

GE_GERICHTE JTAPI/1197/2024 vom 11. November 2024

GE Cour de justice, 2024-11-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_1197_2024

FR: GE_GERICHTE JTAPI/1197/2024 du 11 novembre 2024

IT: GE_GERICHTE JTAPI/1197/2024 del 11 novembre 2024

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

E. 2

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

E. 3

Dans sa réponse du 15 mars 2024, l'AFC-GE conclut à ce qu'il lui soit donné acte de ce qu'elle accepte, d'une part, de prendre en compte en déduction des revenus et fortunes les dettes de rappel d'impôt et les intérêts sur rappel d'impôt et, d'autre part, de recalculer les amendes ICC 2012-2016 et IFD 2013-2016 en fonction de ces nouveaux bordereaux de rappel d'impôt. Le recours doit dès lors être admis partiellement sur ce point.

E. 4

Ainsi que cela ressort de l'argumentation développée par les recourants devant le tribunal de céans, le litige porte sur l'intentionnalité du comportement du contribuable et sur le bien-fondé d'une atténuation de la quotité des amendes en lien avec sa bonne collaboration.

E. 5

Quant aux reprises opérées, après la déduction des dettes de rappel d'impôt et les intérêts sur rappel d'impôt, elles ne sont pas contestées en tant que telles.

E. 6

À teneur des art. 175 LIFD et 69 LPFisc, est notamment puni d'une amende 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 (al. 1). Le bien juridiquement protégé par ces dispositions est le patrimoine de la collectivité publique, qui est lésé dès lors que les ressources financières n'augmentent pas conformément à ce que prévoit la loi fiscale. Ces dispositions protègent la créance fiscale en tant que fortune de la collectivité publique (ATF 121 II 257 consid. 5b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_907/2012 du 22 mai 2013 consid. 5.3). La soustraction fiscale suppose tout d'abord objectivement une insuffisance, totale ou partielle, dans le montant de l'impôt qui résulte d'une taxation. Le dommage porté aux intérêts pécuniaires de la collectivité correspond à la différence entre le montant de l'impôt fixé dans la décision définitive de taxation et le montant qui aurait été

dû si le contribuable n'avait pas violé ses obligations. Dans ce contexte, le principe de périodicité prend une importance déterminante en raison du besoin de l'Etat d'assurer une source régulière de rentrées fiscales, afin de financer les tâches qui lui sont dévolues (arrêt du Tribunal fédéral 2C_907/2012 du 22 mai 2013 consid. 5.3.1 ; ATA/203/2014 du 1er avril 2014 consid. 5).

- 10/16 - A/3764/2023 Le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète et y joindre les annexes (art. 124 al. 2 LIFD et 26 al. 2 LPFisc). Il doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte et, à la demande de l'autorité de taxation, fournir notamment des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 1 et 2 LIFD et 31 al. 1 et 2 LPFisc). Le contribuable est garant de ses déclarations, sur lesquelles l'autorité de taxation est en principe en droit de se fonder sans les vérifier et d'en présumer l'exactitude (arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3). Lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêt du Tribunal fédéral 2C_879/2008 du 20 avril 2009 consid. 5.1).

E. 7

La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence. La notion de négligence de l'art. 175 LIFD et de l'art. 56 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) est identique à celle de l'art. 12 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0) : commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte.

L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle. 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 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1052/2019 du 18 mai 2020 consid. 3.7.1).

E. 8

La preuve d'un comportement intentionnel de la part du contribuable doit ainsi être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que celui-ci était conscient du caractère erroné ou incomplet des indications fournies. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a voulu tromper les autorités fiscales, afin d'obtenir une taxation plus favorable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 6.4.1). 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1066/2018 du 21 juin 2019 consid. 4.1). Le dol éventuel suffit pour retenir l'intention (arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.2) : il suppose que l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1073/2018 du 20 décembre 2019 consid. 17.3.1).

- 11/16 - A/3764/2023 Ainsi, un contribuable agit, au moins, 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 adopte 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 (ATA/561/2011 du 30 août 2011).

E. 9

En l'espèce, il a été constaté que les déclarations d'impôt des recourants pour les années en cause étaient irrégulières et incomplètes, puisque ne contenant pas tous les éléments de leurs revenus et fortune devant être déclarés, dont en particulier les prestations appréciables en argent, ainsi que, notamment, des comptes bancaires. Les déclarations fiscales des années en question n'étaient ainsi pas complètes au sens des art. 124 al. 2 LIFD et 26 al. 2 LPFisc. Le dommage subi par la collectivité est équivalent au montant des rappels d'impôt, qui ne sont pas contestés par les recourants. Par conséquent, les éléments objectifs de la soustraction réprimée par les art. 175 al. 1 LIFD et 69 al. 1 LPFisc sont réunis. L'élément subjectif de la soustraction fiscale, soit la faute, apparaît aussi donné. En effet, au vu de l'ensemble des éléments figurant au dossier, le tribunal ne peut que reprendre son analyse effectuée dans le jugement du 4 septembre 2023, à savoir que le recourant ne pouvait ignorer la manière dont les affaires de la société étaient gérées, ce d'autant plus qu'il la qualifiait lui-même de petite organisation familiale, qu'il signait les contrats de la société avec les entités du groupe, ainsi que ses états financiers et ses déclarations fiscales, et que la structure de son groupe, comprenant de nombreuses sociétés offshores dont il détenait la totalité du capital social, tendait à démontrer ses capacités à mettre en place des stratégies commerciales visant à réduire ses charges fiscales. Ainsi, on peut considérer avec une sécurité suffisante qu'il a eu conscience que diverses opérations et écritures comptables de la société n'étaient pas justifiées commercialement et fiscalement et que les informations données à l'AFC-GE étaient incorrectes ou incomplètes. De plus, rompu aux affaires de par sa fonction et ses connaissances professionnelles, le recourant ne peut pas avoir agi par négligence, comme il le soutient en se fondant sur la soi-disant complexité de la théorie du triangle. En effet, comme déjà dit, l'ensemble de l'architecture mise en place grâce à ses diverses sociétés, de même que les contrats conclus par sa propre signature, en dehors de tout logique commerciale usuelle, ne pouvait avoir pour but que de réduire les éléments imposables de ses sociétés, et donc les siens propres puisqu'il les détenait quasiment toutes en totalité. En conclusion, en omettant de déclarer les prestations appréciables en argent fondées sur les opérations entre la société et les entités sœurs concernées et certains comptes bancaires, le recourant a agi de manière intentionnelle, c'est-à-dire avec pleine conscience et volonté. Au surplus, le fait que ni les comptes bancaires précités ni la

- 12/16 - A/3764/2023 possession du capital social de diverses sociétés n'ont été déclarés, éléments que tout contribuable doit savoir devoir déclarer, jette un doute sur son honnêteté et laisse également penser que celui-ci n'a pas agi simplement par négligence sur les autres éléments qui lui sont reprochés. Les amendes sont ainsi parfaitement justifiées dans leur principe. Il convient donc encore de se prononcer sur leur quotité, contestée par les recourants.

E. 10

En cas de soustraction fiscale, en règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait ; si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD et 69 al. 2 LPFisc). En cas de tentative de soustraction fiscale, l'amende est fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (art. 176 al. 2 LIFD et 70 al. 2 LPFisc).

E. 11

Le montant de l'impôt soustrait constitue le premier élément de fixation de la peine. Celle-ci doit ensuite être fixée selon le degré de la faute de l'auteur (cf. ATF 143 IV 130 consid. 3.3). En présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en règle générale au montant de l'impôt soustrait (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 10.1 ; 2C_777/2014 du 13 octobre 2014 consid. 6.2 ; 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2). 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 (Diane MONTI, *Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé*, 2002, p. 70). En cas de faute grave, l'amende doit en principe être supérieure à une fois l'impôt soustrait et peut être au plus triplée (cf. art. 175 al. 2 in fine LIFD et 69 al. 2 in fine LPFisc ; ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_281/2019 du 26 septembre 2019 consid. 8.1). Par faute grave, il faut comprendre, entre autres, la récidive, de même que l'attitude continuellement récalcitrante du contribuable vis-à-vis des autorités fiscales. Il y a en particulier circonstance aggravante, lorsque la soustraction d'impôt s'étend sur plusieurs années et s'effectue selon différents procédés, en cas d'existence d'un compte bancaire non déclaré ou, par exemple, en cas de présentation planifiée et erronée de bilans, par une personne morale, sur plusieurs exercices (cf. Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, *op. cit.*, n. 54 ad art. 175). En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1 ; 2C_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.3 et les références citées). La bonne collaboration du contribuable dans la procédure en soustraction d'impôt constitue l'un des éléments permettant de réduire la peine (cf. arrêt du Tribunal

- 13/16 - A/3764/2023 fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013). Entrent également en considération le repentir actif (régulé par l'art. 175 al. 3 LIFD) ou encore l'écoulement d'un temps relativement long entre l'acte et sa découverte, durant lequel le contribuable s'est comporté correctement à l'égard du fisc (cf. Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, *op. cit.*, n. 47 ad art. 175 et les références citées). L'art. 175 al. 2 LIFD a vocation à s'appliquer à toutes les soustractions fiscales, y compris celles qui s'étendent sur plusieurs périodes fiscales, ce qui est du reste fréquemment le cas lorsque la soustraction est liée à un comportement durable, tel que la non-déclaration d'un compte bancaire (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2 et 7.3.1). Lorsque le contribuable cache un élément de sa fortune et omet de signaler les revenus qui en découlent dans plusieurs déclarations, on est en présence d'un concours réel : le contribuable commet une nouvelle soustraction fiscale à chaque déclaration (cf. Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, *op. cit.*, n. 46 s., 54 et 56 s. ad art. 175).

E. 12

Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales, qui doivent faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi, disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende, l'autorité de recours ne censurant que l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. ATF 144 IV 136 consid. 9.1 ; ATA/1002/2020 du 6 octobre 2020 consid. 9b et les références citées). Par ailleurs, selon la jurisprudence, l'importance des montants soustraits et donc des rappels d'impôts ne constitue pas une sorte de double sanction et n'est donc pas un critère devant jouer en faveur du contribuable, le critère légal des art. 175 al. 2 LIFD et 69 al. 2 LPFisc étant celui de la gravité de la faute. Une telle approche serait contraire à la lettre et à l'esprit de ces dispositions légales. Elles prévoient que l'amende doit être fixée dans une fourchette qui peut aller jusqu'au triple de l'impôt soustrait dans les cas les plus graves. Le législateur a accepté par-là qu'un contribuable coupable d'une soustraction d'impôt doive verser à la collectivité publique une somme totale correspondant finalement à quatre fois le montant de l'impôt (rappel d'impôt + amende correspondant au triple de cet impôt), ce même en cas de soustraction de montants importants, la loi ne prévoyant aucun traitement privilégié en pareilles circonstances. Il n'appartient pas aux administrations fiscales de s'écarter des règles des art. 175 al. 2 LIFD et 69 al. 2 LPFisc en cas de grave soustraction au motif que ce système aboutirait dans un cas d'espèce à un résultat jugé trop sévère et qu'une amende réduite constituerait déjà, selon elles, une peine suffisante, une correction (*reformatio in peius*) par le juge dans le cadre d'un recours pouvant d'ailleurs s'avérer nécessaire (ATF 144 IV 136 consid. 7.3.2).

E. 13

En l'espèce, l'AFC-GE a refusé de prendre en compte une bonne collaboration des recourants, compte tenu des nombreuses relances et report de certains délais pour obtenir des informations, parfois incomplètes. Le tribunal ne peut la suivre sur ce point. En effet, ainsi qu'il résulte des éléments du dossier, le recourant a collaboré de manière active et du mieux qu'il a pu, compte tenu des circonstances qu'il a

- 14/16 - A/3764/2023 détaillées dans ses écritures, dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt. Cette deuxième circonstance atténuante en faveur des recourants ne justifie toutefois pas encore une diminution de la quotité retenue par l'AFC-GE eu égard au fait que la soustraction s'est déroulée sur plusieurs exercices pour un montant cumulé non négligeable. Les circonstances atténuantes étant contrebalancées par celles aggravantes, force est de constater que l'AFC-GE, en ne s'écartant pas du quantum ordinaire, n'a pas abusé de son pouvoir d'appréciation dans la fixation de la quotité des amendes. Partant, la quotité des amendes est confirmée.

E. 14

En dernier lieu, les recourants soutiennent que les amendes violeraient le principe *ne bis in idem*.

E. 15

Selon le principe *ne bis in idem*, qui est un corollaire de l'autorité de chose jugée, nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même État en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet État. Ce droit, qui appartient avant tout au droit pénal fédéral matériel, découle en outre implicitement de la Constitution

fédérale, à savoir des art. 8 al. 1 et 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst - RS 101) et est également garanti par l'art. 4 ch. 1 du Protocole additionnel n° 7 à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (RS 0.101.07) et l'art. 14 par. 7 du Pacte ONU II (RS 0.103.2). L'autorité de chose jugée et le principe ne bis in idem requièrent qu'il y ait identité de l'objet de la procédure, de la personne visée et des faits retenus (ATF 149 II 74 consid. 8.1 et les références citées). Selon la doctrine, lorsque l'état de fait constitue à la fois une soustraction en matière d'impôt sur le bénéficiaire et une soustraction en matière d'impôt sur le revenu (par exemple en cas de distribution dissimulée de dividende en faveur de l'actionnaire unique et seul membre du Conseil d'administration), l'on est en présence de deux comportements distincts punissables justifiant à chaque fois une sanction sans que le principe ne bis in idem ne soit violé (Daniel DE VRIES REILINGH/Iiriana DRENI, RDAF 2023 II 290).

E. 16

En l'espèce, c'est en vain que les recourants se plaignent de la violation du principe ne bis in idem. En effet, dans le cadre de la présente procédure, le recourant est poursuivi en raison d'une soustraction en matière d'impôt sur ses revenus et sa fortune, dont il est l'auteur principal, tandis qu'il avait été poursuivi, dans le cadre de l'infraction commise par la société, en sa qualité d'organe, participant accessoire. On se trouve donc en présence de deux comportements distincts punissables qui justifient à chaque fois une sanction, sans que le principe ne bis in idem ne soit violé.

E. 17

Au vu de ce qui précède, le recours est admis partiellement. En conséquence, le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE pour de nouveaux bordereaux de rappel d'impôt et d'amende au sens des précédents considérants.

- 15/16 - A/3764/2023

E. 18

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), les recourants, qui succombent dans une assez large mesure, sont solidairement condamnés au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 900.- ; il est partiellement couvert par l'avance de frais en CHF 700.- versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF 500.-, à la charge de l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, sera allouée aux recourants (art. 87 al. 2 à 4 LPA et 6 RFPA).

- 16/16 - A/3764/2023

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