

## **GE\_GERICHTE A/1258/2008 vom 20. Juni 2011**

GE Cour de justice, 2011-06-20, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_1258\\_2008](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1258_2008)

FR: GE\_GERICHTE A/1258/2008 du 20 juin 2011

IT: GE\_GERICHTE A/1258/2008 del 20 giugno 2011

### **Regeste**

TAXATION CONSÉCUTIVE À UNE PROCÉDURE; AMENDE; FIXATION DE L'AMENDE; SOUSTRACTION D'IMPÔT | LIPP-V.16; LCP.85; LIFD.175;

### **Volltext**

Genf Tribunal administratif de première instance en matière fiscale 20.06.2011  
A/1258/2008 Genève Tribunal administratif de première instance en matière fiscale  
20.06.2011 A/1258/2008 Ginevra Tribunal administratif de première instance en matière  
fiscale 20.06.2011 A/1258/2008

TAXATION CONSÉCUTIVE À UNE PROCÉDURE; AMENDE; FIXATION DE L'AMENDE; SOUSTRACTION D'IMPÔT | LIPP-V.16; LCP.85; LIFD.175;

A/1258/2008 JTAPI/714/2011 du 20.06.2011 ( ICC ) , PARTIELMNT ADMIS  
Descripteurs : TAXATION CONSÉCUTIVE À UNE PROCÉDURE; AMENDE;  
FIXATION DE L'AMENDE; SOUSTRACTION D'IMPÔT Normes : LIPP-V.16; LCP.85;  
LIFD.175; En fait En droit Par ces motifs RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE  
POUVOIR JUDICIAIRE A/1258/200 8 ICC et A/1259/2008 IFD JTAPI/714/2011  
JUGEMENT DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE PREMIÈRE INSTANCE du 20 juin  
2011 dans la cause Monsieur X\_\_\_\_\_ et Madame X\_\_\_\_\_ contre ADMINISTRATION  
FISCALE CANTONALE ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS  
(Impôt fédéral direct, cantonal et communal 2003) EN FAIT 1. Le 22 juin 2001,  
X\_\_\_\_\_ (ci-après le contribuable ou le recourant), en s'associant avec son frère, a acquis  
un immeuble sis dans la commune de Y\_\_\_\_\_. Le 12 novembre 2003, le contribuable et  
son frère ont vendu cet immeuble en réalisant un gain immobilier net de 59'952 fr. 55, qu'ils  
ont partagé à parts égales. ![endif]>![if> 2. Par formule datée du 13 novembre 2003,  
le contribuable a déclaré le gain de cette opération auprès du Service des gains immobiliers  
de l'Administration fiscale cantonale (ci-après l'administration).![endif]>![if> 3. Le  
26 novembre 2003, le susdit service de l'administration a délivré au contribuable et à son  
frère une attestation du montant à consigner pour l'impôt sur le gain immobilier précité  
(ci-après l'IBGI). La vente de l'immeuble avait été qualifiée de commerciale et la somme à  
consigner pour l'IBGI s'élevait à 23'980 fr. 80.![endif]>![if> 4. En avril 2004, le  
contribuable et son frère, par l'intermédiaire de leur notaire, ont versé auprès de ce service la  
somme de 23'980 fr. 80 au titre de consigne pour l'IBGI, dont 11'990 fr. 40 pour le  
contribuable. ![endif]>![if> 5. Le 22 mars 2004, le Service des gains immobiliers de  
l'administration a remis au contribuable un bordereau de l'IBGI s'élevant à 11'990 fr. 40.  
Dans une lettre annexe, ledit service a attiré l'attention du contribuable sur le fait que la  
notification du bordereau pour l'IGBI ne le dispensait pas de l'obligation de déclarer le  
résultat de la vente de l'immeuble dans le cadre de sa déclaration fiscale ordinaire pour  
l'année 2003 et que l'IBGI fixé par ce bordereau allait être imputé sur l'impôt annuel entier,

dû pour cette année-là dans le cadre de la taxation ordinaire. 6. Dans leur déclaration fiscale pour l'année 2003, le contribuable et son épouse, X\_\_\_\_\_ (ci-après les contribuables ou les recourants) ont déclaré des revenus provenant de leurs activités lucratives dépendantes respectives. Ils ont indiqué par ailleurs être propriétaires de huit immeubles. Ils n'ont pas mentionné dans cette formule le revenu provenant de la vente de l'immeuble intervenue le 12 novembre 2003. 7. Le 24 janvier 2005, l'administration a notifié aux contribuables un bordereau pour l'impôt cantonal et communal (ci-après l'ICC) et un autre pour l'impôt fédéral direct (ci-après l'IFD) 2003. Ces bordereaux ne tenaient pas compte du revenu de l'opération immobilière du 12 novembre 2003 ni du versement que le contribuable avait effectué pour la consignation de l'IBGI. 8. Par lettre du 17 janvier 2008, l'administration a informé les contribuables de l'ouverture de procédures de rappel et de soustraction de l'ICC et l'IFD 2003, au motif que le bénéfice réalisé par le contribuable dans le cadre de la vente de l'immeuble en 2003 n'avait pas été déclaré. 9. Par lettre du 28 janvier 2008, les contribuables ont admis que le gain en cause n'avait pas été déclaré avec leurs autres revenus réalisés en 2003. Toutefois, la vente de l'immeuble avait fait l'objet d'une consignation de 11'990 fr. 40 à titre de l'IBGI. Lors de l'établissement de leur déclaration fiscale 2003, effectué par leur mandataire, ce dernier avait jugé qu'il n'était pas nécessaire d'indiquer le bénéfice sur la vente de l'immeuble, considérant que l'IBGI consigné constituait un impôt définitif. L'administration connaissait le bénéfice réalisé, puisque la consignation de l'impôt y relatif avait été affectée auprès de ses services. Il était choquant que l'administration entreprenne une procédure à caractère pénal à leur encontre, alors que " l'impôt avait été payé en totalité par consignation (...)" et qu'ils n'avaient eu aucune intention de commettre une fraude fiscale. Ils n'avaient simplement pas été " assez attentifs " aux éléments indiqués par leur mandataire dans leur déclaration fiscale. 10. Le 1<sup>er</sup> février 2008, l'administration a notifié aux contribuables deux bordereaux de rappel d'impôt et deux bordereaux d'amende correspondant à une fois l'impôt éludé. Le rappel de l'ICC 2003 s'élevait à 9'421 fr. 10, avec les intérêts de retard de 818 fr. 20, et le rappel de l'IFD à 3'771 fr. 60, avec les intérêts de retard de 389 fr. 70. Les amendes infligées s'élevaient respectivement à 9'420 fr. et 3'770 fr. L'administration retenait que les contribuables avaient commis une soustraction fiscale par intention. 11. Il ressort du dossier que le rappel de l'ICC a été entièrement recouvert par la consignation de l'IBGI versée en avril 2004 et le rappel de l'IFD l'a été à raison de 1'755 fr. 25. 12. Le 1<sup>er</sup> mars 2008, les contribuables ont formé réclamation à l'encontre de ces bordereaux. En premier lieu, ils reprochaient à l'administration de ne pas avoir imputé l'IBGI qu'ils avaient réglé par consignation sur l'ICC et l'IFD dus. Ils ne contestaient pas les rappels de l'ICC et de l'IFD en tant que tels, mais après l'imputation du montant déjà versé à titre de l'IBGI, ils ne devaient à l'administration qu'une somme de 1'328 fr. 55. En outre, ils estimaient ne devoir aucun montant à titre d'intérêt de retard, l'administration ayant encaissé la consignation de 11'990 fr. 40 déjà en avril 2004. Enfin, les contribuables contestaient expressément les deux amendes en soulignant qu'ils n'avaient eu aucune intention de soustraire le revenu concerné à l'impôt, puisqu'ils s'étaient acquittés de l'IBGI déjà en avril 2004. 13. Par décisions du 11 mars 2008, l'administration a rejeté la réclamation des contribuables. Elle relevait que ces derniers reconnaissaient que la part du gain relatif à l'immeuble vendu par le contribuable n'avait pas été déclarée dans le cadre de leur taxation ordinaire pour l'année 2003. Le fait que l'IBGI dû avait été consigné ne les dispensait pas de déclarer le gain en cause. Lors de la fixation des bordereaux rectificatifs

du 1<sup>er</sup> février 2008, le montant de la consignation de l'IBGI s'élevant à 11'990 fr. 40 avait été imputé sur le supplément de 9'421 fr. 10 dû pour l'ICC et l'excédent de 1'755 fr. 25 mis au crédit du bordereau de rappel de l'IFD. S'agissant des amendes, l'administration relevait que les contribuables avaient enfreint leur devoir de prudence et de sincérité en ne déclarant pas la transaction immobilière par le biais d'un détail complet du prix de revient du bien vendu faisant apparaître en clair, dans leur déclaration d'impôt, le bénéfice ainsi réalisé. Les taxations insuffisantes qui en résultaient devaient dès lors être assimilées à une déclaration inexacte volontaire passible d'une amende. Les amendes fixées à une fois l'impôt soustrait étaient modérées au vu des peines menaces prévues par la loi.

14. Par actes du 10 avril 2008, les contribuables ont recouru contre ces décisions. Ils ne comprenaient pas comment on pouvait les accuser de fraude fiscale alors qu'ils avaient versé une consignation d'impôt sur le bénéfice réalisé lors de la vente de l'immeuble. Contrairement à ce que l'administration affirmait dans ses décisions sur réclamation, l'IBGI versé de 11'990 fr. 40 n'avait pas été imputé sur l'ICC et l'IFD dus pour l'année fiscale 2003 à la valeur de son versement, soit au 30 avril 2004, mais à la valeur du 29 janvier 2008. Les recourants ne comprenaient pas comment l'administration pouvait constater qu'ils avaient " enfreint (leur) devoir de prudence et de sincérité en ne déclarant pas cette transaction ", alors que sur l'attestation de consignation de l'administration figuraient le prix d'achat du bien, son prix de vente ainsi que les montants retenus pour frais d'acte et frais liés à la mise en valeur du bâtiment et de la parcelle avant la mise en vente. C'était l'administration qui, en date du 26 novembre 2003, avait fixé le bénéfice réalisé et le taux d'imposition à appliquer. L'administration soulignait leur culpabilité, sans jamais mentionner qu'elle avait bien reçu le montant consigné à la vente de l'immeuble. Les contribuables s'interrogeaient par ailleurs sur le fait que les amendes correspondaient à une fois l'impôt soustrait, alors que cet impôt avait été payé par consignation effectuée par l'administration, ceci le jour même de la réalisation du bénéfice sur la vente. En conclusion, les recourants s'engageaient à payer tout complément de l'ICC et de l'IFD 2003 résultant du gain réalisé sur la vente du bien immobilier sis à Y\_\_\_\_\_, compte tenu du montant de l'IBGI retenu par l'administration du 30 avril 2004 au 29 janvier 2008. En revanche, les intérêts de retard calculés par l'administration ainsi que les deux amendes pour soustraction d'impôt devaient être annulés. 15. Dans ses réponses aux recours du 21 octobre 2008, l'administration a estimé que le litige ne concernait que les amendes, les rappels d'impôt ayant été admis expressément par les recourants. Ainsi, à part les amendes, l'administration ne s'est pas prononcée sur les autres griefs des recourants. Les contribuables avaient été dûment rendus attentifs au fait que le résultat de l'opération immobilière devait être intégré dans leur déclaration fiscale pour l'année concernée, conformément à loi. Le fait de ne pas avoir déclaré ce résultat avait abouti à un revenu imposable qui était insuffisant, dans le cadre de leurs taxations du 24 janvier 2005. En particulier, le contribuable, de par sa profession d'ingénieur menant des opérations immobilières, était parfaitement en mesure de se rendre compte de l'insuffisance de la taxation. Compte tenu des circonstances, le principe des amendes ne pouvait qu'être confirmé. Quant à leur quotité, c'était à bon droit qu'une soustraction intentionnelle avait été retenue, le contribuable sachant pertinemment que le bénéfice qu'il avait retiré de l'opération immobilière menée à titre professionnel avec son frère devait être mentionné dans le cadre de sa déclaration d'impôts ordinaire. EN DROIT 1. Le Tribunal administratif de première instance (ci-après le tribunal), qui a repris depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 les compétences de la Commission cantonale de recours en matière administrative (art. 143 al.

4 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 – LOJ – E 2 05), connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'Administration fiscale cantonale (art. 115 et 116 LOJ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc – D 3 17 - et 140 de loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).! [endif]> [if> 2. Interjetés en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, les recours sont recevables au sens des articles 140 LIFD et 49 LPFisc.! [endif]> [if> 3. Les recours A/1258/2008 ICC et A/1259/2008 IFD concernant le même complexe de faits et soulevant les mêmes problèmes juridiques, le tribunal les joindra sous la procédure A/1258/2008 ICC (art. 70 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).! [endif]> [if> 4. Les recourants ne contestent pas l'ouverture même de la procédure en rappel d'impôt ni les montants des suppléments de l'IFD et l'ICC en tant que tels, en admettant qu'ils ont omis de déclarer le gain immobilier en cause dans le cadre de leur déclaration fiscale ordinaire. ! [endif]> [if> On relèvera déjà ici que l'obligation fiscale initiale des recourants de déclarer le gain immobilier en cause dans le cadre de leur taxation ordinaire 2003 ne s'était pas encore éteinte au moment de l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt. La déclaration fiscale 2003 des contribuables ayant été incomplète, l'administration était en droit d'y revenir par le biais de cette procédure, afin de vérifier quelle incidence aurait le gain immobilier en cause sur l'impôt annuel ordinaire dû par ces derniers (cf. les considérants développés ci-dessous). Les recourants estiment en revanche qu'aucun intérêt de retard ne devrait leur être réclamé, qu'ils n'ont commis aucune soustraction d'impôt et que, par conséquent, les amendes sont infondées, du fait qu'ils s'étaient acquittés de l'IBGI avant même l'entrée en force des décisions de taxation ICC et IFD 2003. 5. Préalablement, le tribunal rappellera qu'un contribuable marié vivant en ménage commun avec son conjoint ne répond que de la soustraction de ses propres éléments imposables (art. 180 al. 1 LIFD, art. 12 al. 1 et 2 LIPP-I). Ainsi, le Tribunal administratif, devenu la Chambre administrative de la Cour de justice le 1 er janvier 2011, a jugé qu'une contribuable, bien qu'elle fût aux côtés de son époux pendant les années faisant l'objet des rappels d'impôts, ne répondait pas de ces derniers, ni sous le nouveau, ni sous l'ancien droit, le rappel ne portant pas sur ses revenus et sa fortune propres ( ATA/630/2008 du 16 décembre 2008; également: DCCR/316/2009 du 20 avril 2009; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle-Genève-Münich 2007, 3ème éd., p. 73 n° 42 et p. 513 n° 33; W. RYSER/B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, Berne 2002, 4ème éd., p. 508).! [endif]> [if> En l'espèce, les éléments concernés par les bordereaux de rappel d'impôt litigieux et les amendes ne concernent que les revenus du recourant. Par conséquent, le tribunal ne peut que constater que les sommes dues, le cas échéant, à titre d'amendes à la suite de la présente procédure doivent être réclamées uniquement au recourant et non pas à son épouse. Impôt cantonal et communal 6. D'après l'article 12 alinéa 2 LHID, toute aliénation d'immeubles est imposable. ! [endif]> [if> Les cantons peuvent percevoir l'impôt sur les gains immobiliers également sur les gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles faisant partie de la fortune commerciale du contribuable, à condition que ces gains ne soient pas soumis à l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice ou que l'impôt sur les gains immobiliers soit déduit de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice (art. 12 al. 4 LHID). 7. Dans le canton de Genève, avant le 1 er janvier 2001, si le bénéfice provenant de l'aliénation d'un bien immobilier n'était pas soumis à l'impôt sur le revenu en vertu de l'article 16 alinéa 2 LCP, les articles 80 à 87 LCP, qui instituent un impôt sur les gains immobiliers, étaient applicables (art. 16 al. 2 et 3 ainsi que 80 à 87 de la loi générale du 9

novembre 1887 sur les contributions publiques dans leur teneur en vigueur avant le 1er janvier 2001; LCP - D 3 1). Depuis cette date, la matière est nouvellement régie par les articles 3 alinéa 2 et 10 lettre i de la loi du 22 septembre 2000 sur l'imposition des personnes physiques (impôt sur le revenu; LIPP-IV - D 3 14) ainsi que 80 à 97 LCP. Le canton de Genève a ainsi conservé le système dualiste d'imposition des gains immobiliers: les bénéficiaires en capital provenant de l'aliénation d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante (art. 3 al. 2 LIPP-IV), tandis qu'en sont exonérés ceux qui sont réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée, l'imposition des gains immobiliers étant alors réservée (art. 10 lettre i LIPP-IV).

Quant à l'impôt sur les bénéficiaires et gains immobiliers, il a pour objet le bénéfice net provenant de l'aliénation d'immeubles ou de parts d'immeubles sis dans le canton, ainsi que certains gains que ces immeubles procurent sans aliénation (art. 80 al. 1 LCP). En omettant de préciser que l'aliénation imposable porte sur des immeubles ou parts d'immeubles faisant partie de la fortune privée du contribuable et en prévoyant que " le transfert d'un immeuble ou part d'immeuble [...] de la fortune commerciale dans la fortune privée est assimilé à une aliénation " (art. 80 al. 5 LCP), le canton de Genève fait usage de la faculté pour les cantons de percevoir l'impôt sur les gains immobiliers également sur les gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles faisant partie de la fortune commerciale. En résumé, le gain réalisé lors de la vente (commerciale) d'un immeuble est soumis à l'impôt spécial (l'IBGI) de l'article 80 LCP et à l'impôt ordinaire sur le revenu (soit l'ICC) de l'article 3 alinéa 2 LIPP-IV. Afin d'éviter cette "double imposition", l'article 16 LIPP-V (D 3 16) prévoit que lorsque le bénéfice réalisé lors de l'aliénation d'immeubles est soumis à l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les bénéficiaires et gains immobiliers, perçu en application des articles 80 à 87 LCP, est imputé sur l'impôt sur le revenu ou remboursé pour la part qui en excède le montant. Il s'ensuit que le contribuable est tenu de déclarer le gain immobilier également dans le cadre de sa taxation ordinaire (art. 3 al. 2 LIPP-IV), avec ses autres revenus, afin que l'imputation de l'IBGI, qu'il aurait le cas échéant déjà versé, puisse s'effectuer. C'est à cette occasion que le fisc peut se rendre compte que le montant de l'IBGI déjà versé par le contribuable est suffisant pour recouvrir l'impôt ordinaire relatif à la part du revenu imposable correspondant au gain immobilier. En d'autres termes, en ne déclarant pas le gain immobilier dans le cadre de l'impôt sur le revenu, et pour lequel l'IBGI aurait été déjà versé, le contribuable prend non seulement le risque de renoncer à son droit de récupérer la part de l'IBGI qui excéderait le montant de l'ICC dû, mais également de priver le fisc d'une part de l'ICC dû, correspondant au revenu immobilier, dans le cas où l'IBGI déjà prélevé ne serait pas suffisant pour le recouvrer.

8. C'est pour ces raisons qu'en l'espèce, l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt se justifie et c'est dans ce contexte que la question de la soustraction d'impôt sera examinée. Il s'agit en effet de savoir si la déclaration fiscale 2003 des contribuables, en tant qu'incomplète sur le point litigieux, a eu pour conséquence une insuffisance de leur taxation pour cette année-là.

9. Les éléments constitutifs de la soustraction comprennent tout d'abord trois éléments objectifs : (a) une perte financière pour la collectivité publique, par suite d'une taxation incomplète ou de l'absence de taxation; (b) l'illicéité du comportement du contribuable : il n'y a soustraction que s'il y a eu violation d'obligations imposées par la loi fiscale; (c) une relation de causalité entre la violation d'obligations par le contribuable et la perte financière pour la collectivité. En outre, il y a un élément subjectif: il faut qu'une faute (intention ou négligence) puisse être reprochée au contribuable (H. TORRIONE, in Les procédures en droit fiscal, Berne 2005, p. 1013).

La soustraction d'impôt

suppose tout d'abord, objectivement, qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale (ATF 2C\_514/2009 du 25 mars 2010, consid. 5.1). Cette perte est égale à la différence entre le montant de l'impôt qui a été fixé dans la décision arrêtant définitivement la taxation et le montant qui aurait été dû dans le cas où le contribuable n'avait pas violé ses obligations. Cet élément objectif à la base de la soustraction d'impôt est en fait très proche de la notion de dommage en matière de droit des obligations, c'est-à-dire qu'elle correspond à une diminution de patrimoine. Par exemple, en matière d'impôt direct, le contribuable qui se met au bénéfice de l'imposition globale expressément réservée aux personnes qui n'exercent pas d'activité à but lucratif, alors qu'il exerce en fait une telle activité, commet une soustraction d'impôt dans la mesure où cela a entraîné une insuffisance de taxation. La soustraction d'impôt renvoie à l'ensemble des dispositions qui déterminent les personnes assujetties et les éléments imposables; ces dispositions doivent être examinées, à titre de question préalable, pour savoir s'il y a effectivement une atteinte portée aux intérêts pécuniaires de la collectivité publique concernée. La soustraction fiscale suppose non seulement un manquement du contribuable, mais également une perte d'impôt consécutive à une taxation entrée en force incomplète, ou à l'absence de toute taxation. L'amende dépend notamment du montant soustrait (H. TORRIONE, op. cit., p. 1014ss). La question de savoir si l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers et l'impôt sur le revenu peuvent être considérés comme un tout sous l'angle de la condition de la perte financière peut être résolue par l'affirmative, par analogie avec le cas de l'impôt à la source non prélevé et payé par le contribuable de ses propres deniers. L'article 175 al 2 LIFD dispose que l'amende est calculée en fonction de l'impôt soustrait. Ainsi, il ne peut y avoir amende si l'impôt est payé d'une manière ou d'une autre, par exemple dans le cas de la procédure ordinaire (Pietro Sansonetti, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, ad art. 175 N 22).

10. En l'espèce, l'absence de déclaration du gain immobilier dans le cadre de la taxation ordinaire du recourant n'a pas porté atteinte aux intérêts pécuniaires de la collectivité publique, ce que la procédure de rappel de l'ICC menée par l'administration a d'ailleurs permis de confirmer. En effet, l'imposition du gain en cause, selon le mode ordinaire ICC, s'est avérée inférieure à l'impôt initialement prélevé dans le cadre de l'IBGI. Le montant de l'ICC de 9'421 fr. 10, qui aurait été dû par le contribuable dans le cas où il n'avait pas violé son obligation, aurait été entièrement couvert par la somme de l'IBGI qu'il avait déjà versée (11'990 fr. 40). Certes, le comportement du recourant a eu pour conséquence d'empêcher la mise en œuvre du mécanisme d'imputation prévu par l'article 16 LIPP-V. Toutefois, il apparaît que l'omission reprochée au recourant a donné lieu à une imposition globalement en sa défaveur.

11. Par conséquent, dans la mesure où la première condition énoncée plus haut (une perte financière pour la collectivité publique) n'est pas réalisée, une soustraction de l'ICC ne saurait être retenue à son encontre, de sorte que l'amende de 9'420 fr. et les intérêts de retard de 818 fr. 20 doivent être annulés.

12. Le recours sera admis en tant qu'il concerne l'ICC.

13. Impôt fédéral direct. Les principes énoncés ci-dessus pour l'ICC ne s'appliquent en revanche pas s'agissant de l'IFD.

En effet, le droit fiscal fédéral ne connaît pas un IBGI équivalant à celui des articles 80ss LCP ni, par conséquent, le mécanisme d'imputation de l'article 16 LIPP-V. En IFD, le gain en cause n'est soumis qu'à l'impôt sur le revenu, en vertu de l'article 18 alinéa 2 LIFD, qui prévoit que tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante

imposable.![endif]>![if> Il s'ensuit que le versement par les recourants de l'IBGI en avril 2004 n'avait pas pour vocation de compenser l'IFD dû pour l'année 2003, ni dans le cas où ils auraient déclaré le gain immobilier dans le cadre de la taxation initiale, ni au terme de la procédure de rappel d'impôt. Le fait qu'au terme de cette procédure, l'administration a mis l'excédent de l'IBGI cantonal au crédit de l'IFD finalement dû ne constitue qu'un mode de recouvrement (partiel) de celui-ci. En conséquence, contrairement à ce qui a été exposé ci-dessus s'agissant de l'ICC, le fait que le recourant n'ait pas déclaré son gain immobilier dans le cadre de la taxation relative à l'IFD a donné lieu à une taxation insuffisante. La décision de taxation IFD du 24 janvier 2005 étant entrée en force, la première condition objective de la soustraction fiscale est donc remplie. L'article 124 alinéa 2 LIFD impose aux contribuables l'obligation de "remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète". En l'occurrence, le recourant devait déclarer le gain en cause, en vertu des articles 16 alinéa 1 et 18 alinéa 2 LIFD, ce qu'il n'avait pas fait. C'est la violation de cette obligation par le recourant qui a donné lieu à une taxation insuffisante. Les deux autres éléments objectifs de la soustraction fiscale sont dès lors également réalisés. Partant, le supplément d'impôt de 3'371 fr., ainsi que les intérêts de retard (art. 151 LIFD) sont dus. 14. Les éléments subjectifs d'une soustraction d'impôt consommée supposent que le contribuable agisse intentionnellement ou par négligence (art. 56 al. 1 LHID et 175 al. 1 LIFD).![endif]>![if> En vertu de l'article 175 alinéa 1 LIFD, le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait notamment 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. 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 être triplée (art. 175 al. 2 LIFD). 15. En l'espèce, le recourant admet ne pas avoir été " assez attentif " en omettant de vérifier si sa déclaration était établie de manière complète. Cela étant, il conteste que cette " négligence " puisse entraîner sa condamnation. L'administration, quant à elle, qualifie le comportement du contribuable de faute intentionnelle. ![endif]>![if> La preuve du caractère intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale. Cette preuve est toutefois facilitée par la présomption selon laquelle celui qui agit avec conscience agit aussi avec volonté. Selon la jurisprudence, la preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi de façon suffisamment sûre que le contribuable était conscient que les informations données étaient incorrectes ou incomplètes. Si tel est le cas, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel afin d'obtenir une taxation moins élevée ; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes. Cela est d'autant plus vrai que le contribuable peut compter avec la possibilité que l'autorité fiscale s'en tienne à sa déclaration sans l'examiner de manière plus approfondie. Le contribuable ne peut dès lors échapper aux sanctions en soutenant que l'autorité fiscale aurait pu découvrir à temps les lacunes de la déclaration si elle avait procédé plus tôt aux contrôles appropriés. Ainsi, celui qui déclare un revenu de loin inférieur à son revenu réel a conscience que les indications qu'il donne sont fausses ou incomplètes ; de la sorte, il agit intentionnellement (ATF 2C\_336/2010 du 7 octobre 2010, consid. 4.1 et les références citées). La présomption de soustraction par intention ne peut être renversée que dans des situations exceptionnelles, sous peine de vider les obligations légales qui incombent au contribuable en matière fiscale (ATF précité, consid. 4.3). 16. En l'espèce, par lettre du 22 mars 2004, l'administration

avait spécifiquement annoncé au recourant son obligation de mentionner le gain en cause dans sa déclaration fiscale ordinaire pour l'année 2003. <sup>17</sup> Dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt, le contribuable avait soutenu que son omission était imputable à son mandataire, avançant que celui-ci l'avait informé qu'il n'était pas nécessaire d'indiquer dans la déclaration ordinaire le bénéfice en cause, considérant que l'IBGI consigné constituait un impôt définitif. Le fait de confier ses affaires fiscales à un mandataire ne délie pas le contribuable de son devoir de prudence. Le contribuable répond en particulier des erreurs de son auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement ou dont il ne contrôle pas l'activité. En particulier, le fait que le contribuable ait obtenu de faux renseignements d'une fiduciaire mandatée par lui ne joue pas de rôle dans la détermination de la négligence (Arch. 73, 482 = RDAF 2003 II 622, 627). 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 complets à son mandataire, s'il l'a correctement instruit ou s'il s'est entendu avec lui pour commettre l'infraction fiscale. Cela étant, l'auteur de l'infraction reste le contribuable (Yersin/Noël, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 175 al. 2 LIFD, p. 1500). <sup>18</sup> En l'espèce, même s'il devait être considéré comme établi que seul le mandataire du contribuable a omis d'établir une formule de déclaration fiscale correspondant à la réalité, le recourant demeurerait malgré tout directement responsable de cette omission, notamment dans la mesure où l'administration l'avait dûment informé de l'obligation de mentionner le gain par lettre du 22 mars 2004. En cas de doute, il aurait dû interpeller l'administration et non pas renoncer purement et simplement à déclarer le gain immobilier litigieux. Les circonstances qui permettraient à titre exceptionnel de renverser la présomption que le recourant a agi intentionnellement ne sont donc pas réunies en l'espèce, de sorte que l'infraction de soustraction est réalisée. <sup>19</sup> En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait (art. 175 al. 2 LIFD). <sup>20</sup> Selon une jurisprudence constante, l'administration jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour fixer la quotité d'une amende (A. GRISEL, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, p. 646-648 ; ATA/632/2001 du 9 octobre 2001). L'autorité de recours ne peut revoir cette quotité qu'en cas d'excès du pouvoir d'appréciation. Elle ne peut pas réduire l'amende sans motifs juridiques déterminés en substituant simplement son pouvoir d'appréciation à celui de l'administration (ATA/410/2007 du 28 août 2007 consid. 20 ; ATA/317/2007 du 12 juin 2007 consid. 7 ; ATA du 11 mars 2003 cause I. SA). <sup>21</sup> L'Administration fédérale des contributions indique, dans sa circulaire n° 21 du 7 avril 1995, qu'il n'est loisible de s'écarter de la sanction prévue en règle générale que pour des considérations touchant à l'appréciation de la culpabilité de l'auteur. La peine ordinaire est donc prononcée lorsque l'acte punissable a été commis intentionnellement, en l'absence de circonstances aggravantes ou de circonstances atténuantes. <sup>22</sup> En l'espèce, il est retenu que le contribuable a agi par intention. Aucune circonstance atténuante ne pouvant être retenue, l'administration était légitimée à fixer l'amende à une fois le montant de l'impôt éludé, sans outrepasser son pouvoir d'appréciation. <sup>23</sup> Le principe et la quotité de l'amende seront donc confirmés. Le recours sera rejeté en tant qu'il concerne l'IFD. <sup>24</sup> En application des articles 144 alinéa 1 LIFD, 52 alinéa 1 LPFisc, 87 alinéa 1 LPA et 1 et 2 du règlement genevois sur les frais,

émoluments et indemnités en procédure administrative (RFPA – E 5 10.03), les contribuables, qui succombent partiellement, sont condamnés au paiement d'un émolument s'élevant à 400 fr. Les recourants ayant agi en personne, il ne leur est pas alloué d'indemnité (ATA/164/2005 ; DCRICC n° 190/2008).!

PAR CES MOTIFS LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE PREMIÈRE INSTANCE 1. déclare les recours A/1258/2008 ICC et A/1259/2008 IFD recevables; 2. joint ces recours sous la procédure A/1258/2008 ; 3. admet le recours en tant qu'il concerne l'ICC 2003; 4. rejette le recours concernant l'IFD 2003; 5. met à la charge des recourants, conjointement et solidairement, un émolument de 400 fr.; 6. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité; 7. dit que, conformément aux articles 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant; 8. communique le présent jugement à :

a. X\_\_\_\_\_;

b. l'Administration fiscale cantonale;

c. l'Administration fédérale des contributions.

Siégeant : Yves JOLIAT, président, Yves CHEVRIER et Myriam NICOLAZZI, juges assesseurs. Au nom du Tribunal: Le président Yves JOLIAT Copie conforme de ce jugement a été communiquée aux parties. Genève, le La greffière

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