

GE_GERICHTE ATA/798/2014 vom 14. Oktober 2014

GE Cour de justice, 2014-10-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_798_2014

FR: GE_GERICHTE ATA/798/2014 du 14 octobre 2014

IT: GE_GERICHTE ATA/798/2014 del 14 ottobre 2014

Regeste

Résumé: Arrêt portant sur la notion de faute et de négligence. Confirmation de l'annulation d'amendes infligées dans le cadre d'une soustraction d'impôt, aucune faute ne pouvant être imputée au contribuable, qui a mandaté une fiduciaire pour établir sa comptabilité et ses déclarations fiscales et qui l'a correctement informé de la cessation de son activité lucrative indépendante.

Erwägungen

E. 12

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

Le présent litige a trait à l'ICC et l'IFD de l'année 2007, plus particulièrement au prononcé d'amendes infligées à M. A_____, dans le cadre d'une procédure en rappel d'impôt et soustraction ouverte à son encontre. 3)

La chambre administrative peut rendre un seul arrêt valant pour les deux amendes prononcées, l'une en matière d'ICC, l'autre 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) a. 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 (art. 175 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; 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 ; art. 69 al. 1 de la loi de

- 7/12 - A/799/2013 procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). 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; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD).

Selon la jurisprudence constante, l'autorité 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/42/2011 du 25 janvier 2011 consid. 6 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009 consid. 10a ; ATA/410/2007 du 28 août 2007 consid. 20 et les autres références citées).

b. Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent dès lors 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).

c. En l'occurrence, les éléments objectifs de la soustraction fiscale n'ont pas été remis en cause par M. A_____ lors de la procédure de recours par-devant le TAPI, contestant uniquement le fait d'avoir commis une faute. 5)

Il y a donc lieu à examiner si la condition de la faute est réalisée.

a. La soustraction est punissable aussi bien lorsqu'elle est commise intentionnellement que lorsqu'elle l'est par négligence. 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 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

- 8/12 - A/799/2013 4 novembre 2010 consid. 3.2 ; ATA/565/2010 du 31 août 2010 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009 et les références citées).

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).

b. En l'espèce, au regard des faits, il ne peut être retenu que M. A_____ a intentionnellement opéré une soustraction d'impôt, en rendant une déclaration fiscale 2007

incomplète. En effet, l'immeuble a toujours été mentionné, à tort, dans sa fortune privée. Ce n'est que lors de sa taxation 2006, notifiée le 4 février 2008, que l'AFC-GE a, en vertu du principe de la prépondérance, attribué cet immeuble aux actifs commerciaux du contribuable. Il sied toutefois de relever que l'AFC-GE n'a même pas rectifié l'appartenance de l'immeuble dans les bordereaux 2007, alors même que le contribuable l'avait encore indiqué dans sa fortune privée.

Il ne peut dès lors être retenu que M. A_____ savait ou a pris le risque qu'en n'annonçant pas la cessation de son activité il empêchait l'AFC-GE de percevoir les impôts créés par la réalisation des réserves latentes issues du transfert de l'immeuble de sa fortune commerciale et celle privée, vu que pour lui son immeuble appartenait à sa fortune privée.

En outre, il sied de relever que le formulaire de déclaration fiscale 2007 et le guide d'instructions y relatif ne précisaient rien sur l'indication d'une éventuelle cessation d'activité indépendante, contrairement au formulaire afférent à l'année fiscale 2008. Or, M. A_____ a indiqué dans sa déclaration 2008 être à la retraite.

- 9/12 - A/799/2013

Partant, au regard des éléments et de la jurisprudence précitées, M. A_____ n'a pas consciemment ni volontairement omis d'annoncer la cessation de son activité d'architecte, et de ce fait, n'a pas eu la volonté d'éluder son devoir fiscal, en fournissant une déclaration incomplète. 6) a. 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).

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).

b. Il convient en outre de préciser que, selon la jurisprudence, 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, op. cit., 2012, p. 588).

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 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 (Pietro SANSONETTI, op. cit., p. 1500 et les références citées).

- 10/12 - A/799/2013

c. En l'espèce, M. A_____ était âgé de 64 ans au moment des faits et exerçait la profession d'architecte. L'AFC-GE estime qu'au vue de sa profession, il était tout à fait au courant des notions de « réalisation de réserves latentes » et « prépondérance ». La chambre de céans ne saurait suivre ce point de vue. En effet, le métier d'architecte consiste principalement à dessiner des plans et élaborer des projets de constructions. Bien que certains architectes soient également actifs dans des promotions immobilières, rien dans le dossier ne permet d'établir que tel était le cas s'agissant de M. A_____, qui a du reste fait appel à une fiduciaire pour l'établissement de ses déclarations fiscales. Par ailleurs, l'AFC-GE ne fournit aucun élément permettant de retenir que M. A_____ aurait eu des connaissances spécifiques en matière fiscale.

Toutefois, le fait d'annoncer la cessation de son activité professionnelle à l'administration fiscale ne relève pas du domaine fiscal en tant que tel, mais plutôt du bon sens. À ce sujet, il sied de relever que la déclaration fiscale 2008 de M. A_____, établie et signée par son mandataire, fait mention du fait qu'il est retraité et celle-ci a été remise à l'AFC-GE le 26 juin 2009, soit avant que cette dernière notifie les bordereaux 2007 en date du 1er juillet 2009.

Au regard de ce qui précède, le comportement de M. A_____ pourrait s'apparenter à de la négligence inconsciente. Toutefois, la question peut souffrir de rester ouverte au regard de ce qui suit. 7)

En effet, le mandataire de M. A_____, à l'époque des faits litigieux, s'était occupé de la comptabilité de son entreprise et de l'établissement de ses déclarations fiscales. C_____ était donc parfaitement au courant que son mandant avait cessé son activité d'architecte à partir du 31 décembre 2007, lorsqu'il a établi la déclaration afférente à l'année 2007, transmise à l'AFC-GE le 19 août 2008. Pour preuve que son mandataire a été correctement instruit, C_____ a rempli et transmis, en date du 8 août 2008, au service de la taxe professionnelle communale de la Ville de Genève le formulaire pour l'année 2008 où il est expressément indiqué que M. A_____ a mis fin à son activité lucrative le 31 décembre 2007. En outre, il sied de relever que les déclarations fiscales 2007 et 2008 ont uniquement été signées par le mandataire.

Force est de constater que M. A_____ a fourni tous les éléments pertinents et a correctement instruit sa fiduciaire, pour que cette dernière remplisse sa déclaration fiscale 2007 conformément à la vérité et de manière complète. En outre, C_____ est également une régie immobilière, elle est donc au courant des conséquences et pratiques fiscales en matière immobilière. Il ne peut donc être reproché à M. A_____ d'avoir mal informé son mandataire.

En conséquence, dans les 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 à M. A_____.

- 11/12 - A/799/2013 8)

Au regard de ce qui précède, le recours de l'AFC-GE sera rejeté. 9)

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, M. A_____ n'y ayant pas conclu (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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