

GE_GERICHTE A/2807/2013 vom 10. Januar 2017

GE Cour de justice, 2017-01-10, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2807_2013

FR: GE_GERICHTE A/2807/2013 du 10 janvier 2017

IT: GE_GERICHTE A/2807/2013 del 10 gennaio 2017

Regeste

DROIT FISCAL ; IMPÔT ; IMPÔT CANTONAL ET COMMUNAL ; IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT ; IMPÔT SUR LE REVENU ; ASSUJETTISSEMENT(IMPÔT) ; DÉCLARATION D'IMPÔT ; TAXATION CONSÉCUTIVE À UNE PROCÉDURE ; AMENDE ; PRESTATION APPRÉCIABLE EN ARGENT ; FORCE OBLIGATOIRE(SENS GÉNÉRAL) ; PRINCIPE EN MATIÈRE DE DROIT FISCAL ; SOUSTRACTION D'IMPÔT ; AMENDE ; NÉGLIGENCE ; CAPACITÉ DE DISCERNEMENT | Procédure de rappel d'impôts ICC et IFD et de soustraction d'impôts pour les années 2009 et 2010 ouverte à l'encontre recourante née en 1921, pour avoir bénéficié de prestations appréciables en argent sous la forme d'un prêt simulé octroyé par la SI dont elle est usufruitière. Recourante incapable de discernement suite à un AVC, sans connaissances fiscales. Existence d'une prestation appréciable en argent dans le prêt simulé, décision du TAPI sur les rappels d'impôts confirmés. En revanche, pas de capacité de discernement et donc infraction de soustraction d'impôts non remplie, pas même par négligence. Amendes annulées. Recours partiellement admis. | LPFisc.7.al2 ; LIFD.145 ; LIPP.72.al1 ; LIFD.20.al1.letc ; LIFD.58.al1.letb ; LIPP.22.al1.letc ; LIPM.12 ; LIFD.175.al1 ; LHID.56.al1 ; LPFisc.69.al1 ; CP.12.al3 ; CP.48 ; CP.106 ; LIFD.175.al2 ; CP.106.al3 ; CP.333 ; LPFisc.82

Erwägungen

E. 2

L'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a établi le 22 novembre 2010 et le 20 août 2012 les taxations respectivement de 2009 et de 2010 de la contribuable, admettant la dette et les intérêts susmentionnés. Ces taxations sont entrées en force.![endif]>![if>

E. 3

Il ressort du dossier que l'AFC a effectué des reprises auprès de la SI dont le montant correspondait aux dettes susmentionnées, à titre de prestations appréciables en argent versées à la contribuable, sous la forme d'un prêt simulé. Les taxations 2009 et 2010 de la SI sont entrées en force.![endif]>![if>

E. 4

Par lettre du 29 octobre 2012, l'AFC a informé la contribuable de l'ouverture à son encontre d'une procédure en rappel et soustraction d'impôts pour les années 2009 et 2010, au motif qu'elle aurait bénéficié de prestations appréciables en argent sous forme d'un prêt simulé octroyé par la SI. Ces prestations, s'élevant à CHF 577'914.- et à CHF 8'951.- seraient ajoutées à ses revenus imposables en tant que rendements de sa fortune mobilière pour 2009 respectivement 2010. Les déductions des intérêts de CHF 12'717.- pour 2009 et CHF 12'958.- pour 2010 seraient annulées, de même que la déduction de la dette de CHF

577'914.- en 2009 et CHF 586'865.- en 2010.!

E. 5

La contribuable, représentée par sa fiduciaire, soit sa mandataire, a informé l'AFC par lettres du 18 décembre 2012 et du 21 janvier 2013 qu'elle était usufruitière du 100 % des actions de la SI. Celle-ci lui avait versé en 2011 des dividendes liés à l'exercice 2010 pour CHF 179'000.-, qui n'avaient à tort pas été mentionnés dans sa déclaration d'impôt de 2010. Il en avait été de même pour les dividendes de CHF 180'000.- perçus en 2010 pour l'exercice 2009. Ces omissions étaient imputables à sa fiduciaire, en charge de ses déclarations fiscales. Le courrier du 21 janvier 2013 visait à informer l'AFC de la situation personnelle de Mme A_____. Très âgée, elle avait subi une attaque cérébrale cinq ans auparavant, dont les séquelles étaient importantes. Devenue quasiment aveugle, elle avait perdu une grande partie de ses capacités intellectuelles et physiques, ne pouvait plus se servir d'un téléphone, vivre de façon indépendante ni gérer ses affaires courantes, comme l'attestaient deux certificats médicaux établis les 5 décembre 2011 et 17 décembre 2012. Elle n'avait jamais géré personnellement ses affaires fiscales et financières, son défunt époux assumant l'entier de cette responsabilité durant leur vie commune. Cette répartition des tâches s'imposait au vu de son absence de formation, d'expérience ou de connaissance. Elle n'avait jamais exercé d'activité lucrative et ne maîtrisait pas les questions fiscales. Son mari avait mandaté de son vivant une fiduciaire pour gérer les déclarations fiscales du couple. Elle n'était jamais intervenue dans le choix de celle-ci, qui avait toujours géré ses affaires. La procédure de rappel d'impôt était « difficilement contestable ». La procédure en soustraction d'impôt n'était pas fondée, la contribuable n'ayant agi ni intentionnellement ni par négligence.

E. 6

Le 1^{er} mars 2013, l'AFC a notifié à la contribuable quatre bordereaux de rappel d'impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) et quatre amendes pour la soustraction d'impôts 2009 et 2010. Le rappel ICC 2009 s'élevait à CHF 101'523.30.- et celui de l'IFD 2009 à CHF 37'031.75.-. Pour l'année 2010, le rappel de l'ICC s'élevait à CHF 11'275.10.- et celui de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) à CHF 2'428.85.-. Le montant des amendes aurait dû s'élever au montant des impôts éludés. Étant donné la bonne collaboration et la situation personnelle difficile de la contribuable, la quotité de l'amende était fixée à 0,5 fois le montant des droits éludés.

E. 7

Par réclamation du 2 avril 2013, la contribuable a contesté, par le biais de son mandataire, les bordereaux de rappel d'impôts et d'amende, reprenant les termes de sa lettre du 21 janvier 2013. Les dividendes perçus par la contribuable en 2010 de la part de la SI devaient être taxés à raison de 60 %, l'AFC ayant les mêmes compétences dans la procédure de réclamation que dans le cadre de la taxation. En annexe était jointe une attestation des filles de la contribuable, attestant de son mauvais état de santé et de son manque de capacité de discernement.

E. 8

Par décision sur réclamation du 29 juillet 2013, le département des finances a maintenu les bordereaux de rappel d'impôt. La quotité de l'amende a été réduite à 1/3 des droits soustraits. La SI n'avait pas contesté les reprises pour le prêt simulé consenti à la contribuable. Les taxations de 2009 et 2010 étant incomplètes, la contribuable devait

assumer la responsabilité de l'exactitude et de l'intégralité de sa déclaration d'impôts. La contribuable avait commis une faute par négligence justifiant l'ouverture d'une procédure en rappel et en soustraction d'impôts. Au vu de sa situation personnelle difficile, l'amende avait été réduite au minimum légal de 1/3, malgré le fait que la recourante était représentée par un mandataire. La demande de rectification de la taxation 2010 appliquant une imposition partielle du dividende de CHF 180'000.- était rejetée, car formulée uniquement au moment de la procédure en rappel d'impôts, qui n'ouvrait pas une nouvelle voie de révision en faveur du contribuable. Cette demande pouvait encore être prise en compte dans le cadre de la taxation 2011, qui n'était pas encore entrée en force.

E. 9

Par acte du 29 août 2013, la contribuable a recouru contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant à leur annulation « avec suite de dépens ». Elle reprenait la motivation présentée lors de sa réclamation du 2 avril 2013 en insistant sur le fait que le prêt litigieux, consenti en 1994, n'était pas simulé. S'il devait malgré tout être considéré comme simulé, seule la partie correspondant à l'augmentation du prêt en 2009, de CHF 125'709.55.- devait être qualifiée comme telle.

E. 10

Dans sa réponse du 17 décembre 2013, l'AFC a conclu au rejet du recours, en précisant que le but statutaire de la SI ne consistait pas à prêter des fonds à des tiers. La recourante avait reçu en prêt un montant s'élevant à 39,81 % des actifs de la SI, sans présenter de garanties satisfaisantes ni de capacité de remboursement. Sa fortune était précisément constituée des actions de la SI et ses revenus bruts en 2009 ne s'élevaient qu'à CHF 28'258.-. Le prêt n'avait pas été formalisé dans un contrat définissant les modalités des avances, de leur remboursement, ni le taux d'intérêt, ni la durée du prêt. Aucune garantie n'avait été sollicitée pour assurer le remboursement du prêt, qui n'avait pas été envisagé et dépendait uniquement des possibilités de versement d'un dividende par la société. La recourante n'avait aucune obligation de remboursement. Ces circonstances étaient extrêmement favorables pour l'emprunteuse et ne s'expliquaient que par son statut d'usufruitière des actions. Un tel prêt s'écartait des usages commerciaux. Il s'agissait donc d'une prestation appréciable en argent qui devait être réintégrée dans le revenu imposable de la contribuable. En ne vérifiant pas la nature et la qualification juridique du prêt de la SI, la recourante avait fait preuve d'imprévoyance coupable. Si elle invoquait divers certificats médicaux attestant de son état de santé défaillant, ceux-ci ne mentionnaient pas, à ce stade, une incapacité de discernement. Il n'était pas question de donner suite à la demande de la recourante d'imposer partiellement le dividende touché en 2010, une procédure de rappel d'impôts ne justifiant pas une rectification de la taxation sur un objet non concerné par ladite procédure. La procédure en cause ne concernait que les éléments liés à la prestation appréciable en argent octroyée par la SI à la recourante.

E. 11

Par jugement du 16 juin 2014, le TAPI a rejeté le recours. Les conditions du prêt octroyé à la recourante ne pouvaient être comparées avec un prêt accordé à des tiers. Ce prêt avait été octroyé sans sûretés, ni contrat écrit, ni délais ni modalités de remboursement. Il s'agissait d'une prestation appréciable en argent devant être intégrée dans les revenus imposables de la recourante. Les rappels d'impôts étaient confirmés. La procédure de rappel d'impôts ne permettait pas la révision d'un élément de taxation initiale de 2010, entrée en

force. La recourante aurait dû se prévaloir de ce grief par les voies de droit ordinaires, la prestation en argent concernée par le rappel d'impôt n'ayant pas de rapport de connexité avec le droit à l'imposition partielle du dividende de CHF 180'000.-. La recourante n'était pas incapable de discernement, et si l'AVC subi en 2008 avait eu des répercussions sur sa santé, l'on ne pouvait déterminer leur ampleur. Dès lors, le TAPI considérait que le montant de l'amende fixé à un tiers de l'impôt soustrait respectait le principe de la proportionnalité. Les amendes étaient confirmées.

E. 12

Par acte du 22 juillet 2014, la recourante, agissant par son mandataire, a interjeté recours contre le jugement du TAPI du 16 juin 2014 auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), concluant à son annulation ainsi qu'à l'annulation des décisions de taxation ICC et IFD pour les périodes fiscales 2009 et 2010 et les amendes y relatives. Elle précisait ses précédentes écritures et insistait sur le fait que le prêt n'était pas simulé. La procédure de rappel d'impôts était sans fondement. En outre, compte tenu de son état de santé, étant incapable de discernement, à tout le moins pour gérer ses affaires, il ne pouvait y avoir ni négligence ni faute de sa part. Dès lors, l'amende pour soustraction d'impôts devait être annulée.!

E. 13

Interpellée par le juge délégué le 24 juillet 2014, l'administration fédérale des contributions ne s'est pas déterminée. !

E. 14

Le 22 août 2014, l'AFC a répondu au recours, reprenant son argumentation précédente. Le prêt était simulé, il n'aurait jamais été octroyé à un tiers dans de telles conditions. Les rappels d'impôts devaient être confirmés. Quant à la quotité de l'amende, celle-ci ayant déjà été réduite au minimum légal, il n'y avait pas lieu de modifier ce montant.!

E. 15

Le 5 août 2014, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations.!

E. 16

Le 1^{er} mars 2016, sur demande du juge délégué, le Tribunal de protection de l'adulte et de l'enfant a précisé que Mme A_____ était sous curatelle de portée générale. En outre, selon l'expertise psychiatrique du 30 octobre 2015, elle était incapable de discernement depuis le mois de février 2015. L'expert indiquait « qu'auparavant, elle pouvait sans doute donner une appréciation générale relative à ses préférences. Mais au vu de son absence totale d'autonomie depuis début 2014, il est vraisemblable que sa capacité de discernement pour la gestion de son patrimoine et de ses affaires administratives était déjà affectée ».!

E. 17

Par courrier du 15 avril 2016, le curateur de la recourante, interpellé par la cour de céans, a fait valoir sa détermination. Il approuvait les déterminations dudit recours ainsi que tous les actes accomplis par la mandataire de sa pupille. Il précisait que sa protégée n'avait plus, depuis 2008, une capacité de discernement suffisante pour s'occuper de ses obligations fiscales, comme l'attestait son médecin traitant.!

E. 18

Par courrier du 9 mai 2016, l'AFC, au vu des éléments portés à sa connaissance, a conclu au maintien des rappels d'impôts, se rapportant à justice pour les amendes.!

E. 19

En l'absence de requêtes ou d'observations complémentaires dans le délai imparti par le juge délégué, la cause a été gardée à juger le 11 mai 2016.!

EN DROIT 1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - 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 ; art. 7 al. 2 de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001- LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).!

2. La taxation de l'IFD est soumise aux dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), entrée en vigueur le 1 er janvier 1995, dans sa teneur lors des périodes fiscales en cause (2009-2010).!

3. Le 1 er janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP- D 3 08). Elle a abrogé les cinq lois précédentes sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP- I à V).!

L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010 et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi. En l'espèce, le recours concerne les périodes fiscales 2009 et 2010. Il est donc régi par les dispositions de l'ancien droit (aLIPP- I à V) pour l'année 2009 et par la nouvelle LIPP pour l'année 2010.

4. Sont imposables comme rendements de la fortune mobilière notamment les dividendes, les parts en bénéfice, les excédents de liquidation et tous les autres avantages appréciables en argent provenant de participations en tout genre (art. 20 al. 1 let. c LIFD)!

5. Selon le Tribunal fédéral, font partie des avantages appréciables en argent au sens de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD, les distributions dissimulées de bénéfice (art. 58 al. 1 let. b LIFD), soit des attributions de la société aux détenteurs de parts auxquelles ne correspond aucune contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante et qui ne seraient pas effectuées ou dans une moindre mesure en faveur d'un tiers non participant (ATF 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_605/2014 et 2C_606/2014 du 25 février 2015 consid. 6). Sont ainsi imposables, à titre de revenus, les prestations appréciables en argent, à savoir les avantages accordés par la société aux actionnaires ou à leurs proches sans contre-prestation et qui ne s'expliquent qu'en raison du rapport de participation, dès lors que la société ne les aurait pas faites, dans les mêmes circonstances, à des tiers non participants (ATF 119 Ib 116 consid. 2 ; ATA/513/2016 du 14 juin 2016 consid. 6b ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4 ème éd., 2012, p. 138 n. 139). En raison du contenu similaire de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD et de l'art. 22 al. 1 let. c LIPP, cette jurisprudence peut également s'appliquer à l'ICC, dans la mesure où le droit cantonal genevois comporte, à l'art. 12 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), dans sa teneur avant le 30 mars 2016, en particulier en sa lettre h, une disposition équivalente à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD (ATA/594/2015 du 9 juin 2015 consid. 6b).!

De jurisprudence constante, il y a avantage appréciable en argent si 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près ; 3) elle n'aurait pas été accordée à de telles conditions à un tiers ; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société savaient ou auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 57 consid. 2.2 ;

131 II 593 consid. 5.1 ; 119 Ib 116 consid. 2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 4.2 ; 2C_589/2013 et 2C_590/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2). L'évaluation de la prestation se mesure par comparaison avec une transaction qui aurait été effectuée entre parties non liées et en tenant compte de toutes les circonstances concrètes du cas d'espèce (principe du « Dealing at arm's length » ; ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 545 consid. 3.2 ; 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_927/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.1). 6. Selon la jurisprudence, une société anonyme est libre d'accorder même à son actionnaire un prêt, dans la mesure et aux conditions à la jouissance duquel un tiers non participant pourrait accéder dans les mêmes circonstances. Une prestation appréciable en argent est néanmoins réalisée dans la mesure où l'opération s'écarte des usages et des affaires habituelles conformes au marché (ATF 138 II 57 consid. 3.1 in RDAF 2012 II 299 p. 303). Le Tribunal fédéral a développé un certain nombre de critères dont la réalisation permet de conclure qu'un prêt à l'actionnaire constitue une prestation appréciable en argent. Tel est notamment le cas lorsque le prêt octroyé par la société n'est pas couvert par le but social ou qu'il s'avère inhabituel dans la structure globale du bilan (autrement dit, lorsque le prêt ne peut pas être couvert par les moyens existants de la société, ou qu'il apparaît excessivement élevé en comparaison avec les autres actifs et qu'il génère ainsi un gros risque), ensuite, en cas de doutes sérieux sur la solvabilité du débiteur ou lorsqu'aucune garantie n'est prévue et qu'il n'existe aucune obligation de remboursement, que les intérêts ne sont pas payés mais qu'ils sont portés constamment en augmentation du compte d'emprunt et qu'il n'existe pas de convention écrite (ATF 138 II 57 précité consid. 3.2). Par conséquent, à teneur de la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 138 II 57 précité consid. 5.1 à 5.3), les critères susmentionnés revêtent une importance différente : - à elle seule, l'absence d'une convention écrite ne s'avère que peu concluante (Archives 64 641 consid. 4a) puisqu'elle peut reposer sur d'autres raisons qu'une intention de simulation (RF 64/2009 308 consid. 3.1). Il est plus parlant que le prêt ne figure au bilan ni de la créancière ni du débiteur et que l'emprunteur ne revendique aucune déduction d'intérêts passifs auprès des autorités fiscales. Une telle manière d'agir peut signifier que les intéressés eux-mêmes partent de la non-existence (comptable) de l'emprunt ; - le fait que le but statutaire de la prêteuse ne comprenne pas l'octroi de crédits ne permet pas non plus de conclure nécessairement à une simulation. L'existence d'une telle simulation doit cependant être admise lorsque les moyens qui ont afflué chez le bénéficiaire ont servi à financer des dépenses de son train de vie privé ou qu'ils ont permis à ce dernier de rembourser des dettes privées à l'aide d'un crédit commercial, soit en définitive, lorsqu'un prêt au sens étroit n'est certainement pas voulu ; - pareillement, il y a lieu de faire des distinctions en rapport avec les situations de fortune respectives de la prêteuse et de l'emprunteur ; ainsi il peut bien paraître très insolite en comparaison avec des tiers que l'attribution effectuée atteigne une hauteur inhabituelle ; cela peut se produire dans la mesure où le prêt constitue le seul actif notable de la société ou qu'il dépasse le capital propre existant. Tout cela ne permet cependant pas encore de tirer la conclusion qu'il ne faut pas compter avec un remboursement du prêt. Le fait doit en tout cas être apprécié différemment si la prêteuse n'est certainement pas en mesure d'octroyer des prêts au moyen de ses propres ressources mais qu'elle doit elle-même se procurer ces moyens auprès d'un tiers. Les conditions pour reconnaître une simulation sont seulement clairement remplies lorsque le débiteur de l'emprunt se trouve dans des circonstances financières extrêmement serrées et qu'il ne lui est pas possible de satisfaire dans la durée, par ses propres moyens, aux obligations résultant de l'emprunt (paiement de l'intérêt et de l'amortissement, p. ex. dans un excédent de passifs de

plusieurs millions de francs). 7. En ce qui concerne les prestations appréciables en argent faites par la société sans contre-prestation à ses actionnaires, il appartient en principe à l'autorité fiscale de les prouver, de sorte que le contribuable n'a pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'une violation de ses devoirs de collaboration puisse lui être reprochée (ATF 138 II 57 précité consid. 7.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_605/2014 et 2C_606/2014 précités consid. 6 ; 2C_589/2013 et 2C_590/2013 précités consid. 7.2 ; ATA/778/2016 du 13 septembre 2016 consid. 5c). En présence d'une prestation à caractère insolite, la preuve directe que le bénéficiaire en est un actionnaire ou une personne proche de la société contribuable n'est pas nécessaire ; il suffit qu'une autre explication du déroulement de l'opération ne puisse être trouvée (ATF 119 Ib 431 consid. 3b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.2 in RDAF 2009 II 566). Dans la mesure où l'autorité fiscale a pu prouver qu'une prestation de la société est effectuée sans contrepartie correspondante, il appartient au contribuable de renverser cette présomption et de prouver le fondement de la charge invoquée (Xavier OBERSON, op. cit., p. 238).

8. En l'espèce, au vu des pièces du dossier, les conditions du prêt octroyé à la recourante par sa société ne soutiennent pas la comparaison avec un prêt accordé à des tiers. Ce prêt a été accordé sans sûretés de la part de la recourante, sans contrat écrit, sans prévoir de délais ni de modalités de remboursement. En outre, le prêt a augmenté en 2009 de CHF 125'709.55.- alors que la recourante ne touchait qu'une rente brute annuelle de CHF 28'258.- et que sa fortune résidait dans la rente, contre-valeur de la SI. En 2010, le prêt a encore augmenté de CHF 10'000.-. La recourante n'a pas renversé cette conclusion, en démontrant que ce prêt n'était pas simulé. C'est en vain qu'elle estime que seule la partie correspondant à l'augmentation du prêt pourrait être qualifiée de simulée.

9. Ces divers éléments permettent de conclure à l'existence d'une prestation appréciable en argent. Dès lors, elle doit être intégrée dans les revenus imposables de la recourante. Le recours est mal fondé sur ce point et le jugement du TAPI concernant les rappels d'impôts ICC 2009 et 2010 et IFD 2009 et 2010 doit être confirmé.

10. Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende (art. 175 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 56 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 69 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent dès lors être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier (arrêt du Tribunal fédéral 2C_907/2012 du 22 mai 2012 consid. 5). Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 175 n. 7 ss ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 586 ss n. 15 ss). Sur le plan subjectif, 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. Tel est le cas lorsque le contribuable n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle (art. 12 al. 3 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0 ; RDAF 2003 II 622 , 631 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 587 n. 18). Agit par négligence, au sens de l'art. 12 CP, quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte (négligence

inconsciente) ou sans tenir compte des conséquences de son acte (négligence consciente). L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées objectivement par les circonstances et subjectivement par sa situation personnelle, par quoi on entend sa formation, ses capacités intellectuelles, sa situation économique et sociale ainsi que son expérience professionnelle. Le fait que le contribuable ait obtenu de faux renseignements de la part d'une fiduciaire mandatée par lui ne joue pas de rôle dans la détermination de la négligence (Danielle YERSIN/ Yves NOËL, op. cit., ad. art 175 n. 38). Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; ATA/907/2016 du 25 octobre 2016). La négligence implique de porter un jugement sur le comportement de l'auteur, en se demandant ce qu'il aurait pu et dû faire, et non de rechercher ce qu'il avait à l'esprit (ATA/907/2016 précité). Le comportement est intentionnel dès lors qu'il a été 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, du moins par dol éventuel (Xavier OBERSON, op. cit., p. 587 n. 18). 11. Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende (ATF 114 Ib 27 consid. 4a p. 31 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2 et 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2) et la chambre administrative ne les censure qu'en cas d'abus dans l'exercice de ce pouvoir (ATA/580/2014 du 29 juillet 2014; ATA/291/2016 du 5 avril 2016). Les autorités fiscales doivent, dans le respect du principe de la proportionnalité, faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi (ATA/580/2014 précité). 12. 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 (ATA/647/2013 du 1 er octobre 2013 consid. 11; ATA/907/2016 précité). En présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Ce dernier constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité (arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 précité). Il convient notamment de réduire le montant de l'amende lorsque le contribuable a agi par négligence, celle-ci devant être considérée comme un cas de faute légère au sens de l'art. 175 LIFD (Diane MONTI, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, 2001, p. 70). 13. Selon l'art. 106 al. 3 CP, applicable par les renvois respectifs des art. 333 CP et 82 LPFisc, le juge fixe l'amende en tenant compte de la situation de l'auteur afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principaux éléments à prendre en considération sont ainsi le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, de même que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur (arrêts du Tribunal fédéral 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1 ; 2C_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.3 ; 2C_188/2009 du 7 juillet 2009 consid. 2.4 et 2.5). À l'instar de toute peine, l'amende prononcée en cas de soustraction d'impôt est de nature strictement personnelle (ATF 134 III 59 consid. 2.3.1 ; 119 Ib 311 consid. 2e ; arrêt du Tribunal fédéral 4A_491/2013 du 6 février 2014 consid. 2.2). En effet, la jurisprudence admet que les amendes fiscales constituent de véritables

peines, de sorte que l'exigence d'une faute personnelle leur est également applicable (ATF 134 III 59 consid. 2.3.5 ; arrêt du Tribunal fédéral 4A_491/2013 précité consid. 2.4.2 ; ATA/280/2015 du 17 mars 2015 ; ATA/291/2016 précité). 14. L'art. 175 al. 2 LIFD fixe en général une sanction minimum incompressible au tiers du montant de l'impôt soustrait en cas de faute légère et ne permet pas de renoncer à toute amende (arrêts du Tribunal fédéral 2C_907/2012 précité consid. 5.5, et 2P.217/2005 du 16 octobre 2006 consid. 8.3). Selon l'art. 19 al. 1 CP, l'auteur n'est pas punissable si, au moment d'agir, il ne possédait pas la faculté d'apprécier le caractère illicite de son acte ou de se déterminer d'après cette appréciation. Sur le plan médical, on admet ainsi l'existence d'une irresponsabilité au sens de l'art. 19 al. 1 CP en cas notamment de démence sévère (Laurent MOREILLON, Commentaire Romand, code pénal I, 2009, p. 204 N22-24). 15. Au moment des faits, la recourante était âgée de 89 ans, respectivement 90 ans en 2010. Ayant subi un AVC en 2008, ses capacités cognitives étaient déclinantes. Comme le précise son médecin traitant, cet AVC lui a laissé des séquelles neurologiques importantes. Si Mme A_____ ne semblait pas se rendre compte de son état, son médecin précise que depuis 2008, elle n'avait plus une capacité de discernement suffisante pour la gestion de ses affaires administratives et financières. Dès lors, un tel état rend toute faute et partant la commission de l'infraction de soustraction d'impôts par la recourante, même par négligence, impossible. Dans de telles conditions, infliger une amende serait contraire au principe de la proportionnalité, le comportement de la recourante ne pouvant pas être qualifié de négligence, faute de conscience de sa part quant à la réalité des événements. L'application du code pénal par analogie impose, dans le cas particulier, au regard des circonstances précitées, de faire exception à l'art. 172 al. 2 LIFD, la recourante n'atteignant pas le stade de la négligence, faute d'avoir la capacité d'apprécier le caractère illicite des événements et de se déterminer d'après cette appréciation. Dès lors, infliger une amende dans ce cas particulier contreviendrait au principe de culpabilité. Ainsi, la décision du TAPI du 16 juin 2014, confirmant les décisions sur réclamation du 29 juillet 2013, est annulée sur le point concernant la soustraction d'impôts et les amendes en résultant. 16. Dans ces circonstances, le recours de Mme A_____ sera partiellement admis. Le jugement du Tribunal administratif de première instance du 16 juin 2014 est confirmé en ce qu'il concerne les rappels d'impôts ICC et IFD 2009 et 2010. En revanche, il sera partiellement annulé sur le point des amendes pour soustraction d'impôts. 17. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA). Il lui sera alloué une indemnité de procédure de CHF 1'000.- (art. 87 al. 2 LPA).

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