

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/5256/2007-ICCIFD

ATA/42/2011

**ARRÊT**

**DE LA COUR DE JUSTICE**

**CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**du 25 janvier 2011**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Monsieur F \_\_\_\_\_**

représenté par la fiduciaire Sofirège S.A.

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

\_\_\_\_\_

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 3 mai 2010 (DCCR/622/2010)**

---

## EN FAIT

1. Madame F\_\_\_\_\_ et son époux Monsieur F\_\_\_\_\_, domiciliés alors à Plan-les-Ouates, étaient contribuables à Genève. Durant les années litigieuses, soit de 2001 à 2004, M. F\_\_\_\_\_ a exercé une activité lucrative d'agent immobilier à titre indépendant. Il était par ailleurs actionnaire à 50 % de la société X\_\_\_\_\_ S.A., active elle aussi dans le domaine immobilier.

De 2001 à 2003, Mme F\_\_\_\_\_ n'a pas exercé d'activité lucrative. En 2004, elle a commencé à travailler.

2. Pour les années fiscales 2001-B, 2002, 2003 et 2004, les contribuables ont reçu des bordereaux de taxation pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), de même que pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), qui sont entrés en force.

3. Par lettre recommandée du 29 août 2007, le service de contrôle de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC - GE) a informé les contribuables de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et en soustraction d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2001-B à 2004 en application des art. 151 et 175 ss de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), 59 et 69 ss de la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). L'AFC - GE avait été informée par la division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbre qu'X\_\_\_\_\_ S.A. avait accordé pendant les années précitées à M. F\_\_\_\_\_ des prestations appréciables en argent, soit des indemnités pour sponsoring, frais de véhicule et frais généraux. Celles-ci auraient dû être déclarées par l'intéressé au titre de revenus. Aussi, l'AFC - GE entendait modifier les taxations susmentionnées, en ajoutant aux revenus imposables déjà taxés les sommes suivantes :

- pour l'année 2001 : CHF 209'500.-
- pour l'année 2002 : CHF 99'500.-
- pour l'année 2003 : CHF 119'000.-
- pour l'année 2004 : CHF 281'000.-.

Ces rappels d'impôts seraient majorés des intérêts de retard et d'une amende pour soustraction d'impôt.

4. Les contribuables ont répondu le 11 septembre 2007. Ils ne contestaient pas les reprises auxquelles l'AFC - GE entendait procéder. En revanche, ils s'opposaient à toute amende, car M. F\_\_\_\_\_ n'avait pas eu l'intention de

soustraire des produits d'X\_\_\_\_\_ S.A. pour ses besoins personnels. Ils s'étaient acquittés sur ces montants des 35 % d'impôt anticipé dont ils demandaient s'il était possible de les récupérer.

5. Par pli recommandé du 12 octobre 2007, l'AFC - GE a informé les contribuables que les procédures de contrôle étaient terminées. Elle leur remettait quatre bordereaux de rappel d'impôt :

Périodes fiscales	Suppléments d'impôts	Intérêts de retard
2001-B	85'655,90	9'662,35
2002	26'095,45	2'560,95
2003	31'476,20	1'829,05
2004	88'710,30	2'278,50

Un bordereau d'amende de CHF 173'953.- était annexé, correspondant aux trois quarts du montant total de l'impôt éludé au titre de l'ICC pour les années 2001-B à 2004.

Aux termes d'une seconde décision recommandée du 12 octobre 2007 relative à l'IFD 2001-B à 2004, les bordereaux de rappel d'impôt ont été calculés comme suit :

Périodes fiscales	Suppléments d'impôts	Intérêts de retard
2001-B	33'317.-	4'767,55
2002	11'740.-	1'473,55
2003	13'666.-	1'329,95
2004	36'530.-	1'115,20

Ces montants étaient également assortis d'une amende de CHF 71'439.-, correspondant aux trois quarts de l'IFD éludé durant les années en cause.

6. Le 8 novembre 2007, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre des deux amendes, concluant à leur annulation. M. F\_\_\_\_\_ s'était acquitté de l'impôt anticipé de 35 % à la suite d'un arrangement trouvé avec l'administration, qui ne lui avait d'ailleurs infligé aucune amende. Il ne s'agissait pas d'une soustraction d'impôt, mais d'une interprétation différente des faits. L'AFC - GE était invitée à tenir compte du caractère exceptionnel de la situation et à ne pas accabler le contribuable, ni à l'amener dans une situation délicate.
7. Par deux décisions du 30 novembre 2007, l'AFC - GE a rejeté les réclamations contre les amendes infligées au titre de l'ICC et de l'IFD. L'application d'une pénalité lors d'une procédure de contrôle était conforme à la pratique et à la jurisprudence. En règle générale, l'amende était fixée au montant de l'impôt soustrait. En l'espèce, elle avait été établie aux trois quarts de celui-ci pour tenir compte des circonstances exposées par les contribuables dans leur courrier du 11 septembre 2007. Une diminution de l'amende au minimum légal d'un tiers serait contraire aux lois fiscales, ainsi qu'au principe d'égalité de traitement et au caractère dissuasif que le législateur avait voulu donner à toute soustraction d'impôt. Par ailleurs, même les déclarations de soustraction d'impôt à caractère spontané faisaient l'objet d'une amende de 0,2 fois le montant soustrait. La motivation de l'AFC - GE était strictement identique pour l'ICC et l'IFD.
8. Le 20 décembre 2007, les époux F\_\_\_\_\_ ont recouru contre ces deux décisions sur réclamation auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts cantonaux et communaux, dont les compétences ont été reprises le 1<sup>er</sup> janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), devenue le 1<sup>er</sup> janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance, en reprenant les motifs déjà invoqués et en concluant à l'annulation des deux amendes.

Dans l'intervalle, l'office cantonal de l'impôt anticipé avait, par décision du 31 octobre 2007, refusé le remboursement de cet impôt prélevé sur des frais privés non justifiés par l'usage commercial. Le contribuable s'était retrouvé lourdement pénalisé par un accord passé entre l'administration de l'impôt anticipé et des droits de timbre et il s'était acquitté des suppléments d'impôt, à l'exception des bordereaux d'amende. Il contestait toute soustraction d'impôt.

9. Le 30 juillet 2008, l'AFC - GE a conclu au rejet du recours. En l'espèce, X\_\_\_\_\_ S.A. était détenue pour moitié par M. F\_\_\_\_\_ et pour moitié par Monsieur D\_\_\_\_\_. Chacun d'eux avait reçu de ladite société des prestations appréciables en argent, dont le caractère commercial n'avait pu être démontré. Il ne pouvait leur avoir échappé « qu'en faisant supporter à leur société des frais qui ne présentaient aucun caractère commercial, sans contre-prestation équivalente de leur part », ils avaient bénéficié de la part de leur société de prestations appréciables en argent. D'ailleurs, ces reprises n'avaient pas été contestées par M. F\_\_\_\_\_. Celui-ci n'avait pas usé des précautions commandées par les

circonstances et par sa situation personnelle. Il avait fait preuve d'imprévoyance coupable en omettant de déclarer ces revenus et l'AFC - GE lui avait infligé à juste titre des amendes pour soustraction par négligence. Selon l'art. 175 LIFD, l'amende était en général équivalente au montant de l'impôt soustrait, et, en cas de circonstances atténuantes ou aggravantes, pouvait être réduite au tiers de celui-ci ou s'élever au maximum au triple dudit impôt.

En l'espèce, la répétition des infractions pendant plusieurs années et l'importance des montants justifiaient une quotité équivalente aux trois quarts des impôts soustraits et les amendes étaient ainsi encore inférieures à celles prévalant « en règle générale ».

10. Par une seule décision du 3 mai 2010, la commission a rejeté le recours de M. F\_\_\_\_\_, considérant que celui-ci avait agi à tout le moins par dol éventuel, et qu'en fixant aux trois quarts de l'impôt soustrait le montant des amendes, l'AFC - GE avait déjà tenu compte de la collaboration dont le contribuable avait fait preuve lors de l'établissement des faits. Elle ne pouvait pas diminuer encore l'amende sans motifs juridiques en substituant son pouvoir d'appréciation à celui de l'AFC - GE.

En revanche, la commission a annulé l'amende en tant qu'elle était infligée conjointement à Mme F\_\_\_\_\_, cette sanction devant frapper le contrevenant. Le fait que les époux faisaient ménage commun ne la rendait pas responsable des actes de soustraction des éléments imposables de son mari. Par ailleurs, la commission a mis à charge de M. F\_\_\_\_\_ un émolument de CHF 1'000.-.

11. Par acte posté le 8 juin 2010, M. F\_\_\_\_\_ a recouru auprès du Tribunal administratif, devenu depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 la chambre administrative de la section administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), contre cette décision, en contestant la quotité de l'amende. Il n'avait précédemment fait l'objet d'aucun redressement fiscal et était à jour dans le paiement de ses impôts. Il avait accepté le redressement d'X\_\_\_\_\_ S.A. par gain de paix. Il n'y avait pas eu de distribution de dividendes cachée, ni même de tentative de soustraction d'impôt. Il s'était acquitté des bordereaux rectificatifs non contestés et avait coopéré lors du contrôle d'X\_\_\_\_\_ S.A. En conséquence, il concluait à l'annulation des amendes ou à une forte diminution de celles-ci.

12. Le 8 juillet 2010, l'AFC - GE a conclu au rejet du recours, en reprenant son argumentation, non sans souligner que la commission avait considéré que le contribuable n'avait pas agi par négligence mais par dol éventuel. S'agissant de la quotité de l'amende, la commission s'était référée à une circulaire de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC - CH) du 7 avril 1995. Une réduction de la quotité de l'amende aux trois quarts de l'impôt soustrait tenait compte des éléments pouvant constituer des circonstances atténuantes, mais les

arguments dont se prévalait le recourant ne permettaient pas de diminuer encore, ni d'annuler lesdites amendes.

13. La commission a produit son dossier le 30 juin 2010.
14. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

### EN DROIT

1. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative de la Cour de justice, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1<sup>er</sup> janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010).

2. M. F\_\_\_\_\_ ne recourt que contre les deux amendes qui ont été mises à sa charge, la juridiction de première instance ayant considéré que Mme F\_\_\_\_\_ n'avait pas commis de faute.

Or, le contribuable n'a pas contesté les bordereaux rectificatifs ICC et IFD 2001-B à 2004 qui lui ont été expédiés le 12 octobre 2007, reconnaissant ainsi avoir omis de déclarer les montants repris par le fisc.

X\_\_\_\_\_ S.A. étant détenue pour moitié par M. D\_\_\_\_\_ et par le recourant, ceux-ci savaient ou devaient savoir que les sommes ainsi perçues de cette entité, sous forme de sponsoring, frais de véhicule et frais généraux, ne présentaient pas un caractère commercial et l'avaient été sans contre-prestation équivalente de leur part. D'ailleurs, le recourant n'a pas tenté de rapporter la preuve que tel aurait été le cas, se bornant à soutenir qu'il n'avait jamais fait précédemment l'objet d'un redressement fiscal d'une part, et qu'il avait collaboré lors de la procédure de contrôle, d'autre part.

3. L'art. 175 al. 1 LIFD prévoit que 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 de

l'amende. La procédure en soustraction d'impôt est fondée sur la culpabilité de l'auteur.

Lorsque les conditions de la soustraction sont établies, le fisc doit infliger une amende. En règle générale, l'amende est égale 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).

Selon la jurisprudence du Tribunal administratif, qui demeure applicable, les notions d'intention et de négligence étaient identiques à celles de l'art. 12 du code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009).

4. Le texte de l'art. 69 LPFisc, relatif à l'amende prononcée pour l'ICC, est identique, de sorte que les mêmes principes jurisprudentiels valent en matière de soustraction aux plans cantonal et fédéral (ATA/715/2010 du 19 octobre 2010).
5. En l'espèce, M. F\_\_\_\_\_ a commis une soustraction par dol éventuel, durant quatre années consécutives, comme l'a retenu à juste titre la juridiction de première instance.

En effet, M. F\_\_\_\_\_ ne pouvait ignorer que les prestations appréciables en argent qu'il avait encaissées - et non déclarées - de la part d'X\_\_\_\_\_ S.A. n'étaient pas justifiées commercialement et n'avaient fait l'objet d'aucune contre-prestation équivalente de sa part. Ce faisant, M. F\_\_\_\_\_ n'a pas seulement fait preuve d'une négligence, ainsi que l'avait admis l'AFC - GE.

Enfin, le fait que l'office cantonal de l'impôt anticipé n'ait pas infligé d'amende au recourant et que celui-ci se soit acquitté dudit impôt n'interdisait nullement à l'AFC - GE de sanctionner le comportement de l'intéressé.

6. De plus, selon une jurisprudence constante, l'autorité doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi et jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour infliger une amende et en fixer le montant (ATA/632/2001 du 9 octobre 2001). L'autorité de recours ne la censure qu'en cas d'excès (ATA/410/2007 du 28 août 2007). Enfin, l'amende doit respecter le principe de proportionnalité (ATA/518/2004 du 8 juin 2004).

La collaboration dont le recourant a fait preuve a été prise en considération par l'AFC - GE, puis par la juridiction de recours, raison pour laquelle l'amende a été fixée aux trois quarts du montant de l'impôt éludé. Elle ne saurait être réduite davantage, car la faute commise ne saurait être considérée comme légère au vu de la persistance du recourant.

7. Au vu de toutes les circonstances du cas d'espèce, la chambre administrative considère que les amendes fixées à CHF 173'953.- pour l'ICC et à CHF 71'439.-

pour l'IFD sont certes élevées compte tenu des montants d'impôts éludés, mais que leur quotité - correspondant aux trois quarts de ceux-ci - respecte le principe de proportionnalité. Enfin, le recourant n'allègue pas qu'il se trouverait en péril de ce fait (art. 47 CP ; ATA/693/2009 précité ; ATA/736/2003 du 7 octobre 2003).

8. En tous points mal fondé, le recours sera rejeté. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de M. F\_\_\_\_\_. Il ne lui sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 8 juin 2010 par Monsieur F\_\_\_\_\_ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 3 mai 2010 ;

**au fond :**

le rejette ;

dit qu'un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de Monsieur F\_\_\_\_\_ ;

dit qu'il ne sera 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 la fiduciaire Sofirège S.A., mandataire de Monsieur F\_\_\_\_\_, au Tribunal administratif de première instance, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction :

M. Tonossi

la présidente siégeant :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :