RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1963/2020-ICCIFD **ATA/201/2022**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 22 février 2022

4ème section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur A_____
représenté par Me Antoine Berthoud, avocat

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 29 mars 2021 (JTAPI/323/2021)

EN FAIT

1) Le 22 mars 2019, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a informé A_____ SA (ci-après : la société ou B_____), dont Monsieur A_____ est l'administrateur avec signature individuelle et l'unique actionnaire, qu'elle allait procéder, du 14 au 16 mai 2019, à un contrôle sur place dans le cadre de sa taxation.

2) Le 17 avril 2019, faisant suite à une demande de la société, l'AFC-GE lui a confirmé la modification des dates prévues pour le contrôle sur place, lequel était repoussé au 4-6 juin 2019.

3) Le 31 mai 2019, par le biais de la fiduciaire C_____ SA (ci-après : la fiduciaire), le contribuable a adressé à l'AFC-GE un courrier intitulé « Dénonciation Spontanée 2013 à 2016 » auquel il a joint un tableau récapitulant ses éléments de revenus et de fortune privée non déclarés.

S'agissant de sa fortune, il possédait huit comptes bancaires (un en France, d'un montant de EUR 5'000.-, quatre à E_____ (Émirats arabes unis) - en CHF, EUR et USD - et trois en Suisse, en CHF), des obligations libellées en USD et des dettes. En tant que revenus, le contribuable déclarait avoir perçu, en 2015 et 2016, des « commissions d'introducteur » sur ses comptes non déclarés à E_____ ainsi que des coupons de ses obligations libellées en USD, qui avaient été versés sur l'un de ses comptes à E_____.

4) Le même jour et par l'intermédiaire de la même fiduciaire, M. A_____ a aussi transmis à l'AFC-GE un courrier intitulé « Déclaration fiscale 2017 modifiée », accompagné d'une nouvelle déclaration fiscale 2017 qui annulait celle déposée le 28 novembre 2018.

5) Les bordereaux de l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2013 à 2016 de M. A_____, établis sur la base de ses déclarations fiscales, n'ont pas été contestés, si bien qu'ils sont entrés en force.

6) Le 21 juin 2019, l'AFC-GE a informé M. A_____ qu'une procédure en rappel et qu'une procédure en soustraction d'impôt pour les années 2013 à 2016 étaient ouvertes à son encontre.

Les décisions de renonciation à la poursuite pénale n'étant valables qu'une fois dans son existence, M. A_____ était invité à vérifier qu'il avait bien annoncé tous les éléments non déclarés jusqu'alors. Un délai de dix jours lui était accordé pour formuler d'éventuelles observations.

7) Le 25 juin 2019, l'AFC-GE a demandé à M. A_____ de lui fournir le détail de l'année 2016 d'un des comptes bancaires de E_____ et des trois ouverts en Suisse.

8) Le 21 octobre 2019, M. A_____ a informé l'AFC-GE qu'il s'était aperçu, dans le cadre de l'établissement de sa déclaration fiscale 2018, qu'il aurait également dû déclarer certains comptes bancaires de ses enfants, non encore majeurs et qui ne déclaraient pas leurs fortunes mobilières ; il rassemblait ces documents et allait les transmettre dans les plus brefs délais.

9) Le 3 décembre 2019, M. A_____ a transmis les relevés des comptes bancaires, ouverts dans une banque suisse, de ses enfants.

10) Le 17 décembre 2019, par l'intermédiaire de sa fiduciaire, M. A_____ a indiqué de nouveaux éléments à l'AFC-GE, soit un rendement de participation de D_____ SA de CHF 135'000.- qu'il avait perçu en 2016 ainsi qu'un dividende extraordinaire de CHF 150'000.- que lui avait distribué la même société en 2017. Il sollicitait le remboursement de l'impôt anticipé relatif à ces montants.

11) Le 16 janvier 2020, l'AFC-GE a informé le contribuable que les conditions de la dénonciation spontanée n'étaient pas remplies pour les années 2013 à 2016. En outre, elle a ouvert à son encontre une procédure en tentative de soustraction pour l'année fiscale 2017.

12) Dans le délai de dix jours, prolongé à sa demande, le contribuable s'est déterminé, le 4 février 2020. Les conditions de la dénonciation spontanée non punissable étaient réunies, et il devait être exempté de toute sanction.

Au printemps 2019, il avait demandé à sa fiduciaire de lui préparer un dossier de dénonciation spontanée afin de régulariser ses revenus provenant d'une activité déployée à E_____ avant son arrivée en Suisse (en avril 2012), mais perçus après son arrivée sur des comptes bancaires également non déclarés ; il s'agissait d'un travail important qui avait nécessité plusieurs semaines. Lors du contrôle aléatoire et ponctuel de A_____, l'AFC-GE ne disposait d'aucun élément permettant d'imaginer que ses déclarations déposées et ses taxations auraient été incomplètes. Le contrôle des livres de la société avait uniquement révélé des questions de prix de transfert entre celle-ci et sa filiale britannique, mais aucune prestation appréciable en argent en sa faveur ; des procédures en rappel et en soustraction d'impôt n'avaient d'ailleurs été ouvertes qu'envers sa société et non pas contre lui. Aucun document recueilli auprès de la société n'était en lien avec ses comptes bancaires ni avec les revenus encaissés sur ceux-ci.

13) Le 18 février 2020, l'AFC-GE a informé M. A_____ de la clôture des procédures en rappel et en soustraction d'impôt. Elle lui a remis des bordereaux de rappel d'impôt ICC/IFD 2013 à 2016 et des bordereaux ICC/IFD 2017. Retenant

de plus que les conditions d'une dénonciation spontanée non punissable n'étaient pas réunies, elle lui a infligé des amendes pour soustraction consommée d'une quotité de trois quart des impôts soustraits pour les années fiscales 2013 à 2016. Pour l'année 2017, une amende pour tentative de soustraction, d'une quotité de deux tiers des trois quart – soit la moitié – du montant soustrait, lui a été infligée.

Les amendes s'élevaient aux montants suivants (en CHF) :

	2013	2014	2015	2016	2017
ICC	36.-	37.-	68'928.-	113'497.-	42'242.-
IFD	0.-	0.-	29'709.-	46'056.-	34'585.-

14) Le 16 mars 2020, M. A_____ a formé deux réclamations.

15) La première concernait les bordereaux d'amendes 2013 à 2016. Les conditions de la dénonciation spontanée non punissable étaient réunies, car aucune reprise n'était en lien avec les rappels d'impôt notifiés à A_____, de sorte que ce n'était pas en raison du contrôle de cette société qu'il avait préparé une dénonciation spontanée portant essentiellement sur des revenus encaissés à l'étranger. M. A_____ invitait l'AFC-GE à lui communiquer tous documents démontrant qu'une enquête était déjà ouverte contre lui avant le 31 mai 2019 ainsi que les éléments déjà connus permettant de conclure à l'existence de revenus non déclarés.

La deuxième réclamation concernait sa taxation 2017. Il y contestait notamment les amendes, réitérant que les conditions de la dénonciation spontanée non punissable étaient remplies.

16) Par décision sur réclamation du 3 juin 2020, l'AFC-GE a maintenu les reprises et les amendes pour les années 2013 à 2016, et a modifié la taxation 2017 tout en maintenant le principe, la quotité et le montant de l'amende.

Assujetti de manière illimitée dans le canton de Genève depuis le mois d'avril 2012, M. A_____ était l'unique détenteur et administrateur de plusieurs sociétés, dont l'une avait fait l'objet d'un contrôle externe aléatoire. Les conditions cumulatives de la dénonciation spontanée n'étaient pas remplies. L'annonce du 31 mai 2019, complétée les 21 octobre, 3 et 17 décembre 2019, était postérieure à l'annonce de l'AFC-GE d'un contrôle dans les locaux de la société. Ce n'était qu'à la suite de cette annonce que M. A_____ avait effectué une dénonciation spontanée en son nom. Le fait que les commissions touchées n'étaient pas en lien avec A_____ n'était pas probant pour la détermination des conditions de la dénonciation spontanée. Au moment où le contrôle de sa société lui avait été annoncé, le contribuable n'avait pas moyen de savoir quelle était l'étendue des informations déjà détenues par l'AFC-GE, tant sur sa société que sur lui-même. Il devait craindre des répercussions fiscales du contrôle prévu non seulement sur

A_____, mais aussi sur lui-même en tant qu'actionnaire. De plus, la dénonciation du 31 mai 2019 n'était pas complète, le contribuable ayant par la suite envoyé trois courriers pour annoncer de nouveaux éléments qui auraient pu être annoncés initialement. L'AFC-GE avait connaissance du dividende perçu pour un montant de CHF 135'000.-, ayant déjà ajouté ce revenu de participation en procédure de taxation 2016.

Par ailleurs, selon les justificatifs bancaires, les commissions que le contribuable indiquait résulter d'une activité déployée à E_____ avaient été perçues et encaissées lorsqu'il était assujetti de manière illimitée à Genève, soit pendant les périodes fiscales 2015 à 2017. Elles devaient ainsi être imposées à titre de revenus et les comptes bancaires ajoutés à l'état des titres.

Enfin, M. A_____ n'avait pas déclaré des comptes bancaires, des titres et des commissions perçues alors qu'il ne pouvait ignorer les avantages fiscaux que représentaient le fait de taire ces éléments. Ses explications étaient parvenues avec parcimonie. Ainsi, il avait intentionnellement établi une déclaration incomplète durant toutes les années en cause, et une perte financière avait été constatée pour l'administration.

17) Par acte du 3 juillet 2020, le contribuable a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Il a conclu, principalement, à l'annulation tant de la décision entreprise que des amendes 2013 à 2017, subsidiairement à ce que leur quotité soit réduite à la moitié, pour celles des années 2013-2016, et au tiers, pour celles de 2017, des impôts soustraits.

Les bordereaux de rappels d'impôt pour les années 2013 à 2016 ne concernaient que les éléments ayant fait l'objet de sa dénonciation spontanée. En effet, aucune prestation appréciable en argent ni autre reprise n'avait été effectuée en lien avec A_____. La seule reprise effectuée, qui résultait d'une erreur comptable constatée dans l'exercice 2017, avait été annulée par la décision sur réclamation. L'essentiel des reprises effectuées avait trait aux revenus déclarés pour les années 2015 à 2017, dont les montants avaient été repris sans modification au regard des chiffres annoncés dans la dénonciation spontanée. En outre, aucun des éléments faisant l'objet de la dénonciation spontanée et des rappels d'impôt n'étaient en lien avec cette société, de sorte que la procédure ouverte contre elle n'aurait pas permis de découvrir l'existence des commissions encaissées sur des comptes non déclarés par son actionnaire dans un tout autre contexte. Dans la décision entreprise, l'autorité intimée s'était référée de manière erronée à un dividende de CHF 135'000.- versé en 2016 ; il s'agissait en réalité d'un dividende extraordinaire de CHF 150'000.- versé en 2017 complétant le dividende déjà déclaré de CHF 995'000.-. En procédant à sa taxation 2017, l'AFC-GE avait admis la déduction de l'intégralité de l'impôt anticipé de CHF 400'750.-

prélevé sur ce dividende et sur d'autres revenus de moindre importance, ce qui démontrait qu'une simple négligence avait été retenue.

L'AFC-GE n'avait produit aucun document justifiant qu'elle enquêtait déjà sur lui avant le 31 mai 2019. Quant au contrôle de la société, il s'inscrivait dans un contexte de « contrôle externe aléatoire » et ne reposait donc sur aucun soupçon. Partant, l'AFC-GE ne disposait d'aucun indice lui permettant d'imaginer que des soustractions d'impôt avaient été commises par cette société ou son actionnaire et il pouvait partir de l'idée que le fisc ne disposait d'aucun élément permettant de conclure au caractère incomplet des déclarations déposées par sa société et/ou lui-même. L'autorité intimée se trompait en soutenant avoir retenu, dans son courrier du 21 juin 2019, que les conditions d'une dénonciation spontanée n'étaient pas remplies, puisque ce courrier laissait la question ouverte. Elle se fourvoyait aussi en soutenant que la dénonciation n'était pas complète et que cela l'empêchait de faire valoir son caractère non punissable. En effet, dans son courrier du 21 juin 2019, l'AFC-GE l'avait prié de vérifier qu'il avait bien annoncé tous les éléments non déclarés jusqu'alors, les éléments non déclarés découverts après la clôture définitive de la procédure ne pouvant plus bénéficier de la non-punissabilité.

Les conditions d'une décision spontanée étant réunies, les amendes devaient être annulées. Subsidiairement, s'il était retenu que les conditions d'une dénonciation spontanée non punissable n'étaient pas réunies, il fallait constater que les quotités retenues étaient sévères pour un dossier dans lequel le contribuable avait envoyé spontanément à l'AFC-GE tous les éléments permettant de le taxer de manière conforme et, dès lors, les réduire.

