

# **GE\_GERICHTE JTAPI/323/2021 vom 29. März 2021**

GE Cour de justice, 2021-03-29, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_JTAPI\\_323\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_323_2021)

FR: GE\_GERICHTE JTAPI/323/2021 du 29 mars 2021

IT: GE\_GERICHTE JTAPI/323/2021 del 29 marzo 2021

## **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**

Aux termes de l'art. 175 LIFD, 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 (al. 1). 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 et si elle

- 11/20 - A/1963/2020 est grave, elle peut au plus être triplée (al. 2). Lorsque le contribuable dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable), à condition qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance, qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt et qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû (al. 3 let. a à c). Pour toute dénonciation spontanée ultérieure, l'amende est réduite au cinquième de l'impôt soustrait si les conditions prévues à l'al. 3 sont remplies (al. 4). Selon l'art. 176 LIFD, celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni d'une amende (al. 1). L'amende est fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (al. 2). L'art. 56 al. 1 à 2 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et les art. 69 et 70 LPFisc prévoient une réglementation similaire.

### **E. 4**

Selon la doctrine et la jurisprudence, la notion de dénonciation suppose que le contribuable annonce de lui-même son infraction à l'autorité fiscale alors que celle-ci n'en a encore pas eu connaissance d'une autre manière, soit par elle-même, soit par l'effet d'indications de tierces personnes. Le caractère spontané fait ainsi défaut lorsque la déclaration intervient alors que les autorités fiscales enquêtent déjà, dans le même contexte, sur le dossier du contribuable et que celui-ci doit partir de l'hypothèse, fondée sur l'expérience générale de

la vie, qu'elles découvriront d'elles-mêmes, dans le cours normal des choses, la soustraction fiscale, même en l'absence de dénonciation (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_113/ 2018 du 25 novembre 2019 consid. 3.3 et les références cités). Le fait que le contribuable ne soit pas au courant des connaissances de l'administration fiscale à son propos n'importe pas (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_133/2020 du 15 juillet 2020 consid. 5.4.2).

#### **E. 5**

S'agissant de la déclaration spontanée de l'art. 175 al. 3 LIFD conduisant à l'impunité, un parallèle peut être fait en ce qui concerne la soustraction fiscale avec la déclaration spontanée de l'art. 13 de la loi fédérale sur le droit pénal administratif du 22 mars 1974 (DPA - RS 313.0), dont la pratique déduit qu'elle n'est réalisée que lorsque l'auteur se dénonce spontanément (« de son propre mouvement ») dans un esprit de repentir. Le contribuable ne doit donc pas être amené à procéder à une déclaration spontanée sous l'emprise d'une crainte fondée quant à l'imminence de la découverte de la soustraction par l'autorité fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_370/2019 du 19 septembre 2019 consid. 5.2 ; ATA/1168/ 2020 du 17 novembre 2020 consid. 3b et les références citées). La déclaration spontanée de l'art. 175 al. 3 LIFD n'est dès lors réalisée que lorsque l'auteur se dénonce sans pression extérieure (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_133/2020 du 15 juillet 2020 consid. 5.2).

- 12/20 - A/1963/2020

#### **E. 6**

L'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers (ci-après : EAR) entre la Suisse et divers États a pour effet de porter à la connaissance des autorités fiscales helvétiques certaines données bancaires. Dans ce cadre, l'AFC-CH considère, selon sa prise de position du 30 août 2018, que les éléments fiscaux faisant l'objet de l'EAR sont connus du fisc au 30 septembre 2018 au plus tard, de sorte qu'une dénonciation ne peut plus être considérée comme spontanée à compter de cette échéance. Quant aux éléments fiscaux soumis à l'EAR prenant naissance après 2017 et ceux provenant d'États qui appliqueront postérieurement l'EAR, cette règle doit être appliquée par analogie à compter du 30 septembre de l'année durant laquelle l'échange des renseignements concernés aura lieu pour la première fois. La doctrine critique cette position, estimant que la simple réception de données sur un serveur informatique, sans qu'une intervention humaine ait eu lieu pour les analyser et prendre position (existence ou non d'un cas de soustraction), à savoir sans le traitement effectif des informations obtenues de la part d'États étrangers, n'a pas pour effet que l'autorité fiscale ait connaissance des données qui lui ont été communiquées (Séverine L'EPLATTENIER, Contraventions, délits et crimes fiscaux, 2019, n. 104-105 p. 128 s. et les références citées).

#### **E. 7**

L'EAR entre la Suisse et la France est entré en vigueur le 1er janvier 2017 et celui entre la Suisse et les Émirats arabes unis, dont Dubaï fait partie, le 1er janvier 2019 ([https://www.sif.admin.ch/sif/fr/home/multilateral/steuer\\_informationsaust/automatischer-informationsaustausch/automatischer-informationsaustausch1.html](https://www.sif.admin.ch/sif/fr/home/multilateral/steuer_informationsaust/automatischer-informationsaustausch/automatischer-informationsaustausch1.html)).

#### **E. 8**

La dénonciation spontanée doit comporter tous les éléments de revenus et de fortune non déclarés. Bien que la loi ne pose pas de conditions formelles, la simple mention d'un

élément de revenu ou de fortune non déclaré par le passé, sans autre indication, ne constitue pas une dénonciation spontanée non punissable. Dans un tel cas de figure, l'administration fiscale ne peut pas, de bonne foi, reconnaître, sur la base des informations données, que des éléments de fortune et/ ou de revenu ont été soustraits et qu'il s'agit d'une dénonciation. Une telle attitude, qui viserait à laisser le soin au fisc de découvrir les biens non déclarés précédemment et, dans l'hypothèse où il y parvient, à invoquer une dénonciation spontanée, contreviendrait au principe de la bonne foi et ne mérite aucune protection (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_281/2019 du 26 septembre 2019 consid. 7.2 et les références citées). Lorsque l'autorité fiscale constate, après l'ouverture d'une procédure de rappel faisant suite à une dénonciation spontanée, que la soustraction fiscale dépasse les éléments déclarés dans ladite dénonciation, l'exemption de peine ne peut plus être accordée. À défaut, la dénonciation spontanée permettrait au contribuable de bénéficier de l'absence de sanction pénale également pour tous les éléments non déclarés découverts par l'autorité fiscale lors de la procédure de rappel d'impôt

- 13/20 - A/1963/2020 (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_133/2020 du 15 juillet 2020 consid. 5.4.2 ; ATA/ 1168/2020 du 17 novembre 2020 consid. 3c et les références citées).

### **E. 9**

Afin de bénéficier du renoncement à la poursuite pénale, le contribuable doit se dénoncer pour la première fois, l'exemption de peine étant conçue comme la récompense du repentir actif (Reto SUTTER, *Die straflose Selbstanzeige im Bereich der direkten Steuern der Schweiz*, 2014, n. 235 p. 88). Une personne ne peut donc bénéficier qu'une seule fois au cours de son existence d'une exemption de peine liée à une dénonciation spontanée, ceci pour éviter que le repentir actif soit vidé de sa substance par des contribuables se dénonçant spontanément à intervalles réguliers et échappant ainsi à toute peine (FF 2006 p. 8370, ch. 2.2.1 ; Pietro SANSONETTI, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, 2008, n. 14 ad. introduction à la sixième partie, p. 1484). Selon la doctrine, une dénonciation spontanée ultérieure n'intervient qu'une fois que le contribuable a déjà bénéficié d'une exemption de peine, et non lorsqu'il a simplement déjà déposé une dénonciation spontanée (Roman J. SIEBER/Jasmin MALLA, in Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH, *Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, 3ème édition, 2017, n. 60-61 ad. art. 175 DBG, p. 2833 s. ; Rolf BENZ, *Die Gültigkeitsvoraussetzungen der erstmaligen straflosen Selbstanzeige im Recht der direkten Steuern : Zehn echte und vermeintlichen Tatbestandsmerkmale*, in *Revue fiscale* 66/2011, p. 182ss, 201).

### **E. 10**

Aux termes de l'art. 5 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), les organes de l'État et les particuliers doivent agir conformément aux règles de la bonne foi. Cela implique notamment qu'ils s'abstiennent d'adopter un comportement contradictoire ou abusif (ATF 136 I 254 consid. 5.2) et leur impose un comportement loyal et digne de confiance dans les actes avec autrui. Ne peut toutefois prétendre à être traité conformément aux règles de la bonne foi que celui qui n'a pas lui-même violé ce principe de manière significative. On ne saurait ainsi admettre de se prévaloir de son propre comportement déloyal et contradictoire (ATA/1380/2019 du 10 septembre 2019 consid. 5d et les références citées).

### **E. 11**

La tentative de soustraction n'est punissable que si elle est intentionnelle ; cela ne ressort pas de la loi, mais de la notion même de tentative (Pietro SANSONETTI/ Danielle HOSTETTLER, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2ème édition, 2017, n. 2 ad. art. 176 LIFD, p. 1505).

#### **E. 12**

En matière d'impôt anticipé, l'art. 23 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (LIA - RS 642.21) stipule que celui qui, contrairement aux prescriptions légales, ne déclare pas aux autorités fiscales compétentes un revenu grevé de l'impôt anticipé ou la fortune d'où provient ce revenu perd le droit au

- 14/20 - A/1963/2020 remboursement de l'impôt anticipé déduit de ce revenu (al. 1). Il n'y a pas de déchéance du droit si l'omission du revenu ou de la fortune dans la déclaration d'impôt est due à une négligence et si, dans une procédure de taxation, de révision ou de rappel d'impôt dont la décision n'est pas encore entrée en force, ce revenu ou cette fortune sont déclarés ultérieurement, ou ont été portés au compte du revenu ou de la fortune suite à une constatation faite par l'autorité fiscale (al. 2).

#### **E. 13**

En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve. On ne peut pas, en revanche, lui demander de prouver un fait négatif et de démontrer, par exemple, qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés. Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables non déclarés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence de tels éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations. Ce dernier devra justifier l'origine des montants non déclarés et il pourra même être obligé de fournir des renseignements supplémentaires sur les rapports contractuels mis à jour par l'autorité fiscale et sur les prestations qui en découlent. L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si ces dernières paraissent vraisemblables. Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/162/2021 du 9 février 2021 consid. 3 et les références citées).

#### **E. 14**

En l'occurrence, le recourant soutient qu'il remplit toutes les conditions d'une dénonciation spontanée non punissable, et ce pour l'ensemble des éléments déclarés les 31 mai, 3 et 17 décembre 2019, ce que l'autorité intimée conteste. Avant de se déterminer à cet égard, il convient toutefois préalablement d'examiner si des rappels d'impôt ont effectivement lieu d'être, puisqu'il ne peut y avoir une amende sans un rappel, celle-ci n'étant en définitive qu'un multiple du montant repris (cf. art. 175 al. 2 LIFD et 69 al. 2 LPfisc).

#### **E. 15**

Le recourant ne conteste pas la réalisation des éléments constitutifs objectifs des infractions de soustraction d'impôt qui lui sont reprochée (à savoir qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale) pour les années 2013 à 2016 ; il n'a d'ailleurs pas recouru à ce sujet, indiquant explicitement dans ses écritures du 3 juillet 2020 que son recours ne portait que sur les amendes. En revanche, il soutient qu'aucune amende ne peut lui être infligée pour 2017 au motif qu'il avait

- 15/20 - A/1963/2020 agi par négligence dans le cadre de la tentative de soustraction qui lui est reprochée pour cette période fiscale. L'AFC-GE ne s'est pas prononcée sur ce point.

#### **E. 16**

En l'espèce, il ressort du bordereau de taxation ICC 2017 que l'AFC-GE a accepté de restituer au recourant l'impôt anticipé qui avait été prélevé sur le dividende de CHF 150'000.- qu'il avait perçu en 2017. Partant, force est de constater que l'AFC-GE a considéré que le fait que ce dividende ne soit pas mentionné dans ses déclarations fiscales 2017, tant celle précédant la dénonciation spontanée que celle accompagnant cette dernière, résultait non pas d'un acte intentionnel, mais d'une négligence. Or, une tentative de soustraction n'est punissable que si elle est intentionnelle. Aucune amende ne peut dès lors être infligée au recourant en relation avec le dividende de CHF 150'000.- qu'il a perçu en 2017. En revanche, toutes les autres soustractions qu'il a porté à la connaissance de l'AFC-GE peuvent faire l'objet d'une sanction, à moins qu'elles n'en soient exemptées en raison de la dénonciation spontanée non punissable.

#### **E. 17**

Il sied de relever, à titre liminaire, que le recourant n'a effectué qu'une seule et unique dénonciation spontanée, malgré le fait qu'il ait dénoncé ses soustractions par le biais de trois courriers. Conformément à la doctrine rappelée ci-dessus, une dénonciation spontanée ultérieure n'intervient qu'une fois que le contribuable a déjà bénéficié d'une exemption de peine et non du fait qu'il a déjà déposé une dénonciation spontanée. Partant, les lettres des 3 et 17 décembre 2019 ne peuvent constituer une dénonciation spontanée ultérieure, le recourant n'ayant pas déjà bénéficié d'une exemption de peine avant leur dépôt, et relèvent forcément de la première dénonciation spontanée. Le principe de la bonne foi conduit également à retenir cette solution. Dans son courrier du 21 juin 2019, l'AFC-GE a en effet invité le contribuable à vérifier qu'il avait bien annoncé tous les éléments non déclarés jusqu'alors au motif que la renonciation à la poursuite pénale n'était valable qu'une fois dans son existence. Refuser par la suite l'exemption de sanction au motif que le recourant a suivi cette invitation serait contraire audit principe. Enfin, il serait disproportionné d'interdire à un contribuable ayant par inadvertance oublié de faire part d'une soustraction de compléter sa dénonciation spontanée, pour autant que celle-ci n'ait évidemment pas été entre-temps découvert par le fisc ou qu'il n'ait pas déjà bénéficié d'une exemption de peine après traitement de sa dénonciation par le fisc. En outre, la dénonciation effectuée par le recourant portant sur divers éléments, tant de revenu que de fortune, il convient d'analyser, pour chacun d'entre eux, si les conditions légales permettant de bénéficier de la non punissabilité sont réalisées. En effet, le fait que ces divers éléments soient contenus dans une seule dénonciation n'a pas pour conséquence de les imbriquer et de les lier les uns aux autres. Procéder différemment dissuaderait les contribuables à se dénoncer, ce qui

- 16/20 - A/1963/2020 irait à l'encontre du but et de la ratio legis de la dénonciation spontanée non punissable. Ce cas de figure diffère en outre de celui où un contribuable tait sciemment une soustraction et que l'autorité fiscale vient à la découvrir dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt. Le contribuable qui dénonce toutes les soustractions qu'il a commises par le passé, même si l'une ou certaines d'entre elles ne seront pas exemptées de sanction selon les circonstances, fait preuve d'un repentir actif et n'a pas la volonté de frauder. Étant de bonne foi, il mérite d'être protégé dans sa démarche. Il résulte de ce qui précède que l'AFC-GE se trompe en alléguant que les éléments dénoncés les 3 et 17 décembre 2019, après l'ouverture formelle de la procédure en rappel d'impôt et en soustraction, ont pour conséquence de rendre l'entier des soustractions dénoncées punissable.

#### **E. 18**

S'agissant de l'examen des conditions légales de la non punissabilité auxquelles sont soumis les éléments soustraits par le recourant, à savoir plusieurs comptes bancaires, dont certains au nom de ses enfants, des obligations, la perception de commissions d'introduit et de coupons des obligations précitées, le tribunal retient ce qui suit.

#### **E. 19**

La première condition de l'exemption de peine exige que le contribuable agisse de son propre mouvement et non sous l'emprise d'une crainte fondée quant à l'imminence de la découverte de la soustraction par l'autorité fiscale. Le contribuable doit annoncer de lui-même son infraction à l'autorité fiscale alors que celle-ci n'en a encore pas eu connaissance d'une autre manière. À cet égard, la position de l'AFC-GE, selon laquelle l'annonce d'un contrôle de B\_\_\_\_\_ SA en mars 2019 a pour effet que la dénonciation du recourant formée à fin mai 2019 n'était plus spontanée, ne peut pas être suivie. En effet, la temporalité des événements qu'elle met en avant ne permet pas de retenir, à satisfaction de droit, que le recourant se serait effectivement senti contraint et forcé de déclarer au fisc ses soustractions passées suite à l'annonce dudit contrôle. L'ouverture d'un contrôle aléatoire à l'encontre d'une société dont le contribuable est l'administrateur avec signature individuelle et l'unique actionnaire peut certes, selon les circonstances, faire craindre à celui-ci que l'AFC-GE ne découvre des irrégularités dans ses déclarations. Il est toutefois évident que l'autorité fiscale ne peut réaliser une telle découverte que pour autant que les soustractions opérées par le contribuable soient en relation avec cette société ; la jurisprudence souligne ce point en retenant que le caractère spontané fait défaut lorsque les autorités fiscales enquêtent déjà, dans le même contexte, sur le dossier du contribuable. Si tel n'est pas le cas, le contribuable ne doit, en principe, pas redouter une découverte des irrégularités qu'il a commises à titre personnel. À cet égard, peu importe d'ailleurs qu'il soit une personne aguerrie dans le domaine fiscal, sachant qu'un contrôle externe aléatoire n'est lié à aucun soupçon. Lorsque l'enquête de l'autorité fiscale n'est pas en rapport avec le domaine où le contribuable a fraudé par le passé, soit

- 17/20 - A/1963/2020 quand le contexte est différent, celui-ci peut, selon les cours ordinaires des choses et l'expérience de la vie, partir de l'idée que le fisc ne dispose d'aucun élément permettant de conclure au caractère incomplet de ses propres déclarations. Il ne se trouve alors pas dans une situation générant chez lui une crainte fondée d'être découvert, qui le pousserait à se dénoncer. Or, tel est précisément le cas du recourant. En effet, il ne résulte pas des pièces du dossier que les éléments faisant l'objet de la dénonciation

spontanée avaient un quelconque rapport avec l'activité de B\_\_\_\_\_ SA, de sorte que celui-ci n'avait pas à craindre qu'un contrôle de la société puisse mener l'autorité fiscale à découvrir les soustractions qu'il a opérées à titre personnel. Sa dénonciation spontanée n'était donc pas motivée par la crainte que ses soustractions soient découvertes par le fisc suite au contrôle de sa société.

#### **E. 20**

Ce constat ne signifie pas encore que les soustractions en cause soient exemptées de peine. En effet, si l'une ou plusieurs d'entre elles étaient déjà connues du fisc, elles ne peuvent bénéficier de la non punissabilité. À cet égard, il est évident que les comptes bancaires suisses, couverts par le secret bancaire, étaient inconnus de l'AFC-GE et qu'elle ne pouvait les découvrir ; les soustractions en lien avec ceux-ci sont donc exemptées de peine. Autre est la question des avoirs bancaires détenus à l'étranger puisqu'en raison de l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers, les données des comptes sont communiquées par les autorités fiscales étrangères à l'AFC-GE qui en a donc connaissance. À ce sujet, malgré les critiques formulées par la doctrine, le tribunal fait sienne la position de principe exprimée par l'AFC-CH en date du 30 août 2018. En effet, une date déterminée, certes arbitrairement puisque certains cantons avaient fixé des dates différentes, antérieure même en ce qui concerne Genève (cf. Thomas LATTMANN, *Steuerämter drücken bei Selbst- anzeigen noch ein Auge zu*, Magazine Saldo, 27 septembre 2017, p. 9), procure une appréciable sécurité du droit. En outre, le fait de posséder des informations sur un support numérique signifie que celles-ci sont entrées dans la sphère de connaissance de l'administration, étant effectivement à sa disposition quand bien même personne ne les ait encore consultées. Par analogie, une fois une dénonciation spontanée notifiée à l'autorité fiscale, celle-ci ne peut arguer ne pas en avoir connaissance au motif que le courrier en question n'a pas encore été ouvert. Au vu de ce qui précède, il doit être retenu, s'agissant du compte ouvert dans une banque sise en France, que l'AFC-CH en a eu connaissance le 30 septembre 2018, soit la date qui correspond à la prise de position de l'AFC-CH, l'EAR étant entré en vigueur avec cet État le 1er janvier 2017. Partant, connue par une autorité fiscale suisse lorsqu'elle a été dénoncée le 31 mai 2019, cette soustraction ne peut bénéficier d'une exemption de peine. En revanche, s'agissant des comptes sis dans des banques à Dubaï, du fait que l'EAR n'est entré en vigueur avec les Émirats arabes unis, dont Dubaï fait partie, qu'à compter du 1er janvier 2019, la

- 18/20 - A/1963/2020 dénonciation desdits comptes, intervenue en mai 2019, était antérieure à leur connaissance par l'AFC-CH. Il en va de même des obligations libellées en USD détenues dans une banque à Dubaï. L'AFC-GE n'en avait également pas connaissance avant que le recourant ne les dénonce. Le même raisonnement doit être appliqué aux commissions d'introducteur et aux coupons provenant des obligations susmentionnées : ces revenus versés sur un compte non déclaré à Dubaï n'étaient pas connus des autorités fiscales suisses en date du 31 mai 2019. S'agissant enfin des dividendes perçus par le recourant, celui de 2016 ne relève pas du domaine d'une dénonciation spontanée non punissable, étant mentionné dans la déclaration fiscale 2016 du recourant. Quant à celui de 2017, il ne peut, ainsi que relevé au consid. 16, donner lieu à une amende.

#### **E. 21**

Le tribunal relève enfin que les autres conditions pour bénéficier de la dénonciation spontanée non punissable sont, à l'évidence, réalisées. D'une part, l'AFC-GE pouvait et

devait reconnaître, sur la base du texte du courrier ainsi que des informations détaillées fournies que des éléments de fortune et de revenu avaient été soustraits et qu'il s'agissait d'une dénonciation. D'autre part, le recourant a collaboré sans réserve avec le fisc pour déterminer le montant du rappel d'impôt et il s'est efforcé d'acquitter le rappel d'impôt dû.

#### **E. 22**

Au vu de ce qui précède, les soustractions que le recourant a dénoncées en date des 31 mai, 3 et 17 décembre devront, à l'exception de celle en relation avec le compte bancaire français, bénéficier d'une exemption de peine.

#### **E. 23**

Il reste encore à déterminer si l'amende infligée, qui ne concerne dont plus que la soustraction liée au compte bancaire détenu en France, est conforme au droit, étant rappelé que 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 (ATA/1249/2020 du 8 décembre 2020 consid. 9b et les références citées).

#### **E. 24**

En l'espèce, l'AFC-GE a retenu une quotité de base de trois quart des impôts soustraits, qui apparaît justifiée au regard du peu d'importance du montant en cause (EUR 5'000.-), de la durée et de la répétition de la soustraction ainsi que de la formation et l'expérience professionnelle du recourant. Le tribunal estime que l'AFC-GE a suffisamment tenu compte de sa bonne collaboration.

#### **E. 25**

Le recours sera donc partiellement admis et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour qu'il émette de nouveaux bordereaux amendes 2013 et 2016, qui ne concerneront que la soustraction en lien avec le compte bancaire ouvert en France, tandis que ceux de 2017 seront entièrement annulés.

- 19/20 - A/1963/2020

#### **E. 26**

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

#### **E. 30**

juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), le recourant, qui succombe partiellement, est condamné au paiement d'un émoluments réduit s'élevant à CHF 500.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Le solde de l'avance de frais de CHF 200.- lui sera restitué. Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF 750.-, à la charge de l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, sera allouée au recourant (art. 87 al. 2 à 4 LPA et 6 RFPA).

- 20/20 - A/1963/2020