

## **GE\_GERICHTE ATA/975/2014 vom 9. Dezember 2014**

GE Cour de justice, 2014-12-09, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_975\\_2014](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_975_2014)

FR: GE\_GERICHTE ATA/975/2014 du 9 décembre 2014

IT: GE\_GERICHTE ATA/975/2014 del 9 dicembre 2014

### **Erwägungen**

#### **E. 12**

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

Le présent litige ne porte que sur l'élément subjectif de la soustraction fiscale commise par Mme A\_\_\_\_\_, en ICC et en IFD, pour les années 2001-B à 2008. 3)

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 LIFD). En règle générale, celle-ci 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).

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/57/2014 du 4 février 2014 ; ATA/444/2013 du 30 juillet 2013) 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.

Partant, 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)

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).

- 7/12 - A/728/2013

En l'occurrence, les éléments objectifs de la soustraction fiscale n'ont pas été remis en cause par Mme A\_\_\_\_\_ lors de la procédure de recours par-devant le TAPI.

Seule est litigieuse la condition subjective de la faute. 5)

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

a. 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 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

- 8/12 - A/728/2013 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. 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). 6)

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 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). 7)

Selon la jurisprudence constante, l'autorité doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi. Elle 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/678/2014 du 26 août 2014 ; ATA/42/2011

- 9/12 - A/728/2013 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). 8)

En l'espèce, il est établi que la contribuable a, pendant vingt ans, régulièrement effectué des missions à l'étranger pour le compte du CICR. La question consiste à savoir si la recourante pouvait ignorer qu'il lui appartenait de remplir une déclaration fiscale entre 2001 et 2003 alors qu'elle était encore en mission, et surtout de déclarer ses comptes bancaires, notamment les économies faites pendant ses années de déplacements, dès son retour à Genève en 2004 et jusqu'en 2008. La contribuable invoque avoir cru ne pas être assujettie, puis avoir pensé que l'impôt anticipé sur ses comptes valait impôt sur la fortune.

Active professionnellement, de surcroît dans un domaine nécessitant une très grande capacité d'adaptation, il est étonnant que la recourante n'ait pas cherché à vérifier ces informations, soit au moyen de la documentation mise à disposition par l'AFC-GE, soit avec un professionnel. Ceci est d'autant plus vrai que cette absence d'intérêt pour effectuer une déclaration conforme à la loi a duré pendant trois ans lors de ses missions et surtout cinq années, après son retour à Genève. De surcroît, les sommes concernées étaient importantes. La jurisprudence exige que, lorsque le contribuable a un doute sur l'importance d'un fait sous l'angle fiscal, il en fasse état (RDAF 2003 II 632). En l'espèce, cette attitude pouvait être exigée de la contribuable d'autant plus que les notions litigieuses (impôt sur la fortune) étaient simples, tout contribuable genevois devant savoir qu'il doit annoncer au fisc tant ses revenus que sa fortune. De même, le fait de ne pas avoir déclaré sa situation fiscale entre 2001 et 2003, et de ne pas s'être enquis de l'exactitude de ce comportement, relève d'une attitude au-delà de la simple négligence. Une personne appelée à fréquemment partir à l'étranger pour des raisons professionnelles sait qu'il est nécessaire de tenir à jour sa situation administrative (auprès de l'office cantonal de la population et des migrations, de l'assurance maladie, de l'administration fiscale, etc...). La contribuable ne pouvait se contenter d'imaginer ne pas être assujettie pendant les années 2001 à 2003, puis

que l'impôt anticipé valait impôt sur un demi-million de fortune. L'analyse, à la lumière du bon sens et des circonstances connues du contribuable, permet de se convaincre qu'elle avait nécessairement conscience du risque et qu'elle s'est, malgré tout, abstenue de toute démarche de vérification. Il lui aurait été loisible de reconnaître le caractère erroné de sa position, si elle avait agi avec la diligence requise, ce qui lui aurait facilement permis de corriger ses erreurs. De surcroît, elle ne conteste aujourd'hui plus le fait que, même déléguée du CICR en mission, elle était imposable à Genève où elle restait officiellement domiciliée. Ainsi, il doit être retenu que la contribuable a accepté, de 2001 à 2008, l'éventualité de soustraire de l'argent au fisc, qu'elle a tenu cette infraction pour possible et qu'elle l'a admise au cas où elle se produirait, agissant ainsi par dol éventuel. C'est à raison que l'AFC-GE a qualifié l'infraction d'intentionnelle, la

- 10/12 - A/728/2013 jurisprudence exigeant que l'autorité fasse preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi. 9)

Selon l'art. 175 al. 2 LIFD, en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait.

En l'espèce, l'AFC-GE a tenu compte de la collaboration de la contribuable tout en retenant aussi que l'infraction avait duré sur plusieurs années. En fixant la quotité de l'amende aux trois quarts du montant de l'impôt, l'AFC-GE a rendu une décision conforme à la loi et aux principes jurisprudentiels. 10) Les art. 56 al. 1 LHID et 69 al. 1 LPFisc ayant la même teneur que l'art. 175 LIFD, les considérations développées en relation avec l'amende pour l'IFD trouvent à s'appliquer à l'amende relative à l'ICC pour la période fiscale sous examen. Il suffit donc de renvoyer, pour l'ICC, aux considérants relatifs à l'amende relative à l'IFD.

Le recours doit par conséquent être rejeté également en tant qu'il concerne l'amende prononcée en lien avec l'ICC pour la période fiscale 2001 à 2008. 11) En conséquence, le recours de l'AFC-GE sera admis, le jugement du TAPI annulé et les décisions sur réclamation du 25 janvier 2013 ainsi que les bordereaux d'amendes rétablis. 12) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de Mme A\_\_\_\_\_ (art. 87 al. 1 LPA), ce d'autant plus que l'émolument fixé puis réduit par le TAPI se voit annulé par le présent arrêt.

Il n'est pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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