

## **GE\_GERICHTE A/1330/2002 vom 7. Juni 2005**

GE Cour de justice, 2005-06-07, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_1330\\_2002](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1330_2002)

FR: GE\_GERICHTE A/1330/2002 du 7 juin 2005

IT: GE\_GERICHTE A/1330/2002 del 7 giugno 2005

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Monsieur T\_\_\_\_\_ (ci-après : le contribuable ou le recourant) est avocat. Il exerce accessoirement une activité indépendante dans le domaine immobilier. Il détient notamment des actions de sociétés immobilières.

#### **E. 2**

Dans sa déclaration fiscale 1995, le contribuable a notamment mentionné dans l'état des titres ses participations dans les sociétés immobilières (SI) aux valeurs suivantes : SI P\_\_\_\_\_ CHF 268'448.- SI V\_\_\_\_\_ CHF 255'968.- SI T\_\_\_\_\_ CHF 64'900.- SI A\_\_\_\_\_ CHF 131'439.-

#### **E. 3**

Dans le cadre de ses activités immobilières le recourant a fondé, en date du 15 novembre 1995, la société F\_\_\_\_\_ SA (ci-après : F\_\_\_\_\_ ou la société), dont l'intégralité du capital-actions est détenue par un tiers, à titre fiduciaire, pour le compte de M. T\_\_\_\_\_. Lors de la constitution de la société, le recourant y a apporté un immeuble et les actions des SI qu'il détenait.

#### **E. 4**

La société a comptabilisé ces actions au prix initialement payé par le contribuable pour leur acquisition, en faisant abstraction des dettes qui les grevaient. En effet, ces dettes ont été conservées par le contribuable à titre personnel, avec pour corollaire le nantissement en sa faveur de cédules hypothécaires en 1<sup>er</sup> et 2<sup>ème</sup> rangs.

#### **E. 5**

Ainsi le contribuable a continué de déduire, pour l'impôt cantonal et communal 1996, les intérêts et les dettes hypothécaires correspondant aux actions des SI transférées à la société, ce qui ressort d'ailleurs d'une liste détaillée annexée à sa déclaration fiscale 1996, datée du 7 octobre 1996.

#### **E. 6**

Suite à un entretien avec un représentant de l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC ou l'administration) en date du 20 août 1997, le contribuable a notamment adressé à cette dernière un bilan de liquidation de ses biens immobiliers apportés à la société, et un bilan d'apport de celle-ci, au 15 novembre 1995. Il ressort de ce dernier que les actions des SI avaient été transférées à F\_\_\_\_\_ aux valeurs suivantes : SI P\_\_\_\_\_ CHF 2'730'000.- SI V\_\_\_\_\_ CHF 1'875'000.- SI T\_\_\_\_\_ CHF 500'000.- SI A\_\_\_\_\_ CHF 923'000.-

#### **E. 7**

Le 28 avril 2000 l'AFC a ouvert une procédure en vérification, au sens de l'article 333 alinéa premier de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), portant sur l'année fiscale 1995.

#### **E. 8**

Par courrier du 16 juin 2000, la fiduciaire mandatée à l'époque par le contribuable a expliqué à l'AFC que le transfert des participations immobilières à la société avait eu lieu à la valeur d'acquisition afin de bénéficier de la neutralité fiscale.

#### **E. 9**

Par lettre du 11 juillet 2000, l'AFC a informé le contribuable qu'une des quatre conditions ressortant de la jurisprudence et de la loi sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD – RS 642.11), nécessaires pour transformer en franchise d'impôt une activité commerciale exercée en raison individuelle en une société de capital, n'était pas remplie : le transfert des parts s'était effectué à la valeur d'acquisition et non à la valeur comptable. Ainsi l'AFC considérait que l'opération avait dégagé un bénéfice imposable auprès de M. T\_\_\_\_\_ de CHF 1'244'816.- dont le détail figurait sur un tableau annexé – repris in extenso dans la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après: la CCRMI) (décision entreprise p. 3 ch.10), - qu'au vu de l'objet du litige, le tribunal de céans peut rappeler en résumé : SI P\_\_\_\_\_ : bénéfice CHF 969'623.- SI V\_\_\_\_\_ : bénéfice CHF 144'032.- SI T\_\_\_\_\_ : bénéfice CHF 35'100.- SI A\_\_\_\_\_ : bénéfice CHF 96'061.- \_\_\_\_\_ Bénéfice total de l'opération CHF 1'244'816.-

#### **E. 10**

Le 31 octobre 2000, l'AFC a étendu sa procédure de vérification à la période fiscale 1996.

#### **E. 11**

Par courrier du 28 novembre 2000, l'AFC a notifié au contribuable un bordereau rectificatif pour l'impôt 1996. Le supplément d'impôt s'élevait à CHF 436'481,85, auquel s'ajoutaient les intérêts de retard en CHF 63'238,35. Un bordereau d'amende de CHF 436'000.- était également joint : il était motivé comme suit : « En ne déclarant pas un bénéfice réalisé lors de l'aliénation des diverses sociétés immobilières, vous avez pour le moins fait preuve de négligence. En effet, les bénéfices réalisés lors de l'aliénation de biens détenus à titre professionnel sont imposables au sens de l'art.16 de la loi sur les contributions publiques (LCP). Vous exercez la profession d'avocat et, à ce titre, ne pouvez ignorer la loi. Vous avez repris à titre personnel les dettes rattachées aux diverses sociétés immobilières vendues, la différence entre le prix de vente et la valeur des sociétés hors dettes a généré un bénéfice imposable que vous auriez dû déclarer lors de l'imposition 1996. ».

#### **E. 12**

Par courrier du 7 décembre 2000, le contribuable a déclaré à l'AFC que, après consultation d'un expert-comptable « confirmé », l'impôt corrigé par l'autorité fiscale s'avérait exact et qu'il ne pouvait que l'accepter. Il a, en revanche, réclamé contre le bordereau d'amende.

#### **E. 13**

Par décision du 12 février 2001, l'administration a réduit la quotité de l'amende de moitié, soit à hauteur de CHF 218'240.- Elle a estimé que le contribuable avait certes pris des précautions en s'adressant à des mandataires, mais que ceux-ci auraient dû se rendre compte

de l'impact fiscal d'une telle démarche.

#### **E. 14**

Le 14 mars 2001, le contribuable a interjeté recours contre cette décision. La transformation de son activité immobilière, de raison individuelle en société de capital, avait été réalisée en faisant appel à un expert-comptable de grande expérience en matière fiscale et en suivant les conseils de ce dernier. Sa déclaration fiscale n'était pas inexacte ou incomplète au sens de l'article 340 LCP, lequel visait à sanctionner une volonté de dissimulation. Il en voulait pour preuve que l'AFC avait pu recalculer le montant de l'impôt sur la base des éléments fournis dans sa déclaration, laquelle ne pouvait donc être incomplète ou inexacte. La différence entre les deux taxations résultait d'une appréciation différente sur un point de technique fiscale au demeurant compliqué qui ne résultait pas de la découverte d'éléments de faits dissimulés ; et c'était précisément en raison de la complexité technique du problème fiscal en cause, qu'il s'était fait conseiller par un expert en la matière. Il n'était dès lors pas en mesure de reconnaître l'erreur de ce dernier, raison pour laquelle il contestait également le grief de négligence au sens de l'article 340 alinéa 3 LCP. Le bordereau d'amende devait en conséquence être annulé.

#### **E. 15**

Par sa réponse du 28 novembre 2001, l'AFC conclut au rejet du recours. L'amende telle que réduite dans sa décision sur réclamation du 12 février 2001, fixée en application de l'ancien droit (art. 340 al. 3 LCP) plus favorable au contribuable que l'article 56 alinéa 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID – RS 642.14), devait être maintenue. La déclaration fiscale était incomplète dans la mesure où le contribuable n'avait pas déclaré le bénéfice (CHF 1'244'816.-) réalisé lors du transfert des actions des SI à la société. Le recourant était parfaitement conscient de la complexité de toute l'opération et de son caractère insolite, puisqu'il avait volontairement transféré ses actions à la société, dont un tiers détenait pour lui les actions à titre fiduciaire. De surcroît, le contribuable, lui-même avocat, était conseillé par un expert fiscal.

#### **E. 16**

Le 15 janvier 2002 le contribuable a répliqué. Il persistait dans son recours, sollicitait la comparution personnelle des parties et l'audition de 2 témoins. Il reprenait son argumentation précédente et contestait avoir agi à dessein, de même que le caractère insolite de l'opération.

#### **E. 17**

L'intimée a renoncé à dupliquer.

#### **E. 18**

Par décision du 14 novembre 2002 la CCRMI a rejeté le recours et mis à la charge des recourants un émolument de CHF 600.-. La reprise fiscale et les intérêts de retard n'étant pas contestés, le litige ne portait que sur la question de l'amende. Dans le cas d'espèce, il convenait de faire application de l'ancien droit, plus favorable au recourant. Le contribuable qui donne des renseignements inexacts ou incomplets – ce qui, contrairement à ce que soutenait le recourant, était le cas en l'occurrence – ne saurait s'exonérer de sa responsabilité en arguant que l'autorité aurait dû élucider le cas, car il doit compter avec la possibilité que l'autorité se fonde de bonne foi sur les indications qu'il a données, sans les

examiner de manière plus approfondie, ceci sous réserve d'une négligence de l'administration, non réalisée en l'espèce. Le recourant, en sa double qualité d'avocat et de professionnel de l'immobilier, commandait qu'il se renseigne lui-même et comprenne les tenants et aboutissants d'une telle opération. Au vu de ses qualifications, le contribuable devait être en mesure de se rendre compte de la différence considérable de valeur entre la fortune déclarée en raison individuelle et celle ressortant du bilan de liquidation et de la comptabilité de la société nouvellement créée. Une telle différence impliquait une imposition que le contribuable pouvait à tout le moins supposer. N'ayant pas pris toutes les précautions commandées par les circonstances, la condition de la faute, sous forme de négligence, était réalisée. Les faits étant manifestement établis à satisfaction de droit, l'audition du recourant et de témoins apparaissait superfétatoire, de sorte qu'il n'y avait pas lieu d'y procéder. L'amende fixée, à hauteur de la moitié de l'impôt soustrait, était proportionnée aux circonstances du cas d'espèce.

#### **E. 19**

Par acte posté le 23 décembre 2002 et reçu le 2 janvier 2003, Madame et Monsieur T\_\_\_\_\_ ont interjeté recours contre cette décision par devant le tribunal de céans. Seuls étaient litigieux le principe et le montant de l'amende. Les conditions de l'article 340 alinéas 1 et 3 LCP n'étaient pas réunies : les informations fournies n'étaient ni inexactes ni incomplètes ; l'AFC aurait pu se rendre compte avec un minimum d'attention que les valeurs d'apport appliquées ne correspondaient pas aux valeurs figurant dans les déclarations d'impôts des années précédentes et partant il y avait lieu de procéder à des investigations, la taxation insuffisante n'étant ainsi pas uniquement imputable au contribuable ; le recourant n'était pas en mesure de reconnaître l'erreur qui aurait pu figurer dans sa déclaration d'impôt, compte tenu de la complexité du dossier et partant l'élément subjectif de la négligence de la soustraction ne saurait être retenu contre lui.

#### **E. 20**

L'AFC a répondu au recours par mémoire du 28 mars 2003. Se référant à sa réponse devant la CCRMI, l'intimée a conclu au rejet du recours. Elle a persisté dans ses développements antérieurs : le contribuable n'avait pas déclaré le bénéfice réalisé lors de l'aliénation de ses participations dans les diverses sociétés immobilières, l'opération ne pouvant être considérée comme fiscalement neutre, ce que le contribuable avait expressément admis, de sorte que sa déclaration était incomplète et il n'y avait pas lieu de revenir sur la reprise d'impôt dûment acceptée et reconnue par le contribuable. L'erreur n'avait pu être découverte que dans le cadre d'une procédure de vérification approfondie. Si le contribuable avait effectivement donné des informations concernant ses participations immobilières et la cession de ces dernières à la société, force était de constater qu'elles étaient diffuses et difficilement interprétables. L'entretien du 20 août 1997 était intervenu avec des membres de la direction des personnes morales et avait pour but le traitement fiscal de la cession des actions de la SI Pr\_\_\_\_\_ dont le contribuable était actionnaire. S'il avait été accessoirement question, lors de cet entretien, de la transformation de la raison individuelle du contribuable en personne morale, il ne s'agissait pas de l'objet essentiel de l'entretien et la division des personnes morales n'était pas en charge de la taxation de M. T\_\_\_\_\_. Il n'était pas contestable que le contribuable devait être imposé sur le bénéfice susmentionné dans la mesure où la taxation, avant l'ouverture de la procédure de vérification, n'incluait pas ce bénéfice et se révélait par conséquent insuffisante. L'opération était certes complexe du point de vue fiscal, mais le contribuable, avocat et

professionnel de l'immobilier, en était conscient, puisqu'il avait volontairement transféré ses participations immobilières dans une société anonyme et s'était adjoint les conseils d'un expert fiscal. C'était donc à juste titre que l'intimée avait considéré que M. T \_\_\_\_\_ avait commis une soustraction d'impôt au sens de la loi applicable, l'amende infligée étant pleinement justifiée tant dans son principe que dans sa quotité.

#### **E. 21**

La CCRMI a pour sa part persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.

#### **E. 22**

Sur quoi les parties ont été informées de ce que la cause était gardée à juger. 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. a. De nouvelles normes fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001 en application de la LHID. Elles ont abrogé, à partir de cette date, la plupart des dispositions de la LCP. Ces dispositions demeurent cependant applicables notamment en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques pour des périodes fiscales antérieures à l'année 2001. b. Le présent litige concerne l'ICC 1996 et il est donc soumis à la LCP dans sa teneur antérieure au 1er janvier 2001 (ci-après : aLCP) pour ce qui concerne les dispositions légales abrogées dès cette date ( ATA/856/2004 du 2 novembre 2004). c. Il est constant que seuls sont litigieux le principe et la quotité de l'amende réduite par l'AFC, dans sa décision sur réclamation du 12 février 2001, à hauteur de la moitié de l'impôt soustrait, soit CHF 218'240.- 3. D'une manière générale, s'appliquent aux faits, dont les conséquences juridiques sont en cause, les normes en vigueur au moment où ces faits se produisent (P. MOOR, Droit administratif, 2ème éd., Berne 1994, Vol. 1, ch. 2.5.2.3, p. 170). En matière de sanctions administratives, on applique toutefois le principe de la *lex mitior* lorsqu'il appert que le nouveau droit est plus favorable au recourant (P. MOOR, op. cit., p. 171; ATA/124/2003 du 11 mars 2003). Au terme de l'article 84 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc – D 3 17) entrée en vigueur le 1er janvier 2002, les sanctions pénales afférentes à des infractions réalisées avant l'entrée en vigueur de la présente loi sont prononcées conformément à l'ancien droit, dans la mesure où le nouveau droit n'est pas plus favorable. Selon l'ancien article 340 alinéa 3 aLCP en cas de négligence, le contribuable peut être frappé d'une amende fiscale ne dépassant pas le double du montant de l'impôt éludé. A teneur du nouveau droit, en cas de soustraction consommée, l'amende est en règle générale 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. 69 al. 2 LPFisc). Au vu du seuil fixé dans le nouveau droit, l'ancien droit est plus favorable dans le cas particulier, de sorte que c'est sur la base de l'article 340 aLCP que la sanction devait être fixée, ce que les parties admettent d'ailleurs. 4. Lorsque le contribuable se fait assister d'un mandataire et qu'il profite ainsi des résultats de son activité, il doit supporter les inconvénients d'une telle intervention et se laisser imputer à faute l'acte de son représentant, s'il avait été en mesure de reconnaître les erreurs (Archives 57 218 cité par H. TORRIONE, Les infractions fiscales (impôts directs), p.255, édition OREF 1997 No 82). En l'occurrence, le recourant, avocat et professionnel de l'immobilier, était conscient de la relative complexité de l'opération sur le plan fiscal ; c'est d'ailleurs la raison pour laquelle il avait fait appel à un expert fiscal d'expérience. Cette circonstance ne le dispensait pas de vérifier personnellement le traitement fiscal de l'opération et de se renseigner de façon

précise sur la manière de déclarer tous les éléments pertinents, pour que sa déclaration d'impôt soit d'emblée exacte et complète, ce qui n'a pas été le cas en l'espèce. En effet, ce n'est que dans le courant du mois de septembre 1997 que le contribuable a remis à l'administration le bilan de liquidation de ses biens immobiliers, son compte de pertes et profits, ainsi qu'un bilan d'apport de la société arrêtés au 15 novembre 1995, et ce n'est qu'au terme d'une procédure de vérification minutieuse que les éléments de taxation pertinents ont pu être découverts. Le fait que le contribuable ait mandaté un premier spécialiste, puis un deuxième, pour faire vérifier si les éléments retenus en définitive par l'AFC dans sa décision de reprise étaient pertinents – ce qu'il a du reste très rapidement admis – ne change rien au fait que sa déclaration était inexacte et incomplète, et qu'il doive en subir les conséquences. 5. Quant à la faute commise, l'administration a retenu la négligence, ce qu'a confirmé la CCRMI. A juste titre. Certes l'opération était complexe du point de vue fiscal. Le recourant en était du reste conscient dès lors qu'il s'est entouré de spécialistes pour réaliser l'opération de transfert de ses participations dans les sociétés immobilières dans une société anonyme, moyennant un certain nombre de mesures peu courantes voire insolites, dont – pour certaines - il a voulu minimiser la portée, prétendant que la détention des actions de la société nouvelle par un tiers avocat, agissant à titre fiduciaire, était uniquement destinée à éviter qu'on l'associe aux activités immobilières de son frère. Vu son expérience, il n'a pas pu ne pas s'assurer de ce qu'il maîtrisait personnellement pleinement tous les tenants et aboutissants de l'opération. Au sujet de la complexité de l'organisation de la restructuration de son patrimoine, voire du caractère insolite de certains aspects de l'opération, le recourant croit devoir se défendre de la moindre motivation fiscale. L'argument tombe à faux : pour ce qui est de l'élément de la détention des actions à titre fiduciaire, M. T\_\_\_\_\_ prétend lui-même que ceci relève d'une pratique courante ; ainsi, vu son expérience, il était à même de comprendre l'articulation et les conséquences de l'ensemble du procédé. Quant à l'absence de «motivation fiscale», c'est ainsi que l'aura compris l'administration, sans quoi il eût été envisagé de qualifier la faute autrement que de négligence. Le recourant n'a pas pu non plus ne pas se rendre compte de la différence de valeur existant entre la fortune déclarée en raison individuelle et celle ressortant du bilan de la société nouvellement constituée. Une telle différence impliquait une imposition que le contribuable pouvait, à tout le moins, supposer. 6. S'agissant du montant de l'amende, les autorités fiscales disposent d'un large pouvoir d'appréciation. Elles doivent prendre en considération, d'une façon convenable, les motifs et les circonstances personnelles du contribuable fautif. Elles devront non seulement tenir compte des montants soustraits et des circonstances du cas d'espèce, mais encore de la personnalité du contribuable, de sa situation, de ses capacités, de sa profession et de son âge (RDAF 1999 p.25). Il faut également prendre en considération le fait que l'amende doit représenter une sanction efficace (Archives 56 p.1349 ; ATA F. du 21 mai 1996). Le juge administratif ne saurait s'écarter de l'appréciation de l'administration sans motif juridique précis, relevant notamment des principes essentiels du droit administratif, tel celui de la proportionnalité. Ainsi la juridiction de céans ne censure l'administration, en la matière, qu'en cas d'excès. En l'occurrence l'amende, égale à la moitié de l'impôt soustrait, est proportionnée à l'ensemble des circonstances du cas concret. 7. Mal fondé, le recours sera donc rejeté. 8. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'500.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 LPA). \* \* \* \* \*

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