

# **GE\_GERICHTE JTAPI/61/2025 vom 26. September 2016**

GE Cour de justice, 2016-09-26, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_JTAPI\\_61\\_2025](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_61_2025)

FR: GE\_GERICHTE JTAPI/61/2025 du 26 septembre 2016

IT: GE\_GERICHTE JTAPI/61/2025 del 26 settembre 2016

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation en matière de TPC (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2

### **E. 05**

; art. 315 al. 1 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre

- 5/11 - A/312/2024 1887 - LCP - D 3 05 et art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). 2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens de l'art. 49 LPFisc. 3. Le recourant sollicite une audience de comparution personnelle des parties. 4. La procédure réprimant la soustraction fiscale est une procédure à caractère pénal à laquelle l'art. 6 CEDH est applicable. Dans une procédure de soustraction d'impôt, le contribuable peut en principe se prévaloir d'un droit à être entendu oralement par une instance judiciaire, mais cette audition n'est pas automatique ; il faut que le contribuable en fasse la demande. Lorsque le juge est saisi d'une demande de débats publics et oraux, il doit en principe y donner suite. En revanche, l'art. 6 CEDH ne trouve pas application dans les procédures fiscales qui n'ont pas un caractère pénal. Les procédures en rappel d'impôt n'y sont donc pas soumises. (ATF 140 I 68 consid. 9.2 et les réf.).

### **E. 5**

Selon la CourEDH, dans les domaines relevant de l'extension du volet pénal de l'art. 6 CEDH, l'obligation de tenir une audience publique n'est pas absolue. Tel est notamment le cas pour les affaires ne soulevant pas de question de crédibilité ou ne suscitant pas de controverse sur les faits qui auraient requis une audience, et pour lesquelles les tribunaux peuvent se prononcer de manière équitable et raisonnable sur la base des conclusions présentées par les parties et d'autres pièces. Ainsi, dans l'affaire Jussila (arrêt de la CourEDH du 23 novembre 2006, Jussila c. Suède, req. 73053/01§ 46 et 48), constatant d'une part que les motifs pour lesquels l'intéressé sollicitait une audience étaient en grande partie liés à la contestation du bien-fondé de l'évaluation de l'impôt dont on l'estimait redevable - qui échappe en elle-même au champ d'application de l'art. 6 CEDH - d'autre part, que la somme en jeu était minime et enfin que l'intéressé avait eu amplement l'occasion de présenter par écrit ses moyens de défense et de répondre aux conclusions des autorités fiscales, la Cour a jugé que de telles circonstances particulières n'impliquaient pas la tenue d'une audience (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_32/2016 du 24 novembre 2016 consid. 12.2.1).

### **E. 6**

En l'espèce, dans son recours et sa réplique, le contribuable offre de prouver, par sa comparution personnelle, les faits à l'appui de ses conclusions, mais il ne présente aucune argumentation relative à sa faute, ni à par rapport à la quotité des amendes, pas plus qu'il ne demande que l'audience de comparution personnelle porte sur ce point. Étant donné que l'art. 6 CEDH n'est applicable qu'à l'aspect pénal de la procédure de soustraction d'impôt, que l'intéressé ne critique pas, le tribunal renoncera à la mesure d'instruction sollicitée par le contribuable, étant par ailleurs précisé que, comme cela ressort des développements ci-après, le dossier contient en l'état tous les éléments de fait utiles pour trancher le litige.

- 6/11 - A/312/2024

#### **E. 7**

Le recourant conclut à l'annulation des amendes, faisant valoir qu'il a déposé une dénonciation spontanée.

#### **E. 8**

Aux termes de l'art. 69 LPFisc (applicable en vertu de l'ancien art. 318C de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 - LCP - D 3 05, abrogé le 1er janvier 2024 mais applicable aux périodes fiscales 2012 à 2015), 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). 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).

L'art. 69 LPFisc est calqué sur l'art. 175 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

#### **E. 9**

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. Le caractère spontané fait défaut lorsque la déclaration intervient alors que les autorités fiscales sont déjà en train d'enquêter sur le dossier du contribuable et que celui-ci, selon le cours ordinaire des choses et l'expérience de la vie, doit s'attendre à ce que la soustraction soit découverte même sans dénonciation. La déclaration spontanée des art. 175 al. 3 LIFD et 69 al. 3 LPFisc n'est réalisée que lorsque l'auteur se dénonce spontanément (« de son propre mouvement »), sans pression extérieure (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_15/2021 du 27 mai 2021 consid. 6.2 et les arrêts cités). Par « autorités fiscales », il faut comprendre toute autorité fiscale fédérale, cantonale et/ou communale (Marc CHESEAUX, La dénonciation spontanée non punissable et le rappel d'impôt simplifié pour les héritiers selon la LIFD, 2016, p. 14).

#### **E. 10**

La dénonciation spontanée doit comporter tous les éléments de revenus et de fortune non déclarés (ATA/1850/2019 du 20 décembre 2019 consid. 3c). 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 (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). Il faut toutefois toujours examiner si le contribuable a intentionnellement limité la dénonciation à une part de l'impôt soustrait ou s'il n'était simplement pas conscient qu'il avait encore commis des soustractions d'impôt par négligence, et que pour ce motif, il ne pouvait plus procéder à une dénonciation (Felix RICHNER, Walter

- 7/11 - A/312/2024 FREI, Stefan KAUFMANN, Hans Ulrich MEUTER, Handkommentar zum DBG, 4ème édition, 2023, art. 175, n. 133, p. 11794).

### **E. 11**

En l'espèce, le recourant soutient qu'il a adressé à l'AFC-GE, le 23 novembre 2016, une lettre à teneur de laquelle il a manifesté son intention de régulariser sa situation fiscale pour les années 2011 à 2015. Selon lui, ce courrier vaut dénonciation spontanée, non seulement pour l'ICC et l'IFD, mais également pour la TPC. Il en veut pour preuve que l'AFC-GE a renoncé à lui infliger une amende. Pour ce motif, les amendes prononcées par l'autorité intimée devraient être annulées. Le contribuable ne peut être suivi. En effet, il n'a jamais produit le courrier qu'il prétend avoir expédié à l'AFC-GE le 23 novembre 2016. Certes, un courrier portant cette date figure au dossier. Cependant, il a été envoyé au service de la B \_\_\_\_\_ et non à l'AFC-GE. En outre, il en résulte que le recourant rappelle qu'il avait transmis sa déclaration fiscale 2016 au mois de septembre précédent et qu'il remettrait celles des années précédentes d'ici la fin de l'année. Rien ne permet à la lecture de ce document de comprendre que le recourant y annonce des éléments non déclarés jusqu'alors. En outre, le recourant n'a produit aucune autre pièce tendant à démontrer, comme il l'allègue, que l'AFC-GE aurait accepté que ledit courrier vaille dénonciation spontanée ou qu'elle aurait renoncé à lui infliger des amendes. Cela étant, dans sa décision sur réclamation, le service de la B \_\_\_\_\_ prétend, sans être contredit sur ce point par le recourant, que celui-ci n'a pas payé le montant des rappels d'impôt des années 2012 à 2015, quand bien même il ne conteste que les amendes. Dès lors, il ne s'est pas efforcé d'acquitter le rappel dû, au sens de l'art. 69 al. 3 let. c LPFisc, dont la teneur a été rappelée plus haut. Par ailleurs, une simple intention de régulariser sa situation fiscale ne constitue pas une dénonciation spontanée, car cette dernière doit, conformément à la jurisprudence, comporter tous les éléments de revenus et de fortune non déclarés. Or, c'est l'AFC-GE – et non le recourant – qui a transmis au service de la B \_\_\_\_\_ le compte de pertes et profits 2010 de ce dernier. En outre, ce dernier n'a communiqué ses comptes 2011 à 2014 qu'en 2018 et sur requête de l'autorité intimée. Il résulte de ce qui précède que trois conditions cumulatives font défaut pour admettre l'existence d'une dénonciation spontanée ou pour renoncer à la poursuite pénale qu'une telle dénonciation peut permettre d'éviter. Il convient donc d'examiner si le prononcé d'une amende pour soustraction d'impôt se justifie.

### **E. 12**

Le contribuable ne démontre pas avoir retourné ses déclarations fiscales pour la B \_\_\_\_\_. La lecture des bordereaux de rappel d'impôt démontre qu'il a été taxé initialement de manière insuffisante. Il en a résulté une perte fiscale pour la collectivité. En conséquence, il y a lieu de retenir que l'élément objectif de l'infraction est rempli.

### **E. 13**

Demeure à examiner la question de l'élément subjectif, à savoir la faute.

- 8/11 - A/312/2024

#### **E. 14**

La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence. 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). En revanche, agit par négligence celui qui, par une imprévoyance coupable, ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable lorsque l'auteur n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle, ce par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1052/2019 du 18 mai 2020 consid. 3.7.1). Dans un arrêt de 2011, le Tribunal fédéral a jugé qu'un contribuable qui se fait taxer d'office fautivement est aussi punissable pour soustraction d'impôt ; il a retenu dans l'affaire en cause une soustraction d'impôt commise par dol éventuel (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_481/2010 du 4 avril 2011 consid. 4.9).

#### **E. 15**

En l'espèce, le recourant soutient qu'il a été victime d'un vol dans son véhicule en octobre 2012 en raison duquel il n'a pas été en mesure de remplir ses déclarations des années 2011 à 2015, à la suite de quoi il a été taxé d'office tant sur le plan de l'ICC/IFD qu'au niveau de la B\_\_\_\_\_. En outre, sa comptabilité a dû être reconstituée, compte tenu d'une perte de données informatiques survenue en 2017. Or, le tribunal peine à comprendre en quoi ledit vol peut avoir eu pour conséquence que le contribuable n'ait transmis ses comptes 2013 et 2014 au service de la B\_\_\_\_\_ que le 19 novembre 2018. Il n'a remis ces documents que sur requête de la B\_\_\_\_\_, après que celui-ci eut ouvert une procédure en rappel et en soustraction d'impôt à son encontre, et ce alors même que dans sa lettre du 23 novembre 2016, il annonçait à l'autorité intimée qu'il lui remettrait ses déclarations fiscales des années 2015 et antérieures d'ici la fin de l'année 2016. Quant à la prétendue perte totale de données informatiques subie en 2017, le recourant n'a fourni aucun document (p. ex. intervention d'une entreprise spécialisée) permettant de tenir ce fait pour avéré. Il en résulte que les soustractions commises par le recourant ont été commises intentionnellement, à tout le moins par dol éventuel.

- 9/11 - A/312/2024

#### **E. 16**

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 faute de l'auteur. 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).

#### **E. 17**

En cas de faute grave, l'amende doit donc en principe être supérieure à une fois l'impôt soustrait et peut être au plus triplée (art.175 al. 2 in fine LIFD et 69 al. 2 in fine LPFisc). 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 la 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 (Pietro SANSONETTI, Danielle HOSTETTLER, in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, art. 175 § 54, p. 1998).

#### **E. 18**

Conformément à l'art. 106 al. 3 CP, l'amende doit être fixée en tenant compte de la situation de l'auteur, afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principes régissant la fixation de la peine prévus à l'art. 47 CP s'appliquent. 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. Les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie en droit pénal fiscal (ATF 144 IV 136 consid.7.2.1. La bonne collaboration du contribuable dans la procédure en soustraction d'impôt constitue l'un des éléments permettant de réduire la peine (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1007/2012 du 15 mars 2013). Entrent aussi en considération le repentir actif 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 (Pietro SANSONETTI, Danielle HOSTETTLER, in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, op. cit., art. 175, § 47, p. 1995).

#### **E. 19**

En l'espèce, le recourant a commis des soustractions durant les années 2012 à 2015, ce qui représente une circonstance aggravante. En revanche, il ne peut bénéficier d'aucune circonstance atténuante et, d'ailleurs, n'en invoque pas. En conséquence, des amendes dont la quotité se monte à une demi-fois les impôts éludés – laquelle représente une sanction moins sévère que la peine ordinaire – se révèlent appropriées compte tenu de la faute commise par le recourant. Elles doivent, dès lors, être confirmées.

#### **E. 20**

Ne reposant sur aucun motif valable, le recours doit être rejeté.

#### **E. 21**

En application des art. 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), le recourant, qui succombe, est condamné au paiement d'un

- 10/11 - A/312/2024 émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 11/11 - A/312/2024

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