

du 17 juin 2003

dans la cause

Monsieur M. S.

Madame P. S.

représentés par Me Louis Waltenspühl, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPOT FEDERAL DIRECT

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FEDERALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. a. En 1992, Monsieur M. S., né en 1915, a souhaité mettre un terme à ses activités professionnelles dans le domaine de l'immobilier; il a dès lors vendu l'intégralité du capital-actions de la société ... MANAGEMENT S.A. (ci-après: ...) à deux personnes morales qu'il détenait, ... HOLDING S.A. et la S.I. C.B. S.A.. Le montant de la transaction s'est élevé à CHF 7'500'000.-, alors que la valeur nominale du capital de ... s'élevait à CHF 100'000.-.

Considérant qu'il s'agissait d'un gain en capital et non d'un revenu imposable, M. M. n'a pas déclaré aux impôts le produit de cette vente.

- b. Madame P. S., née en 1925, est sans profession et ne réalise aucun revenu.

2. a. Par décision du 28 juillet 2000, faisant suite à une procédure en vérification des déclarations d'impôts pour les périodes 1993-1994 à 1997-1998 à laquelle ils ont pleinement collaboré, les époux S. ont été reconnus devoir à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) la somme de CHF 798'215.- à titre de rappel d'impôt fédéral direct pour la période 1993-1994. En effet, en application de la théorie de la transposition, l'AFC considérait que le prix de vente des actions de ... constituait un revenu imposable.

Par ailleurs, considérant que les époux S. avaient commis une faute et réalisé l'infraction de soustraction d'impôt, l'AFC, se fondant sur l'article 175 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), leur a infligé par décision du 31 juillet 2000 une amende de CHF 598'000.-, correspondant aux 3/4 du montant du rappel d'impôt.

- b. Le 3 octobre 2000, ces deux décisions ont été confirmées sur réclamation par l'AFC.

3. a. Les époux S. ont alors saisi la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : la CCRI) le 31 octobre 2000. S'ils ont admis devoir la somme de CHF 798'215.- à titre de rappel d'impôt, les époux S. contestaient avoir commis une faute. Ils invoquaient leur bonne foi et leur ignorance de la construction fiscale complexe et sophistiquée de la

théorie de la transposition; de même, faisant confiance à leur fiduciaire, chargée de l'établissement des déclarations fiscales, ils n'étaient pas en mesure de reconnaître les erreurs contenues dans la déclaration. Ils n'encouraient de ce fait aucune responsabilité. Dans l'hypothèse où leur faute était reconnue, ils demandaient à ce que l'amende soit grandement diminuée.

b. Par décision du 4 décembre 2002, notifiée le 18 décembre 2002, la CCRI a confirmé le principe de l'amende. Elle a considéré que la situation économique des recourants s'était détériorée ces dernières années, qu'ils étaient très avancés en âge et qu'ils avaient collaboré à l'établissement des faits tout au long de la procédure. Elle a dès lors partiellement admis le recours et a réduit le montant de l'amende à CHF 399'000.-.

4. a. Le 13 janvier 2003, les époux S. ont recouru au Tribunal administratif contre la décision de la CCRI du 4 décembre 2002. Invoquant les mêmes arguments que devant la CCRI, ils contestaient à nouveau avoir commis une faute et demandaient l'annulation de l'amende, subsidiairement qu'elle soit ramenée au tiers du montant soustrait selon l'article 175 alinéa 2 LIFD.

b. Par courrier du 27 janvier 2003, la CCRI a déclaré qu'elle persistait dans les considérants et le dispositif de sa décision.

c. L'AFC conclut au rejet du recours.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 63 al. 1 litt. 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 LIFD).

a. Selon la jurisprudence, la preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée, en matière de soustraction fiscale, lorsqu'il

est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations qu'il a données étaient incorrectes ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel afin d'obtenir une taxation moins élevée; 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 (ATF du 5 novembre 2002, n.p., 2A.351/2002).

b. La soustraction d'impôt est déjà punissable en cas de négligence, c'est-à-dire lorsque l'auteur a agi sans se rendre compte (négligence inconsciente) ou sans tenir compte des conséquences de ses actes ou omissions (négligence consciente). Pour que l'imprévoyance soit coupable, il faut en premier lieu, objectivement, que l'auteur n'ait pas usé des précautions qui étaient commandées par les circonstances. Il faut en outre que, subjectivement, l'auteur de l'acte incriminé ait omis d'user des précautions commandées par sa situation personnelle. Pour apprécier celle-ci, l'administration, le cas échéant, le juge, devront donc tenir compte non seulement des circonstances objectives du cas d'espèce, mais aussi de tout ce qui, in concreto, constitue la situation personnelle du contribuable: par exemple l'intelligence et les connaissances de celui-ci, sa formation personnelle, sa situation économique et sociale et naturellement sa profession (RIVIER, Droit fiscal suisse, 2e éd. 1998, pp. 271s.).

Lorsque c'est le représentant qui a porté dans la déclaration d'impôt des indications inexactes et, par ce biais obtenu une taxation insuffisante, le contribuable doit se laisser imputer à faute cet acte dans la mesure où il aurait été en mesure de reconnaître les erreurs (Arrêt du Tribunal fédéral du 12 décembre 1986, Archives 57, p. 218, cité par TORRIONE, Les infractions fiscales (impôts directs), in Les procédures en droit fiscal, Ordre romand des experts fiscaux diplômés (OREF), éd., Berne, Stuttgart, Vienne 1997, pp. 243-291, 255).

c. En l'espèce, les sommes en jeu sont très importantes et si l'administration admet elle-même que M. S. pouvait douter du caractère imposables des revenus issus de la vente des actions, elle fait cependant remarquer qu'étant donné les circonstances - acquisition d'un nombre important d'actions puis revente de leur totalité

sur une courte période - M. S. devait se renseigner auprès de l'administration fiscale pour déterminer si ces revenus étaient imposables. M. S. n'a ainsi objectivement pas usé des précautions commandées par les circonstances.

d. Le fait que la déclaration d'impôt a été remplie par une fiduciaire n'y change rien. En effet, celle-ci ne représentait pas les époux, qui seuls ont signé la déclaration d'impôt, certifiant ainsi qu'elle était exacte et complète. Au demeurant, quand bien même la fiduciaire les aurait représentés, l'importance de la somme en jeu commandait qu'ils s'interrogent sur le caractère imposable des revenus tirés de la vente des actions. Cet argument n'est donc d'aucun secours aux recourants.

e. M. S., quoique déjà âgé, était un professionnel des affaires. Comme tel, il ne pouvait manquer de connaître ses devoirs en matière fiscale. En ne se renseignant pas sur le caractère imposable des revenus en cause, il a, subjectivement, omis d'user des précautions commandées par sa situation personnelle et a ainsi fait preuve de négligence.

Le Tribunal de céans, suivant en cela la commission, estime que M. S. a commis une faute sous forme de négligence. Le principe de l'amende est ainsi acquis.

3. 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).

En présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières de nature à influencer sur la peine, la sanction correspond en général au montant simple de l'impôt soustrait. Quant à elle, la notion de faute légère équivaut généralement à celle de négligence. Entre également en considération l'écoulement d'un temps relativement long entre l'acte et sa découverte, durant laquelle le contribuable s'est comporté correctement à l'égard du fisc (AGNER/JUNG/STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, nos 2s. ad art. 175 LIFD).

b. En l'espèce, les faits reprochés à M. S. datent de bientôt dix ans au cours desquels sa santé et sa

situation financières se sont sérieusement dégradées; il a par ailleurs pleinement collaboré tout au long de la procédure. De plus, l'AFC n'allègue pas que d'autres soustractions d'impôt auraient eu lieu. En revanche, M. S. est un professionnel des affaires, ce que démontre bien construction complexe de la vente des actions. Pour ces motifs et compte tenu du pouvoir d'appréciation de l'administration, le Tribunal de céans estime que le montant de l'amende, fixé par la CCRI à la moitié de l'impôt soustrait, est conforme au droit.

4. Le recours sera ainsi rejeté.

Un émoluments de CHF 1'500.- sera mis à la charge des recourants. Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 13 janvier 2003 par Monsieur M. S. et Madame P. S. contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct 4 décembre 2003;

au fond :

le rejette;

met à la charge des recourants un émoluments de CHF 1'500.-;

communique le présent arrêt à Me Louis Waltenspuhl, avocat des recourants, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions, à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Paychère et Schucani, Mmes Bonnefemme-Hurni, juges et M. Bonard, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :
la greffière-juriste adj. : le président :

M. Tonossi

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme M. Oranci