

GE_GERICHTE A/1671/2008 vom 30. August 2011

GE Cour de justice, 2011-08-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1671_2008

FR: GE_GERICHTE A/1671/2008 du 30 août 2011

IT: GE_GERICHTE A/1671/2008 del 30 agosto 2011

Erwägungen

E. 2

En 2001, M. G_____ exploitait une entreprise individuelle active dans le domaine de l'informatique sous la raison de commerce I_____, G_____ (ci-après : l'entreprise).

E. 3

Les contribuables n'ayant pas retourné à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) leur déclaration fiscale 2001-B, ce qu'ils auraient dû faire avant le 18 septembre 2002, celle-ci leur a notifié le 24 janvier 2003 un bordereau de taxation d'office pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) ICC 2001-B, d'un montant de CHF 1'820,45, calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 48'000.- et d'une fortune imposable nulle. Elle leur a également notifié un bordereau de taxation d'office de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2001-B, d'un montant de CHF 264.-, fondé sur un revenu imposable identique.

E. 4

Le 29 juillet 2003, les contribuables ont retourné à l'AFC leur déclaration fiscale 2002. Selon les comptes de profits et pertes annexés à cette dernière, l'entreprise avait réalisé un bénéfice net de CHF 197'288.- en 2001 et de CHF 40'816.- en 2002.

E. 5

Le 2 mars 2007, l'AFC a signifié aux contribuables qu'elle ouvrait une procédure en rappel et en soustraction d'impôt portant sur les périodes fiscales 2001 à 2004, au motif que des éléments de revenu et de fortune pourraient ne pas avoir été déclarés. Les époux G_____ étaient invités à se présenter au service du contrôle le 19 mars 2007 en apportant un certain nombre de pièces justificatives se rapportant aux états financiers de l'entreprise de M. G_____ et les relevés mensuels de tous leurs comptes bancaires.

E. 6

Les contribuables se sont rendus le 7 mai 2007 dans les locaux de l'AFC pour un entretien, dont la teneur n'est pas documentée.

E. 7

Par pli recommandé du 30 mai 2007, l'AFC a sommé les contribuables de produire des justificatifs sur différents points qui avaient été mis en évidence lors de l'entretien précité. Ils ne s'étaient pas exécutés dans le délai accordé au 18 mai 2007 pour ce faire. S'ils ne fournissaient pas ces informations, l'AFC se réservait le droit de leur infliger une amende pour violation des obligations de procédure au sens des art. 174 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 68 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), de même qu'une amende pour soustraction

d'impôt au sens des art. 175 ss LIFD et 69 ss LPFisc.

E. 8

Par deux plis séparés du 16 novembre 2007, l'AFC a informé les contribuables que les procédures de rappel d'impôt et de soustraction fiscale étaient terminées. Une reprise sur bénéfice de CHF 149'288.- était effectuée et leur revenu brut imposable passait à CHF 197'288.-. Elle leur remettait un bordereau de rappel d'impôt dont il résultait pour l'ICC un supplément d'impôt de CHF 41'442,80 et de CHF 5'748,15 d'intérêts de retard pour la période fiscale 2001-B. Pour l'IFD 2001-B, le supplément d'impôt était de CHF 12'090.- et de CHF 2'123,30 d'intérêts de retard, ainsi qu'une amende de CHF 12'090.-. L'AFC leur infligeait par ailleurs une amende pour soustraction fiscale de CHF 41'442.- en rapport avec le rappel pour l'ICC et de CHF 12'090.- pour l'IFD. Dans les deux cas, le montant de l'amende était fixé à une fois le montant de l'impôt soustrait, l'AFC ne précisant pas si les contribuables avaient agi intentionnellement ou par négligence.

E. 9

Le 14 décembre 2007 et par un seul acte, les contribuables ont réclamé contre les amendes prononcées à leur encontre et les intérêts de retard. Ils s'étaient séparés à l'automne 2001 et il s'en était suivi une période troublée. L'épouse avait quitté le domicile conjugal. Or, elle s'occupait de la comptabilité de l'entreprise et son départ avait rendu impossible de remplir la déclaration fiscale comme à l'accoutumée. Le bénéfice exceptionnel qu'ils avaient réalisé cette année-là était inexplicable. Ils n'avaient pas eu pour objectif de soustraire volontairement au fisc les revenus qu'ils avaient réalisés en 2001. Au moment de la taxation d'office, ils étaient d'ailleurs dans l'ignorance de ce résultat. Les années ultérieures avaient été déclarées de manière correcte, ainsi que l'AFC avait pu le constater.

E. 10

Le 8 avril 2008, l'AFC a partiellement admis leur réclamation. Elle maintenait les intérêts de retard et réduisait la quotité de l'amende à 0,75 % du montant de l'impôt soustrait. La réduction à ce pourcentage était exceptionnelle et une suppression ou une diminution plus importante ne respecterait pas les principes d'égalité de traitement, ni le caractère dissuasif que le législateur avait voulu donner à toute soustraction d'impôt. A ce courrier étaient annexés deux bordereaux d'amende rectifiés, ramenés à CHF 31'082.- pour l'ICC et à CHF 9'067.- pour l'IFD.

E. 11

Le 9 mai 2008, M. G _____ a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission), devenue le 1^{er} janvier 2009 la commission cantonale de recours en matière administrative, remplacée le 1^{er} janvier 2011 par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), contre la décision précitée. Le recours relatif à l'amende en lien avec l'ICC a été enregistré par la commission sous le n° A/1671/2008 et celui relatif à l'IFD sous le n° A/1672/2008. Par une argumentation identique, il a conclu à l'annulation de la décision précitée, tant pour l'ICC que pour l'IFD. L'amende devait être réduite au 1/5 de l'impôt soustrait en vertu de l'art. 69 al. 3 LPFisc par une réduction de l'amende, dès lors qu'il devait être admis qu'il avait dénoncé spontanément la soustraction avant que le département n'en ait connaissance, ceci en transmettant une copie de son bilan au 31 décembre 2002, établi le 17 juin 2003 par sa fiduciaire. Subsidiatement, il devait être mis au bénéfice de l'art. 39 al. 2 LPFisc. Sa faute était légère et l'amende devait être réduite au 1/3 de ce montant.

E. 12

Le 4 novembre 2008, l'AFC a conclu au rejet du recours concernant l'ICC. Il ne pouvait être retenu que le contribuable avait déclaré spontanément sa soustraction. Celui-ci avait certes transmis au fisc, dans le cadre de sa déclaration 2002, un exemplaire des états financiers 2001. Toutefois, il n'avait pas attiré l'attention du fisc sur le bénéfice qu'il avait effectivement réalisé en 2001. L'existence d'un cas de soustraction d'impôt était clairement établie dès lors qu'elle avait dû procéder à un redressement fiscal sur la base de l'analyse du dossier. Les contribuables avaient tout au moins agi par dol éventuel. Les circonstances de la séparation des époux intervenue en 2001 ne constituaient pas un élément permettant d'excuser qu'ils n'aient pas annoncé le bénéfice réalisé tant en 2001 qu'en 2003. On ne pouvait retenir une faute légère et encore moins une dénonciation spontanée. Une amende fixée aux 75 % du montant de l'impôt soustrait devait être confirmée, dans son principe et sa quotité.

E. 13

Le même jour, l'AFC a répondu concernant l'IFD. Il y avait eu soustraction fiscale intentionnelle au sens de l'art. 175 LIFD. Les contribuables avaient agi au moins par dol éventuel et il n'y avait pas eu dénonciation spontanée de leur part. On ne pouvait retenir une faute légère permettant de réduire jusqu'au tiers le montant de l'amende. En l'occurrence, l'amende réduite à 0,75 % du montant de l'impôt soustrait respectait le principe de la proportionnalité au-delà des conditions légales autorisant son prononcé.

E. 14

Le 10 janvier 2011, le TAPI, après avoir joint les causes A/1671/2008-ICC et A/1672/2008-IFD, a admis partiellement les recours. Il a annulé les bordereaux d'amende et renvoyé la cause à l'AFC pour qu'elle statue à nouveau dans le sens des considérants. Il n'y avait certes pas eu dénonciation spontanée de la part des contribuables. En revanche, les circonstances dans lesquelles la soustraction avait eu lieu auraient dû conduire l'AFC à retenir la faute légère et par conséquent à prononcer une amende équivalente au tiers de l'impôt soustrait.

E. 15

Le 11 février 2011, l'AFC a recouru contre cette décision, qui lui avait été notifiée le 19 janvier 2011, auprès de la chambre administrative de la section administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative). Elle a conclu à son annulation et au rétablissement des bordereaux d'amende du 8 avril 2008. Les art. 175 al. 1 LIFD pour l'IFD et 69 al. 1 LPFisc pour l'ICC ne faisaient pas de distinction entre la soustraction intentionnelle ou par négligence. L'intensité de la faute était déterminante. Il n'y avait donc pas lieu, comme l'avait fait le TAPI, de discuter la forme de la culpabilité en retenant un dol éventuel. La question de l'attention ou de la négligence n'avait à être appréciée qu'en rapport avec le degré de la faute, la seule question discutée en doctrine étant celle de savoir si le fait que le contribuable avait agi par négligence impliquait automatiquement une réduction de la quotité de l'amende. En l'occurrence, le TAPI avait considéré à tort que l'absence de circonstances aggravantes devait conduire automatiquement à une atténuation de la peine. Pour déterminer la quotité de celle-là, les dispositions générales du droit pénal s'appliquaient. En l'occurrence, les contribuables avaient violé la loi à plusieurs reprises dans le processus de taxation. Ils n'avaient pas rempli leur déclaration fiscale 2001-B, si bien qu'ils avaient été taxés d'office. Par la suite, ils s'étaient accommodés de ces taxations

d'office et n'avaient jamais remis leur déclaration fiscale 2001-B aux autorités fiscales pour faire rectifier la taxation. Ils n'avaient pas non plus réagi aux invitations à collaborer après l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt. Le seul apport des comptes 2001 à la déclaration fiscale 2002 ne pouvait être considéré comme une dénonciation spontanée. En l'espèce, le jugement du TAPI devait être annulé dès lors que l'addition de ces éléments ne permettait pas de retenir la faute la plus légère. La période troublée que les contribuables avaient vécue en 2001 n'excusait pas leur comportement. Pour fixer la quotité de l'amende, l'AFC jouissait d'un large pouvoir d'appréciation. En l'occurrence, le TAPI avait outrepassé sa compétence en substituant sa propre appréciation à celle de l'AFC, cette dernière n'ayant manifestement pas abusé de son pouvoir d'appréciation.

E. 16

Dans sa réponse, M. G _____ conclut au rejet du recours. Il n'avait pas agi intentionnellement puisqu'il n'avait eu ni la conscience ni la volonté de se soustraire aux obligations fiscales. Le dol éventuel ne pouvait être retenu en application du principe in dubio pro reo. Le jugement du TAPI devait être confirmé en tant qu'il retenait qu'il n'avait commis qu'une faute légère, du fait qu'il n'avait pas rempli sa déclaration fiscale 2001-B de manière complète.

E. 17

Le TAPI a transmis son dossier le 9 août 2011 et la cause a été gardée à juger. EN DROIT
1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2. L'existence d'un cas de soustraction fiscale n'est pas contestée et le litige que l'AFC soumet à la chambre de céans concerne uniquement la question de la réduction du montant de l'amende infligée aux intimés. 3. Le rappel d'impôt concerne l'exercice 2001, la taxation incomplète résultant de la non-remise dans le délai requis en 2002 de la déclaration fiscale 2001-B qui a conduit le 24 janvier 2003 à la remise de bordereaux de taxation d'office pour l'ICC et l'IFD. Les décisions de rappel d'impôt et les bordereaux d'amende datant du 16 novembre 2007, le litige est soumis, pour l'ICC, aux dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et de la LPFisc, et pour l'IFD, à celles de la LIFD, dans leur teneur au 16 novembre 2007. La question d'une éventuelle application des nouvelles dispositions entrées en vigueur le 1 er janvier 2001 relatives à la dénonciation spontanée (art. 69 al. 3 LPFisc, 56 al. 1bis LHID et 173 al. 3 LIFD, dans leur teneur au 1 er janvier 2011) ne se pose pas dès lors qu'il est admis désormais que les conditions d'une telle dénonciation ne sont pas réalisées. Impôt cantonal et communal 4. Selon l'art. 56 al. 1 LHID, le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, aura fait en sorte qu'une taxation entrée en force soit incomplète, sera puni d'une amende proportionnée à sa faute, allant du tiers au triple de l'impôt soustrait ; en règle générale, l'amende sera égale au montant simple de l'impôt soustrait. L'art. 69 al. 1 et 2 LPFisc reprend ces principes, qu'il s'agisse des conditions de la soustraction fiscale ou des conséquences de celle-ci s'agissant de la quotité de l'amende. 5. a. A teneur des art. 59 al. 3 LHID et 82 LPFisc, les dispositions générales du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0) sont applicables à la soustraction fiscale. 6. b. Selon le texte légal, la quotité de l'amende n'est pas fixée en fonction de l'intention de soustraire ou de la négligence qui peut être reprochée au contribuable mais de l'intensité de sa faute, qui doit être fixée en fonction de sa culpabilité (art. 48 CP, dans sa teneur antérieure au 1 er janvier

2007, ou art. 106 CP, en vigueur depuis cette date, mais dont la portée est inchangée). En revanche, le fait que l'auteur ait agi intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant sur la quotité de l'amende. Il y a négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, un contribuable ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte (RDAF 2003 II 622, 631 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3^{ème} éd., 2007, § 26 n° 19). Il y a comportement intentionnel dès lors qu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations données étaient incomplètes ou incorrectes ; si cette conscience est établie, on peut alors présumer l'intention ou du moins le dol éventuel (X. OBERSON, op. cit., § 26 n° 18). Une telle présomption est difficile à renverser à teneur de la jurisprudence constante (ATF 114 1B 27 consid. 3a p. 29 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 5.5 ; RDAF 2003 II 632 ss, notamment 637, et la jurisprudence citée). c. De jurisprudence constante, l'autorité doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi. Dans ce cadre, l'AFC jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour fixer la quotité d'une amende et l'autorité de recours ne peut revoir cette quotité qu'en cas d'excès du pouvoir d'appréciation (ATA/42/2011 du 25 janvier 2011 ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008 ; ATA/96/2008 du 4 mars 2008 ; ATA/128/2003 du 11 mars 2003). 7. Le TAPI a considéré, dans sa décision du 10 janvier 2011, qu'en fonction des circonstances dans lesquelles la soustraction avait eu lieu, l'AFC aurait dû retenir la faute la plus légère, si bien qu'il y avait lieu de réduire l'amende au tiers de l'impôt soustrait. Ce faisant, l'autorité de recours de première instance a censuré à tort l'appréciation que l'intimée avait faite de la faute des recourants, comme cela sera démontré ci-dessous. Selon la jurisprudence encore récemment rappelée par le Tribunal fédéral (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_336/2010 du 7 octobre 2010), un contribuable a, au moins, agi par dol éventuel lorsqu'il fournit des informations qu'il sait incomplètes ou incorrectes et n'intervient pas auprès du fisc pour les rectifier. On considère en effet qu'il a adopté ce comportement en escomptant que l'autorité fiscale s'en tienne à sa déclaration, sans l'examiner de manière approfondie. Un raisonnement similaire peut être tenu a fortiori si le contribuable n'a pas déposé de déclaration fiscale, qu'il obtient une taxation de loin plus favorable dans le cadre de la taxation d'office qui s'ensuit et ne réagit pas ultérieurement de lui-même pour rectifier l'erreur du fisc, soit avant que celui-ci ne s'en aperçoive et engage une procédure de rappel d'impôt. Les problèmes conjugaux rencontrés par les recourants en 2001, voire en 2002, même s'ils peuvent expliquer l'absence de déclaration fiscale dans le délai imparti, ne justifient pas que les contribuables ne soient pas intervenus auprès de l'AFC à réception de leur bordereau de taxation d'office, ou ultérieurement lorsqu'ils ont constaté que celui-ci était fondé sur des revenus bien moindres que ceux réalisés en réalité. Si les intimés ont été capables de transmettre le 29 juillet 2003 à l'AFC leurs états financiers 2001 et 2002, on peut se demander s'ils étaient véritablement dans l'impossibilité de fournir les résultats de l'exercice 2001 avant d'être taxé d'office le 24 janvier 2003, mais on doit retenir en tout les cas qu'ils disposaient du temps nécessaire pour faire rectifier leur taxation 2001. Faute de l'avoir fait, ils n'ont pas concouru à l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt et dès lors adopté un comportement permettant de ne retenir de leur part qu'une faute légère, autorisant la réduction de l'amende au tiers du montant soustrait. S'agissant de l'ICC, le jugement du TAPI du 10 janvier 2011 doit être annulé et le bordereau d'amende ICC 2001-B du 8 avril 2008 confirmé, les autres critères de fixation de l'amende étant respectés. Bordereau d'amende IFD 2001-B 8. L'art. 175 al. 1 LIFD est de teneur similaire à celle des art. 56 al. 1 LHID et 69 al. 1 et 2 LPFisc. Le raisonnement relatif à la fixation de la quotité

de l'amende est ainsi applicable mutatis mutandis . Le jugement du TAPI doit dès lors également être annulé sur ce point et le bordereau d'amende IFD 2001-B du 8 avril 2008 rétabli. 9. Le recours étant admis, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des contribuables, pris conjointement et solidairement (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *

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