

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/520/2023 ICCIFD

JTAPI/11/2024

**JUGEMENT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**DE PREMIÈRE INSTANCE**

du 8 janvier 2024

dans la cause

**Madame A\_\_\_\_\_ et Monsieur B\_\_\_\_\_**, représentés par FIGILEX SA, avec élection de domicile

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

## EN FAIT

1. De 2012 à 2015, Madame A\_\_\_\_\_ et Monsieur B\_\_\_\_\_ ont été assujettis aux impôts à Genève de manière illimitée.
2. Pour ces années, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) les a taxés sur des revenus se situant entre CHF 48'000.- et CHF 70'000.- et sur une fortune nulle. Ces taxations sont entrées en force.
3. Le 8 décembre 2017, les contribuables ont déposé leur déclaration d'impôt 2016, faisant état d'un revenu imposable de CHF 119'907.- (ICC) et CHF 125'411.- (IFD) et d'une fortune imposable de CHF 258'681.-.
4. Le 7 juin 2018, l'AFC-GE a invité les contribuables à expliquer et justifier une « différence de fortune » de CHF 253'543.- ayant servi à financer leur bien immobilier sis à Genève.
5. Le 29 août 2018, les contribuables ont indiqué à l'AFC-GE vouloir procéder à une dénonciation spontanée, précisant qu'ils communiqueraient l'intégralité des éléments soustraits d'ici au 31 octobre 2018.
6. Le 31 août 2018, donnant suite à la demande de l'AFC-GE du 7 juin 2018, les contribuables lui ont remis des relevés de leurs comptes bancaires (années 2015 et 2016), à titre de « source de la différence de fonds » qu'elle recherchait, indiquant qu'il était « probable » que « d'autres éléments de fortune » n'avaient pas été déclarés, ce qui expliquait leur dénonciation spontanée du 29 août 2018.
7. Le 1<sup>er</sup> octobre 2018, l'AFC-GE a notifié aux contribuables les bordereaux de taxation pour l'année 2016. Non contestés, ces bordereaux sont également entrés en force.
8. Le 2 novembre 2018, les contribuables ont déclaré à l'AFC-GE deux comptes bancaires supplémentaires, ainsi que deux biens immobiliers sis aux États-Unis (une maison d'habitation et un terrain).
9. Le 10 décembre 2018, l'AFC-GE a informé les contribuables de l'ouverture des procédures de rappel et de soustraction des IFD et ICC pour les années 2011 à 2016. Rappelant les règles applicables en matière de dénonciation spontanée, elle a précisé qu'elle procéderait à l'émission des bordereaux de rappel d'impôt sur la base de leurs indications et, le cas échéant, à celle des décisions de non-punissabilité pour soustraction fiscale, si les conditions en étaient remplies. En revanche, les éléments imposables qui seraient découverts après la clôture desdites procédures ne pourraient pas bénéficier de l'annistie fiscale.

10. Dans le cadre de l'instruction de ces procédures, l'AFC-GE a interrogé les contribuables notamment sur les variations de leur fortune entre 2009 et 2016, ce que ces derniers ont expliqué par un courriel du 12 octobre 2020, notamment.
11. Le 2 août 2022, l'AFC-GE a notifié aux contribuables des bordereaux de rappel des ICC et IFD 2011 à 2016 et des bordereaux d'amende ICC et IFD 2012 à 2016, aucune amende n'ayant été infligée pour l'année 2011. Tenant compte du caractère intentionnel des soustractions commises et de la bonne collaboration des contribuables, elle a fixé la quotité des amendes à 3/4 des impôts soustraits. Le montant des amendes était réparti entre les époux en proportion des éléments de revenus et fortune soustraits par chacun.
12. Le 1<sup>er</sup> septembre 2022, les contribuables, sous la plume de leur mandataire, ont formé réclamation uniquement contre les bordereaux d'amende.

La demande de renseignements « ciblés » de l'AFC-GE du 7 juin 2018 ne justifiait pas d'annihiler le caractère non punissable de leur dénonciation spontanée du 29 août 2018.

13. Le 10 novembre 2022, l'AFC-GE a adressé aux contribuables une nouvelle demande de renseignements, notamment au sujet de leurs avoirs bancaires.
14. Par décision sur réclamation du 12 janvier 2023, l'AFC-GE a confirmé les bordereaux d'amende.

La dénonciation des contribuables n'avait pas été spontanée, puisqu'elle était faite sous menace, suite à sa demande de renseignements 7 juin 2018. De plus, ils n'avaient pas fourni toutes les informations permettant de déterminer avec exactitude leurs assiettes fiscales, raison pour laquelle leur collaboration n'était pas complète.

15. Par actes séparés du 14 février 2023, sous la plume de leur mandataire, les contribuables ont recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal), concluant à son annulation et à celle des amendes, sous suite de frais et dépens.

Même si l'on devait admettre que la menace imminente de la découverte de la soustraction pouvait affecter leur spontanéité, l'AFC-GE n'avait pas connaissance des éléments soustraits et ne pouvaient pas les découvrir, selon le cours normal des choses, sans leur auto-dénonciation. Il s'agissait de comptes bancaires protégés par le secret bancaire et de biens immobiliers à l'étranger. Il n'y avait donc pas lieu d'estimer que leur auto-dénonciation faisait suite à une quelconque menace ; ils avaient bien agi de leur propre chef. En tout état de cause, l'AFC-GE ne s'était à aucun moment prévalu d'avoir eu connaissance, directement ou indirectement, d'un quelconque élément faisant l'objet de leur auto-dénonciation.

Pour le surplus, contrairement à ce qu'avait retenu l'AFC-GE, leur collaboration avait été complète, compte tenu de toutes les informations qu'ils lui avaient fournies. Ils n'avaient certes pas été en mesure de fournir (dans le cadre de leur réclamation) les actes d'achat des propriétés immobilières aux Etats-Unis et les relevés bancaires, ces documents datant d'avant leur assujettissement en Suisse. Ils avaient néanmoins produit des copies des documents fiscaux américains indiquant la valeur fiscale des immeubles. L'impossibilité de produire des pièces bancaires qui n'existaient plus ou remontaient bien au-delà de la période considérée, voire du début de leur assujettissement en Suisse, tout comme des actes d'achats immobiliers à l'étranger ne pouvait être considérée comme un manquement de collaboration.

16. Dans sa réponse du 31 mars 2023, l'AFC-GE s'est engagée à recalculer les amendes contestées.

Après un nouvel examen du dossier, elle considérait désormais que l'existence des biens immobiliers étrangers avait été annoncée spontanément. Cela impliquerait une diminution des amendes notifiées à la recourante (à concurrence de CHF 29'600.-) et une augmentation de celles infligées à son époux (à raison de CHF 2'600.-). Une fois la présente procédure terminée, elle notifierait de nouveaux bordereaux d'amende ICC et IFD 2012 à 2016, rectifiés en ce sens.

Elle maintenait sa position s'agissant des éléments mobiliers. A cet égard, les conditions d'une dénonciation spontanée n'étaient pas remplies dans la mesure où les recourants avaient réagi après ses demandes de renseignements, visant précisément la variation de leur fortune. Suite à sa demande du 7 juin 2018, ils étaient sous l'empire de la crainte concrète qu'elle découvre l'absence de ces éléments dans leurs déclarations fiscales. De plus, elle avait également dû instruire auprès d'eux après leur dénonciation.

17. Dans leur réplique commune du 7 juillet 2023, sous la plume de leur mandataire, les recourants ont précisé que suite à la réponse de l'AFC-GE, seule demeurait litigieuse la question relative aux éléments de revenu et fortune mobiliers, pour les années 2012 à 2015.

La non-punissabilité devait être admise s'agissant des éléments que l'AFC-GE ne pouvait pas découvrir sans leur dénonciation, à savoir leurs avoirs auprès d'une banque suisse et immeubles à l'étranger, ces premiers étant couverts par le secret bancaire et les seconds ne faisant pas l'objet d'échanges internationaux automatiques. A l'égard de ces éléments, leur dénonciation était forcément spontanée, puisqu'ils ne pouvaient pas craindre que l'AFC-GE les découvre, en pareilles conditions.

18. Par sa duplique du 11 août 2023, l'AFC-GE a indiqué annuler les bordereaux de rappels d'impôt ICC et IFD 2016, quand bien même ils ne faisaient pas l'objet du

litige, les conditions de rappels d'impôt n'étant pas remplies pour cette année fiscale. Pour le surplus, elle a persisté dans ses conclusions du 31 mars 2023, relatives aux périodes 2012 à 2015.

## EN DROIT

1. Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE (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).
2. Interjetés en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, les recours sont recevables au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.
3. Comme le précisent les recourants dans leur réplique, seule demeure litigieuse la question de savoir si leur dénonciation est intervenue spontanément, en ce qu'elle concernait leurs revenus et avoirs mobiliers. Ils ont ainsi admis, à tout le moins implicitement, la conclusion de l'AFC-GE tendant à une augmentation des montants des amendes infligées au recourant, pour un total de CHF 2'600.-, en raison de la réduction de celles notifiées à la recourante, à concurrence de CHF 29'600.-. Il convient de relever également que l'annulation, par l'AFC-GE, des bordereaux de rappels d'impôt ICC et IFD 2016 implique également celle des amendes y relatives.
4. Aux termes des art. 175 al. 3 LIFD et 69 al. 3 LPFisc, 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 (let. a) ; qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt (let. b) ; qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû (let. c).
5. Selon la jurisprudence, 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 au sens des dispositions précitées. 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 ; Pietro SANSONETTI, Danielle HOSTETTLER in op. cit., art. 175 al. 3, p. 1997, n. 50).

Ainsi, la dénonciation spontanée doit comporter tous les éléments de revenus et de fortune non déclarés. 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'impôts (ATA/1850/2019 du 20 décembre 2019 consid. 3c et les références citées).

6. 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 sera 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).

La dénonciation spontanée est un cas spécial de repentir sincère au sens de l'art. 48 let. d du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0). Que ce soit en droit pénal fiscal ou en droit pénal commun, la notion de repentir sincère est semblable dans la mesure où « pour être considéré comme relevant du repentir sincère, le geste de l'auteur doit apparaître comme un effort particulier, spontané et désintéressé et non comme étant dicté par des considérations tactiques liées à la crainte de la sanction prochaine ». De même, le Message du Conseil fédéral relatif à l'art. 175 al. 3 LIFD fait reposer la dénonciation spontanée sur des « remords » et le regret d'un « comportement fautif » ouvrant « à tout contribuable la voie de l'honnêteté fiscale », à l'exclusion de tout « calcul dans l'intention de profiter, le moment venu, de payer le rappel d'impôt sans amende ». Quoi qu'il en soit, le contribuable ne doit dans tous les cas pas être amené à déposer une déclaration spontanée sous l'emprise d'une crainte fondée de la découverte imminente et concrète de la soustraction par l'autorité fiscale (cf. Marc CHESEAUX, op. cit., p. 6 ss et les références).

En outre, si les autorités fiscales parviennent à la conclusion que la soustraction va au-delà de la dénonciation, l'exemption de la peine ne sera pas accordée (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_133/2020 du juillet 2020 consid. 5.4.2 et les références).

7. En l'espèce, il est douteux que le contenu laconique de la dénonciation des recourants du 29 août 2018 répondait d'emblée à l'exigence légale d'exposer l'ensemble des éléments soustrait à l'imposition, puisqu'elle ne précisait ni les éléments non déclarés ni les années fiscales concernées. De même, dans leurs écritures complémentaires du 31 août 2018, ils se sont limités à indiquer qu'il était « probable » que « d'autres éléments de fortune » n'avaient pas été déclarés. Quoiqu'il en soit, il n'est pas nécessaire d'examiner cette question plus avant, leur grief devant toute façon être rejeté pour les motifs suivants.

Le 7 juin 2018, soit près de 3 mois avant leur dénonciation du 29 août 2018, l'AFC-GE leur a notamment demandé, dans le cadre de l'instruction de leur taxation 2016, d'expliquer l'augmentation de leur fortune de CHF 253'543.-, ce dont elle ne pouvait se rendre compte sans avoir préalablement consulté les montants de la fortune qu'ils avaient déclarés pour leurs taxations antérieures, entrées en force. Ainsi, elle était bel et bien en train d'enquêter sur leur dossier lorsqu'ils ont déposé leur dénonciation.

Les recourants soutiennent que leur spontanéité devrait être reconnue à l'égard des éléments que l'AFC-GE ne pouvait pas découvrir sans leur dénonciation, à savoir leurs avoirs couverts par le secret bancaire et leurs immeubles à l'étranger qui échappaient aux échanges internationaux automatiques. Ils prétendent qu'en pareilles conditions, leur dénonciation était forcément spontanée. Ils ne sauraient être suivis, puisqu'ils ne pouvaient pas expliquer l'augmentation de leur fortune autrement que par l'annonce de leurs comptes et immeubles non déclarés. En effet, pour pouvoir fournir à l'AFC-GE cette explication, qu'elle a requise expressément, ils devaient nécessairement dénoncer ces éléments. Ils ont ainsi été contraints de les déclarer. Ainsi, on ne saurait admettre que leur démarche a été spontanée, puisqu'ils l'ont effectuée sous la pression de l'AFC-GE.

Dans ces conditions, il convient de retenir que la condition de spontanéité des art. 175 al. 3 LIFD et 69 al. 3 LPFisc n'est pas réalisée.

8. Au vu de ce qui précède, les amendes relatives aux ICC et IFD 2012 à 2015 seront confirmées dans leur principe. Leur quotité sera rectifiée dans la mesure que l'AFC-GE a reconnue dans le cadre de la présente procédure, étant rappelé que le recourant ne s'est pas opposé à l'augmentation des montants des amendes le concernant.

Les bordereaux d'amende ICC et IFD 2016 seront annulés, l'AFC-GE ayant annulé les bordereaux de rappel d'impôt y relatifs.

9. Au vu de ce qui précède, les recours seront admis partiellement et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour nouveaux bordereaux d'amende ICC et IFD 2012 à 2015 tenant compte des rectifications qu'elle a admises dans le cadre de la présente procédure.

10. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), les recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent dans une large mesure, sont condamnées au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.
11. Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF 350.- leur sera allouée à titre de dépens (art. 87 al. 2 LPA).

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**  
**DE PREMIÈRE INSTANCE**

1. déclare recevables les recours interjetés le 14 février 2023 par Madame A\_\_\_\_\_ et Monsieur B\_\_\_\_\_ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 12 janvier 2023 ;
2. les admet partiellement ;
3. annule dite décision et les bordereaux d'amende ICC et IFD 2016 ;
4. renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour l'établissement des nouveaux bordereaux d'amende ICC et IFD 2012 à 2015, dans le sens des considérants ;
5. met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
6. condamne l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, à verser aux recourants une indemnité de procédure de CHF 350.- ;
7. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Gwénaëlle GATTONI, présidente, Giedre LIDEIKYTE HUBER et Jean-Marc WASEM, juges assesseurs.

**Au nom du Tribunal :**

**La présidente**

**Gwénaëlle GATTONI**

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière