ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015 ; ATA/724/2015 du 14 juillet 2015 ; ATA/370/2015 du 21 avril 2015 ; ATA/975/2014 du 9 décembre 2014). En particulier, agit par négligence, au sens de l'art. 12 du code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0), 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

- 9/14 - A/3152/2014 quand l'auteur n'a pas utilisé des précautions commandées objectivement par les circonstances et subjectivement par sa situation personnelle, par quoi 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/1019/2015 précité ; ATA/724/2015 précité ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009). La négligence implique 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 qu'il avait à l'esprit (ATA/724/2015 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 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1007/2012 du

### **E. 15**

mars 2013 consid. 5.2 ; 2C\_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2), l'autorité de recours ne censurant que son abus (ATA/765/2015 précité ; ATA/42/2011 du 25 janvier 2011 ; ATA/693/2009 précité).

e. Selon la doctrine et la jurisprudence, la notion de dénonciation suppose que le contribuable annonce de lui-même son infraction à l'autorité fiscale, alors que celle-ci n'en a encore pas eu connaissance d'une autre manière (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 9.1 ; 2C\_480/2009 précité consid. 6.1). Quant au caractère spontané, il fait défaut lorsque la déclaration intervient alors que les autorités fiscales sont déjà en train d'enquêter sur le dossier du contribuable (Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, n. 49 ad art. 175). 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

### **E. 18**

octobre 2006, FF 2006 8347, p. 8370). La déclaration spontanée de l'art. 175 al. 3 LIFD conduisant à l'impunité, un parallèle peut être dressé avec la déclaration spontanée prévue à l'art. 13 de la loi fédérale sur le droit pénal administratif du 22 mars 1974 (DPA - RS 313.0 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_188/2009 du 7 juillet 2009 consid. 2.6), la pratique ayant déduit qu'elle n'était réalisée que lorsque l'auteur se dénonce spontanément, de son propre mouvement, dans un esprit de repentir (ATF 119 IV 220 consid. 4). 3) a. L'art. 16 al. 1 LIFD prévoit que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. L'art. 1 de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques, impôt sur le revenu, du

### **E. 22**

septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14), en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009, prévoyait une réglementation identique. Ces dispositions consacrent la théorie de l'accroissement du patrimoine et de l'imposition du revenu global net

- 10/14 - A/3152/2014 (ATF 139 II 363 consid. 2.1), selon laquelle tous les revenus périodiques ou uniques sont soumis à l'impôt, quelle qu'en soit la nature et la forme, qu'ils

aient pour conséquence une augmentation des actifs ou une diminution des passifs (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_454/2015 du 1er avril 2016 consid. 4.1 ; 2C\_585/2014 du 13 février 2015 consid. 6.2 ; 2C\_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.4).

b. La réalisation détermine le point d'entrée de l'avantage économique dans la sphère fiscale du contribuable. Tant que l'avantage économique n'est pas réalisé, il demeure une expectative non - encore - imposable (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_454/2015 précité consid. 4.1 ; 2C\_152/2015 du 31 juillet 2015 consid. 4.3). Selon la jurisprudence, un revenu est considéré comme réalisé lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que ce dernier acquiert une prétention ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition. En règle générale, l'acquisition d'une prétention est déjà qualifiée de revenu dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine. Ce n'est que si cette exécution paraît d'emblée peu probable que le moment de la perception réelle de la prestation est pris en considération (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_454/2015 précité consid. 4.1 ; 2C\_152/2015 précité consid. 4.3 ; 2C\_585/2014 précité consid. 6.2). Le caractère certain de l'exécution de la prestation ne saurait en revanche dépendre de la seule volonté du contribuable car si tel était le cas, celui-ci pourrait déterminer lui-même, en fonction de ses convenances personnelles, à quel moment ce revenu est imposable (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_454/2015 précité consid. 4.1 ; 2C\_116/2010 du 21 juin 2010 consid. 2.3).

c. Le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète et y joindre les annexes prescrites (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc), en indiquant notamment tous les éléments de revenu, du bénéficiaire, de la fortune ou du capital, qu'ils soient imposables ou non (art. 26 al. 2 let. a LPFisc).

Selon la doctrine, la déclaration d'impôt constitue un exposé des faits en même temps qu'une déclaration de volonté : le contribuable communique par cette démarche les éléments qui sont pertinents pour assurer une taxation complète et exacte, et accepte d'être imposé sur la base des indications qu'il a produites. Elle a valeur d'un aveu extra-judiciaire bénéficiant pour cette raison d'une présomption d'exactitude, mais la prudence impose d'admettre en faveur du contribuable une marge d'incertitude quant à son appréciation juridiquement correcte des implications fiscales qu'il annonce. La déclaration doit contenir l'ensemble des revenus touchés par le contribuable (Danielle YERSIN/ Yves NOËL [éd.], op. cit., n. 18-19 ad art. 124). Le contribuable ou son mandataire peuvent modifier la déclaration d'impôt en tout temps, avant que l'autorité fiscale n'ait procédé à la taxation. Il s'agit d'un complément fait aux éléments déjà déclarés. La doctrine admet également la révocation de la

- 11/14 - A/3152/2014 déclaration complète, dans la mesure où elle est effectuée avant ou en même temps que la réception de la déclaration par l'autorité fiscale (Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., n. 22 ad art. 124).

Lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_879/2008 du 20 avril 2009 consid. 5.1).

d. En matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale 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 fiscale. 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, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C\_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/332/2016 du 19 avril 2016 ; ATA/1309/2015 du 8 décembre 2015). 4) a. En l'espèce, il n'est pas contesté que les recourants ont omis d'indiquer dans leurs déclarations fiscales pour les années 2006 et 2007 qu'ils participaient à une succession non partagée, suite au décès de M. B\_\_\_\_\_ le \_\_\_\_\_ 2006, dont le testament du 17 juillet 2006 instituait M. A\_\_\_\_\_ comme héritier de 30 % de ses biens. Cette omission, dont les effets se sont reportés sur les taxations des années 2006 et 2007, réalise, au plan objectif, les conditions de la soustraction d'impôts au sens des art. 175 al. 1 LIFD et 69 al. 1 LPFisc, les recourants ayant fait en sorte que leur taxation, pour les années correspondantes, soit incomplète.

b. Les recourants se prévalent toutefois d'une dénonciation spontanée, alléguant avoir de leur plein gré annoncé les avoirs tirés de la succession dans leur déclaration fiscale pour l'année 2008. Il ressort en effet de celle-ci que la formule « F2 » contenait des indications selon lesquelles les recourants détenaient 50'000 parts de « 4 ¼ % Confédération suisse » et 30'000 parts de « 4 % centrale de lettres de gage des banques » d'une valeur imposable au 31 décembre 2008 de respectivement CHF 59'000.- et CHF 0.-.

Cette situation ne saurait toutefois être assimilée à une dénonciation spontanée. En effet, outre le fait que Mme A\_\_\_\_\_ y apparaît comme seule titulaire de ces obligations alors que son époux en a hérité, aucune indication de la succession ne figure dans la déclaration fiscale des recourants pour l'année 2008, établie par ces derniers le 16 mars 2009. Les recourants ont en particulier répondu par la négative à la question de savoir s'ils participaient à une succession non partagée en 2008, alors que celle de M. B\_\_\_\_\_ ne l'a été qu'à la fin du mois de janvier 2008, par la signature de la convention par les héritiers.

- 12/14 - A/3152/2014

Dans ce cadre, le courrier de l'AFC-GE du 17 mars 2011 ne saurait avoir la portée que les recourants entendent lui conférer. Il ne ressort en effet pas de son contenu qu'il aurait fait suite à une quelconque indication des recourants s'agissant de la succession, mais bien à l'enquête menée par l'autorité intimée à ce sujet. En témoigne la mention « feu Madame B\_\_\_\_\_ », de même que le fait qu'elle n'ait pas été partagée en 2008, alors qu'elle l'a été au mois de janvier de la même année, ce qui montre que les renseignements en mains de l'AFC-GE étaient imparfaits. Un délai de deux ans ne se serait en outre pas écoulé entre la reddition de la déclaration d'impôt des recourants pour l'année 2008, établie le 16 mars 2009, et la demande de renseignements de l'AFC-GE datée du 17 mars 2011, si les intéressés avaient d'emblée fourni les renseignements adéquats. Par ailleurs, il ressort également de la formule « demande de remboursement de l'impôt anticipé dans les cas de successions » pour le défunt « B\_\_\_\_\_ » remplie par le notaire qu'une copie de ce document a été remise au canton de Genève, où M. A\_\_\_\_\_ est domicilié.

Ces éléments ne sont ainsi pas de nature à qualifier la déclaration fiscale des recourants pour l'année 2008 de dénonciation spontanée, à défaut d'indication permettant à l'AFC-GE de savoir que M. A\_\_\_\_\_ avait participé à la succession de feu M. B\_\_\_\_\_. Dans ce cadre, le fait qu'ils aient ultérieurement collaboré, en produisant la convention à l'appui de leur courrier du 28 mars 2011, n'y change rien.

c. Les recourants soutiennent avoir ignoré leur obligation de mentionner la succession non partagée dans leurs déclarations fiscales pour les années 2006 et 2007.

Ils perdent toutefois de vue que ces déclarations comportaient une question spécifique à ce sujet, les recourants ayant laissé vide le champ y relatif dans celle de 2006 et répondu, dans celle de 2007, par la négative à la question de savoir s'ils participaient durant l'exercice en cause à une succession non partagée. Ils ne pouvaient ainsi ignorer qu'ils devaient mentionner cette situation dans leurs déclarations fiscales, étant précisé qu'ils n'ont pas non plus indiqué l'existence de la succession dans la rubrique « observations ».

Les recourants ne peuvent pas davantage se prévaloir de l'incertitude quant à la qualité d'héritier de M. A\_\_\_\_\_ en 2006. Outre le fait que le courrier du Tribunal de district de Neuchâtel du 5 décembre 2006 a imparti à M. A\_\_\_\_\_, et non à des tiers, un délai de trente jours pour s'opposer le cas échéant à la délivrance d'un certificat d'héritier, ce délai était arrivé à échéance au moment où les recourants ont établi leur déclaration d'impôt pour l'année 2006, à savoir le 31 mars 2007.

Le fait que l'hoirie se soit acquittée d'un impôt sur les successions n'y change rien et ne dispensait pas les recourants de l'impôt sur le revenu et la

- 13/14 - A/3152/2014 fortune. Il ressort ainsi de l'inventaire fiscal de la succession et l'avis de taxation de celle-ci, documents dressés par le service neuchâtelois que le notaire a transmis aux recourants le 29 octobre 2007, que l'hoirie devait s'acquitter de l'impôt sur les successions et les donations entre vifs, fixé à 45 % s'agissant de M. A\_\_\_\_\_ étant donné l'absence de parenté avec le défunt. Il ne pouvait ainsi échapper aux recourants qu'ils devaient en sus s'acquitter d'un impôt sur le revenu et la fortune à leur lieu de résidence. Ils ont d'ailleurs indiqué dans leur déclaration fiscale 2008 les obligations et titres perçus du fait de la succession, malgré le paiement de l'impôt neuchâtelois.

Dans ces circonstances, comme l'a à juste titre retenu le TAPI, aucun élément ne permettait de renoncer à la poursuite et l'autorité intimée pouvait prononcer à l'encontre des recourants les amendes litigieuses, dont ils ne contestent au demeurant pas la quotité, qui, en tout état de cause, correspond à la faute commise et est adéquate, de sorte qu'elles seront confirmées. 5)

Il s'ensuit que le recours sera rejeté. 6)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 800.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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