18) Dans sa réponse du 7 septembre 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

M. A_____ avait annoncé avoir omis des éléments dans ses déclarations 2013 à 2017 le 31 mai 2019, soit postérieurement à l'annonce du 22 mars 2019 d'un contrôle dans les locaux de A_____. Celle-ci avait curieusement demandé à repousser le contrôle sur place, ce qui avait ainsi laissé du temps à M. A_____ pour effectuer sa dénonciation. Au moment de l'annonce dudit contrôle fiscal, M. A_____, qui disposait d'une connaissance fine du domaine puisqu'il était actif dans plusieurs sociétés et groupes de sociétés, déployait une activité financière internationale et était rompu aux affaires, avait eu une pression extérieure et la crainte que la procédure de contrôle ne prenne de l'ampleur. Lors de l'annonce de ce contrôle, il ne savait pas si le fisc s'intéresserait particulièrement à sa personne. Il ne pouvait cependant ignorer, en sa qualité d'homme d'affaires, les conséquences du contrôle de sa société et devait donc craindre des répercussions fiscales de ce contrôle sur sa personne en tant qu'actionnaire, ce d'autant que l'AFC-GE avait pour habitude, dans le cadre d'une enquête sur une société, d'étendre le contrôle à l'actionnaire pour vérifier d'éventuelles distributions

dissimulées de bénéfice. Finalement, peu importait l'issue de ladite procédure de contrôle. L'élément à prendre en compte était l'état d'esprit de M. A_____ en date du 31 mai 2019 et ce n'était assurément pas dans un esprit de repentir que celui-ci avait déclaré les revenus et fortunes dissimulés jusque-là. Les arguments de M. A_____ ne pouvaient être suivis. Il avait agi contraint par les circonstances, en particulier le fait de s'être retrouvé acculé et obligé de se dénoncer, et non de son propre mouvement. L'AFC-GE avait déjà connaissance des dividendes qu'il avait perçus en 2016 et en 2017 par l'intermédiaire de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH), et ce avant qu'il ne les dénonce ; ceux-ci avaient d'ailleurs déjà été intégrés par son service de taxation pour les années concernées. Ces éléments étant déjà connus par l'AFC-GE d'une autre manière, il ne pouvait être question de dénonciation spontanée à cet égard.

La condition de la collaboration sans réserve du contribuable n'était pas non plus remplie dans le cas d'espèce. Dans son courrier du 31 mai 2019, M. A_____ avait uniquement indiqué souhaiter déclarer des revenus et de la fortune privée non déclarés. Ce n'était qu'après l'ouverture de la procédure à son encontre le 21 juin 2019, qu'il avait déclaré les comptes bancaires de ses enfants et la distribution de dividendes, respectivement en octobre et en décembre 2019. La dénonciation du 31 mai 2019 ne visait ainsi pas à clarifier de manière exhaustive sa situation fiscale et à retrouver son honnêteté fiscale. Au contraire, il avait fallu plusieurs courriers de M. A_____, envoyés entre mai et décembre 2019, pour que celui-ci fasse état de l'ensemble des éléments cachés jusque-là. Dans la mesure où il était avéré que la soustraction commise par M. A_____ s'étendait bien au-delà de ce qu'il avait dénoncé le 31 mai 2019, on ne pouvait admettre que sa dénonciation était non punissable.

Tous les éléments objectifs de la soustraction fiscale étaient remplis. Le recourant avait soumis des déclarations fiscales incomplètes, contrevenant à son obligation de déclarer l'ensemble des revenus et fortune, avait intentionnellement établi une déclaration incomplète et une perte financière avait été constatée pour le fisc. Il était exclu de ne pas retenir un comportement intentionnel de la part du recourant ; rompu aux affaires financières, il ne pouvait pas ignorer l'absence de déclaration des commissions perçues, ce d'autant moins que cette absence de déclaration était survenue plusieurs années de suite. La soustraction était consommée pour les années 2013 à 2016, tandis qu'il s'agissait d'une tentative pour 2017. La quotité des amendes respectant strictement le cadre légal, elles ne pouvaient être remises en question, étant rappelé que les soustractions avaient duré plusieurs années et porté sur des montants relativement importants, avec toutefois pour circonstance atténuante que M. A_____ avait bien collaboré durant la procédure de rappel d'impôt.

19) Par réplique du 30 septembre 2020, M. A_____ a maintenu ses conclusions.

L'allégation, contestée, selon laquelle il était un homme d'affaires très actif dans le secteur financier ne ressortait pas des pièces produites et n'était pas pertinente. Une demande de report d'un contrôle sur place était fort fréquente en pratique, dans la mesure où l'AFC-GE exigeait la présentation de très nombreux documents comptables et qu'il fallait disposer du temps nécessaire pour les préparer. De plus, il fallait s'assurer de la disponibilité d'un bureau à disposition des collaborateurs du service du contrôle fiscal externe. L'absence de mention des comptes des enfants mineurs dans ses déclarations relevait d'une simple omission. Il s'agissait en outre d'éléments matériellement peu substantiels et ayant un impact minime sur les rappels d'impôt en raison des faibles montants de fortune déclarés. Le dividende de CHF 135'000.- perçu en 2016 avait déjà été régulièrement pris en compte dans les bordereaux initiaux du 5 mars 2018, et la fiduciaire s'était trompée en l'annonçant comme complément à la dénonciation spontanée.

Les éléments de faits allégués par l'AFC-GE ainsi que les pièces auxquelles elle se référait ne permettaient ni de retenir qu'elle avait le soupçon que ses déclarations et taxations étaient insuffisantes ou qu'elle enquêtait sur lui avant le 31 mai 2019 ni que les éléments de revenus et fortune dénoncés le 31 mai 2019 avaient un lien avec A_____ et auraient ainsi pu être découverts à l'occasion du contrôle annoncé le 22 mars 2019. L'AFC-GE n'avait pas contesté l'allégué de faits selon lequel il avait mandaté sa fiduciaire pour procéder à une dénonciation spontanée non punissable avant qu'il ne soit procédé au contrôle de la société. Il avait déjà commencé à évoquer cette question en 2018 avec son précédent mandataire, Monsieur F_____, qui lui avait conseillé de recourir aux services de la fiduciaire C_____ SA, qu'il s'apprêtait à rejoindre, pour traiter ce dossier. L'AFC-GE ne contestait pas non plus que le contrôle sur place de la société était un contrôle aléatoire qui n'était précédé par aucun soupçon du caractère incomplet des déclarations 2016 et 2017 déposées par cette société, et qui étaient encore en cours de taxation.

L'allégation selon laquelle il n'avait pas déposé sa dénonciation spontanée dans un esprit de repentir reposait sur une argumentation contraire au déroulement des faits et à l'expérience de la vie.

L'AFC-GE méconnaissait la nature du contrôle aléatoire annoncé le 22 mars 2019, lequel ne reposait sur aucun soupçon de soustraction, ni de la société concernée, ni de ses actionnaires. S'il était rompu aux affaires et disposait d'une connaissance fine du domaine, comme le soutenait l'AFC-GE, il devait savoir que cette procédure de contrôle n'aboutirait à aucune reprise le concernant et donc ne pas se sentir menacer ; les rappels d'impôt n'avaient d'ailleurs porté sur aucune prestation appréciable en argent de A_____. L'affirmation selon laquelle l'AFC-GE étendait l'enquête sur une société au contrôle de ses actionnaires était généralement vraie lorsqu'il s'agissait d'un contrôle ciblé fondé sur des éléments permettant de soupçonner sérieusement le caractère incomplet des taxations, mais

pas en cas de simple contrôle aléatoire. Ce n'était pas parce qu'un contrôle aléatoire sur une société était annoncé que son actionnaire devait forcément imaginer qu'il prenait un risque de reprise sur son propre revenu. Il remplissait ainsi la première des conditions légales pour une dénonciation spontanée non punissable, ayant annoncé de son propre chef des éléments à l'AFC-GE qui n'en avait aucune connaissance préalable et qui n'était pas en train d'enquêter sur son dossier à la date déterminante du 31 mai 2019.

Selon l'AFC-GE, sa dénonciation spontanée du 31 mai 2019 serait incomplète et donc non valable.

Tel n'était pas le cas. Un examen des bordereaux de rappels d'impôt permettait de constater que les éléments nouvellement taxés étaient strictement conformes au tableau préparé par sa fiduciaire. Quant aux comptes bancaires de ses enfants, la position de l'AFC-GE était abusive : il était choquant tant de lui reprocher d'avoir ajouté de manière conforme à l'invitation de l'AFC-GE lesdits comptes à la dénonciation spontanée déjà déposée que de refuser la non-punissabilité pour des éléments de revenus et de fortune très substantiels en tirant prétexte de l'oubli de comptes bancaires d'enfants de montants d'impôts extrêmement faibles. Pour les périodes 2013 à 2016, tous les éléments avaient été intégralement décrits et détaillés dans la dénonciation spontanée du 31 mai 2019, à l'exception des comptes bancaires des enfants. Pour 2017, la taxation n'était pas encore entrée en force, de sorte que seule une tentative intentionnelle pourrait être réprimée. Or, l'AFC-GE avait reconnu qu'il avait agi par simple négligence s'agissant du dividende extraordinaire, puisqu'elle avait admis le remboursement de l'impôt anticipé. Dès lors, c'était de manière abusive et contradictoire qu'elle invoquait aujourd'hui le complément à la dénonciation spontanée du 17 décembre 2019 pour lui refuser l'absence de sanction pour la période 2017.

20) Par duplique du 23 octobre 2020, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

Le grand nombre de sociétés pour lesquelles M. A_____ était – ou avait été – un organe résultait de sa pièce n° 2. Il s'agissait d'un élément important à relever puisqu'il plaçait M. A_____ dans une situation particulière quant aux connaissances qu'il détenait en matière financière et « les ficelles du métier ». Il connaissait les implications qu'une ouverture de procédure en rappel d'impôt et soustraction pouvait avoir sur l'actionnaire d'une société. Si, en pratique, des contribuables pouvaient demander des reports du contrôle sur place, chaque dossier était différent et devait être traité pour lui-même. Il n'en demeurait pas moins qu'entre le courrier d'annonce du contrôle et les dates effectives initialement prévues pour le contrôle sur place, il y avait un délai de près de deux mois, ce qui aurait dû largement être suffisant à A_____ pour préparer les documents comptables et la disponibilité d'un lieu. Le report du contrôle sur place et la chronologie en découlant avaient permis au recourant de déposer sa dénonciation dans l'intervalle. Ce dernier avait d'ailleurs dû s'y prendre en

plusieurs fois, et sur plusieurs mois, pour faire état de l'ensemble des éléments dissimulés. Peu importait finalement le degré d'impact des éléments déclarés par la suite, le fait que l'AFC-GE ait eu ou non des soupçons quant aux déclarations fiscales du recourant, qu'il s'agissait d'un contrôle aléatoire ou non ainsi que le résultat du contrôle effectué auprès de A_____. L'important était la manière de procéder du recourant, qui n'avait réagi que lorsque sa société avait fait l'objet d'un contrôle, ce qui était prouvé par la chronologie des faits et les pièces produites. Il n'avait pas agi de son propre mouvement en se « dénonçant », mais avait agi contraint et forcé. Par ailleurs, il ne ressortait d'aucune des pièces produites que le recourant aurait eu l'intention de procéder à une dénonciation spontanée avant le contrôle de A_____.

21) Le 26 novembre 2020, M. A_____ a produit deux lettres à la procédure, l'une de M. F_____, l'autre de sa fiduciaire.

M. F_____ exposait que M. A_____ avait l'intention de déposer une dénonciation spontanée bien avant la réception du courrier du 22 mars 2019 ; ils en avaient discuté fin 2018. La collusion des diverses dates était fortuite. La fiduciaire confirmait cette allégation.

22) Le 3 décembre 2020, l'AFC-GE a intégralement persisté dans ses considérants et ses conclusions. Admettre sur la base des nouvelles pièces produites l'intention du recourant de se régulariser avant l'annonce du contrôle aurait pour conséquence de permettre à tout contribuable faisant l'objet d'une procédure en soustraction de toujours éviter des amendes ; il lui suffirait en effet de produire une attestation de tiers indiquant une intention antérieure de se régulariser. Une telle reconnaissance n'était pas admissible, sauf à battre en brèche l'intention du législateur ainsi que la jurisprudence du Tribunal fédéral. Ouvrir cette possibilité conduirait à ce que les mandataires temporisent volontairement les dénonciations spontanées de leurs clients en leur indiquant qu'ils ne risquaient plus rien dès lors qu'ils leur auraient donné mandat pour se dénoncer ; cela ne pouvait être le but recherché par la législation fiscale.

23) Par jugement du 29 mars 2021, le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) a partiellement admis le recours et annulé les bordereaux d'amende 2013 à 2017, avec renvoi à l'AFC-GE pour nouveaux bordereaux amende 2013 à 2016 au sens des considérants.

Il ressortait du bordereau de taxation ICC 2017 que l'AFC-GE avait accepté de restituer à M. A_____ l'impôt anticipé qu'il avait prélevé sur le dividende de CHF 150'000.- qu'il avait perçu en 2017. Force était de constater que l'AFC-GE avait considéré que le fait que ce dividende ne soit pas mentionné dans les déclarations fiscales du recourant, tant celle précédant la dénonciation spontanée que celle accompagnant cette dernière, résultait non pas d'un acte intentionnel, mais d'une négligence.

Aucune amende ne pouvait être infligée au recourant en relation avec le dividende de CHF 150'000.- qu'il avait perçu en 2017.

Le recourant n'avait effectué qu'une seule et unique dénonciation spontanée, même s'il avait dénoncé ses soustractions par le biais de trois courriers. Conformément à la doctrine, une dénonciation spontanée ultérieure n'intervenait qu'une fois que le contribuable avait déjà bénéficié d'une exemption de peine, et non du fait qu'il avait déjà déposé une dénonciation spontanée. Le principe de la bonne foi conduisait également à retenir cette solution. Dans son courrier du 21 juin 2019, l'AFC-GE avait en outre invité le contribuable à vérifier qu'il avait bien annoncé tous les éléments non déclarés jusqu'alors au motif que la renonciation à la poursuite pénale n'était valable qu'une fois dans son existence. Refuser par la suite l'exemption de sanction au motif que le recourant avait suivi cette invitation était contraire audit principe. Enfin, il était disproportionné d'interdire à un contribuable ayant par inadvertance oublié de faire part d'une soustraction de compléter sa dénonciation spontanée, pour autant que celle-ci n'eût évidemment pas été entre-temps découverte par le fisc ou que le recourant n'eût pas déjà bénéficié d'une exemption de peine après traitement de sa dénonciation par le fisc.

La dénonciation effectuée par M. A_____ portait sur divers éléments, tant de revenus que de fortune, de sorte qu'il convenait d'analyser, pour chacun d'entre eux si les conditions légales permettant de bénéficier de la non-punissabilité étaient réalisées. L'AFC-GE se trompait en alléguant que les éléments dénoncés les 3 et 17 décembre 2019, après l'ouverture formelle de la procédure en rappel d'impôt et en soustraction avaient pour conséquence de rendre l'entier des soustractions dénoncées punissable.

La position de l'AFC-GE selon laquelle l'annonce d'un contrôle de A_____ en mars 2019 avait pour effet que la dénonciation du recourant formée le 31 mai 2019 n'était pas spontanée, ne pouvait être suivie. Certes, l'ouverture d'un contrôle aléatoire à l'encontre de la société pouvait, selon les circonstances, faire craindre au contribuable que l'AFC-GE ne découvre des irrégularités dans ses déclarations. Il était toutefois évident que l'autorité fiscale ne pouvait réaliser une telle découverte que pour autant que les soustractions opérées fussent en relation avec cette société. Il importait peu que le recourant fût une personne aguerrie dans le domaine fiscal, dans la mesure où un contrôle aléatoire n'était lié à aucun soupçon. Il ne résultait pas des pièces du dossier que les éléments faisant l'objet de la dénonciation spontanée eussent un quelconque rapport avec l'activité de A_____, de sorte que le recourant n'avait pas à craindre qu'un contrôle de la société puisse mener l'autorité fiscale à découvrir les soustractions qu'il avait opérées à titre personnel. Sa dénonciation spontanée n'était donc pas motivée par la crainte que ses soustractions soient découvertes par le fisc suite au contrôle de sa société.

Les comptes bancaires suisses, couverts par le secret bancaire, étaient inconnus de l'AFC-GE et elle ne pouvait les découvrir ; les soustractions en lien avec ceux-ci étaient donc exemptées de peine. S'agissant des comptes sis dans des banques à E_____, du fait que l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers (ci-après : EAR) n'était entré en vigueur avec les Émirats arabes unis qu'à compter du 1er janvier 2019, la dénonciation desdits comptes, intervenue en mai 2019, était antérieure à leur connaissance par l'AFC-CH. Il en allait de même des obligations libellées en USD détenues dans une banque à E_____. Le même raisonnement était appliqué aux commissions d'introducteur et aux coupons provenant des obligations susmentionnées. Enfin, s'agissant des dividendes perçus par le recourant, celui de 2016 ne relevait pas du domaine d'une dénonciation spontanée non punissable comme elle avait été mentionnée dans la déclaration fiscale 2016 du recourant. Quant à celui de 2017, il ne pouvait donner lieu à une amende.

Autre était la question du compte ouvert dans une banque en France, l'AFC-CH en avait eu connaissance le 30 septembre 2018, soit la date correspondant à la prise de position de l'AFC-GE, l'EAR étant entré en vigueur le 1er janvier 2017. Cette soustraction étant connue par une autorité fiscale suisse lorsqu'elle avait été dénoncée le 31 mai 2019, elle ne pouvait bénéficier d'une exemption de peine.

Les conditions pour bénéficier d'une exemption de peine étaient réalisées. D'une part, il ressortait du courrier du recourant ainsi que des informations détaillées fournies qu'il s'agissait d'une dénonciation. D'autre part, le recourant avait collaboré sans réserve avec le fisc pour déterminer le montant du rappel d'impôt et s'était efforcé d'acquitter le rappel d'impôt dû. Les soustractions que le recourant avait dénoncées en date des 31 mai, 3 et 7 décembre, devaient à l'exception de celle en relation avec le compte bancaire français, bénéficier d'une exemption de peine.

S'agissant de la conformité de l'amende au droit, l'AFC-GE avait retenu une quotité de base de trois quart des impôts soustraits, qui apparaissait justifiée au regard du peu d'importance du montant en cause (EUR 5'000.-), de la durée et de la répétition de la soustraction ainsi que de la formation et de l'expérience professionnelle du recourant.

24) Par acte du 30 avril 2021, l'AFC-GE a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision sur réclamation du 3 juin 2020.

C'était à tort que le TAPI avait jugé que les conditions de la dénonciation spontanée non punissables étaient remplies. Le courrier du 31 mai 2019 ne comportait pas tous les éléments de revenus et de fortune non déclarés et

l'annonce par le contribuable de l'ensemble des éléments non déclarés s'était échelonnée sur plus de six mois. Le TAPI avait fait abstraction du fait que le courrier du contribuable du 21 octobre 2019 concernant les comptes bancaires des enfants faisait suite à sa demande de renseignements sur les comptes bancaires non déclarés signalés le 31 mai 2019.

Le TAPI s'écartait de la volonté du législateur en autorisant le contribuable à se régulariser alors même qu'un contrôle externe de la société A_____, dont il était le principal animateur, venait de lui être annoncé et qu'il ignorait les informations à sa disposition. Le comportement du contribuable ne ressemblait en rien à du repentir sincère. Il avait incontestablement agi sous l'effet de la crainte fondée que la recourante s'intéresse à son dossier puisque l'autorité fiscale était en possession (s'agissant du compte français), ou serait bientôt en possession (s'agissant du compte E_____), d'éléments démontrant que les taxations du contribuable étaient insuffisantes et incomplètes et que les déclarations du contribuable n'étaient pas conformes à la vérité. Le contrôle externe avait été indiqué comme « ponctuel » mais résultait d'une analyse de risque, le contribuable et ses sociétés figurant dans les « Panama Papers ».

N'était ainsi pas remplie la condition de spontanéité de la dénonciation et l'ignorance de l'autorité fiscale. Il n'avait pas fait tout ce qui était nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte, ne remplissant pas non plus la condition de la collaboration sans réserves. S'agissant de la quotité de l'amende, la recourante l'avait fixée à 0,75 fois les impôts soustraits pour les années 2013 à 2016, et à 2/3 de 0,75 de l'impôt soustrait en ce qui concernait la tentative pour l'année 2017. Le jugement querellé devait être confirmé sur ce point.

25) Le 10 juin 2021, M. A_____ a conclu au rejet du recours.

La recourante se prévalait de manière nouvelle dans son recours du fait qu'il figurait dans les « Panama Papers » lorsqu'il avait été informé en mars 2019 du contrôle de la société A_____. Il ressortait des nouvelles pièces produites par la recourante qu'il s'agissait d'une recherche nouvellement exécutée après la réception du jugement du TAPI. Ces éléments lui étaient totalement inconnus auparavant.

Contrairement à d'autres personnes figurant dans les « Panama Papers », l'AFC-GE ne lui avait pas demandé de produire les relevés de comptes des entités énumérées sur le site Internet du Consortium international des journalistes d'investigations. L'argument nouveau invoqué par l'AFC-GE tombait par ailleurs à faux ; les commissions et comptes bancaires nouvellement déclarés étaient ouverts en son nom personnel et non pas au nom d'une entité faisant l'objet des « Panama Papers ».

Si une enquête avait été ouverte à propos de ces dernières, elle n'aurait en aucun cas permis de découvrir les éléments faisant l'objet de la dénonciation du 31 mai 2019.

26) L'AFC-GE a répliqué le 19 août 2021, maintenant que les pièces relatives aux « Panama Papers » lui étaient accessibles depuis des années, faits qu'elle qualifiait de notoires et que son contrôle externe était basé sur une analyse de risque compte tenu du fait que le contribuable et ses sociétés figuraient dans les « Panama Papers ».

27) Sur quoi, les parties ont été informées, le 6 septembre 2021, que la cause était 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. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 -LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 LIFD - RS 642.11 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2) Le présent litige concerne l'ICC et l'IFD des années fiscales 2013 à 2017 de l'intimé et plus précisément les amendes qui lui ont été infligées dans le cadre d'une procédure en rappel d'impôts et soustraction.

3) a. C'est en particulier la condition de l'art. 175 al. 3 let. a LIFD qui est ici litigieuse, c'est-à-dire le point de savoir si, le 31 mai 2019 , au moment où l'intimé a informé l'AFC-GE de l'existence 1) des huit comptes bancaires, 2) des « commissions d'introducteur » sur ses comptes déclarés à E_____, 3) des coupons de ses obligations libellées en USD, qui avaient été versés sur l'un de ses comptes à E_____, cette autorité avait déjà connaissance de l'existence de l'infraction de soustraction, respectivement si la dénonciation est intervenue spontanément.

b. Aux termes de l'art. 175 LIFD, 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 (al. 1). 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 et si elle est grave, elle peut au plus être triplée (al. 2). Lorsque le contribuable dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable), à condition qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance (al. 3 let.

a), qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt (let. b) et qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû (let. c). Pour toute dénonciation spontanée ultérieure, l'amende est réduite au cinquième de l'impôt soustrait si les conditions prévues à l'al. 3 sont remplies (al. 4).

L'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) et les art. 69 et 70 LPFisc prévoient une réglementation similaire.

c. Selon la doctrine et la jurisprudence, la notion de dénonciation suppose que le contribuable annonce de lui-même son infraction à l'autorité fiscale, alors que celle-ci n'en a encore pas eu connaissance d'une autre manière (arrêts du Tribunal fédéral 2C_281/2019 du 26 septembre 2019 consid, 7.2 ; 2C_370/2019 du 19 septembre 2019 consid. 5.2 ; 2C_797/2017 du 19 mars 2018 consid. 4.1 ; 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.1 et les références citées). Elle est possible aussi longtemps que l'autorité fiscale n'a pas eu connaissance de l'infraction d'une autre manière, soit par elle-même, soit par l'effet d'indications de tierces personnes (Peter AGNER/Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, n. 6c ad art. 175 LIFD ; ATA/1399/2021 du 21 décembre 2021 consid. 6a).

Le caractère spontané fait défaut lorsque la déclaration intervient alors que les autorités fiscales sont déjà en train d'enquêter sur le dossier du contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_370/2019 précité 5.4.2 ; Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, in Yves NOËL/ Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2017, ad art. 175 LIFD n. 48c p. 1996). La déclaration spontanée de l'art. 175 al. 3 LIFD conduisant désormais à l'impunité, un parallèle peut en outre être fait en ce qui concerne la soustraction fiscale avec la déclaration spontanée de l'art. 13 de la loi fédérale sur le droit pénal administratif du 22 mars 1974 - DPA - RS 313.0 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2009 du 7 juillet 2009 consid. 2.6 in StE 2010 B 101.9.12), dont la pratique déduit qu'elle n'est réalisée que lorsque l'auteur se dénonce spontanément (« de son propre mouvement ») dans un esprit de repentir (ATF 119 IV 220 consid. 4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_76/2014 du 21 novembre 2014 consid. 9.1 ; ATA/1399/2021 précité consid. 6b ; ATA/1850/2019 du 20 décembre 2019 consid. 3b confirmé par arrêt du Tribunal fédéral 2C_133/2020 du 15 juillet 2020) et « sans pression extérieure » (arrêt du Tribunal fédéral 2C_15/2021 du 27 mai 2021 consid. 6.2).

Il ne peut en d'autres termes être renoncé à la poursuite pénale que si les autorités fiscales ignorent tout de la soustraction au moment de la dénonciation spontanée (Message concernant la loi fédérale sur la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable du 18 octobre 2006, FF 2006 8347, p. 8370). Le contribuable ne doit donc pas être amené à procéder à une déclaration spontanée sous l'emprise d'une

crainte fondée quant à l'imminence de la découverte de la soustraction par l'autorité fiscale (Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., ad art. 175 LIFD n. 48c p. 1997 ; ATA/1399/2021 précité consid. 6b ; ATA/1427/2019 du 24 septembre 2019 consid. 2a ; ATA/687/2013 du 15 octobre 2013 consid. 17e).

4) a. L'EAR entre la Suisse et divers États a pour effet de porter à la connaissance des autorités fiscales helvétiques certaines données bancaires. Dans ce cadre, l'AFC-CH considère, selon sa prise de position du 30 août 2018, que les éléments fiscaux faisant l'objet de l'EAR sont connus du fisc au 30 septembre 2018 au plus tard, de sorte qu'une dénonciation ne peut plus être considérée comme spontanée à compter de cette échéance. Quant aux éléments fiscaux soumis à l'EAR prenant naissance après 2017 et ceux provenant d'États qui appliqueront postérieurement l'EAR, cette règle doit être appliquée par analogie à compter du 30 septembre de l'année durant laquelle l'échange des renseignements concernés aura lieu pour la première fois. La doctrine critique cette position, estimant que la simple réception de données sur un serveur informatique, sans qu'une intervention humaine ait eu lieu pour les analyser et prendre position (existence ou non d'un cas de soustraction), à savoir sans le traitement effectif des informations obtenues de la part d'États étrangers, n'a pas pour effet que l'autorité fiscale ait connaissance des données qui lui ont été communiquées (Séverine L'EPLATTENIER, Contraventions, délits et crimes fiscaux, 2019, n. 104-105 p. 128 s. et les références citées).

b. L'EAR entre la Suisse et la France est entré en vigueur le 1er janvier 2017 et celui entre la Suisse et les Émirats arabes unis, dont E_____ fait partie, le 1er janvier 2019 (https://www.sif.admin.ch/sif/fr/home/multilateral/steuer_informationsaust/automatischer-informationsaustausch/automatischer-informationsaustausch1.html).

5) a. La dénonciation spontanée doit comporter tous les éléments de revenus et de fortune non déclarés (ATA/1399/2021 précité consid. 6c ; ATA/687/2013 précité consid. 17e ; Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., ad art. 175 LIFD n. 48c p. 1996). L'autorité fiscale a l'obligation d'aviser par écrit le contribuable de l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt (art. 153 al. 1 LIFD). Lorsque l'autorité fiscale constate, après l'ouverture d'une procédure de rappel faisant suite à une dénonciation spontanée, que la soustraction fiscale dépasse les éléments déclarés dans ladite dénonciation, l'exemption de peine ne peut plus être accordée (FF 2006-8347, 8375). À défaut, la dénonciation spontanée permettrait au contribuable de bénéficier de l'absence de sanction pénale également pour tous les éléments non déclarés découverts par l'autorité fiscale lors de la procédure de rappel d'impôt (Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102-222 DBG, 2015, ad art. 175 n. 63 p. 1139).

b. Il n'y a dès lors pas de dénonciation spontanée si l'administration fiscale enquêtait déjà sur un dossier, ne serait-ce que par l'envoi d'une demande de renseignements nécessaires à la taxation (ATA/687/2013 précité consid. 17e). La demande de renseignements devrait être formulée de manière assez précise, voire devrait présenter un lien de causalité clair avec le but visé par l'administration. Dans le cas contraire, une demande formulée de manière très large par l'administration empêcherait le contribuable de former par la suite une dénonciation spontanée concernant un élément imposable qui n'était pas connu des autorités fiscales et qui équivaudrait à permettre en quelque sorte à l'autorité fiscale de poser des questions très générales (ATA/687/2013 précité consid. 17 ; Pietro SANSONETTI/ Danielle HOSTETTLER, op. cit., ad art. 175 LIFD n. 48c p. 1996).

6) a. Afin de bénéficier d'une renonciation à la poursuite pénale, le contribuable doit se dénoncer pour la première fois, l'exemption de peine étant conçue comme la récompense du repentir actif (Reto SUTTER, Die straflose Selbstanzeige im Bereich der direkten Steuern der Schweiz, 2014, n. 235 p. 88). Une personne ne peut donc bénéficier qu'une seule fois au cours de son existence d'une exemption de peine liée à une dénonciation spontanée, ceci pour éviter que le repentir actif soit vidé de sa substance par des contribuables se dénonçant spontanément à intervalles réguliers et échappant ainsi à toute peine (FF 2006 p. 8370, ch. 2.2.1 ; Pietro SANSONETTI, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, n. 14 ad. introduction à la sixième partie, p. 1484).

b. Selon la doctrine, une dénonciation spontanée ultérieure n'intervient qu'une fois que le contribuable a déjà bénéficié d'une exemption de peine, et non lorsqu'il a simplement déjà déposé une dénonciation spontanée (Roman J. SIEBER/ Jasmin MALLA, in Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH, Bundesgesetz über die direckte Bundessteuer, 3ème édition, 2017, n. 60-61 ad. art. 175 DBG, p. 2833 s. ; Rolf BENZ, Die Gültigkeitsvoraussetzungen der erstmaligen straflosen Selbstanzeige im Recht der direkten Steuern : Zehn echte und vermeintlichen Tatbestands-merkmale, in Revue fiscale 66/2011, p. 182ss, 201).

7) a. Aux termes de l'art. 5 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), les organes de l'État et les particuliers doivent agir conformément aux règles de la bonne foi. Cela implique notamment qu'ils s'abstiennent d'adopter un comportement contradictoire ou abusif (ATF 136 I 254 consid. 5.2) et leur impose un comportement loyal et digne de confiance dans les actes avec autrui. Ne peut toutefois prétendre à être traité conformément aux règles de la bonne foi que celui qui n'a pas lui-même violé ce principe de manière significative. On ne saurait ainsi admettre de se prévaloir de son propre comportement déloyal et contradictoire (ATA/1380/2019 du 10 septembre 2019 consid. 5d et les références citées).

b. En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve. On ne peut pas, en revanche, lui demander de prouver un fait négatif et de démontrer, par exemple, qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés. Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables non déclarés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence de tels éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations. Ce dernier devra justifier l'origine des montants non déclarés et il pourra même être obligé de fournir des renseignements supplémentaires sur les rapports contractuels mis à jour par l'autorité fiscale et sur les prestations qui en découlent. L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si ces dernières paraissent vraisemblables. Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/162/2021 du 9 février 2021 consid. 3 et les références citées).

8) La recourante se plaint, dans un premier grief, que le TAPI a retenu que les conditions d'une dénonciation spontanée non punissable étaient remplies, celle de la spontanéité de la démarche faisant notamment défaut.

Elle soutient qu'elle enquêtait sur le contribuable au moment où celui-ci lui a fait parvenir sa dénonciation spontanée, faisant échec à la condition de l'absence de crainte fondée de l'intimé. La recourante affirme par-devant la chambre administrative que le contrôle de la société A_____ en juin 2019 était guidé par une analyse de risques de la société et sur la base d'informations issues des « Panama Papers ».

La recourante ne saurait cependant être suivie dans la mesure où, comme le relève à juste titre l'intimé, ces faits, invoqués pour la première fois au stade du recours par-devant la chambre administrative, ne sont étayés par aucune pièce remontant à la période d'ouverture du contrôle. Les extraits Internet de la base de données « Offshore Leaks » s'inscrivant dans le cadre des « Panama Papers » ne suffisent pas à démontrer que l'AFC-GE enquêtait sur le contribuable au moment de sa dénonciation spontanée du 31 mai 2019, ces pièces étant pour le surplus datées des 13 et 15 avril et des 5 et 6 août 2021, soit postérieurement au jugement du TAPI.

Quand bien même le contribuable ou ses sociétés figuraient dans cette base de données, rien n'indique que le contrôle de la société A_____ initié par

l'AFC-GE eût été guidé par de quelconques soupçons à l'égard de M. A_____. Sur cette base, il paraît également curieux que l'AFC-GE n'ait pas ouvert de contrôle à son encontre simultanément à celui de la société. Elle ne démontre pas non plus que le contrôle de ladite société lui avait permis de découvrir l'existence d'éléments figurant dans la dénonciation spontanée de l'intimé, ce d'autant plus qu'aucun document recueilli lors du contrôle de A_____ n'était en lien avec les comptes bancaires privés du contribuable ni avec les revenus encaissés sur ceux-ci. Les bordereaux de rappel d'impôt pour les années 2013 et 2016 ne concernaient que les éléments ayant fait l'objet de la dénonciation spontanée et du complément du 21 octobre 2019 (comptes bancaires des enfants). Aucun élément supplémentaire concernant la société n'a été repris dans le cadre de ces taxations, comme le souligne à juste titre l'intimé.

La recourante reconnaît par ailleurs le caractère aléatoire du contrôle dans sa décision sur réclamation du 3 juin 2020 sous chiffre 4 : « Le contribuable est l'unique détenteur et administrateur de plusieurs sociétés sises dans le canton. Il sied de préciser que l'une de ses sociétés a fait l'objet d'un contrôle externe aléatoire ». Aucun élément du dossier ne vient renverser cette présomption. Il n'est dès lors pas possible de retenir qu'une autorité fiscale était au courant d'une quelconque manière de la soustraction au moment où elle a reçu la dénonciation.

Le courrier du 22 mars 2019 annonçant le contrôle « ponctuel » des déclarations d'impôts 2016 et 2017 par l'AFC-GE ne vient pas non plus appuyer les affirmations de la recourante selon lesquelles elle enquêtait sur l'intimé au moment de l'envoi de sa dénonciation spontanée le 31 mai 2019 et qui feraient échec à la condition de la spontanéité de la dénonciation.

S'agissant des autres conditions pour bénéficier de la dénonciation spontanée non punissable, soit l'indication détaillée des éléments permettant d'identifier les biens nouvellement déclarés et celle de la bonne collaboration du contribuable pendant la procédure en rappel d'impôt, celles-ci sont remplies. La recourante pouvait, en effet, reconnaître sur la base du texte du courrier du 31 mai 2019, ainsi que des tableaux produits par l'intimé, quels éléments de fortune et de revenus avaient été soustraits.

Elle souligne d'ailleurs la bonne collaboration de l'intimé dans son écriture du 7 septembre 2020, ainsi que dans sa décision sur réclamation du 3 juin 2020, écrivant que « la bonne collaboration a été retenue pendant la procédure ».

L'AFC-GE ne peut pas non plus être suivie lorsqu'elle soutient qu'en raison des courriers complémentaires que l'intimé lui a adressés relativement aux comptes bancaires de ses enfants, en date des 21 octobre et 17 décembre 2019, ce dernier ne peut pas être mis au bénéfice de la dénonciation spontanée non punissable au motif qu'il n'avait pas annoncé les éléments nouvellement déclarés sous la forme d'un courrier mais de trois sur une période de six mois.

En effet, l'AFC-GE a invité le contribuable par courrier du 21 juin 2019 à compléter sa dénonciation spontanée, attirant son attention sur le fait que « les éléments non déclarés découverts après la clôture définitive de la [présente] procédure ne pourront plus bénéficier de la non punissabilité ». Lui reprocher ensuite de s'être conformé à cette invitation, paraît effectivement contraire au principe de la bonne foi.

C'est donc à juste titre que le TAPI a considéré que l'envoi des courriers des 3 et 17 décembre 2019 ne pouvaient constituer une dénonciation spontanée ultérieure, mais faisaient bien partie de la dénonciation du 31 mai 2019, l'intimé n'ayant pas bénéficié d'une exemption de peine avant le dépôt desdites lettres.

Les conditions d'une dénonciation spontanée sont donc bien remplies, à l'exception en ce qui concerne le compte bancaire EUR en France et pour lequel la dénonciation est intervenue postérieurement à la connaissance par l'AFC-CH de l'existence de ce compte, soit le 30 septembre 2018, ce que l'intimé ne conteste pas.

Partant, le jugement entrepris sera confirmé sur ce point et le grief correspondant sera écarté.

9) Il convient encore d'examiner si les conditions d'une amende pour soustraction sont remplies s'agissant du compte bancaire français.

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 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc). Celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni d'une amende (art. 176 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 2 LHID ; art. 70 al. 1 et 2 LPFisc).

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. Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (ATA/859/2018 du 21 août 2018 et la référence citée).

c. La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence. La notion de négligence de l'art. 175 LIFD et de l'art. 56 LHID est identique à celle de l'art. 12 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0) : commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle,

par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle. Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 9.1 et les références citées).

d. En l'espèce, les éléments objectifs de la soustraction fiscale sont remplis. L'intimé a soumis des déclarations fiscales incomplètes, contrevenant ainsi à son obligation de déclarer l'ensemble de ses revenus (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc).

Cependant et comme vu précédemment, les conditions pour bénéficier de la dénonciation spontanée non punissable sont remplies, de sorte que les soustractions dénoncées par courriers des 31 mai, 3 et 17 décembre 2019 devront, à l'exception de celle en relation avec le compte bancaire français pour un montant non déclaré de EUR 5'000.-, bénéficier d'une exemption de peine.

10) En dernier lieu, il convient d'examiner si l'amende infligée à l'intimé sur ce dernier point est conforme au droit.

a. La quotité de l'amende est, en général, 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 ; art. 56 al. 2 LHID et art. 69 al. 2 LPFisc). 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 ; ATA/1368/2021 du 14 décembre 2021 consid. 9b ; ATA/1168/2020 du 17 novembre 2020 consid. 7a).

b. 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).

c. La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du CP. Ainsi, conformément à l'art. 106 al. 3 CP, l'amende doit être fixée en tenant compte de la situation de l'auteur, afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principes régissant la fixation de la peine, tels que prévus à l'art. 47 CP, s'appliquent. En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur. Les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie en droit pénal fiscal (pour tout ce qui précède,

ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 9.1 ; ATA/1168/2020 précité).

d. 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 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2) et l'autorité de recours ne censure que l'abus ou l'excès du pouvoir d'appréciation (ATA/42/2011 du 25 janvier 2011 consid. 6 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009 consid. 10a).

e. En l'espèce, tant le TAPI que l'AFC-GE ont retenu une quotité de base de trois quart des impôts soustraits, qui apparaît justifiée au regard du peu d'importance du montant en cause (EUR 5'000.-), de la durée et de la répétition de la soustraction ainsi que de la formation et l'expérience professionnelle du recourant.

La fixation et la quotité de l'amende sont conformes aux principes développés ci-dessus et proportionnées à la faute commise ainsi qu'aux circonstances du cas d'espèce. Le jugement du TAPI sera aussi confirmé sur ce point.

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

11) Malgré l'issue du litige, aucun émolument ne sera prélevé, la recourante ayant recouru pour défendre ses propres décisions (art. 87 al. 1 2ème phr. LPA), et une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée à l'intimé, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 30 avril 2021 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 29 mars 2021 ;

au fond :

le rejette ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue une indemnité de procédure de CHF 1'000.- à M. A_____ à la charge de l'État de Genève (administration fiscale cantonale) ;

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 Me Antoine Berthoud, avocat du contribuable, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

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

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Payot Zen-Ruffinen, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :	la présidente siégeant :
F. Scheffre	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :