

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1205/2012-ICCIFD

ATA/455/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 17 juin 2014

1^{ère} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur A_____

représenté par Me Stéphane Fiora, avocat

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
14 octobre 2013 (JTAPI/1150/2013)**

EN FAIT

- 1) Monsieur A_____, contribuable à Genève, a notamment indiqué, dans sa déclaration fiscale 2001-B du 6 décembre 2002, être propriétaire d'un immeuble en Iran d'une valeur de CHF 5'000'000.-, produisant un revenu de CHF 100'000.- ainsi que de « divers valeurs mobilières en Iran non transférables en Suisse », sans indiquer de montant.

Un bordereau de taxation lui a été notifié, tant en matière d'impôts cantonal et communal (ci-après : ICC) qu'en matière d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) le 18 décembre 2003.

- 2) Le contribuable a été taxé d'office, en matière d'ICC et en matière d'IFD, pour les années fiscales 2002 et 2005.
- 3) Les 5 et 16 février 2007, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC-GE) a indiqué à M. A_____ qu'elle ouvrait à son encontre une procédure en rappel d'impôts et une procédure pénale pour soustraction d'impôts, tant en matière d'IFD que d'ICC, pour les années 2001 à 2005.
- 4) Le contribuable a été informé, le 15 avril 2011, de la clôture de la procédure de rappel d'impôt et de la procédure pénale pour soustraction d'impôts.

L'AFC-GE lui a notifié des bordereaux de rappel d'impôts en matière d'IFD et en matière d'ICC pour les années 2001, 2003 et 2005. Une amende de CHF 51'882.- en matière d'IFD et une amende de CHF 673'245.- en matière d'ICC lui étaient infligées. Leur quotité avait été fixée au trois quart du montant des impôts soustraits, afin de tenir compte de la bonne collaboration de l'intéressé et du fait qu'il avait omis de déclarer une partie de ses biens mobiliers et immobiliers et les revenus y afférents.

- 5) M. A_____ a réclamé auprès l'AFC-GE d'une réclamation contre les amendes le 11 mai 2011, sans remettre en question les reprises effectuées.

Ces réclamations ont été rejetées par décision du 15 mars 2012. La valeur réelle des biens mobiliers, indiquée « pour mémoire » dans l'état des titres 2001, était de CHF 28'857'695.-, avec un revenu de CHF 237'276.-.

Il s'était laissé taxer d'office en 2002 et en 2005.

- 6) Par acte daté du 13 avril 2012, l'intéressé a saisi le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) d'un recours contre les décisions précitées. Les éléments que l'AFC-GE lui reprochait d'avoir cachés avaient été mentionnés dans la déclaration fiscale 2001, même si l'évaluation des biens avait été faite de

façon approximative. Ces éléments auraient dû être pris en compte par l'AFC-GE dans les taxations d'office des années 2002 et 2005. Cette inexactitude aurait pu être découverte immédiatement avec un minimum d'attention par l'AFC-GE. L'intéressé n'avait pas eu l'intention de tromper le fisc ni commis de négligence.

- 7) Par jugement du 14 octobre 2013, le TAPI a partiellement admis le recours de l'intéressé. La poursuite de l'infraction concernant l'année fiscale 2001 était prescrite en application du droit en vigueur à l'époque. La quotité des amendes relatives aux années fiscales 2002 et 2005, tant en matière d'ICC qu'en matière d'IFD, était réduite à un tiers du montant des impôts soustraits.

M. A_____ avait adopté un comportement illicite, lequel avait causé une perte fiscale. En ne contestant pas les reprises effectuées, il avait implicitement admis cette situation. Sa faute était à tout le moins achevée, sous forme de négligence. Elle devait être relativisée par le comportement adopté par l'AFC-GE qui n'avait pas réagi à la mention des biens existants et n'avait entrepris aucune investigation à leur sujet, ce qui constituait une faute concomitante, toutefois impropre à interrompre le lien de causalité.

Son omission avait duré plusieurs années, ce qui était à mettre à sa charge.

En revanche, le contribuable avait bien collaboré au cours de la procédure de contrôle.

- 8) Le 18 novembre 2013, l'AFC-GE a saisi la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) d'un recours contre le jugement précité. C'était à tort que le TAPI avait retenu que l'amende concernant l'année 2001 était prescrite. Ce tribunal n'avait pas comparé les lois déterminantes pour déterminer la *lex mitior*.

Quant à la quotité de l'amende, les dispositions applicables prévoyaient que, en règle générale, les amendes étaient fixées au montant de l'impôt soustrait, l'AFC-GE jouissant à cet égard d'un large pouvoir d'appréciation. Le TAPI avait retenu deux circonstances aggravantes, soit la durée de l'infraction et l'importance des montants soustraits ainsi que deux circonstances atténuantes, soit la faute concomitante de l'AFC-GE et la bonne collaboration du recourant. Dans ces circonstances, il n'était pas compréhensible de réduire les amendes au minimum prévues par la loi.

- 9) Le 20 décembre 2013, M. A_____ a conclu au rejet du recours, en ne développant son argumentation qu'au sujet de la quotité des amendes. Les éléments qu'on lui reprochait d'avoir omis dans sa déclaration avaient été mentionnés dans celle concernant l'année 2001, ce qui aurait dû éveiller l'attention du taxateur. Il n'avait pas indiqué de valeur, comme suggéré par son mandataire, au vu de l'instabilité politique en Iran qui ne permettait pas une

estimation fiable. Ultérieurement, depuis 2008, sa sortie d'Iran avait été interdite, ce qui démontrait cette instabilité et la difficulté d'évaluer la valeur d'une fortune. Il ne connaissait pas le système fiscal suisse, si ce n'est par les explications données par son mandataire. Il disposait ainsi de circonstances atténuantes évidentes, auquel il fallait ajouter sa bonne collaboration. L'erreur de l'AFC-GE devait aussi être prise en compte.

- 10) Les parties n'ayant pas utilisé le délai qui leur a été accordé, la cause a été gardée à juger le 6 janvier 2014.

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 litige porte d'une part sur la prescription de l'amende ICC concernant l'année fiscale 2001-B et, d'autre part, sur la quotité des amendes.

- 3) L'AFC-GE conteste l'application de la lex mitior faite par le TAPI qui a comparé l'ancienne loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (aLCP - D 3 05) avec la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) et la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14).

a. Or, ainsi que l'a déjà tranché la chambre administrative (ATA/57/2014 du 4 février 2014, actuellement pendant devant le Tribunal fédéral ; ATA/444/2013 du 30 juillet 2013), la LHID était directement applicable, si les dispositions du droit fiscal cantonal s'en écartaient, dès le 1er janvier 2001.

Dès lors, pour l'année fiscale 2001 et en application de l'art. 72 LHID, la prescription de l'action pénale en matière d'amende ICC était régie directement par l'art. 58 LHID et non par l'art. 341A aLCP (ATA/444/2013 précité consid. 14).

b. L'application de la lex mitior pour l'ICC 2001-B doit, par voie de conséquence, se faire entre la LHID, directement applicable en 2001, et la LPFisc (ATA/444/2013 précité consid. 15).

En l'occurrence, les deux systèmes sont similaires, à savoir un délai de prescription relatif de dix ans et absolu de quinze ans.

c. La poursuite de la soustraction d'impôt consommée se prescrit par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle le contribuable n'a pas été

taxé ou l'a été de manière incomplète (art. 61 al. 1 LPFisc). La prescription est interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite de l'infraction introduit à l'encontre du contribuable. Un nouveau délai commence à courir à chaque interruption ; la prescription ne peut toutefois être prolongée de plus de la moitié de sa durée initiale (art. 61 al. 3 LPFisc).

En l'espèce, le contribuable ayant déposé sa déclaration au mois de décembre 2002 et l'AFC-GE-GE ayant ouvert la procédure en soustraction d'impôt au mois de février 2007, le délai de prescription relatif de dix ans a été valablement interrompu. Le délai absolu de quinze ans n'étant pas écoulé, l'amende relative à l'ICC 2001 n'est pas prescrite.

Sur ce point, le recours sera admis et le jugement litigieux annulé.

- 4) La diminution de la quotité des amendes des trois-quarts au tiers du montant des impôts éludés est remise en cause par la recourante.
 - 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).
- 5) En l'espèce, selon les bordereaux d'amende notifiée le 15 avril 2011, la quotité des amendes avait été réduite à trois quarts du montant de l'impôt éludé pour tenir compte de la bonne collaboration du contribuable.

A cet élément, clairement en faveur du contribuable, le TAPI a ajouté une circonstance atténuante fondée sur la faute concomitante de l'AFC-GE, dès lors que la mention portée dans l'état des titres de la déclaration de 2001-B par laquelle le contribuable déclarait «divers valeurs mobilières en Iran non transférables en Suisse » aurait dû réveiller la curiosité du taxateur. L'importance de cet élément doit toutefois être relativisée, l'autorité fiscale ne devant se livrer à des investigations complémentaires au moment de procéder à la taxation que lorsque la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 3.1). Or, à la lecture de cette mention, le taxateur pouvait difficilement envisager que cette fortune mobilière iranienne s'élevait à plus de CHF 20'000'000.-.

A ces éléments, le contribuable ajoute sa méconnaissance du système fiscal suisse, qui l'avait amené à suivre les conseils donnés par son mandataire. Toutefois, selon la jurisprudence fédérale, les actes du représentant sont opposables au représenté comme les siens propres ; ce principe vaut également en droit public (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_280/2013 du 6 avril 2013). Le second est responsable des actes de celui qui le représente et répond de toute faute de ses auxiliaires (ATA/271/2014 précité ; ATA/739/2013 du 5 novembre 2013 ; ATA/626/2011 du 4 octobre 2011). Au surplus, le recourant, industriel selon les indications données sur sa déclaration d'impôts, ne peut être considéré comme étant inexpérimenté en affaires.

A juste titre, tant le TAPI que l'AFC-GE ont retenu, à charge du contribuable, l'importance du montant des impôts soustraits et la durée – plusieurs années – de cette soustraction.

Au vu de l'ensemble de ces éléments, l'appréciation initiale de l'AFC-GE, fixant le montant de l'amende au trois quarts de l'impôt éludé, n'apparaît pas critiquable. L'administration a respecté le principe de la proportionnalité et fait preuve de sévérité tout en restant dans le cadre de son pouvoir d'appréciation.

Partant, ce grief sera aussi admis.

- 6) Le recours de l'AFC-GE sera donc admis et les décisions sur réclamation du 15 mars 2012 rétablies. Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de l'intimé, qui succombe, et 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 18 novembre 2013 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 14 octobre 2013 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal de première instance du 14 octobre 2013 ;

rétablit les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 15 mars 2012 ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge de Monsieur A_____ ;

dit qu'il ne lui 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 ;

communiqué le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Stéphane Fiora, avocat de Monsieur A_____, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Payot Zen-Ruffinen et M. 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 :