

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3152/2014-ICCIFD

ATA/652/2016

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 26 juillet 2016

4^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur A_____

représentés par Me Michel Lambelet, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
15 juin 2015 (JTAPI/719/2015)**

EN FAIT

- 1) Monsieur A_____, né le _____ 1958, exerce la profession de chimiste. Il est marié à Madame A_____, avec laquelle il a deux enfants. La famille est domiciliée à Genève, canton duquel les époux A_____ sont contribuables.
- 2) Par testament public du 17 juillet 2006, Monsieur B_____ a institué M. A_____ en qualité d'héritier de 30 % de ses biens et désigné Maître C_____, notaire à Neuchâtel, en qualité d'exécuteur testamentaire.
- 3) M. B_____ est décédé le _____ 2006 à Boudry.
- 4) Par courrier du 5 décembre 2006, le Tribunal de district de Neuchâtel a informé M. A_____ du décès de M. B_____, lui remettant copie de son testament et précisant qu'il disposait d'un délai d'un mois pour s'opposer à la délivrance du certificat d'hérédité, à défaut de quoi ce dernier lui serait remis.
- 5) Le 31 mars 2007, les époux A_____ ont établi leur déclaration fiscale pour l'année 2006, déclarant un revenu net de CHF 153'336.- pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et de CHF 153'805.- pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), ainsi qu'une fortune nette de CHF 229'336.-

Dans la formule « état des titres et demande d'imputations », l'entrée « participez-vous en 2006 à des successions non partagées, le cas échéant auxquelles ? » était laissée vide, aucune « autre remarques ou observations » n'y figurant.
- 6) Par bordereaux du 25 juin 2007, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a établi la taxation des époux A_____ pour l'année 2006, fixant l'ICC à CHF 28'543.60 sur la base d'un revenu et d'une fortune imposables de respectivement CHF 151'968.- au taux de CHF 152'935.- et CHF 192'940.- au même taux, et l'IFD à CHF 6'508.- sur la base d'un revenu imposable de CHF 147'400.- au même taux.
- 7) N'ayant pas été contestés, ces bordereaux sont entrés en force.
- 8) Le 18 octobre 2007, le service des contributions du canton de Neuchâtel (ci-après : le service neuchâtelois) a dressé l'inventaire fiscal de la succession de M. B_____. L'actif fiscal net de celle-ci s'élevait à CHF 619'000.-, la part brute de M. A_____ devant s'élever à 30 % de ce montant, soit CHF 185'700.-, duquel devait encore être déduit l'impôt sur les successions et les donations entre vifs, calculé au taux de 45 % étant donné son absence de lien de parenté avec le défunt.

-
- 9) Le 23 octobre 2007, le service neuchâtelois a établi la taxation de la succession de M. B_____ et fixé l'impôt sur les successions et les donations entre vifs à CHF 278'550.-, soit pour M. A_____ à CHF 83'565.-.
- 10) Le 29 octobre 2007, Me C_____ a remis aux héritiers de M. B_____ copie de l'inventaire fiscal de la succession, l'avis de taxation de celle-ci ainsi que le décompte final de la succession. Il les informait également qu'au vu de ces éléments, le partage de la succession pouvait être opéré.
- 11) Les 18 et 20 janvier 2008, les héritiers de M. B_____ ont signé la convention de partage successoral (ci-après : la convention) par-devant Me C_____, aux termes de laquelle M. A_____ avait droit à 30 % de l'actif successoral net, à savoir un montant de CHF 92'700.-.
- 12) Le 28 janvier 2008, Me C_____ a rempli la formule « demande de remboursement de l'impôt anticipé dans les cas de successions » pour le défunt « B_____ », duquel M. A_____ était héritier de 30 % de ses biens. Il y était en outre indiqué « double pour le canton de Genève ».
- 13) Le 28 mars 2008, les époux A_____ ont établi leur déclaration fiscale pour l'année 2007, déclarant un revenu net de CHF 156'290.- pour l'ICC et de CHF 157'322.- pour l'IFD, ainsi qu'une fortune nette de CHF 229'849.-. Aucune observation ne figurait dans la rubrique idoine et la case « non » était cochée à la question de savoir s'ils participaient, durant l'année en cause, à une succession non partagée.
- 14) Par bordereaux du 18 septembre 2008, l'AFC-GE a établi la taxation des époux A_____ pour l'année 2007, fixant l'ICC à CHF 29'559.10 sur la base d'un revenu et d'une fortune imposables de respectivement CHF 156'212.- au taux de CHF 156'912.- et CHF 178'882.- au même taux, et l'IFD à CHF 7'028.- sur la base d'un revenu imposable de CHF 151'400.- au même taux.
- 15) N'ayant pas été contestés, ces bordereaux sont entrés en force.
- 16) Le 16 mars 2009, les époux A_____ ont établi leur déclaration fiscale pour l'année 2008, déclarant un revenu imposable de CHF 170'966.- pour l'ICC et de CHF 165'937.- pour l'IFD, ainsi qu'une fortune nette de CHF 308'413.-.

La formule « F2 titres suisses et étrangers (actions, obligations, produits dérivés, fonds de placement, créances, gains de loterie, etc.) » (ci-après : la formule « F2 ») contenait les indications suivantes : 50'000 parts de « 4 ¼ % Confédération suisse » et 30'000 parts de « 4 % centrale de lettres de gage des banques » d'une valeur imposable au 31 décembre 2008 de respectivement CHF 59'000.- et CHF 0.-. Mme A_____ était indiquée comme titulaire de ces parts.

Aucune observation ne figurait dans la rubrique du même nom et la case « non » à la question de savoir s'ils participaient à une succession non partagée en 2008 était cochée.

- 17) Le 17 mars 2011, l'AFC-GE a requis des époux A_____ des renseignements complémentaires au sujet de leur déclaration fiscale 2008, afin que les actifs nets de la succession non partagée de « feu Madame B_____ » à laquelle ils participaient en 2008 puissent être déterminés.
- 18) Le 28 mars 2011, les époux A_____ ont transmis à l'AFC-GE divers documents, dont la convention.
- 19) Le 24 février 2014, l'AFC-GE a informé les époux A_____ de l'ouverture d'une procédure en rappel et soustraction d'impôt pour les années 2006 et 2007. Le service des titres les avait informés qu'ils n'avaient pas déclaré la succession non partagée de feu M. B_____ dans leurs déclarations fiscales 2006 et 2007. Des reprises étaient envisagées à hauteur de CHF 466.- sur le revenu et CHF 185'700.- sur la fortune pour 2006 et de CHF 6'445.- sur le revenu et CHF 185'700.- sur la fortune pour 2007. Un délai de dix jours leur était imparti pour se déterminer à ce sujet.
- 20) Par courrier du 13 mars 2014, l'AFC-GE a informé les époux A_____ que les procédures en rappel et en soustraction d'impôt concernant l'ICC et l'IFD 2006 et 2007 étaient terminées.
- 21) Le même jour, l'AFC-GE a notifié aux époux A_____ les bordereaux de rappel d'impôt ICC et IFD suivants :
 - pour 2006, l'imposition était fixée à CHF 29'690.40 pour l'ICC (revenu et fortune imposables de respectivement CHF 152'353.- au taux de CHF 153'406.- et CHF 374'467.- au taux de CHF 378'640.-) et à CHF 6'573.- pour l'IFD (revenu imposable de CHF 147'900.- au même taux) ;
 - pour 2007, l'imposition était arrêtée à CHF 32'455.15 pour l'ICC (revenu et fortune imposables de respectivement CHF 162'597.- au taux de CHF 163'421.- et CHF 364'582.- au même taux) et à CHF 7'873.- pour l'IFD (revenu imposable de CHF 157'900.- au même taux).
- 22) Le 13 mars 2014, l'AFC-GE a notifié aux époux A_____ des bordereaux d'amende de CHF 573.- (ICC) et CHF 32.- (IFD) pour 2006 et de CHF 1'448.- (ICC) et CHF 422.- (IFD) pour 2007.

Ayant agi par négligence, les époux A_____ n'avaient pas déclaré leur participation à une succession non partagée et avaient de ce fait bénéficié d'une imposition plus favorable. Leur faute était toutefois légère et ils avaient collaboré,

de sorte que la quotité des amendes correspondait à la moitié des impôts soustraits.

- 23) Le 11 avril 2014, les époux A_____ ont élevé réclamation contre ces bordereaux.

Ils contestaient en particulier, outre le calcul de l'impôt et la fortune taxable retenue, les amendes infligées. Ainsi, le 31 décembre 2006, ils ne savaient pas encore si M. A_____ avait la qualité d'héritier de M. B_____, celle-ci pouvant être contestée dans les trente jours, comme les en avait informés le notaire. Dès lors qu'ils n'avaient qu'une expectative sur la succession, aucune amende ne pouvait leur être infligée, ce d'autant qu'ils avaient spontanément déclaré le montant reçu une fois le partage de la succession opéré.

- 24) Par décisions séparées du 16 septembre 2014, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation des époux A_____ pour l'ICC, la maintenant toutefois pour l'IFD ainsi que pour les amendes infligées et leur quotité.

Les époux A_____ savaient que M. A_____ était bénéficiaire de la succession de M. B_____ lors de l'établissement de leur déclaration fiscale 2006, ainsi que lors de la notification des bordereaux de taxation y relatifs, entrés en force. La mention du montant reçu en héritage dans leur déclaration fiscale 2008 ne pouvait être considérée comme une dénonciation spontanée, puisqu'ils n'avaient révélé l'existence de la succession que suite à la demande de renseignements de l'AFC-GE.

- 25) Le même jour, l'AFC-GE a notifié aux époux A_____ de nouveaux bordereaux de taxation pour les années 2006 et 2007 :

- pour 2006, l'ICC était fixé à CHF 28'726.95 (revenu et fortune imposables de respectivement CHF 152'396.- au taux de CHF 153'406.- et CHF 284'296.- au taux de CHF 285'640.-) ;
- pour 2007, l'ICC était arrêté à CHF 31'924.85 (revenu et fortune imposables de respectivement CHF 162'655.- au taux de CHF 163'421.- et CHF 271'582.- au même taux) ;
- la quotité des amendes était fixée pour 2006 à CHF 91.- pour l'ICC et à CHF 32.- pour l'IFD. Pour 2007, elle était arrêtée à CHF 1'182.- pour l'ICC et à CHF 422.- pour l'IFD.

- 26) Par acte du 15 octobre 2014, les époux A_____ ont recouru au Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision, concluant, « avec suite de dépens », à ce qu'il soit dit que les bordereaux d'amende pour l'ICC et l'IFD 2006 et 2007 et les bordereaux de rappel d'impôt ICC et IFD 2006 et 2007 étaient « erronés, partant nuls et non avenues ».

Les amendes n'étaient en particulier pas justifiées, en l'absence de tout comportement punissable. Le partage de la succession était en suspens dans un autre canton et entre les mains d'un officier public, qui s'était acquitté de l'impôt y relatif, de sorte qu'ils pensaient ne devoir révéler son existence qu'une fois le partage effectué. Ils avaient ainsi fait figurer tous les éléments reçus dans ce cadre dans leur déclaration fiscale pour l'année 2008, à savoir les obligations, leur rendement ainsi que la partie en espèces, avant même que l'AFC-GE ne requière de renseignement à ce sujet.

27) Dans sa réponse du 18 février 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les époux A_____ reconnaissaient avoir omis d'indiquer, dans leurs déclarations fiscales 2006 et 2007, leur participation à la succession de M. B_____. Même s'ils ne connaissaient pas encore le montant qui leur était attribué, ils devaient néanmoins signaler cette situation dans les déclarations fiscales en cause. En cas de doute, il leur appartenait de se renseigner auprès de l'autorité fiscale pour savoir comment déclarer cette participation, mais ils ne pouvaient en aucun cas passer cet élément sous silence et laisser les taxations 2006 et 2007 entrer en force. La mention, en 2008, dans l'état des titres d'une partie des actifs successoraux n'était pas assimilable à une dénonciation spontanée, dès lors que l'existence de la succession n'avait été découverte que suite à la demande de renseignements présentée par son service des titres. L'insuffisance de leur taxation n'aurait d'ailleurs jamais pu être découverte si elle n'avait pas procédé de la sorte. Le principe des amendes était ainsi pleinement justifié, tout comme leur quotité, qui prenait en compte la négligence par laquelle les époux A_____ avaient fait preuve et le caractère léger de la faute commise.

28) Par jugement du 15 juin 2015, le TAPI a rejeté le recours des époux A_____.

Les époux A_____ n'avaient, à aucun moment, indiqué l'existence de la succession dans leur déclaration fiscale 2008, sur laquelle ils s'étaient limités, dans la formule « état des titres », à mentionner les obligations reçues à ce titre. L'AFC-GE ne s'était rendu compte de la situation qu'au moyen d'une comparaison de l'état de la fortune déclaré pour la période 2008 avec l'exercice précédent et avait invité les époux A_____ à lui fournir des explications complémentaires. Dans ces circonstances, il ne pouvait être considéré que les intéressés avaient effectué une dénonciation spontanée. Ils devaient au contraire s'interroger sur les conséquences fiscales, dans leur canton de domicile, de leur participation à une succession, même non partagée, question figurant au demeurant sur les déclarations fiscales. Il leur appartenait en outre de s'informer auprès du notaire ou de l'AFC-GE de la situation, qu'ils pouvaient également signaler dans la rubrique « observations ». En agissant de la sorte, ils avaient à tout le moins fait preuve de négligence, de sorte que leur culpabilité devait être

confirmée, tout comme la quotité des amendes, qui était adéquate au regard de la faute, légère, commise, ainsi que de leur bonne collaboration.

- 29) Par acte expédié le 20 juillet 2015, les époux A_____ ont recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant, « avec suite de dépens », à ce qu'il soit dit que les bordereaux d'amende pour l'ICC et l'IFD 2006 et 2007 étaient « erronés et contraires au droit, partant nuls et nonavenus ».

Ils reprenaient en substance les termes de leurs précédentes écritures, précisant qu'ils avaient effectué une dénonciation spontanée en intégrant dans leur déclaration pour l'année 2008 les titres et les espèces reçus durant cet exercice suite au partage successoral. L'AFC-GE avait ainsi été mise au courant de la situation, dès lors qu'elle les avait interpellés en vue d'obtenir des renseignements complémentaires à ce sujet pour déterminer les actifs nets de la « succession non partagée de feu Madame B_____ », la loi ne formalisant au demeurant pas la manière par laquelle le contribuable devait interpellier l'autorité fiscale.

- 30) Le 22 juillet 2015, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations.
- 31) Le 3 septembre 2015, l'AFC-GE a répondu au recours, concluant à son rejet.

Les époux A_____ ne contestaient pas avoir omis d'indiquer dans leurs déclarations fiscales 2006 et 2007 qu'ils participaient à une succession non partagée. Même s'ils ne connaissaient alors pas le montant devant leur revenir, il leur appartenait de signaler cette situation à l'autorité, ce d'autant qu'ils avaient été informés du décès de M. B_____ en décembre 2006. Ils n'avaient, par la suite, pas présenté les faits de manière correcte, alors même que les déclarations fiscales comportaient une question à ce sujet, à laquelle ils avaient répondu par la négative, et avaient laissé les taxations 2006 et 2007 entrer en force. Ils n'avaient fait mention des éléments provenant de la succession que dans le cadre de leur déclaration pour l'année 2008, dans le seul état des titres, sans indiquer d'observations ou attirer l'attention de l'autorité sur l'inexactitude des taxations des années antérieures. Seul un examen comparatif des déclarations fiscales des années concernées avait permis de constater l'insuffisance des taxations 2006 et 2007, ce qui n'apparaissait pas d'emblée à la lecture de leur déclaration fiscale 2008. Dans ces circonstances, il ne pouvait être conclu à une dénonciation spontanée.

- 32) Le 17 septembre 2015, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 16 octobre 2015 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.

- 33) Le 29 septembre 2015, les époux A_____ ont indiqué ne pas avoir d'observations complémentaires à faire valoir, persistant dans les conclusions et termes de leur recours.
- 34) Le 14 octobre 2015, l'AFC-GE en a fait de même.

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 de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
- 2) a. Les recourants contestent les amendes infligées, alléguant avoir spontanément annoncé à l'autorité fiscale les avoirs provenant de la succession de feu M. B_____.
- b. Aux termes de l'art. 175 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), 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 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, qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû (al. 3). 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).
- Les art. 56 al. 1 à 1^{er} de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et 69 LPFisc ont la même teneur que l'art. 175 LIFD.
- c. La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence (ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015 ; ATA/724/2015 du 14 juillet 2015 ; ATA/370/2015 du 21 avril 2015 ; ATA/975/2014 du 9 décembre 2014). En particulier, agit par négligence, au sens de l'art. 12 du code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0), 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. 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/1019/2015 précité ; ATA/724/2015 précité ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009). 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/724/2015 précité).

d. 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 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2 ; 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2), l'autorité de recours ne censurant que son abus (ATA/765/2015 précité ; ATA/42/2011 du 25 janvier 2011 ; ATA/693/2009 précité).

e. 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 9.1 ; 2C_480/2009 précité consid. 6.1). Quant au caractère spontané, il fait défaut lorsque la déclaration intervient alors que les autorités fiscales sont déjà en train d'enquêter sur le dossier du contribuable (Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], *Impôt fédéral direct*, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, n. 49 ad art. 175). Il ne peut en d'autres termes être renoncé à la poursuite pénale que si les autorités fiscales ignorent tout de la soustraction au moment de la dénonciation spontanée (Message concernant la loi fédérale sur la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable du 18 octobre 2006, FF 2006 8347, p. 8370). La déclaration spontanée de l'art. 175 al. 3 LIFD conduisant à l'impunité, un parallèle peut être dressé avec la déclaration spontanée prévue à l'art. 13 de la loi fédérale sur le droit pénal administratif du 22 mars 1974 (DPA - RS 313.0 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2009 du 7 juillet 2009 consid. 2.6), la pratique ayant déduit qu'elle n'était réalisée que lorsque l'auteur se dénonce spontanément, de son propre mouvement, dans un esprit de repentir (ATF 119 IV 220 consid. 4).

- 3) a. L'art. 16 al. 1 LIFD prévoit que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. L'art. 1 de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques, impôt sur le revenu, du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14), en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009, prévoyait une réglementation identique. Ces dispositions consacrent la théorie de l'accroissement du patrimoine et de l'imposition du revenu global net

(ATF 139 II 363 consid. 2.1), selon laquelle tous les revenus périodiques ou uniques sont soumis à l'impôt, quelle qu'en soit la nature et la forme, qu'ils aient pour conséquence une augmentation des actifs ou une diminution des passifs (arrêts du Tribunal fédéral 2C_454/2015 du 1^{er} avril 2016 consid. 4.1 ; 2C_585/2014 du 13 février 2015 consid. 6.2 ; 2C_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.4).

b. La réalisation détermine le point d'entrée de l'avantage économique dans la sphère fiscale du contribuable. Tant que l'avantage économique n'est pas réalisé, il demeure une expectative non - encore - imposable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_454/2015 précité consid. 4.1 ; 2C_152/2015 du 31 juillet 2015 consid. 4.3). Selon la jurisprudence, un revenu est considéré comme réalisé lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que ce dernier acquiert une prétention ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition. En règle générale, l'acquisition d'une prétention est déjà qualifiée de revenu dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine. Ce n'est que si cette exécution paraît d'emblée peu probable que le moment de la perception réelle de la prestation est pris en considération (arrêts du Tribunal fédéral 2C_454/2015 précité consid. 4.1 ; 2C_152/2015 précité consid. 4.3 ; 2C_585/2014 précité consid. 6.2). Le caractère certain de l'exécution de la prestation ne saurait en revanche dépendre de la seule volonté du contribuable car si tel était le cas, celui-ci pourrait déterminer lui-même, en fonction de ses convenances personnelles, à quel moment ce revenu est imposable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_454/2015 précité consid. 4.1 ; 2C_116/2010 du 21 juin 2010 consid. 2.3).

c. Le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète et y joindre les annexes prescrites (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc), en indiquant notamment tous les éléments de revenu, du bénéfice, de la fortune ou du capital, qu'ils soient imposables ou non (art. 26 al. 2 let. a LPFisc).

Selon la doctrine, la déclaration d'impôt constitue un exposé des faits en même temps qu'une déclaration de volonté : le contribuable communique par cette démarche les éléments qui sont pertinents pour assurer une taxation complète et exacte, et accepte d'être imposé sur la base des indications qu'il a produites. Elle a valeur d'un aveu extra-judiciaire bénéficiant pour cette raison d'une présomption d'exactitude, mais la prudence impose d'admettre en faveur du contribuable une marge d'incertitude quant à son appréciation juridiquement correcte des implications fiscales qu'il annonce. La déclaration doit contenir l'ensemble des revenus touchés par le contribuable (Danielle YERSIN/ Yves NOËL [éd.], op. cit., n. 18-19 ad art. 124). Le contribuable ou son mandataire peuvent modifier la déclaration d'impôt en tout temps, avant que l'autorité fiscale n'ait procédé à la taxation. Il s'agit d'un complément fait aux éléments déjà déclarés. La doctrine admet également la révocation de la

déclaration complète, dans la mesure où elle est effectuée avant ou en même temps que la réception de la déclaration par l'autorité fiscale (Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., n. 22 ad art. 124).

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).

d. En matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale 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 fiscale. 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, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/332/2016 du 19 avril 2016 ; ATA/1309/2015 du 8 décembre 2015).

- 4) a. En l'espèce, il n'est pas contesté que les recourants ont omis d'indiquer dans leurs déclarations fiscales pour les années 2006 et 2007 qu'ils participaient à une succession non partagée, suite au décès de M. B_____ le _____ 2006, dont le testament du 17 juillet 2006 instituait M. A_____ comme héritier de 30 % de ses biens. Cette omission, dont les effets se sont reportés sur les taxations des années 2006 et 2007, réalise, au plan objectif, les conditions de la soustraction d'impôts au sens des art. 175 al. 1 LIFD et 69 al. 1 LPFisc, les recourants ayant fait en sorte que leur taxation, pour les années correspondantes, soit incomplète.
- b. Les recourants se prévalent toutefois d'une dénonciation spontanée, alléguant avoir de leur plein gré annoncé les avoirs tirés de la succession dans leur déclaration fiscale pour l'année 2008. Il ressort en effet de celle-ci que la formule « F2 » contenait des indications selon lesquelles les recourants détenaient 50'000 parts de « 4 ¼ % Confédération suisse » et 30'000 parts de « 4 % centrale de lettres de gage des banques » d'une valeur imposable au 31 décembre 2008 de respectivement CHF 59'000.- et CHF 0.-.

Cette situation ne saurait toutefois être assimilée à une dénonciation spontanée. En effet, outre le fait que Mme A_____ y apparaît comme seule titulaire de ces obligations alors que son époux en a hérité, aucune indication de la succession ne figure dans la déclaration fiscale des recourants pour l'année 2008, établie par ces derniers le 16 mars 2009. Les recourants ont en particulier répondu par la négative à la question de savoir s'ils participaient à une succession non partagée en 2008, alors que celle de M. B_____ ne l'a été qu'à la fin du mois de janvier 2008, par la signature de la convention par les héritiers.

Dans ce cadre, le courrier de l'AFC-GE du 17 mars 2011 ne saurait avoir la portée que les recourants entendent lui conférer. Il ne ressort en effet pas de son contenu qu'il aurait fait suite à une quelconque indication des recourants s'agissant de la succession, mais bien à l'enquête menée par l'autorité intimée à ce sujet. En témoigne la mention « feu Madame B_____ », de même que le fait qu'elle n'ait pas été partagée en 2008, alors qu'elle l'a été au mois de janvier de la même année, ce qui montre que les renseignements en mains de l'AFC-GE étaient imparfaits. Un délai de deux ans ne se serait en outre pas écoulé entre la reddition de la déclaration d'impôt des recourants pour l'année 2008, établie le 16 mars 2009, et la demande de renseignements de l'AFC-GE datée du 17 mars 2011, si les intéressés avaient d'emblée fourni les renseignements adéquats. Par ailleurs, il ressort également de la formule « demande de remboursement de l'impôt anticipé dans les cas de successions » pour le défunt « B_____ » remplie par le notaire qu'une copie de ce document a été remise au canton de Genève, où M. A_____ est domicilié.

Ces éléments ne sont ainsi pas de nature à qualifier la déclaration fiscale des recourants pour l'année 2008 de dénonciation spontanée, à défaut d'indication permettant à l'AFC-GE de savoir que M. A_____ avait participé à la succession de feu M. B_____. Dans ce cadre, le fait qu'ils aient ultérieurement collaboré, en produisant la convention à l'appui de leur courrier du 28 mars 2011, n'y change rien.

c. Les recourants soutiennent avoir ignoré leur obligation de mentionner la succession non partagée dans leurs déclarations fiscales pour les années 2006 et 2007.

Ils perdent toutefois de vue que ces déclarations comportaient une question spécifique à ce sujet, les recourants ayant laissé vide le champ y relatif dans celle de 2006 et répondu, dans celle de 2007, par la négative à la question de savoir s'ils participaient durant l'exercice en cause à une succession non partagée. Ils ne pouvaient ainsi ignorer qu'ils devaient mentionner cette situation dans leurs déclarations fiscales, étant précisé qu'ils n'ont pas non plus indiqué l'existence de la succession dans la rubrique « observations ».

Les recourants ne peuvent pas davantage se prévaloir de l'incertitude quant à la qualité d'héritier de M. A_____ en 2006. Outre le fait que le courrier du Tribunal de district de Neuchâtel du 5 décembre 2006 a imparti à M. A_____, et non à des tiers, un délai de trente jours pour s'opposer le cas échéant à la délivrance d'un certificat d'héritier, ce délai était arrivé à échéance au moment où les recourants ont établi leur déclaration d'impôt pour l'année 2006, à savoir le 31 mars 2007.

Le fait que l'hoirie se soit acquittée d'un impôt sur les successions n'y change rien et ne dispensait pas les recourants de l'impôt sur le revenu et la

fortune. Il ressort ainsi de l'inventaire fiscal de la succession et l'avis de taxation de celle-ci, documents dressés par le service neuchâtelois que le notaire a transmis aux recourants le 29 octobre 2007, que l'hoirie devait s'acquitter de l'impôt sur les successions et les donations entre vifs, fixé à 45 % s'agissant de M. A _____ étant donné l'absence de parenté avec le défunt. Il ne pouvait ainsi échapper aux recourants qu'ils devaient en sus s'acquitter d'un impôt sur le revenu et la fortune à leur lieu de résidence. Ils ont d'ailleurs indiqué dans leur déclaration fiscale 2008 les obligations et titres perçus du fait de la succession, malgré le paiement de l'impôt neuchâtelois.

Dans ces circonstances, comme l'a à juste titre retenu le TAPI, aucun élément ne permettait de renoncer à la poursuite et l'autorité intimée pouvait prononcer à l'encontre des recourants les amendes litigieuses, dont ils ne contestent au demeurant pas la quotité, qui, en tout état de cause, correspond à la faute commise et est adéquate, de sorte qu'elles seront confirmées.

- 5) Il s'ensuit que le recours sera rejeté.
- 6) Vu l'issue du litige, un émoluments de CHF 800.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 20 juillet 2015 par Madame et Monsieur A _____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 15 juin 2015 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Madame et Monsieur A _____, pris conjointement et solidairement, un émoluments de CHF 800.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Michel Lambelet, avocat des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :