

GE_GERICHTE A/1108/2001 vom 26. November 2002

GE Cour de justice, 2002-11-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1108_2001

FR: GE_GERICHTE A/1108/2001 du 26 novembre 2002

IT: GE_GERICHTE A/1108/2001 del 26 novembre 2002

Regeste

FIN

Erwägungen

E. 1

Monsieur C. A. est directeur de la société D. S.A., active dans le commerce, l'importation et l'exportation de tous produits, matières premières et marchandises. Administrateur de cette société dont le siège est à Genève, il détient 236 actions et ses deux enfants le solde des actions, soit 7 actions chacun.

E. 2

Par décision de l'assemblée générale des actionnaires du 22 décembre 1995, le capital-actions de la société D. S.A., d'une valeur nominale de CHF 250'000.-, a été porté à CHF 1'250'000.- et libéré par incorporation des réserves; la valeur nominale de l'action a ainsi passé de CHF 1'000.- à CHF 5'000.-. Par une attestation de vérification du 20 décembre 1995, Monsieur E. G., expert-comptable, certifiait en sa qualité d'organe de révision de la société que le rapport d'augmentation était complet, exact et conforme aux dispositions légales. Cette augmentation du capital-actions de D. S.A. a été publiée dans la Feuille d'avis officielle du 18 mars 1996.

E. 3

Le 29 mars 1996, D. S.A. a rempli le formulaire 105 dans le cadre de l'impôt anticipé et déclaré le montant des prestations appréciables en argent, ainsi que leurs bénéficiaires; le revenu attribué à l'intimé sous forme d'augmentation de la valeur nominale de ses actions se montait à CHF 944'000.-. Ce formulaire est signé par M. C. A. au nom de la société.

E. 4

Dans ses deux déclarations d'impôt fédéral direct 1997-1998 fondées sur les années de calcul 1995 et 1996, l'intimé a indiqué être propriétaire de 236 actions de la société D. S.A.. Sur le plan de la fortune, il déclarait leur valeur vénale à concurrence de respectivement CHF 3'711'100.- et CHF 3'835'000.-, ainsi que sur le plan du revenu, des dividendes à hauteur de respectivement CHF 23'100.- et CHF 59'000.-; il ne précisait pas la valeur nominale desdites actions. Ces déclarations remises les 8 octobre 1996 et 7 octobre 1997 sont signées par le mandataire du contribuable, M. G.. Le contribuable arrivait à un revenu imposable de CHF 384'606.- au taux de CHF 424'131.-.

E. 5

Le 2 mars 1998, l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct (ci-après l'administration) a notifié au contribuable le bordereau de taxation afférent à la période

fiscale 1997-1998. Calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 376'700.- au taux de CHF 410'700.-, l'impôt, fédéral direct dû se montait à CHF 78'248,10 pour les deux années.

E. 6

Par lettre recommandée du 28 août 1998, l'administration a informé le contribuable de l'ouverture d'une procédure en soustraction d'impôt portant sur la période fiscale 1997-1998. Il lui est reproché de ne pas avoir déclaré la prestation imposable de D. S.A. pour un montant de CHF 944'000.-. Sauf avis contraire ou remarque du contribuable d'ici au 10 septembre 1998, elle entendait procéder à la reprise de ce montant. Elle l'informait que l'amende pouvait être fixée, au maximum, à trois fois l'impôt soustrait en vertu de l'article 175 alinéa 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

E. 7

M. G., alors mandataire du contribuable, s'est entretenu avec l'administration.

E. 8

Par lettre recommandée du 19 novembre 1998, l'administration a informé le contribuable de la clôture de cette procédure en soustraction d'impôt et lui a notifié deux bordereaux, l'un pour le rappel d'impôt et l'autre pour l'amende. Compte tenu de la reprise de CHF 944'000.- sur une année, elle a porté le revenu imposable à CHF 848'700.- au taux de CHF 882'700.-. Le rappel d'impôt se monte à CHF 116'952,90 et les intérêts de retard à CHF 1'843,60. Quant à l'amende, elle l'a fixée à CHF 175'429,35, soit une fois et demie l'impôt soustrait. En guise de motivation de ladite amende, l'administration a déclaré : "l'augmentation de la valeur nominale des actions de la société D. S.A., survenue en décembre 1995, n'a pas été mentionnée dans la déclaration fiscale 1996, valable pour la période IFD 1997-1998".

E. 9

Le 9 décembre 1998, M. C. A., représenté par avocat, a interjeté réclamation contre cette amende. Son mandataire fait valoir que c'est par inadvertance que le contribuable a omis de faire figurer cette augmentation de valeur de ses titres dans ses revenus, d'autant qu'il a déclaré la valeur des actions sur le plan de la fortune, et que la société D. S.A. a indiqué la prestation imposable de CHF 944'000.-, ainsi que le nom de son bénéficiaire, à l'administration fédérale des contributions. Il ajoute que la quotité de l'amende ne tient pas compte de la négligence du contribuable, qu'il a toujours scrupuleusement respecté ses obligations fiscales et qu'il n'a jamais eu de démêlés avec le fisc. Compte tenu de ces circonstances atténuantes et en l'absence de circonstance aggravante, l'amende doit être largement inférieure à une fois l'impôt soustrait. Le contribuable conclut donc à l'annulation du bordereau d'amende et à ce que l'amende soit fixée au maximum à la moitié de l'impôt soustrait.

E. 10

Par décision du 1er avril 1999, l'administration a rejeté la réclamation du contribuable. Elle invoque que le contribuable a pour le moins agi par négligence, plus vraisemblablement par dol éventuel. Elle cite les circonstances aggravantes suivantes : le contribuable a lui-même signé la formule 105, le revenu imposable fixé à l'origine par l'administration était largement inférieur à ce qu'il aurait dû être et il n'a pas réagi. L'impôt éludé est important et en tant qu'administrateur de D. S.A., conseillé par une fiduciaire, il ne pouvait ignorer le traitement fiscal d'une augmentation de capital par incorporation des réserves. Comme

circonstance atténuante, elle a retenu l'attitude coopérante du contribuable et le fait qu'il avait déclaré correctement sur le plan de la fortune la valeur de ses actions D. S.A.. Pour l'ensemble de ces raisons, l'administration estime que la quotité de l'amende qui correspond à une fois et demie l'impôt soustrait, n'est pas excessive.

E. 11

Le 23 avril 1999, le contribuable a interjeté recours contre cette décision sur réclamation. Après avoir repris et développé son argumentation précédente, il conclut à ce que l'amende soit réduite et fixée au maximum à une demie fois l'impôt soustrait.

E. 12

Dans sa réponse du 7 septembre 1999, l'administration fédérale des contributions a conclu au rejet du recours. Elle considère que le contribuable a commis une soustraction intentionnellement, sous la forme du dol éventuel. En effet, il est difficile de croire qu'il espérait que le résultat ne se produirait pas (négligence consciente); au contraire, on peut penser qu'il espérait ou admettait pour le moins une imposition moindre, d'autant qu'il n'est pas intervenu pour rectifier la taxation avant qu'elle n'entre en force. Comme autre circonstance aggravante, l'administration fédérale des contributions reproche au contribuable de n'avoir pas rempli correctement sa déclaration. Elle précise à cet égard : "S'il est vrai que le contribuable n'a pas parfaitement rempli sa déclaration, c'est peut-être également en raison du fait que le revenu résultant de l'opération du cas présent n'était pas imposable sur le plan cantonal à ce moment-là. Il est par conséquent possible d'expliquer le manque de précision avec lequel a été remplie la déclaration d'impôt du contribuable. Cependant, le contribuable disposant à tout le moins de connaissances fiscales non négligeables (cf. intervention dans la procédure de déclaration), il devait savoir que la prestation n'ayant pas été soumise à l'impôt anticipé, elle devait l'être à l'impôt fédéral direct sur le revenu". L'administration fédérale des contributions ajoute que selon la manière dont était remplie la déclaration fiscale (actions déclarées seulement à leur valeur vénale), l'autorité cantonale de taxation ne pouvait se rendre compte de quelque manière que ce soit du revenu perçu par le contribuable de D. S.A.. Elle invoque pour finir que ce dernier touche un revenu considérable, ce dont il faut également tenir compte dans le cadre de la fixation de l'amende.

E. 13

Le 23 septembre 1999, le contribuable par l'entremise de son mandataire a contesté de plus fort avoir agi intentionnellement.

E. 14

Dans ses observations du 4 novembre 1999, l'administration a fait sienne les arguments et conclusions de l'autorité fédérale; elle a en outre développé certains points.

E. 15

Le 4 novembre 1999, M. G. a écrit à la commission de recours. Il déplorait les termes excessifs de l'administration fédérale des contributions et contestait vigoureusement que son client ait pu agir intentionnellement. Il ajoutait que par le biais du formulaire 105, l'administration cantonale était parfaitement au courant de la prestation imposable et ce bien avant que la taxation ne soit établie. Le contribuable était d'ailleurs persuadé de recevoir une taxation séparée concernant ce revenu. M. G. reconnaissait que "pour une fois (il) n'a(vait) pas été assez attentif et diligent lors du suivi de la taxation".

E. 16

Par décision du 3 octobre 2001, la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct a admis le recours et ramené l'amende de CHF 175'429,35 à CHF 38'984.-. En substance, la commission de recours a considéré qu'il n'était ni contesté ni contestable que le recourant n'avait pas retourné une déclaration fiscale complète dans la mesure où, par l'entremise de son mandataire, il avait omis d'indiquer le revenu de CHF 944'000.- provenant de la société D. S.A. Il n'a pas satisfait à ses obligations légales, ce qui a eu pour conséquence une taxation insuffisante. Elle a toutefois estimé, compte tenu de la procédure de déclaration choisie par D. S.A., prévue aux articles 20 LIA et 24 OIA, au moyen de la formule 105, qu'il a communiquée à l'administration fédérale des contributions et dont l'administration fiscale cantonale avait eu connaissance, d'une part, et sachant d'autre part que l'augmentation de capital de la société avait été publiée dans la FAO, soit autant de signes extérieurs apparaissant suffisamment déterminants pour que l'on puisse admettre que le recourant, par l'entremise de sa fiduciaire, n'avait pas volontairement voulu tromper les autorités fiscales pour obtenir une taxation moins élevée, de sorte que l'intention, même sous la forme du dol éventuel ne saurait être retenue. La condition subjective de l'art. 175 LIA était réalisée sous la forme de la négligence, le principe de l'amende étant acquis. Il se justifiait d'en réduire le montant sur la base de la circonstance atténuante selon laquelle, si l'administration avait tenu compte des informations recueillies en dehors de la déclaration (formule 105 et publication FAO) elle aurait pu rectifier aisément ladite déclaration et aboutir à une taxation exacte, ce qu'elle avait d'ailleurs fait dans un cas pratiquement similaire, jugé peu avant, par ladite commission. Il fallait également tenir compte du fait que cette prestation n'étant pas imposable sur le plan de l'impôt cantonal, cela pouvait expliquer le manque de précision avec lequel avait été remplie la déclaration du contribuable. Dans une moindre mesure il a également été tenu compte que M. A. n'avait jamais eu de démêlés avec le fisc. L'administration avait ainsi manifestement outrepassé son pouvoir d'appréciation en infligeant une amende égale à une fois et demie l'impôt soustrait. Il convenait dès lors de ramener ce montant à un tiers de l'impôt éludé.

E. 17

Par mémoire du 5 novembre 2001, déposé le jour-même au Greffe du Tribunal de céans, l'administration fiscale cantonale de l'impôt fédéral direct a recouru contre cette décision. Le revenu attribué à l'intimé sous forme d'augmentation de la valeur nominale de ses actions, suite à l'augmentation du capital de D. S.A. (CHF 944'000.-) ne figure pas dans la déclaration 1996 - valable pour l'IFD 1997-1998. Ce dernier, soit pour lui la fiduciaire E. G., s'est en effet borné à mentionner sur la feuille G1 (Valeurs mobilières ayant subi la retenue I.A.) le nombre d'actions D. S.A. (identique à celui des années précédentes) et la valeur en fortune de ces actions sur le plan cantonal. Reprenant pour l'essentiel l'argumentation qu'elle avait développée devant la commission de recours, la recourante fait grief à la juridiction inférieure d'avoir retenu la négligence, alors que selon elle, l'intimé aurait agi intentionnellement, à tout le moins par dol éventuel. Elle en veut pour preuve le fait que M. A. en signant la formule 105 - en tant qu'administrateur de D. S.A. - a pris l'engagement de déclarer la prestation appréciable en argent découlant de l'augmentation de la valeur nominale de ses actions. Il savait qu'en n'indiquant pas ledit revenu dans la rubrique adéquate de sa déclaration 1996, il réalisait ou risquait de réaliser les éléments constitutifs de l'infraction en cause. Il savait qu'il prenait ainsi un risque - qui s'est réalisé - par la simple communication de l'impôt anticipé à l'impôt fédéral direct. Il n'avait pas non

plus réagi en recevant son bordereau d'impôt, - alors qu'un simple coup d'œil aurait permis de réaliser que la taxation était beaucoup trop basse -, de sorte que celle-ci est entrée en force. La formule 105 ayant été signée en date du 29 mars 1996, l'intimé était déjà en possession de la déclaration 1996 et IFD. Il avait tout le temps et les informations nécessaires pour remplir correctement sa déclaration, ce qu'il n'a d'ailleurs fait que le 6 ou 7 octobre. En tant que de besoin, ses arguments seront repris ci-dessous en droit. Quant au montant de l'amende, il devait être fixé en fonction de plusieurs critères, notamment la gravité de la faute (et en l'espèce la recourante considère que l'intimé est un homme rompu aux affaires, qu'il avait des connaissances suffisantes en matière fiscale, et qu'il était d'autant moins excusable que pour établir la déclaration litigieuse il était conseillé par une fiduciaire qui, elle, devait au moins se renseigner sur la manière dont ce type de prestations doivent être déclarées), le fait que le contribuable dispose d'un revenu important et que l'impôt éludé est important (Fr. 116'953.-). Ainsi le montant de l'amende fixé à une fois et demie les droits éludés était parfaitement justifié.

E. 18

En date du 21 novembre 2001, la commission de recours a persisté dans sa décision.

E. 19

Le 10 décembre 2001, l'intimé a conclu au rejet du recours et à la confirmation de la décision entreprise. Il s'est référé à sa précédente argumentation et il a repris les éléments retenus par la commission de recours qui l'avait amenée à conclure à la négligence plutôt que l'intention par dol éventuel. Les autres éléments développés par la recourante, loin de permettre de retenir l'intention, démontraient de plus fort que l'on doit ici retenir la négligence et non la faute intentionnelle, même par dol éventuel. Il a encore relevé que le fait de gérer une société n'implique pas automatiquement des connaissances fiscales spécifiques. C'est d'autant plus vrai dans le cas particulier qu'il a précisément fait appel à un spécialiste, en qui il avait toute confiance, et dont il ne pouvait pas imaginer qu'il se tromperait dans l'établissement de la déclaration. D'ailleurs, l'intimé n'a ni rempli la formule 105 ni sa propre déclaration, et n'a signé que la première. Le recours à un spécialiste était d'autant plus nécessaire que la situation juridique de l'imposition des actions gratuites est compliquée à plus d'un titre. Pour le surplus les arguments développés seront repris dans la mesure utile ci-dessous en droit. EN DROIT 1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 63 al. 1 lit. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2. Selon l'article 175 LIFD, il y a soustraction d'impôt lorsque la faute commise par le contribuable, intentionnellement ou par négligence, a pour conséquence que sa taxation n'est pas effectuée alors qu'elle devrait l'être ou qu'une taxation entrée en force est incomplète. 3. Outre la soustraction consommée, la tentative de soustraction d'impôt est également punissable. L'article 176 LIFD prévoit une amende. L'alinéa 2 précise que celle-ci est fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée. 4. La tentative de soustraction se distingue de la soustraction consommée par le fait que l'autorité fiscale découvre, durant la procédure de taxation, l'état de fait qui aurait provoqué l'imposition incomplète (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 1998, p. 463 ; W. RYSER/B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), 1994, p. 372). Dans le cas particulier il est constant que l'administration fiscale n'a découvert que la taxation était incomplète qu'une fois celle-ci entrée en force. L'on se trouve dès lors dans un cas de soustraction d'impôt au sens

de l'article 175 LIFD et non pas seulement d'une tentative de soustraction au sens de l'article 176 LIFD. 5. Pour retenir la notion d'impôt soustrait tout comme pour infliger une amende, il faut, en droit fiscal, que l'on puisse prouver que les éléments objectifs et subjectifs de la soustraction sont réalisés (RDAF 1989, p. 431 et références citées). 6. D'un point de vue objectif, la soustraction est sans aucun doute réalisée. En effet, la fiduciaire G., mandataire de M. A., a rempli et signé la déclaration 1996 valant pour la période IFD 97-98. Or un contribuable qui se fait assister par un mandataire, et qui bénéficie des résultats de son activité, doit supporter les conséquences d'une telle intervention (RDAF 1999 II 540). La fiduciaire aurait ainsi dû mentionner dans ladite déclaration, les prestations imposables de CHF 944'000.-, correspondant au revenu attribué à l'intimé sous forme d'augmentation de la valeur nominale de ses actions, suite à l'augmentation du capital de D. S.A. La fiduciaire l'admet clairement : dans son courrier du 4 novembre 1999 M. G. s'exprime ainsi : "Il est peut-être regrettable que le soussigné n'ait pas été suffisamment attentif et diligent lors du suivi de la taxation." Et dans un courrier du 6 décembre 2000, produit devant le tribunal de céans par l'intimé, le même M. G., s'adressant à l'intimé confirme : "Vous m'avez toujours fourni toutes les informations et pièces nécessaires pour que nous puissions remplir correctement votre déclaration. S'agissant de votre déclaration relative aux années de calcul 1995 et 1996, ma fiduciaire disposait cette fois-ci également de tous les éléments utiles". 7. Reste à résoudre la question de savoir si, sur le plan subjectif, M. A. a commis une soustraction d'impôt intentionnellement ou par négligence. 8. a. L'intention comporte plusieurs degrés, dont en particulier le dol éventuel. En droit pénal suisse, la tentative par dol éventuel est punissable. Le Tribunal fédéral applique cette règle générale du droit pénal à la soustraction d'impôt (ATF 6S.769/1999 du 7 mars 2000; RDAF 1999 II 535 -542). b. Il y a dol éventuel lorsque l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, même s'il ne le souhaite pas, parce qu'il s'en accomode pour le cas où il se produirait (ATF 119 IV 1 consid. 5a p. 3, 109IV 151, 104 IV 36 , 103 IV 68 ; STRATENWERTH, Strafrecht, part. gén. I para I para 9 no 93s). La volonté de l'auteur est un fait intérieur qui ne peut être prouvé autrement que par référence à des éléments extérieurs. Parmi les éléments extérieurs permettant de conclure que l'auteur a accepté le résultat dommageable pour le cas où il se produirait figure notamment la probabilité (connue de l'auteur) de la réalisation du risque. Plus celle-ci est grande, plus sera fondée la conclusion que l'auteur avait accepté l'éventualité de la réalisation du résultat dommageable. La preuve du dol éventuel ne peut être considérée comme rapportée lorsque le seul indice de la volonté coupable réside dans la connaissance de la possibilité du résultat, car ce serait faire de cette connaissance l'unique élément subjectif de l'infraction. La conscience du résultat ne peut donc permettre d'inférer la volonté correspondante que si la survenance du résultat devait s'imposer à l'esprit de l'auteur de façon si pressante que son acte ne peut s'interpréter autrement que comme l'acceptation du résultat (ATF 119 IV 249 consid. 3a/aa p. 253-254, 92 IV 65 consid. 4a p. 67) (ATF L c/A du 17 janvier 2000 et les références citées). c. Quant à la preuve d'un comportement intentionnel, elle doit être considérée comme apportée 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 afin d'obtenir une taxation moins élevée ou du moins qu'il a accepté cette conséquence (dol éventuel). La constatation que quelqu'un a agi avec conscience et volonté relève de la détermination de l'état de fait (RDAF 1997 II 171 et les références; RDAF 1991 131 ; RDAF 1987 406 et les références). 9. En l'espèce, la décision d'augmentation de capital de la société D. S.A. avait été publiée

dans la FAO du 18 mars 1996, Il est peu pensable que M. A. ait souhaité cacher intentionnellement l'augmentation de capital au fisc tout en sachant que l'augmentation serait publiée. Administrateur et actionnaire majoritaire de la société, l'intimé a ensuite signé - en date du 29 mars 1996 - la déclaration (formule 105) remplie par la fiduciaire G., par ailleurs organe de révision de la société et parfaitement au courant de tous les tenants et aboutissants de l'opération, et l'a fait parvenir à l'administration fédérale des contributions dans le cadre de l'impôt anticipé. Cette formule comportait l'indication du montant des prestations appréciables en argent et leur bénéficiaire. Une copie de cette formule est toujours destinée à l'administration fiscale cantonale, et lui est directement transmise par l'administration fiscale fédérale pour s'assurer que toutes les opérations fiscales relatives à la prestation soient respectées (art. 26 al. 3 OIA). Un contribuable qui voudrait se soustraire à l'impôt en omettant de déclarer le revenu du produit de ses actions n'attirerait pas l'attention du fisc en procédant de la sorte, d'autant qu'il est constant que la fiduciaire G. avait préalablement demandé une estimation de la valeur des actions au service d'évaluation des titres pour la déclaration de fortune. A ce sujet, il a été constaté que les actions avaient été correctement déclarées, à leur valeur nouvelle dans l'état des titres de la déclaration. Il faut encore relever que la société D. S.A., dont le capital est entièrement détenu par la famille A., est sujet fiscal genevois. L'administration genevoise disposait donc de toutes les informations au sujet de l'augmentation de capital. Comme on l'a remarqué ci-dessus, M. A., qui avait confié à la fiduciaire G. tant les opérations d'augmentation du capital de D. S.A. et leur traitement fiscal que l'établissement de sa propre déclaration n'avait aucune raison de participer de façon particulière au processus de déclaration. Or, on a vu - et les explications de la fiduciaire sont crédibles - que celle-ci a manqué d'attention dans le suivi du processus de taxation. Or, dans ces circonstances, la négligence de la fiduciaire doit certes être supportée par le mandant qui l'a choisie, mais la négligence du mandataire ne doit pas entraîner l'aggravation de la faute imputée au contribuable, qui consiste essentiellement dans le fait de n'avoir pas contrôlé le travail de son mandataire spécialisé.

10. L'administration fiscale cantonale - et l'administration fédérale des contributions - ont encore considéré que M. A. avait une connaissance étendue en matière fiscale. Elles en veulent pour preuve le fait qu'il ait signé la formule 105 pour D. S.A. - et donc participé à la procédure de déclaration de l'impôt anticipé. En réalité, le dossier démontre que l'on ne saurait considérer, du seul fait que l'intimé a signé la formule 105, qu'il ait une "connaissance particulière en droit fiscal" : aucun autre élément du dossier ne permet d'étayer cette affirmation. A la différence de la cause à laquelle se référait la commission de recours dans la décision des présentes - qui a été jugée entre-temps par le tribunal de céans (ATA AFC c/H, du 4 juin 2002), et dont l'arrêt vient d'être annulé par le Tribunal fédéral sur recours de l'administration fédérale des contributions (ATF 2A.352/2002 /dxc AFC c/ H. du 5 novembre 2002), rien ne permet de dire que M. A. "posséderait des connaissances plus étendues qu'il ne veut bien l'admettre en matière de fiscalité, qu'il s'intéresserait de près, en intelligence avec sa fiduciaire, à l'impact fiscal de ses décisions économiques, singulièrement à la manière de réduire celui-ci" (ATF précité p. 6). Dans la cause H., le Tribunal fédéral a considéré que des faits particuliers ressortaient du dossier, dont la qualification juridique retenue par l'autorité cantonale n'était pas soutenable, car elle impliquait de considérer implicitement comme avérés des faits qui s'écartent manifestement des enseignements de l'expérience. Or, ces faits permettaient de retenir concrètement que H. ne pouvait ignorer que sa déclaration personnelle conduirait à une taxation trop basse : la correspondance échangée ; le fait que le contribuable n'ait procédé à une distribution

d'actions gratuites en 1996, qu'après avoir reçu l'assurance que cette opération ne serait pas imposable sur le plan cantonal ; qu'il ait, par la suite laissé s'écouler un délai de cinq avant de liquider ses sociétés afin, là aussi, d'échapper à une imposition cantonale ; et enfin qu'une omission portant sur un montant de plus de huit millions de francs au titre du revenu n'aurait pu échapper à la vigilance de l'intimé: par son ampleur, une telle omission était au contraire facilement reconnaissable pour n'importe quel contribuable. Une autre différence par rapport à la cause jugée par le Tribunal fédéral dans l'arrêt cité ci-dessus réside dans le fait qu'ici l'augmentation de capital n'a pas consisté dans la distribution d'actions gratuites, mais dans l'augmentation de la valeur nominale des actions dont le nombre n'a pas changé. Or, dans la déclaration litigieuse, les actions dont l'intimé était propriétaire ont été déclarées à leur valeur augmentée. Enfin, dans le cas d'espèce, la négligence a été sanctionnée d'une amende dont le principe n'a jamais été remis en cause, seul le montant de celle-ci étant litigieux. En conséquence, l'état de fait démontre que le contribuable n'a pas volontairement voulu tromper les autorités fiscales afin d'obtenir une taxation moins élevée et qu'il n'a en tout cas pas accepté cette conséquence. On ne peut pas dès lors retenir une intention, même sous la forme de dol éventuel, à l'encontre de M. A.. C'est ainsi à bon droit que la commission de recours a retenu une soustraction d'impôt commise par négligence. 11 . S'agissant du montant de l'amende, l'article 175 alinéa 2 LIA prévoit qu'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. C'est à juste titre que la commission de recours a tenu compte du fait qu'au vu des éléments dont elle avait connaissance, - formule 105 et publication dans la FAO -, l'administration fiscale cantonale aurait pu aisément rectifier ladite déclaration et aboutir à un résultat exact - ce qu'elle avait d'ailleurs fait dans le cas précité, à la même époque, dont le Tribunal de céans a d'ailleurs eu à connaître (ATA AFC c/ H. précité). Il a également été tenu compte du fait que le contribuable, qui avait agi, comme on l'a vu par négligence, d'autant que la prestation n'était à l'époque pas imposable sur le plan cantonal, n'a jamais eu le moindre démêlé avec le fisc. C'est ainsi à bon droit que la commission de recours a réduit l'amende à un tiers de l'impôt éludé. Mal fondé, le recours sera rejeté. Vu la qualité de la recourante, il ne sera pas perçu d'émolument. Une indemnité de procédure de CHF 2'500.- sera allouée à M. A., à la charge de l'Etat de Genève.

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