

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4233/2021-ICCIFD

ATA/789/2023

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 18 juillet 2023**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**recourante**

contre

**A**\_\_\_\_\_

représenté par Me Bénédicte FONTANET, avocat

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

**intimés**

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
5 septembre 2022 (JTAPI/915/2022)**

---

## EN FAIT

**A. a.** Du 12 avril 2006 au 21 juin 2019, Monsieur A\_\_\_\_\_ (ci-après : le contribuable) a été titulaire de l'entreprise individuelle « B\_\_\_\_\_, A\_\_\_\_\_ » (ci-après : l'entreprise), ayant pour but : « achat et vente de perles fines, perles de cultures, pierres précieuses, diamants et bijoux anciens ». En 2019, son entreprise a été transformée en société anonyme.

**b.** Le litige concerne une procédure de rappel d'impôt pour l'année 2008 ainsi que pour soustraction d'impôt pour les périodes fiscales 2010 à 2015.

**c.** Lors d'un contrôle de l'entreprise mené en août et novembre 2017, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a constaté que des écritures en lien avec les variations de stock de l'entreprise avaient été comptabilisées au bilan, sans influencer le compte d'achat, ni le compte de résultat. Des dépenses privées avaient également été prises en charge par l'entreprise.

**d.** Par pli du 24 octobre 2017, adressé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), le contribuable a expliqué qu'à la suite du contrôle effectué par l'AFC-CH, il avait mandaté un expert-réviseur afin de se mettre en règle avec la législation comptable. Celui-ci avait décelé des inexactitudes, soit la variation du compte stock qui avait été portée au crédit du compte capital et l'amortissement du stock qui n'avait pas été opérée.

Il s'est prévalu des dispositions sur la dénonciation spontanée non punissable.

**e.** Le 29 janvier 2018, le contribuable a exposé à l'AFC-GE qu'il ne disposait d'aucune formation ni dans le domaine de la bijouterie, ni dans le secteur commercial, ni non plus dans celui de la comptabilité. Les erreurs comptables ayant conduit à une diminution de ses résultats d'exploitation avaient été enregistrées sur les conseils et les recommandations de son précédent mandataire, Monsieur C\_\_\_\_\_. Il a transmis un tableau détaillant annuellement le bénéfice et la fortune corrigés, ainsi que les anciens et nouveaux états financiers.

Le bénéfice net initial 2008 s'élevait à CHF 87'876.-. Au 31 décembre 2007 et 2008, le solde du compte stock s'élevait à respectivement CHF 205'000.- et CHF 255'000.-. À teneur des nouveaux états financiers, le bénéfice net 2008 se chiffrait à CHF 151'432.-, tandis que le solde du compte stock au 31 décembre 2008 s'établissait à CHF 312'119.-.

Après vérification des comptes stock et capital, l'expert-réviseur avait constaté qu'une partie du stock avait été comptabilisée au crédit du compte capital, alors que, conformément au droit comptable, une variation positive aurait dû être portée

au crédit du compte de résultat. En outre, l'abattement fiscalement autorisé d'un tiers sur la valeur du stock n'avait pas été enregistré de manière régulière dans la comptabilité des exercices antérieurs, mais uniquement reporté dans les déclarations d'impôt. Une correction dans les comptes devait donc être effectuée.

**B. a.** Le 3 octobre 2018, l'AFC-GE a ouvert à l'encontre du contribuable une procédure en rappel d'impôt ainsi qu'une procédure en soustraction d'impôt pour les années 2008 à 2015. Les reprises seraient effectuées sur la base des éléments présentés. Elle renoncerait ou non à la poursuite pénale, selon que les conditions sur la dénonciation spontanée non punissable apparaîtraient ou non remplies.

**b.** Donnant suite à une demande de renseignements de l'AFC-GE du 12 novembre 2019, le contribuable a produit des justificatifs par pli du 16 décembre 2019.

**c.** Le 4 février 2020, l'AFC-GE a informé le contribuable que l'AFC-CH lui avait adressé une communication selon laquelle des écritures relatives à la variation des stocks avaient été saisies de manière erronée et des dépenses privées (frais de bateau en 2014 et 2015, s'élevant à respectivement CHF 7'368.- et CHF 3'105.-) avaient été comptabilisées en charge dans les comptes commerciaux.

Les conditions d'une dénonciation spontanée n'étaient pas remplies. Les lettres des 24 octobre 2017 et 29 janvier 2018 faisaient suite au contrôle de l'AFC-CH. Or, la spontanéité faisait défaut lorsque le contribuable agissait sous la menace d'un tiers ou que les autorités fiscales étaient déjà en train d'enquêter sur son dossier.

Ses bénéfices se présentaient de la manière suivante, étant précisé qu'une provision AVS de 10 % sur le bénéfice serait admise pour chaque période fiscale :

	Bénéfice net	
	Avant correction	Après correction
2008	87'876	194'994
2009	94'819	123'690
2010	145'450	476'321
2011	181'438	378'979
2012	411'917	1'300'532
2013	455'268	1'545'219
2014	458'570	2'073'684
2015	543'709	1'826'906

Un délai a été accordé au contribuable pour faire valoir d'éventuelles observations.

**d.** Par pli du 5 juin 2020 adressé à l'AFC-GE, le contribuable a contesté avoir adressé sa dénonciation de crainte que le contrôle de l'AFC-CH ne permette de découvrir les erreurs commises dans la comptabilité de son entreprise. Dès qu'il

s'était aperçu que les conseils donnés par C \_\_\_\_\_ contrevenaient au droit et à la bonne pratique, il en avait informé l'AFC-GE. Il n'aurait pas pu le faire auparavant, puisqu'il ne disposait pas de compétences dans le domaine comptable. Il collaborait depuis trois ans avec l'AFC-GE, notamment en lui transmettant tous les documents et en fournissant toutes les informations demandées.

Les montants retenus par l'AFC-GE dans sa lettre du 4 février 2020 étaient exacts, hormis pour l'année 2008, lors de laquelle le bénéfice imposable s'élevait à CHF 151'433.- et non à CHF 194'994.-.

**e.** Le 16 novembre 2020, l'AFC-GE a informé le contribuable de la clôture des procédures de rappel et de soustraction d'impôt. Elle lui a notifié des bordereaux de rappel d'impôt pour les années 2008 à 2015.

Elle a effectué des reprises de son bénéfice d'exploitation comme annoncé dans sa lettre du 4 février 2020. Le bénéfice net de l'année 2008, s'élevant à CHF 194'994.- incluait une reprise de CHF 43'562.- intitulée : « supplément variation stock dans la mesure où la valeur déterminante du stock au 1<sup>er</sup> janvier 2008 se montait à CHF 205'000.- ». Le bordereau d'ICC 2012 faisait par ailleurs état du prélèvement de la contribution ecclésiastique, de CHF 31'386.45.

L'AFC-GE a également remis au précité des bordereaux d'amendes pour soustraction intentionnelle concernant les années 2010 à 2015 (pour l'ICC), ainsi que 2010 à 2014 (pour l'IFD). Les procédures s'étaient en revanche terminées sans pénalité concernant les périodes fiscales 2008 et 2009, l'action pénale étant prescrite. En déposant des états financiers erronés en lien avec son activité indépendante, le contribuable n'avait pas été imposé selon sa réelle capacité contributive. Au vu de l'importance des montants soustraits, la quotité des amendes avait été arrêtée à une fois les impôts éludés.

**f.** Le 17 décembre 2020, le contribuable a élevé réclamation à l'encontre des bordereaux de rappel d'impôt 2008 ainsi que 2012 (ICC uniquement).

L'AFC-GE avait réintégré à tort dans son compte de profit et pertes 2008 un montant de CHF 43'562.-. L'incidence de la variation de stock avait eu lieu en 2007, étant rappelé que le droit d'ouvrir une procédure de rappel d'impôt pour cette année était prescrit. En outre, puisqu'il s'était toujours déclaré sans confession, c'était indûment que l'AFC-GE avait prélevé une contribution ecclésiastique en 2012.

**g.** Par une seconde réclamation datée du même jour, le contribuable a contesté les bordereaux d'amendes.

Il remplissait les conditions pour bénéficier des dispositions relatives à la dénonciation spontanée non punissable. Il était faux de prétendre qu'il s'était

dénoncé de crainte que le contrôle mené par l'AFC-CH ne permette de découvrir des erreurs dans sa comptabilité.

Subsidiairement, il n'avait pas commis de soustraction d'impôt, car il n'avait jamais cherché à induire les autorités fiscales en erreur. Ne disposant d'aucune formation professionnelle et ne maîtrisant ni la comptabilité ni la fiscalité, il avait confié la tenue de ses comptes et la gestion de ses affaires fiscales à un professionnel de confiance et à qui il avait donné tous les documents nécessaires. Aucune amende ne pouvait lui être infligée.

En tout état de cause, la quotité des amendes devait être réduite au minimum légal. Il s'était dénoncé spontanément, avait largement collaboré, n'avait jamais connu auparavant de problèmes fiscaux, ne maîtrisait pas la fiscalité et se retrouvait dans une situation financière catastrophique.

**h.** Le 18 juin 2021, le contribuable a adressé à l'AFC-GE une attestation de C\_\_\_\_\_ datée du 15 juin précédent dont il découlait que ce dernier avait toujours décidé seul de la manière dont les variations du stock de l'entreprise avaient été comptabilisées.

Selon le contribuable, cette attestation constituait un élément supplémentaire confirmant que les conditions d'une soustraction d'impôt n'étaient pas remplies et qu'aucune amende ne pouvait lui être infligée. Subsidiairement, puisque le contrôle mené par l'AFC-CH portait sur les années 2012 à 2015, l'AFC-GE ne pouvait pas l'amender pour les périodes fiscales 2010 et 2011.

**i.** Par décision du 10 novembre 2021, l'AFC-GE a admis partiellement les réclamations en ce sens qu'elle a annulé la contribution ecclésiastique pour l'année 2012 et ramené la quotité des amendes à une demi-fois les impôts soustraits. Pour le surplus, elle a rejeté les réclamations.

Lors du contrôle mené par l'AFC-CH, il avait été découvert que l'écriture relative à l'augmentation de stock entre le 1<sup>er</sup> janvier 2008 (CHF 205'000.-) et le 31 décembre de cette même année (CHF 255'000.-) avait été comptabilisée sans effet sur le compte de résultat. Il avait été nécessaire de procéder à une reprise afin de rendre la comptabilité 2008 conforme au droit commercial. En outre, il était également apparu que le prix d'acquisition du stock au 31 décembre 2008 se chiffrait à CHF 468'178.- et non à CHF 255'000.-. La valeur déterminante du stock à cette date, compte tenu d'un abattement de 1/3, s'élevait à CHF 312'119.-. Il était également nécessaire de procéder à une reprise pour provision injustifiée de CHF 57'119.- (CHF 312'119.- – CHF 255'000.-).

Lorsque le contribuable s'était dénoncé, le 24 octobre 2017, l'AFC-CH avait déjà connaissance des soustractions commises du fait du contrôle mené en août

précédent. L'une des conditions cumulatives relatives à la dénonciation non punissable n'étant pas remplie, l'intéressé ne pouvait en bénéficier.

En ayant déposé des déclarations incomplètes ou inexactes, le recourant avait commis un acte illicite ayant généré une perte pour la collectivité. L'élément objectif d'une soustraction d'impôt était rempli. En tant qu'exploitant d'une entreprise, il devait forcément connaître précisément les marges réalisées dans le cadre des ventes effectuées. Ayant déclaré des bénéfices s'élevant en moyenne à 3.4 fois inférieurs à ceux effectivement réalisés, il devait nécessairement être conscient que ses déclarations fiscales étaient inexactes, malgré le fait qu'il ait mandaté un professionnel pour la tenue de sa comptabilité et qu'il ne dispose d'aucune connaissance en matière comptable et fiscale. Dès lors, il avait voulu tromper les autorités fiscales afin d'obtenir une taxation moins élevée ou avait, à tout le moins, agi par dol éventuel.

S'agissant de fixer la quotité des amendes, il convenait de prendre en considération, à titre de circonstances atténuantes, le repentir sincère de l'intéressé, son absence d'antécédents ainsi que l'impact financier des pénalités sur l'avenir de l'entreprise. La quotité était ainsi ramenée à 0.5 fois les impôts soustraits.

Le même jour, l'AFC-GE a notifié au contribuable des bordereaux d'amendes rectificatifs 2010 à 2015 (pour l'ICC) et 2010 à 2014 (pour l'IFD), afin de tenir compte de l'admission partielle de ses réclamations.

- C. a.** Par acte du 13 décembre 2021, le contribuable a interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) en concluant, principalement, à l'annulation de la décision du 10 novembre 2021 en tant qu'elle maintenait le rappel d'impôt pour l'année 2008 et à l'annulation des bordereaux d'amendes. Subsidiairement, il a sollicité la réduction de la quotité des amendes au minimum légal, le tout sous suite de frais et dépens.

Il a repris, en les développant, les arguments exposés dans ses précédentes écritures.

S'agissant de la dénonciation spontanée, le contrôle de l'AFC-CH ne concernait que les années 2012 à 2015, de sorte que l'AFC-GE n'était pas informée des erreurs figurant dans les comptes 2008 à 2011 de l'entreprise, qu'il avait intégralement portées à sa connaissance. Le rapport de l'AFC-CH était moins précis que sa dénonciation spontanée, laquelle avait seule permis de procéder au rappel d'impôt. Pour le surplus, il n'avait pas commis de soustraction d'impôt.

- b.** Par jugement du 5 septembre 2022, le TAPI a partiellement admis le recours, en annulant les bordereaux d'amende du 10 novembre 2021.

Le bénéfice résultant du bordereau de rappel d'impôt 2008 était confirmé.

S'agissant des amendes infligées pour soustraction d'impôt 2010 à 2015 (pour l'ICC) ainsi que 2010 à 2014 (pour l'IFD), que le contribuable contestait, il était établi que la comptabilité initialement transmise à l'AFC-GE comprenait de nombreuses inexactitudes ayant conduit à une réduction du bénéfice imposable et une perte fiscale pour la collectivité, de sorte que l'élément objectif d'une soustraction d'impôts était réalisé.

Le caractère spontané de la dénonciation faisait défaut puisque le contribuable se trouvait sous l'empire d'une crainte concrète à la suite du contrôle mené par l'AFC-GE dans son entreprise et il ne remplissait pas non plus les conditions pour bénéficier d'une exemption de peine, sa dénonciation n'ayant pas été déterminante pour procéder aux reprises pour les années 2008 à 2011.

Au vu de sa formation et de ses expériences professionnelles, le contribuable avait rendu plausible qu'il ne disposait d'aucune connaissance en comptabilité ni fiscalité. Rien ne permettait de retenir qu'il se serait entendu avec son précédent mandataire pour transmettre une comptabilité inexacte, ni qu'il l'aurait insuffisamment instruit, ni non plus qu'il ne lui aurait pas communiqué l'intégralité des pièces sur la base desquelles la comptabilité devait être établie, pas plus qu'il aurait dû douter des compétences ou de l'intégrité de son mandataire qui décidait seul de la manière dont les variations de stock étaient comptabilisées. Les reprises se rapportaient à des erreurs de comptabilisation (notamment de bateau) ayant entraîné une diminution des bénéfices imposables et il était fort douteux que le contribuable ait été en mesure de porter un regard critique sur lesdits comptes. Il ne pouvait donc pas lui être reproché de ne pas avoir vérifié les documents remis à l'AFC-GE et il n'était pas capable de se rendre compte qu'il induisait cette dernière en erreur en transmettant des déclarations fiscales incomplètes. Aucune faute, même par négligence, ne pouvait lui être reproché, de sorte que les bordereaux d'amende du 10 novembre 2021 devaient être annulés.

- D. a.** Par acte remis au greffe de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) le 11 octobre 2022, l'AFC-GE a recouru contre ce jugement, concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision sur réclamation du 10 novembre 2021.

Elle contestait qu'aucune faute, par intention ou par négligence, puisse être retenue à l'égard du contribuable. La portée de l'attestation du mandataire devait être relativisée puisqu'établie par une personne qui était en relation contractuelle avec le contribuable et qui risquait une action en responsabilité civile. Par ailleurs, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le contribuable était tenu de vérifier les éléments figurant dans sa déclaration fiscale même si elle était établie par un mandataire qualifié, seul étant pertinent le point de savoir s'il aurait dû constater et signaler les inexactitudes, s'il avait procédé avec la diligence requise. Le contribuable, qui exerçait depuis de nombreuses années, ne pouvait ignorer

l'existence d'une délimitation entre les charges privées et commerciales, même en ne disposant d'aucune connaissance commerciale particulière, étant relevé que le principe de la déduction des seuls frais justifiés par l'usage commercial, ressortait du guide fiscal pour les indépendants. Il appartenait au contribuable d'apprécier de manière conforme au droit quels frais étaient strictement liés à l'activité professionnelle et pouvaient être déduits en tant que charges commerciales, en particulier en vérifiant que les dépenses privées relatives au bateau n'avaient pas été comptabilisées en charge. Il avait ainsi soit négligé de fournir au comptable des renseignements corrects et précis sur les frais de bateau, soit ne s'était pas soucié de savoir s'ils l'étaient. Il avait accepté les conséquences d'une déclaration incomplète et avait commis une soustraction intentionnelle, à tout le moins par dol éventuel. C'était donc de manière arbitraire que le TAPI avait nié toute faute de sa part.

À cela s'ajoutait qu'ayant suivi une année de scolarité à l'école de commerce, le contribuable n'avait pas « aucune connaissance en comptabilité », qu'il était seul titulaire d'une entreprise individuelle active depuis 2006, transformée ensuite en société anonyme, ce qui démontrait son intérêt pour le domaine commercial et fiscal. Il était un commerçant expérimenté et reconnu dans son domaine. Ayant selon les informations trouvées sur internet « expérimenté personnellement tout le processus de l'entreprise d'approvisionnement en perles, de la plongée et de la recherche de perles à la conception et à la production de création de bijoux uniques », il ne pouvait pas être conclu qu'il n'avait pas une parfaite connaissance des marges réalisées par son entreprise et des bénéfices engrangés, ce d'autant qu'il dirigeait d'une microentreprise, et devait en tant que tel être « multitâches ». Il pouvait et devait donc reconnaître que les bénéfices figurant dans ses déclarations fiscales 2010 à 2015, respectivement dans les états financiers de ces années, étaient inexacts et ne reflétaient pas la réalité économique, s'il avait contrôlé ses déclarations avec la diligence qui lui incombait. Le contribuable, en tant que chef d'une société depuis de nombreuses années générant plusieurs millions de chiffre d'affaires annuels, était parfaitement à même de vérifier et d'attester la véracité des bénéfices figurant dans les états financiers de la société et dans ses déclarations fiscales.

Il avait accepté les conséquences d'une déclaration incomplète et ce faisant avait commis une soustraction intentionnelle, à tout le moins par dol éventuel. Selon la jurisprudence, le montant minimum de l'art. 175 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) est un montant incompressible et c'était à tort que le TAPI avait annulé la totalité des amendes.

**b.** Le contribuable a conclu au rejet du recours.

Il n'avait jamais cherché à induire les autorités fiscales en erreur afin d'obtenir une taxation moins élevée, n'avait pas de formation professionnelle, ne maîtrisait ni la comptabilité ni les problématiques fiscales et avait confié l'établissement de

sa déclaration fiscale et la tenue de sa comptabilité à un professionnel en qui il avait toute confiance, dont il n'avait aucune raison de douter des compétences et auquel il avait donné tous les documents nécessaires pour que les déclarations fiscales soient correctement établies. Le mandataire avait d'ailleurs attesté avoir commis des erreurs avec lesquelles l'intimé n'avait « rien à voir », étant relevé qu'il n'avait aucun intérêt à rédiger ce document et qu'ils n'étaient plus liés par une relation contractuelle depuis plus de cinq ans. Il confirmait qu'il n'avait aucune connaissance en matière fiscale et comptable et qu'il l'avait correctement informé pour établir sa comptabilité et ses déclarations fiscales, de sorte qu'aucun reproche ni aucune faute ne pouvaient lui être opposés.

C\_\_\_\_\_ était donc le seul responsable des erreurs dans les écritures comptables de la société, lesquelles ne pouvaient au vu de la complexité des écritures et de la méthode utilisée, être décelées par le contribuable, même avec toute la diligence requise, au vu de son absence de connaissances financières, fiscales et comptables.

Selon le TAPI, les rappels d'impôts étaient principalement dus à l'omission de C\_\_\_\_\_ de répercuter les variations de stock dans le compte de résultat de l'entreprise alors qu'elles étaient reprises dans le bilan ainsi que plus accessoirement à la comptabilisation des frais de bateau « privé » dans le compte de résultat de l'entreprise au lieu de son compte courant ou privé. Le TAPI avait traité de ces deux aspects dans un développement sans équivoque, fondé sur la doctrine et la jurisprudence applicable.

L'AFC-GE prétendait pour la première fois dans son recours qu'il était au bénéfice des connaissances nécessaires pour déceler les erreurs de son mandataire, alors que tant les éléments du dossier que les précédentes décisions de l'AFC, qui avait admis un an auparavant qu'il « ne posséd[ait] aucune connaissance particulière en comptabilité et fiscalité » le contredisait. L'importance du rappel d'impôt ne pouvait pas permettre à lui seul de retenir une faute. Ce rappel se rapportait à une manipulation d'écritures comptables dont la complexité n'était pas à sa portée et non pas à des « revenus » non déclarés comme l'AFC-GE l'invoquait.

c. Dans sa réplique, l'AFC-GE a relevé qu'elle avait retenu dans sa décision sur réclamation que le contribuable n'avait aucune connaissance « particulière », ce qui ne permettait pas de conclure qu'il n'en avait aucune, ce d'autant qu'il avait acquis une formation portant notamment sur la comptabilité et les finances lors de son année à l'École de commerce. En tout état, le Tribunal fédéral avait retenu que, bien que des contribuables n'avaient aucune connaissance en droit comptable ou fiscal, les circonstances, à savoir leur statut d'administrateurs depuis des années et la grande expérience acquise en raison de ces fonctions, excluait la négligence et permettait de retenir une intention (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_874/2018 du 17 avril 2019). En l'occurrence, le contribuable, titulaire de son

entreprise individuelle depuis des nombreuses années, avait acquis une grande expérience.

**d.** Dans sa duplique, le contribuable a relevé que selon l'AFC-GE, ses prétendues connaissances et compétences avaient évolué au fil de la procédure puisqu'il était passé d'une personne ne possédant « aucune connaissance particulière en comptabilité et fiscalité » à un chef de société ayant un intérêt marqué « pour le domaine commercial et fiscal », cette dernière affirmation étant fausse et en contradiction avec le dossier. Il avait démarré son activité en raison individuelle après avoir œuvré comme instructeur de plongée et coursier à vélo et avait fait appel à C\_\_\_\_\_ pour qu'il le conseille en matière comptable et fiscale et établisse ses comptes et ses déclarations fiscales, dès l'année 2007, soit le début de son activité professionnelle. Il n'était pas en mesure de déceler les erreurs commises, même en ayant suivi une année d'école de commerce, et aucune faute ne pouvait lui être imputée. Le cas examiné par le Tribunal fédéral dans l'arrêt mentionné par la recourante différait du sien puisque les administrateurs n'avaient pas mandaté de tiers pour la tenue de la comptabilité et l'établissement de la déclaration d'impôts et des frais privés avaient été pris en charge par la société alors qu'ils avaient affirmé savoir les séparer des frais commerciaux et y avaient été rendus attentifs lors d'un contrôle TVA. Lui-même avait précisément mandaté un spécialiste en raison de son manque de compétences et de connaissances et n'avait jamais affirmé savoir comment procéder.

**e.** L'AFC-GE a ensuite persisté dans ses conclusions.

**f.** Sur quoi, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

## 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] ; art. 145 LIFD).
2. Il convient de préciser, à titre liminaire, que le droit de procéder au rappel d'impôt n'est pas prescrit (art. 152 al. 1 et 3 LIFD ; art. 53 al. 2 et 3 LHID ; art. 61 al. 1 et 3 LPFisc), pas plus que la poursuite pénale de l'infraction de soustraction d'impôt consommée, et ce tant en application de l'ancien (art. 184 al. 1 let. b et al. 2 aLIFD, art. 58 al. 2 aLHID et art. 81 LPFisc, dans leur teneur avant le 1<sup>er</sup> janvier 2017) que du nouveau droit (art. 184 al. 1 let. b ch. 1 et al. 2 LIFD, art. 58 al. 2 let. a et al. 3 LHID et art. 77 al. 1 let. b et al. 2 LPFisc, dans leur teneur depuis le 1er janvier 2017).

3. Le présent litige concerne l'ICC et l'IFD des années fiscales 2010 à 2015 de l'intimé et plus précisément les amendes qui lui ont été infligées dans le cadre d'une procédure en rappel d'impôts et soustraction, les autres points n'étant plus remis en question.

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

**3.2** Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent dès lors être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier. Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 9.1 et 11 ; 2C\_874/2018 précité consid. 10.1 ; ATA/859/2018 du 21 août 2018 consid. 13b et la référence).

La violation d'une obligation légale peut résulter d'une irrégularité dans la comptabilité ou du fait de remplir sa déclaration fiscale de manière non conforme à la vérité et non complète, en violation de l'art. 124 al. 2 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1018/2015 précité consid. 9.4.2 et les références citées).

**3.3** La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence. La notion de négligence des art. 175 LIFD et 56 LHID 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 usé des précautions commandées par les circonstances et 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 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_874/2018 précité consid. 10.1.3 ; 2C\_129/2018 précité consid. 9.1 et les références ; ATA/407/2022 du 12 avril 2022 consid. 6 a).

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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 6.4.1 ; 2C\_1052/2019 du 18 mai 2020 consid. 3.7.1 ; 2C\_184/2019 du 25 septembre 2019 consid. 3.2 et 2C\_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 10.4.1). 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 ; 2C\_129/2018 précité consid. 9.1). Le dol éventuel suffit pour retenir l'intention (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.2 ; 2C\_444/2018 précité consid. 9.2) : 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 précité consid. 17.3.1 et les arrêts cités ; ATA/407/2022 précité consid. 6b). 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 utilisé des précautions commandées par les circonstances et sa situation personnelle, ce par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1052/2019 précité consid. 3.7.1 ; 2C\_1066/2018 précité consid. 4.1 ; 2C\_1018/2015 précité consid. 9.4.4).

Lorsqu'il mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt, le contribuable n'est pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales, mais doit supporter les inconvénients d'une telle intervention; il répond en particulier des erreurs de l'auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement ou dont il ne contrôle pas l'activité, du moins s'il était en mesure de reconnaître ces erreurs (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_814/2017 du 17 septembre 2018 consid. 9.4; 2C\_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.5 et les références, in RDAF 2012 II 324). Lorsqu'un contribuable signe sa déclaration fiscale, conformément à l'art. 124 al. 2 LIFD, il endosse la responsabilité de la véracité des indications qui s'y trouvent ; il répond ainsi lui-même des infractions fiscales commises si une faute lui est imputable. Il ne faut pas que le contribuable qui se fait représenter soit favorisé par rapport au contribuable qui remplit sa déclaration fiscale lui-même, par la possibilité de se soustraire à sa responsabilité en se retranchant derrière son représentant pour des fautes qui lui sont imputables. Pour retenir l'intention, à tout le moins par dol éventuel, il faut toutefois que le contribuable ait pu reconnaître le caractère erroné de la déclaration fiscale s'il avait agi avec la diligence requise et qu'il ait ainsi été en mesure de la faire corriger (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 3 et les références, in RF 75/2020 p. 71).

Lorsque le contribuable qui ne dispose pas de connaissances fiscales particulières choisit un mandataire compétent et lui communique tous les documents et renseignements nécessaires à l'établissement d'une déclaration conforme à la vérité, on ne peut raisonnablement pas lui reprocher de signer sa déclaration sans la contrôler dans les moindres détails. Il y aurait plutôt lieu de déterminer si le contribuable a transmis des documents incomplets à son mandataire, s'il l'a correctement instruit ou s'il s'est entendu avec lui pour commettre l'infraction

fiscale (ATA/1262/2015 précité consid. 7c ; ATA/370/2015 précité consid. 6c ; ATA/798/2014 du 14 octobre 2014 et les références citées).

**3.4** En cas de soustraction consommée, l'amende est, en règle générale, 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 ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc). Le montant de l'impôt soustrait constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité (ATA/1287/2021 du 23 novembre 2021 consid. 14a ; ATA/600/2020 du 16 juin 2020 consid. 7c).

Il convient notamment de réduire le montant de l'amende lorsque le contribuable a agi par négligence, celle-ci devant être considérée comme un cas de faute légère au sens de l'art. 175 LIFD (Diane MONTI, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, 2001, p. 70).

La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du CP. Ainsi, 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 qui régissent la fixation de la peine prévus à l'art. 47 CP s'appliquant. 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 (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 s).

**3.5** 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 7.2.1 ; ATA/1287/2021 précité consid. 14c ; ATA/1002/2020 du 6 octobre 2020 consid. 9b et les références citées).

**3.6** En l'occurrence, le recourant ne conteste pas que les éléments objectifs de la soustraction fiscale, soit notamment l'existence de déclarations d'impôts irrégulières, étaient remplis, mais invoque son absence de compétences et de connaissances en matière comptable et fiscale, de sorte qu'il s'en serait remis totalement au professionnel qu'il avait mandaté pour établir les déclarations fiscales problématiques.

Or, même sans être au bénéfice d'une formation particulière en fiscalité, il convient de retenir que le recourant, de par son année de formation à l'école de commerce, mais surtout de son expérience de vie incluant plusieurs activités

professionnelles à titre d'indépendant, dispose des capacités suffisantes pour se rendre compte des conséquences de la comptabilisation de ses frais de bateau privé dans le compte de résultat de son entreprise, puis répercuté comme tel dans ses déclarations d'impôts. Par ailleurs, en agissant en tant que titulaire de l'entreprise individuelle, bénéficiant d'une signature individuelle, le recourant ne pouvait faire abstraction de ses obligations légales, au sens des art. 958 ss de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (CO, Code des obligations - RS 220), en matière de présentation des comptes et comptabilisation au bilan. Ses fonctions de titulaire ne lui permettaient pas de renoncer à ses obligations, ce d'autant moins qu'il lui revenait de signer les rapports de gestion dans lesquels les comptes étaient présentés, selon l'art. 958 al. 3 CO.

À cela s'ajoute que les irrégularités constatées avaient trait aux comptes stock, capital et marges réalisées, soient les rubriques de sa comptabilité qui devaient à l'évidence retenir son attention de manière accrue dans le cadre de la gestion de son entreprise. En cas de doute sur la comptabilisation, il lui revenait de se renseigner auprès de la recourante.

Tout au plus peut-il être reconnu que la faute en question avait été commise à tout le moins par dol éventuel, ce dont la recourante a tenu compte en sa faveur.

Les amendes infligées ont été fixées à la moitié des impôts soustraits, soit une proportion proche du minimum d'un tiers admis. Dans ce cadre, la recourante a pris en considération le repentir sincère de l'intimé, son absence d'antécédents et l'impact financier des pénalités sur l'avenir de son entreprise. Au vu de la gravité des faits reprochés, il n'apparaît pas que la recourante ait mésusé de son large pouvoir d'appréciation en la matière.

En conséquence, les amendes infligées sont justifiées tant dans leur principe que dans leur quotité.

Il s'ensuit que le recours sera admis et le jugement entrepris annulé. La décision sur réclamation du 10 novembre 2021 de l'AFC-GE sera rétablie.

4. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 750.- sera mis à la charge de l'intimé, qui succombe (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 11 octobre 2022 par l'AFC-GE contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 5 septembre 2022 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 5 septembre 2022 ;

rétablit la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 10 novembre 2021 ;

met un émolument de CHF 750.- à la charge de A\_\_\_\_\_ ;

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 l'administration fiscale cantonale, Me Bénédicte FONTANET, avocat de l'intimé, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Fabienne MICHON RIEBEN, présidente, Florence KRAUSKOPF, Eleanor MCGREGOR, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

la présidente siégeant :

F. SCHEFFRE

F. MICHON RIEBEN

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :