

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1448/2012-ICCIFD

ATA/580/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 29 juillet 2014

1^{ère} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame A_____

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
24 juin 2013 (JTAPI/787/2013)**

EN FAIT

- 1) Madame A_____ est née le _____ 1922. Elle est l'enfant du milieu d'une fratrie de trois filles, entre sa sœur aînée, Madame B_____, née le _____ 1918 et sa sœur cadette, Madame C_____, née le _____ 1924.
- 2) Le 12 février 2006, Mme B_____ est décédée.
- 3) La défunte était propriétaire de plusieurs immeubles sis dans la commune D_____, dont la valeur vénale totale était estimée en 2006 à CHF 5'136'400.-, et de biens mobiliers d'une valeur totale de CHF 616'925.-.
- 4) Par testament olographe du 10 août 1990, Mme B_____ a légué à ses deux sœurs « la maison de famille et les terrains agricoles », et « le reste de ses biens » à l'Association E_____ (ci-après : l'association).
- 5) Suite à l'ouverture de la succession, un litige est né entre l'association et Mme C_____, au sujet de l'interprétation à donner au testament, chacune d'elles soutenant avoir été instituée héritière de la défunte.

Par acte du 22 mai 2007, l'association a assigné Mme C_____ devant le Tribunal de première instance (ci-après : TPI), concluant à la constatation qu'elle était instituée unique héritière des biens de la succession, et à son inscription au Registre foncier en qualité de propriétaire de l'essentiel des parcelles de la succession de Mme B_____. Mme A_____ n'a pas été visée par cette demande, puisqu'elle avait manifesté son intention de ne pas remettre en cause l'interprétation du testament.

- 6) Par jugement du 29 janvier 2009, le TPI a débouté l'association. Statuant sur appel de celle-ci, la Cour de justice a confirmé cette décision par arrêt du 16 octobre 2009 (ACJC/1_____). Suite à un recours en matière civile interjeté au Tribunal fédéral, celui-ci a confirmé l'arrêt cantonal (arrêt du Tribunal fédéral 5A_795/2009 du 10 mars 2010).

À l'issue de ce litige, la question ayant trait à l'institution d'héritier a donc été clarifiée, en ce sens que le testament de Mme B_____ instituait les sœurs de la défunte à l'exclusion de l'association.

- 7) Le 14 avril 2011, un acte de partage de la masse successorale de la défunte a été signé entre Mme A_____ et Mme C_____, laquelle est décédée le _____ 2012.
- 8) Dans ses déclarations d'impôt pour les années 2006 à 2009, Mme A_____ n'a pas indiqué les biens hérités de sa sœur. À la question « participez-vous à une

succession non partagée », figurant dans les formules des déclarations, elle a répondu par la négative. Non contestés, les bordereaux de taxation relatifs aux années précitées sont entrés en force.

- 9) Dans sa déclaration fiscale 2010, Mme A_____ a indiqué être concernée par la succession de Mme B_____, mais que celle-ci était « en litige judiciaire ».
- 10) Une demande de remboursement de l'impôt anticipé prélevé sur le rendement de la succession durant la période du 12 juin 2006 au 31 décembre 2009 a été déposée le 8 octobre 2010 par Mme A_____ auprès de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE).
- 11) Le 8 août 2011, l'AFC-GE a ouvert une procédure en rappel d'impôts et une procédure pénale en soustraction pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) pour les années 2006 à 2010, au motif que Mme A_____ n'avait pas déclaré sa part à la succession de Mme B_____.
- 12) Par courrier du 1^{er} septembre 2011, Mme A_____ a expliqué ne pas avoir déclaré la succession en cause du fait que celle-ci avait fait l'objet d'une longue procédure judiciaire.
- 13) Le 13 janvier 2012, l'AFC-GE a annoncé à Mme A_____ la fin des procédures en rappel et en soustraction d'impôt et lui a notifié des bordereaux de supplément d'ICC ainsi que d'IFD aux montants suivants :

Année	Supplément d'impôts IFD	Intérêts de retard	Supplément d'impôts ICC	Intérêts de retard
2006	CHF 37.-	CHF 6.55	CHF 6'643.45	CHF 712.35
2007	CHF 111.75	CHF 15.75	CHF 9'201.30	CHF 715.15
2008	CHF 68.60	CHF 6.95	CHF 8'907.75	CHF 407.30
2009	CHF 26.40	CHF 1.65	CHF 7'999.20	CHF 215.75
2010	CHF 36.10	CHF 1.-	CHF 8'736.20	CHF 104.60
Total	CHF 279.85	CHF 31.90	CHF 41'487.90	CHF 2'155.15

L'AFC-GE a également notifié à la contribuable deux bordereaux d'amende d'un montant correspondant à 50 % des impôts soustraits, soit CHF 20'744.- pour l'ICC de 2006 à 2010 et CHF 139.- pour l'IFD de 2006 à 2010. Puisque Mme A_____ n'avait pas déclaré la succession pour les périodes précitées, elle

avait bénéficié à tort d'une imposition favorable. Les infractions avaient été commises par négligence.

- 14) Le 13 février 2012, Mme A_____ a formé réclamation contre les bordereaux d'amende, concluant à leur annulation.

Elle avait 90 ans et n'avait jamais eu l'intention de violer ses obligations fiscales, dans la mesure où c'est Monsieur F_____, beau-fils de Mme C_____ et administrateur d'une société fiduciaire, qui s'occupait de la fiscalité de l'hoirie de feu Mme B_____. Compte tenu des différentes procédures pendantes entre 2006 et 2010 relatives à l'interprétation du testament de la défunte, elle n'avait fait preuve d'aucune négligence non plus.

- 15) Par décisions du 12 avril 2012, l'AFC-GE a rejeté la réclamation de Mme A_____.

Il était vrai qu'une procédure devant les différents tribunaux était pendante afin de déterminer les héritiers testamentaires. Néanmoins, une observation aurait dû être mentionnée dans les déclarations fiscales pour les années 2006 à 2010 afin que l'AFC-GE en ait connaissance et traite le dossier en conséquence.

Il ne pouvait être considéré que Mme A_____ avait intentionnellement rempli ses déclarations d'impôt de manière incomplète. Pour cette raison, l'AFC-GE avait retenu le caractère négligence et tenu compte de sa bonne collaboration pour la fixation de la quotité de l'amende, qui avait déjà été réduite en conséquence.

- 16) Par acte daté du 11 mai 2012, Mme A_____ a saisi le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) d'un recours contre cette décision, concluant « avec suite de frais et dépens », principalement à l'annulation des bordereaux d'amende pour l'ICC et l'IFD de 2006 à 2010, subsidiairement à la réduction des montants desdits bordereaux.

Contrairement à ce qu'avait retenu l'AFC-GE, elle avait bien mentionné la succession non partagée de sa sœur dans sa déclaration fiscale 2010. Concernant les déclarations des années 2006 à 2009, son omission portait sur une succession non partagée, faisant l'objet d'une procédure civile complexe. De plus, elle était persuadée que l'association avait été instituée unique héritière des biens de sa défunte sœur. Partant, l'AFC-GE avait retenu à tort la négligence, soit l'imprévoyance coupable.

À titre subsidiaire, les amendes devaient être réduites, étant donné qu'elle n'avait aucun antécédent, qu'elle était une personne âgée n'ayant pas de compétences particulières en matière fiscale, de sorte que la peine n'aurait aucun effet sur son avenir, et compte tenu du temps écoulé depuis les faits.

- 17) Dans ses observations du 15 octobre 2012, l'AFC-GE a conclu à l'admission partielle du recours.

Elle acceptait d'annuler les amendes relatives à l'ICC et l'IFD pour l'année 2010, attendu que dans sa déclaration fiscale 2010 Mme A_____ avait effectivement mentionné le fait qu'elle était concernée par la succession de sa sœur.

S'agissant des amendes se rapportant aux années fiscales 2006 à 2009, en ne mentionnant pas dans ses déclarations fiscales qu'elle était partie à une succession non partagée, Mme A_____ avait omis d'user des précautions commandées par sa situation personnelle ; partant, elle avait bien fait preuve d'une imprévoyance coupable.

En vertu de la loi, l'amende de base était fixée au montant de l'impôt soustrait. Néanmoins, en cas de faute légère, la loi permettait de la réduire jusqu'au tiers de ce montant. En réduisant les amendes de Mme A_____ à la moitié des impôts éludés, l'AFC-GE avait déjà tenu compte des différentes circonstances atténuantes, notamment de sa bonne collaboration.

- 18) Par jugement du 24 juin 2013, le TAPI a partiellement admis le recours de Mme A_____ et a renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour l'établissement de nouveaux bordereaux d'amende dans le sens des considérants.

Il a donné acte à l'AFC-GE de ce qu'elle s'était engagée à annuler les amendes relatives à l'ICC et l'IFD 2010. Il a réduit la quotité de l'amende à un quart des impôts éludés pour les années fiscales 2006 à 2009. Les amendes devaient ainsi être fixées à CHF 8'187.90 (CHF 32'751.70 x 0,25) pour la soustraction de l'ICC 2006 à 2009 et à CHF 60.95 (CHF 243.75 x 0.25) pour la soustraction de l'IFD 2006 à 2009.

Dans l'hypothèse où l'auteur de la soustraction avait agi par négligence, mais que l'on ne pouvait retenir ni circonstances atténuantes, ni circonstances aggravantes, la sanction de base devait être fixée à un tiers de l'impôt éludé. De ce fait, le juge administratif n'était plus lié par ce pourcentage minimal lorsque la faute du contribuable était particulièrement légère.

Dans le cas de Mme A_____, au titre des circonstances atténuantes, il fallait retenir qu'elle n'avait jamais été condamnée pour soustraction d'impôt, qu'elle était une personne âgée et qu'elle avait entièrement collaboré lors de la procédure de contrôle fiscal. Par contre, la soustraction s'était déroulée sur plusieurs années et les montants non négligeables de l'impôt soustrait constituaient des circonstances aggravantes.

Globalement, les circonstances atténuantes l'emportaient sur les circonstances aggravantes, de sorte qu'il se justifiait de s'écarter de la sanction

ordinaire prévue en cas de négligence s'élevant à un tiers des droits soustraits et de la diminuer à un quart de l'impôt élué.

- 19) Le 9 août 2013, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant à son annulation et à la confirmation de la décision du 13 janvier 2012 relative aux amendes pour les années fiscales 2006 à 2009.

La fixation de l'amende de base pour négligence à un tiers de l'impôt soustrait, avec la possibilité de diminuer ce montant s'il existait des circonstances atténuantes, n'était pas prévue par la loi. Par ailleurs, dans un arrêt du 22 mai 2013, le Tribunal fédéral avait indiqué de manière expresse que l'amende minimum d'un tiers prévue par la loi était un montant minimum incompressible.

Le jugement contesté diminuant le montant de l'amende à un quart des impôts élués entrainait donc non seulement en contradiction avec la loi, mais également avec la jurisprudence du Tribunal fédéral.

- 20) Le TAPI a produit son dossier le 26 août 2013 sans formuler d'observations.
- 21) Dans sa réponse du 12 septembre 2013, Mme A_____ a conclu « avec suite de dépens », au rejet du recours et à la confirmation du jugement du TAPI.

Comme l'avait retenu le TAPI, le juge administratif n'était plus lié par le montant minimal légal de l'amende lorsque la faute du contribuable était particulièrement légère. Cette interprétation était conforme aux principes généraux du droit pénal, en particulier ceux prévalant en matière d'atténuation et d'exemption de la peine.

- 22) 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) L'existence d'un cas de soustraction fiscale commis par négligence n'est pas contestée et le litige que l'AFC-GE soumet à la chambre de céans concerne uniquement la question de la quotité des amendes infligées à Mme A_____ pour soustraction de l'ICC et l'IFD lors des années fiscales 2006 à 2009.
- 3) a. 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).

b. 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 du 22 mai 2012 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 (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).

c. Sur le plan subjectif, il y a négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, un contribuable ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. Tel est le cas lorsque le contribuable n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle (art. 12 al. 3 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0 ; RDAF 2003 II 622, 631 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 587 n. 18). Le fait que le contribuable ait obtenu de faux renseignements de la part d'une fiduciaire mandatée par lui ne joue pas de rôle dans la détermination de la négligence (Danielle YERSIN/ Yves NOËL, op. cit., ad. art 175 n. 38). Le comportement est intentionnel dès lors qu'il a été établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations données étaient incomplètes ou incorrectes ; si cette conscience est établie, on peut alors présumer l'intention, du moins par dol éventuel (Xavier OBERSON, op. cit., § 26 p. 587 n. 18).

d. En l'espèce, les éléments objectifs nécessaires à la commission d'une soustraction fiscale sont remplis : la contribuable a fourni des indications incomplètes en omettant d'indiquer dans sa déclaration les biens hérités de sa sœur pour les années fiscales 2006 à 2009. À la question « participez-vous à une succession non partagée », figurant dans les formules des déclarations, elle a répondu par la négative. En agissant ainsi, elle a occasionné une perte fiscale à la collectivité publique.

Sur le plan subjectif, l'AFC-GE et le TAPI ont retenu qu'en ne mentionnant pas dans ses déclarations fiscales qu'elle était partie à une succession non partagée, Mme A_____ avait omis d'utiliser des précautions commandées par sa situation personnelle, se rendant ainsi coupable d'une soustraction par négligence.

Cette appréciation doit être approuvée ; elle n'est du reste pas remise en cause par la recourante.

- 4) a. La quotité de l'amende n'est pas fixée en fonction de l'intention de soustraire ou de la négligence qui peut être reprochée au contribuable mais de l'intensité de sa faute, qui doit être fixée en fonction de sa culpabilité (art. 48 CP, dans sa teneur antérieure au 1^{er} janvier 2007, ou art. 106 CP, en vigueur depuis cette date, mais dont la portée est inchangée). En revanche, le fait que l'auteur ait agi intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant, sur la quotité de l'amende (ATA/647/2013 du 1^{er} octobre 2013 consid. 11 ; ATA/337/2013 du 28 mai 2013 consid. 23 ; ATA/593/2012 du 4 septembre 2012, consid 5).
- b. 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).
- c. 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).
- d. L'art. 175 al. 2 LIFD fixe une sanction minimum incompressible au tiers du montant de l'impôt soustrait en cas de faute légère et ne permet pas de renoncer à toute amende (arrêts du Tribunal fédéral 2C_907/2012 précité consid. 5.5, et 2P.217/2005 du 16 octobre 2006, consid 8.3).
- e. 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 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2 et 2C_480/2009 précité consid. 6.2) et la chambre administrative ne les censure qu'en cas d'abus dans l'exercice de ce pouvoir (ATA/410/2007 du 28 août 2007 consid. 20 ; ATA/317/2007 du 12 juin 2007 consid. 7). Les autorités fiscales 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 consid. 8).
- f. En l'espèce, le TAPI a considéré dans son jugement du 24 juin 2013 qu'en cas de négligence, la sanction de base devait être fixée à un tiers de l'impôt élué, sanction qui pouvait ensuite être atténuée ou aggravée selon les circonstances du cas concret. Le TAPI a considéré que globalement, les circonstances atténuantes l'emportaient sur les circonstances aggravantes, de sorte qu'il se justifiait de

s'écarter de la sanction ordinaire prévue en cas de négligence s'élevant à un tiers des droits soustraits et de la diminuer à un quart de l'impôt éludé.

g. Cette argumentation ne saurait être suivie. Dans l'hypothèse où, sur le plan subjectif, Mme A_____ aurait agi intentionnellement sans circonstances particulières, l'amende équivaldrait au montant de l'impôt soustrait. Cependant, l'AFC-GE et le TAPI ont retenu que Mme A_____ s'était rendue coupable d'une soustraction par négligence, de sorte que la quotité de l'amende en cause pouvait être réduite au maximum jusqu'au tiers du montant ordinaire de l'impôt soustrait – mais non au-delà.

Dans ces conditions, en arrêtant la quotité de l'amende de Mme A_____ à un quart de l'impôt éludé le TAPI, a excédé son pouvoir d'appréciation.

h. Il convient, dès lors, de fixer à nouveau la quotité de celle-ci tout en respectant le cadre légal. Pour ce faire, il sied d'examiner les circonstances personnelles de l'intimée. Celle-ci était une dame âgée entre 84 et 88 ans au moment des déclarations d'impôts litigieuses, sans aucune compétence particulière en matière fiscale. Sa situation personnelle, telle qu'elle est décrite dans la procédure de recours devant le TAPI, n'est pas discutée par la recourante. L'intimée n'a pas d'antécédents, et elle a collaboré avec l'AFC-GE dans toute la procédure de contrôle.

Dans ce contexte, une amende fixée au minimum légal, soit au tiers de l'impôt éludé, tient compte de toutes les circonstances du cas d'espèce, tout en respectant le cadre légal et la jurisprudence telle que rappelée ci-dessus.

- 5) Au vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis. Les amendes pour l'ICC de 2006 à 2009 et pour l'IFD de 2006 à 2009 pour soustraction d'impôts seront fixées à un tiers de l'impôt éludé, soit à CHF 10'917.20 (CHF 32'751.70 : 3) pour la soustraction de l'ICC de 2006 à 2009 et à CHF 81.25 (CHF 243.75 : 3) pour la soustraction de l'IFD de 2006 à 2009. Pour le surplus, le jugement du TAPI sera confirmé.
- 6) Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de Mme A_____, qui succombe partiellement, et vu cette issue il ne lui sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 1 et 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 9 août 2013 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 24 juin 2013 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 24 juin 2013 en ce qu'il ordonne la diminution de la quotité des amendes fixées par bordereaux du 13 janvier 2012 à un quart du montant d'impôt soustrait ;

le confirme pour le surplus ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale au sens des considérants ;

met à la charge de Madame A_____ un émolument de CHF 500.- ;

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, à Me Pierre Ducret, avocat de Madame A_____, 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 :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :