

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3501/2012-ICCIFD

ATA/517/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 1^{er} juillet 2014

1^{ère} section

dans la cause

Madame et Monsieur A_____
représentés par Me Michel Bussard, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
4 novembre 2013 (JTAPI/1222/2013)**

EN FAIT

- 1) Madame et Monsieur A_____ sont contribuables dans le canton de Genève.

Le litige concerne des amendes infligées aux intéressés pour soustraction d'impôts concernant l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) de l'année 2007.

A l'époque concernée, M. A_____ était directeur, puis administrateur dès le 31 octobre 2007, des sociétés B_____ SA, C_____ SA et D_____ SA. Il était associé-gérant, pour une part de CHF 6'000.- sur un capital de CHF 20'000.-, de la société E_____ Sàrl. Il était de plus associé-gérant, pour une part de CHF 10'000.- sur un capital de CHF 20'000.-, de la société F_____ Sàrl et enfin, associé-gérant pour une part de CHF 40'000.- sur un capital de CHF 80'000.- de la société G_____ Sàrl.

- 2) Le 30 octobre 2008, M. et Mme A_____ ont remis leur déclaration fiscale concernant l'année 2007 dont il ressortait un revenu imposable de CHF 41'786.- pour l'ICC et de CHF 43'046.- pour l'IFD. Les participations dans les sociétés B_____ SA, C_____ SA, D_____ SA, E_____ Sàrl, F_____ Sàrl et G_____ Sàrl étaient annoncées pour une valeur imposable totale de CHF 1'212'650.-.

- 3) Le 25 février 2009, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a transmis aux contribuables les bordereaux d'impôts de l'année 2007. En matière d'ICC, l'impôt dû était de CHF 5'783,90 sur un revenu de CHF 43'663.- et une fortune de CHF 812'517.-.

En matière d'IFD, l'impôt dû était de CHF 122.- sur un revenu de CHF 38'900.-.

- 4) Le 18 décembre 2009, l'AFC a informé les époux A_____ de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôts et d'une procédure pénale en soustraction d'impôts concernant tant l'ICC que l'IFD 2007.

Le service de taxation des personnes morales avait considéré qu'une avance consentie en compte courant par E_____ Sàrl à B_____ SA, de CHF 141'514.-, constituait un prêt simulé de la première société en faveur du contribuable, prêt utilisé pour effectuer un apport de capital à la seconde société. Il s'agissait d'une prestation appréciable en argent imposable à titre de revenu. Le prêt de E_____ Sàrl en faveur du contribuable avait été réduit de la somme de CHF 75'467.- imposée le 7 mai 2009 comme distribution de dividende 2006. Le solde de la dette était donc, au 31 décembre 2007, de CHF 39'897.-. L'intérêt 2007 concernant

cette dette, soit CHF 6'273.-, n'était pas déductible. Ainsi, pour l'année 2007, une reprise sur le revenu de CHF 147'787.- et de CHF 180'236.- sur la fortune devait être effectuée.

Si, dans les dix jours, les contribuables ne donnaient pas des nouvelles, l'AFC procéderait sans autre à l'édition de bordereaux rectificatifs avec intérêts de retard et amende.

Ce courrier ne comportait pas de mention précisant que les contribuables n'étaient pas tenus de collaborer à la procédure pénale pour soustraction d'impôts.

- 5) Par télécopie du 28 décembre 2009, M. A_____ a sollicité que le délai qui lui avait été accordé soit prolongé au 31 janvier 2010.
- 6) Le 21 janvier 2010, la fiduciaire des époux A_____ s'est adressée à l'AFC. Elle avait été mandatée afin de restructurer et rationaliser les sociétés. E_____ Sàrl et B_____ SA étaient des sociétés saines. Afin de se conformer à la législation fiscale fédérale et dans le cadre de la restructuration des groupes, « ces prêts seront régularisés avant la fin de l'année 2010 ». L'AFC était priée, pour ce motif, de surseoir à l'imposition.
- 7) Le 10 février 2011, l'AFC a sommé les contribuables de transmettre une réponse dans les 10 jours. Leur mandataire avait sollicité une prolongation de délai, qui avait été accordée et était restée sans suite. A défaut, il serait procédé à une taxation d'office et des amendes pourraient leur être infligées.
- 8) Le 20 février 2011, M. A_____ a indiqué à l'AFC que toutes les mesures avaient été prises pour satisfaire la demande de cette autorité d'ici à la fin du mois de décembre 2010 et que le compte courant de E_____ Sàrl dans B_____ SA serait diminué de CHF 64'560.-.

Il serait complètement éliminé durant le 1^{er} trimestre 2011. Au vu de la complémentarité des activités des sociétés, il avait demandé à l'AFC-CH que ces dernières puissent fusionner en 2010.

- 9) Le 10 février 2012, la fiduciaire de M. A_____ a adressé une télécopie à l'AFC. À la suite d'une demande téléphonique de cette dernière, elle confirmait qu'un accord avait été trouvé avec l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH). Tous les prêts consentis par des sociétés détenues par M. A_____ seraient remboursés. L'AFC était priée de bien vouloir surseoir à la taxation jusqu'au 30 juin 2012.

L'AFC a répondu à cette télécopie par un courrier électronique du 14 février 2012. Elle ne disposait d'aucun document probant au sujet de l'accord convenu avec l'AFC-CH démontrant que ce dernier ait une incidence directe avec le rappel d'impôts. M. A_____ n'avait jamais apporté la preuve d'un éventuel

remboursement malgré la vente d'un fonds de commerce. Aucun délai supplémentaire n'était accordé au vu de l'ancienneté de la procédure et des réponses évasives de M. A_____.

- 10) Le 10 août 2012, l'AFC a transmis au contribuable divers bordereaux concernant l'année 2007, soit :
- a. en matière d'ICC :
 - un bordereau de rappel d'impôts de CHF 44'251,15,
 - un bordereau d'amende de CHF 44'251,15,
 - b. en matière d'IFD :
 - un bordereau de rappel d'impôts de CHF 12'314.-,
 - un bordereau d'amende de CHF 12'314.-,

Les contribuables avaient bénéficié d'une prestation appréciable en argent de la part de la société B_____ SA sous la forme d'un prêt simulé. Compte tenu du caractère intentionnel de la faute commise, les amendes étaient fixées à une fois le montant de l'impôt soustrait, tant en matière d'ICC que d'IFD.

- 11) Le 6 septembre 2012, les contribuables ont saisi l'AFC d'une réclamation concluant à ce que les amendes prononcées le 10 août 2012 soient annulées.

Une fiduciaire établissait les comptes des époux A_____ depuis 2010 et un certain nombre d'éléments avaient dû être régularisés afin qu'ils correspondent aux dispositions fiscales et légales. Les contribuables n'étaient pas du tout versés dans le domaine de la comptabilité et de la fiscalité.

À la suite des contrôles de l'AFC-CH, ils avaient été lourdement taxés et avaient pris les mesures nécessaires afin de supprimer les avances aux actionnaires ou à des proches. Ces dernières auraient toutes disparu à la fin de l'année 2012. En 2011 et 2012, ils avaient perçu des dividendes et n'avaient jamais reçu le crédit d'impôt de 35 %.

Le lendemain, les époux A_____ ont précisé que l'intégralité des montants visés par les décisions litigieuses avait été remboursée au mois de décembre 2011. Les comptes inter-sociétés avaient été diminués de façon substantielle et devraient disparaître en 2012.

- 12) Par décisions du 3 octobre 2012, l'AFC a rejeté les réclamations et confirmé les bordereaux d'amende tant en matière d'ICC que d'IFD. Les éléments postérieurs à 2007 n'étaient pas pertinents dans le cadre de la procédure en question.
- 13) Le 1^{er} novembre 2012, les époux A_____, agissant en personne, ont saisi le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) d'un recours.

L'avance consentie par E_____ Sàrl à B_____ SA était considérée comme un prêt simulé et donc comme une distribution de dividende dissimulé. À réception du courrier annonçant la procédure de rappel d'impôts et de soustraction d'impôts, ils avaient contacté l'AFC et cette dernière avait demandé que la situation soit régularisée. Les deux sociétés travaillaient dans le même secteur. Elles étaient complémentaires et travaillaient en synergie, l'une renforçant l'autre.

Suite à un contrôle de l'AFC-CH au mois de décembre 2010, ils avaient décidé d'attendre pour clore le processus de fusion. Ils avaient suivi les recommandations qu'on leur avait données. Le processus de fusion avait pris du retard au cours de l'année 2011, pour d'autres motifs. La dette entre B_____ SA et E_____ Sàrl avait été complètement amortie. Si l'économie mondiale n'avait pas rencontré des problèmes, les résultats des sociétés aurait été spectaculaires. Malgré les difficultés rencontrées, les sociétés étaient saines. Ils n'avaient jamais eu la volonté de soustraire des impôts et n'avaient pas commis de négligence.

- 14) Le 25 février 2013, l'AFC a conclu au rejet des recours, reprenant et développant ses explications antérieures.
- 15) Par jugement du 4 novembre 2013, le TAPI a rejeté les recours. Les conditions objectives de l'infraction n'étaient pas contestées. La quotité de l'amende avait été fixée en tenant compte des critères jurisprudentiels, notamment du fait que le recourant exerçait des hautes fonctions dans les sociétés en question et qu'il devait connaître la portée de ses actes.
- 16) Par acte déposé à la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) le 19 décembre 2013, les contribuables ont saisi cette dernière d'un recours contre le jugement précité, concluant à son annulation ainsi qu'à celle des bordereaux d'amende notifiés le 10 août 2012. De plus, l'AFC devait être invitée à réviser la taxation des recourants concernant l'ICC et l'IFD 2007.

Les faits avaient été constatés d'une manière inexacte et incomplète dès lors qu'ils n'avaient pas été tenu compte de l'absence de mention, lors de l'ouverture de la procédure de rappel d'impôts et de soustraction d'impôts, de la possibilité de refuser de collaborer et de déposer, ce qui constituait une violation des garanties procédurales. De même, la société ayant accordé le prêt simulé n'était pas la même lors de l'ouverture de ces procédures et lors du prononcé de l'amende. L'AFC connaissait les éléments pertinents, en particulier l'existence du prêt, avant l'entrée en force des taxations définitives IFC et ICC 2007 soit avant l'ouverture des procédures de rappel d'impôts et de soustraction fiscale. Ils n'avaient pas saisi la portée de leur acte avant d'être conseillé par une fiduciaire, en 2010. Ils avaient ensuite fait le nécessaire pour régulariser la situation. L'état de santé de M. A_____ n'avait pas été pris en compte.

Dans ces circonstances, les conditions nécessaires à ce qu'une amende leur soit infligée, tant en matière d'ICC que d'IFD, n'étaient pas remplies. En tout état, ils n'avaient eu aucune intention de soustraire des impôts et n'étaient pas conscients que les informations fournies dans leur déclaration d'impôt 2007 pouvaient être incorrectes ou incomplètes. Subsidiairement, la quotité de l'amende était excessive et devait être sensiblement diminuée.

- 17) Le 24 février 2014, l'AFC a conclu au rejet du recours, répondant à chacun des éléments évoqués par les recourants.
- 18) Le 14 mars 2014, les époux A_____ ont exercé leur droit à la réplique, reprenant et développant leur argumentation antérieure.
- 19) Sur quoi, la cause a été 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).
- 2) 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 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; 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 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

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 (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_907/2012 précité consid. 5). Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (Pietro SANSONETTI, in Danielle YERSIN/ Yves NOËL (éd.), Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 175 n. 7 ss ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 586 ss n. 15 ss).

- 3) Les recourants font en premier lieu grief à l'AFC de ne pas les avoir informés de leurs droits lors de l'ouverture de la procédure en soustraction d'impôt, étant précisé que l'AFC ne conteste pas cette omission.

a. Tant en matière d'ICC que l'IFD, le contribuable doit être informé, lors de l'ouverture d'une procédure pour soustraction d'impôt, de son droit de refuser de déposer et de collaborer (art. 76 al. 1 LPFisc ; art. 183 al. 1 LIFD). Ces dispositions visent à assurer les garanties en matière procédurale de l'art. 6 § 1 et § 2 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101), soit le droit à un procès équitable dans lequel le contribuable ne peut s'accuser lui-même et le droit à la présomption d'innocence.

b. La violation de cette obligation interdit à l'administration d'exploiter les moyens de preuve qui seraient obtenus par la contrainte dans le cadre de la procédure pour soustraction d'impôts. Elle n'empêche toutefois pas l'autorité d'exploiter les éléments qui existaient indépendamment de la volonté de la personne contre qui l'enquête est diligentée (ATF 138 IV 47 = JDT 2012 IV 292 c. 2.6.1 ainsi que les références citées).

En l'espèce, l'ensemble des informations utilisées dans la procédure en soustraction d'impôts était connu de l'autorité avant l'ouverture de cette procédure et mentionné dans la lettre du 18 décembre 2009. Ultérieurement, les contribuables n'ont transmis aucune information à charge, utilisée dans le cadre des décisions litigieuses.

Cette violation des garanties procédurales n'ayant pas eu de conséquences, le grief sera écarté.

- 4) Les recourants soutiennent que la procédure en soustraction d'impôts n'a pas porté sur le prêt retenu dans les bordereaux d'amende litigieux.

Le courrier de l'AFC annonçant l'ouverture de la procédure pour soustraction d'impôts le 18 décembre 2009 indiquait que cette procédure visait « l'avance en c/c, consentie par E_____ Sàrl à B_____ SA (141'514 F), deux sociétés dont vous êtes actionnaires, comme un " prêt simulé " de la première en votre faveur, au moyen duquel vous avez fait un apport dissimulé de capital à la seconde. Cette créance est donc une prestation appréciable en argent, imposable au titre du revenu chez vous,... ».

Tant en matière d'ICC que d'IFD, les bordereaux d'amende portent la motivation suivante « vous avez bénéficié d'une prestation appréciable en argent de la part de votre société B_____ SA sous la forme d'un prêt simulé ».

Cette dernière motivation apparaît certes lapidaire, voire imprécise. Elle vise cependant manifestement les mêmes éléments que ceux retenus dans le courrier du 18 décembre 2009. Les recourants l'ont parfaitement compris, dès lors que la réclamation qu'ils ont formée et son complément du 7 septembre 2012 mentionnaient le remboursement de ce prêt et la régularisation de la situation.

Ce grief sera en conséquence aussi écarté.

- 5) Les recourants reprochent ensuite à l'autorité intimée d'avoir connu l'ensemble des éléments sur lesquels se basent les amendes avant l'ouverture des procédures de rappel d'impôts et pour soustraction fiscale.

Cet argument ne saurait être suivi. L'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires au moment de procéder à la taxation que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 3.1). C'est seulement lorsqu'il peut être reproché à l'autorité de taxation une éventuelle négligence grave dans le traitement du dossier, lorsqu'elle aurait dû se rendre compte d'un élément de fait essentiel à la lecture des indications contenues dans la déclaration ou des pièces, ou lorsqu'elle n'a pas procédé immédiatement aux investigations nécessaires alors que des éléments de fait importants ressortaient de manière évidente du dossier qu'elle perd son droit au rappel d'impôt (ATF 2C_104/2008 précité ; Hugo CASANOVA, Le rappel d'impôt in RDAF 1999 2, p. 11 ; Hugo CASANOVA in Danielle YERSIN/Yves NOËL (éd.), Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 151 n. 8 ss). Le contribuable ne peut pas empêcher un rappel d'impôt lorsque sa déclaration contient uniquement des inexactitudes qui sont décelables et non flagrantes.

Au moment de la taxation litigieuse, aucun élément figurant dans la déclaration ou dans le dossier des contribuables ne permettait à l'AFC de se rendre compte de l'opération triangulaire menée entre les sociétés impliquées et les recourants. Ce n'est qu'en confrontant les déclarations remplies par les sociétés, traitées par le service des personnes morales et celle remplie par les contribuables que les éléments litigieux pouvaient apparaître. Le fait de ne pas avoir repéré immédiatement cet élément, qui n'est pas flagrant ou évident, ne peut être qualifié de négligence grave dans le traitement du dossier.

Partant, ce grief sera aussi écarté.

- 6) Les recourants reprochent à l'autorité la durée de la procédure, en rappelant que celle concernant l'année fiscale 2006 avait été réglée en quelques semaines seulement.

Ce grief n'a aucune pertinence, dès lors que, en tout état, les délais de prescription et de péremption prévus par la législation cantonale et fédérale ne sont pas atteints. Les éléments de fait ressortant du présent arrêt démontrent que les contribuables ont sollicité de longs délais auxquels ils n'ont pas toujours donné suite.

- 7) Au surplus, la chambre administrative constate que les éléments nécessaires à la commission d'une soustraction fiscale sont remplis : les contribuables ont

omis d'indiquer dans leur déclaration un revenu correspondant à l'avance en compte courant réalisée par l'une à l'autre des sociétés qu'ils maîtrisaient et ainsi ont évité que ce revenu soit soumis à l'impôt dans le bordereau qui leur a été remis. L'intention - ou dans tous les cas le dol éventuel - de M. A_____ est établi, dès lors qu'il avait des fonctions dirigeantes dans six sociétés dont il était propriétaire majoritaire du capital et qu'il devait se rendre compte que l'avance en compte-courant litigieuse lui permettait d'éviter que le revenu en question soit soumis aux impôts.

Les éléments objectifs et subjectifs de l'infraction reprochée aux contribuables sont donc réalisés.

- 8) a. 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 ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD, 56 al. 2 LHID et 69 al. 2 LPFisc).

b. Il en découle qu'en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Ce dernier 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 (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2). 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). 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 p. 31 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 précité consid. 6.2) et la chambre administrative ne les censure qu'en cas d'excès dans l'exercice de ce pouvoir (ATA/410/2007 du 28 août 2007 consid. 20 ; ATA/317/2007 du 12 juin 2007 consid. 7). Ces autorités doivent, dans le respect du principe de la proportionnalité, faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi (ATA/18/2013 du 8 janvier 2013).

- c. En l'espèce, l'AFC est à première vue restée dans le cadre du pouvoir d'appréciation que la loi lui accorde.

Cela dit, M. A_____ démontre par pièce, pour la première fois devant la chambre administrative, les importants problèmes de santé dont il a souffert entre 2008 et 2010, c'est-à-dire pendant la période au cours de laquelle la déclaration d'impôts litigieuse a été remplie. Cet élément doit être pris en compte à sa décharge.

Au vu de ce constat, la quotité des amendes sera diminuée aux trois quarts du montant des impôts éludés, tant en matière d'ICC que d'IFD.

- 9) Au vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis. Un émolument de CHF 750.- sera mis à la charge des recourants qui succombent largement et une indemnité de procédure de CHF 1'000.- leur sera allouée, à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 19 décembre 2013 par Madame et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 novembre 2013 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 novembre 2013 en ce qu'il rejette le recours concernant la quotité des amendes fixées par bordereaux du 10 août 2012 ;

le confirme pour le surplus ;

annule les bordereaux d'amende ICC et IFD du 12 août 2012 et renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour établissement de nouveaux bordereaux d'amende, celle-ci correspondant au trois-quarts du montant d'impôt soustrait ;

met à la charge de Madame et Monsieur A_____ un émolument de CHF 750.- ;

alloue à Madame et Monsieur A_____ une indemnité de procédure de CHF 1'000.-, à la charge de l'Etat de Genève ;

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 ;

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

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Verniory et Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :