

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2168/2010-ICCIFD

ATA/646/2012

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 25 septembre 2012**

**1<sup>ère</sup> section**

dans la cause

**X\_\_\_\_\_ S.A.**

représentée par Me Dominique Christin, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
10 octobre 2011 (JTAPI/1091/2011)**

---

## EN FAIT

1. X\_\_\_\_\_ S.A. (ci-après : X\_\_\_\_\_) est une société anonyme sise à Y\_\_\_\_\_ qui se consacre, selon son but statutaire, aux transports nationaux et internationaux de marchandises ainsi qu'à toutes activités en rapport avec le transport et à l'acquisition de biens mobiliers et immobiliers nécessaires à l'exercice de l'activité de transporteur. Monsieur Z\_\_\_\_\_ en est administrateur avec signature individuelle ; son épouse, Madame Z\_\_\_\_\_, dispose également de la signature individuelle.
2. Les 22 août et 28 août 2006, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a respectivement notifié à X\_\_\_\_\_ un bordereau de taxation d'office et d'amende pour la période fiscale 2005 en matière d'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC - CHF 2'476,30 d'ICC et CHF 300.- d'amende y relative) et un autre en matière d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) (CHF 612.- d'IFD et CHF 200.- d'amende y relative), le bénéfice et le capital servant de base de calcul étant respectivement de CHF 7'253.- (CHF 7'200.- pour l'IFD) et de 205'842.-.
3. Les 25 septembre et 1<sup>er</sup> octobre 2007, l'AFC-GE a respectivement notifié à X\_\_\_\_\_ un bordereau de taxation d'office et d'amende pour la période fiscale 2006 en matière d'ICC (CHF 2'927,15 d'impôts, CHF 600.- d'amende et CHF 30.- de frais), et un autre en matière d'IFD (CHF 765.- d'impôts et CHF 400.- d'amende y relative), le bénéfice et le capital servant de base de calcul étant respectivement de CHF 9'066.- et de CHF 226'241.-.
4. Le 23 septembre 2008, l'AFC-GE a notifié à X\_\_\_\_\_ des bordereaux de taxation d'office et d'amende pour la période fiscale 2007 en matière d'ICC et d'IFD (CHF 3'492,25 d'impôts cantonaux, CHF 1'000.- d'amende y relative et CHF 30.- de frais, CHF 960.50 d'impôts fédéraux et CHF 1'000.- d'amende y relative), le bénéfice et le capital servant de base de calcul étant respectivement de CHF 11'333.- et de CHF 226'241.-.
5. Le 17 décembre 2009, l'AFC-GE a notifié à X\_\_\_\_\_ ses bordereaux de taxation pour l'année 2008. X\_\_\_\_\_ ayant rempli une déclaration, il ne s'agissait plus d'une taxation d'office. Le bénéfice et le capital servant de base de calcul étaient respectivement de CHF 0.- et de CHF 602'176.-.
6. Le 2 mars 2010, l'AFC-GE a informé X\_\_\_\_\_ de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et pour soustraction d'impôt concernant les trois exercices fiscaux 2005 à 2007, le bénéfice reporté étant certainement supérieur à celui taxé d'office dès lors que la déclaration 2008 de X\_\_\_\_\_ faisait état d'un report de pertes et profits de CHF 494'058.-.

La société était priée de fournir ses bilans et comptes de résultat pour les exercices 2005 à 2007, ce que X\_\_\_\_\_ a fait le 21 mars 2010.

7. Le 30 mars 2010, l'AFC-GE a notifié à X\_\_\_\_\_ des bordereaux rectificatifs pour les exercices 2005, 2006 et 2007 (pour 2005 : supplément ICC de CHF 9'676.85 avec intérêts de retard de CHF 1'070,30, supplément IFD de CHF 3'680,50 avec intérêts de retard de CHF 584,30 ; pour 2006 : supplément ICC de CHF 39'347.65 avec intérêts de retard de CHF 3'157,65, supplément IFD de CHF 14'373,50 avec intérêts de retard de CHF 1'778,70 ; pour 2007 : supplément ICC de CHF 80'728.50 avec intérêts de retard de CHF 4'096,95, supplément IFD de CHF 29'189.- avec intérêts de retard de CHF 2'590,50), ainsi qu'un bordereau d'amende ICC de CHF 129'873.- et un bordereau d'amende IFD de 47'243.-.
8. Le 29 avril 2010, X\_\_\_\_\_ a élevé réclamation contre les bordereaux rectificatifs et d'amende précités, concluant à leur reconsidération (*sic*).

Elle avait connu d'importants déboires avec la fiduciaire chargée d'établir ses comptes. Le mandat de révision avait été attribué à un autre organe à partir de 2007. Ce n'était pas pour éviter de payer des impôts qu'elle n'avait pas déposé sa déclaration 2005, mais parce qu'elle ne disposait pas de comptabilité fiable ; accessoirement, les renseignements à disposition ne faisaient pas apparaître un bénéfice imposable. En 2008, elle avait spontanément indiqué le bénéfice reporté des années précédentes, ce qui confirmait son absence de volonté d'éluder l'impôt. Dans ces conditions, il convenait d'admettre une dénonciation spontanée et de renoncer à toute amende.

9. Par deux décisions - l'une concernant l'IC et l'autre l'IFD - du 11 mai 2010, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

X\_\_\_\_\_ avait commis une soustraction d'impôts. Que cette dernière ait été intentionnelle ou non n'avait d'influence ni sur les taxations ni sur l'amende prévue par la loi. Il n'y avait pas eu déclaration spontanée, X\_\_\_\_\_ n'ayant pas demandé que les taxations des années antérieures soient revues. Les amendes infligées en lien avec les taxations d'office étaient indépendantes de celles pour soustraction d'impôt et sanctionnaient le manquement à l'obligation du contribuable de déposer une déclaration fiscale.

10. Le 17 juin 2010, X\_\_\_\_\_ a interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA), remplacée dès le 1<sup>er</sup> janvier 2011 par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), contre les décisions sur réclamation précitées, concluant à leur annulation, ainsi qu'à celle des bordereaux rectificatifs et des bordereaux d'amende émis le 30 mars 2010.

11. Par jugement du 10 octobre 2011, le TAPI a rejeté le recours.

Le bilan commercial, pour autant qu'il ne soit pas établi de manière contraire aux règles impératives du droit comptable, était déterminant en droit fiscal suisse. X\_\_\_\_\_ était ainsi liée par les comptes qu'elle avait remis à l'AFC-GE, notamment s'agissant des provisions ou amortissements, qui ne pouvaient être pris en compte fiscalement que s'ils étaient comptabilisés. On devait donc refuser à X\_\_\_\_\_ la correction de ses comptes.

Selon la jurisprudence fédérale, lorsque des éléments de la fortune ou du revenu n'étaient pas indiqués dans la déclaration, on pouvait admettre ordinairement qu'il y avait intention de les soustraire à l'impôt. X\_\_\_\_\_ ne contestait pas l'insuffisance notable des taxations d'office effectuées, mais invoquait les connaissances insuffisantes de son administrateur et l'incompétence de sa précédente fiduciaire. Toutefois, même avec de graves lacunes dans les questions administratives et comptables, une personne qui acceptait de devenir administrateur de S.A. devait savoir qu'elle devait boucler annuellement les comptes et les joindre à sa déclaration fiscale. La faute de X\_\_\_\_\_ devait donc être qualifiée d'intentionnelle par dol éventuel. Il n'y avait pas eu déclaration spontanée au sens des art. 173 al. 3 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 69 al. 3 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - RS D 3 17). X\_\_\_\_\_ n'ayant pas invoqué de circonstances atténuantes au sens de la loi, la quotité de l'amende, égale au montant soustrait, était justifiée.

12. Par acte posté le 16 novembre 2011, X\_\_\_\_\_ 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 ainsi qu'à celle des bordereaux d'amende litigieux, à la fixation de l'amende à un tiers au maximum du montant des impôts soustraits, tant pour l'ICC que pour l'IFD, et à l'octroi d'une équitable indemnité de procédure.

Le recours ne portait que sur la question de la fixation des amendes infligées pour soustraction d'impôt. La faute devait être appréciée en fonction des connaissances fiscales dont disposait la personne responsable au sein de l'entreprise. M. Z\_\_\_\_\_, unique administrateur, n'avait pas de connaissances particulières en comptabilité ni en fiscalité. Il lui était reproché de ne pas avoir réagi en recevant, trois années consécutives, des bordereaux de taxation très éloignés des résultats de la société. La fiduciaire de l'entreprise avait été incapable d'établir les comptes 2006. X\_\_\_\_\_ avait déposé ses comptes auprès de l'AFC-GE dès qu'elle avait disposé d'une comptabilité fiable.

En examinant les conditions d'une dénonciation spontanée, le TAPI avait omis de prendre en compte la collaboration de X\_\_\_\_\_ lors de la procédure, qui devait être appréciée comme atténuant la faute. A cet égard, les documents

envoyés par X\_\_\_\_\_ avaient permis à l'AFC-GE de clôturer les procédures en rappel d'impôt un mois après leur ouverture. Même en ne retenant pas qu'il y avait eu dénonciation spontanée, ce qui était contestable, il fallait admettre que X\_\_\_\_\_ avait pleinement collaboré lors de l'établissement des faits.

13. Le 28 novembre 2011, le TAPI a transmis son dossier sans émettre d'observations.

14. Le 16 décembre 2011, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

De jurisprudence constante, un contribuable ne pouvait valablement objecter que sa déclaration avait été remplie par un mandataire. Si X\_\_\_\_\_ connaissait des déboires avec sa fiduciaire, elle devait immédiatement s'adresser à d'autres mandataires. Ce n'était qu'en août 2007 qu'un nouvel organe de révision avait été inscrit au registre du commerce, et X\_\_\_\_\_ n'avait pas réagi aux taxations d'office qui lui étaient adressées.

Elle ne s'était pas non plus dénoncée spontanément, dès lors qu'elle n'avait remis ses comptes 2005 à 2007 que sur demande, dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt.

En présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivalait en principe au montant de l'impôt soustrait. La quotité de l'amende décernée restait dans le cadre du pouvoir d'appréciation de l'autorité, et devait être confirmée.

15. L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a renoncé à déposer des observations.

16. Le 6 mars 2012, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 5 avril 2012 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger en l'état du dossier.

17. Ni X\_\_\_\_\_, ni l'AFC-GE, ni l'AFC-CH n'ont fait usage de cette faculté, si bien que la cause a été gardée à juger.

## **EN DROIT**

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 53 s. LPFisc ; art. 145 al. 1 LIFD ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Bien que la recourante ait formellement conclu à l'annulation pure et simple du jugement entrepris, elle précise ne recourir que contre la quotité des amendes

pour soustraction d'impôt prononcées le 21 mars 2010. L'examen du recours sera dès lors circonscrit à cette seule question.

Les bordereaux d'amende concernant l'ICC et l'IFD seront examinés séparément, comme le veut la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1).

### Impôt fédéral direct

3. a. A teneur de l'art. 175 al. 1 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.  
  
b. Cette dernière, en règle générale fixée au montant de l'impôt soustrait, peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant si la faute est légère, et augmentée au triple en cas de faute grave (art. 175 al. 2 LIFD).  
  
c. 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 : a) qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance ; b) qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt ; et c) qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû (art. 175 al. 3 LIFD).
4. a. D'après l'art. 181 al. 1 LIFD, lorsque des obligations de procédure ont été violées ou qu'une soustraction ou une tentative de soustraction d'impôt a été commise au profit d'une personne morale, celle-ci est punie d'une amende. Cette disposition est seule applicable à l'exclusion des dispositions du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0) sur la punissabilité de l'entreprise (actuellement et depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007, art. 102 et 102a CP ; du 1<sup>er</sup> octobre 2003 au 31 décembre 2006, art. 100<sup>quater</sup> et 100<sup>quinquies</sup> aCP) , lorsque, comme en l'espèce, il ne s'agit pas de sanctionner un crime ou un délit, mais uniquement une soustraction d'impôt fédéral direct. Il s'agit d'une disposition particulière au sens de l'art. 333 al. 1 CP (ATF 135 II 86 consid. 4.1).  
  
b. La faute au sens des art. 175 et 181 LIFD ne peut être qu'un attribut de la personne physique, en l'espèce d'un organe de la personne morale, dont le comportement doit être imputé à celle-ci ; la situation économique dont il faut tenir compte est en revanche celle de la personne morale au profit de laquelle la soustraction a eu lieu et non pas celle de ses organes (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 9.3).  
  
c. Il est dès lors nécessaire d'examiner les circonstances personnelles relatives aux organes de la société dont dépend la qualification d'imprévoyance coupable (ATF 135 II 86 consid. 4.5).

5. a. La quotité de l'amende n'est pas déterminée en fonction de l'intention de soustraire ou de la négligence qui peut être reprochée au contribuable (art. 175 al. 1 LIFD) mais de l'intensité de sa faute, qui doit être fixée en fonction de sa culpabilité (art. 106 CP).
- b. La notion de négligence au sens de la LIFD correspond à celle prévue par l'art. 12 CP (ATF 135 II 86 consid. 4.4)
- c. Le fait que l'auteur ait agi intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant, sur la quotité de l'amende. Il y a négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, un contribuable ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte (RDAF 2003 II 622, 631 ; X. OBERSON, op. cit., § 26 n. 19). Le comportement est intentionnel dès lors qu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations données étaient incomplètes ou incorrectes ; si cette conscience est établie, on peut alors présumer l'intention ou du moins le dol éventuel (X. OBERSON, op. cit., § 26 n. 18). Une telle présomption est difficile à renverser à teneur de la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, celui-ci estimant que l'on peine à imaginer quel autre motif que la volonté de se soustraire à l'impôt pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (ATF 114 Ib 27 consid. 3a ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_898/2011 du 28 mars 2012 consid. 2.2 ; 2C\_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2 et les arrêts cités ; RDAF 2003 II 632 ss, notamment 637, et la jurisprudence citée).
- d. S'agissant de savoir si une tentative de soustraction est intentionnelle ou procède d'une négligence, l'importance des montants en cause joue un rôle non négligeable, dès lors que l'absence d'un montant sur la déclaration d'impôt peut d'autant plus difficilement échapper au contribuable que la somme est plus élevée (Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_898/2011 du 28 mars 2012 consid. 2.2 ; 2C\_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2).
- e. Dans un arrêt de 2011, le Tribunal fédéral a jugé qu'un contribuable qui se fait taxer d'office fautivement est aussi punissable pour soustraction d'impôt ; il a retenu dans l'affaire en cause une soustraction d'impôt commise par dol éventuel (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_481/2010 du 4 avril 2011 consid. 4.9).
6. a. Les dispositions générales du CP sont applicables à la poursuite pénale selon la LIFD (art. 333 al. 1 let. a CP), ce qui vaut en particulier pour les dispositions relatives à la fixation de la peine (art. 47 CP) et à l'atténuation de celle-ci (art. 48 CP ; A. DONATSCH / M. FREI, Allgemeine Strafmilderungs- und Strafbefreiungsgründe im Steuerstrafrecht, RF 2010 pp. 12-21, not. 13).
- b. Dans ce cadre, la bonne collaboration à l'enquête peut, même lorsqu'elle ne remplit pas les conditions d'un repentir sincère au sens de l'art. 48 let. d CP,

constituer un élément favorable pour la fixation de la peine dans le cadre ordinaire de l'art. 47 CP. Le juge pourra atténuer la peine en raison de l'aveu ou de la bonne coopération de l'auteur de l'infraction avec les autorités policières ou judiciaires notamment si cette coopération a permis d'élucider des faits qui, à ce défaut, seraient restés obscurs (Arrêt du Tribunal fédéral 6B\_265/2010 du 13 août 2010 consid. 1.1 et 2.3 et les arrêts cités).

7. En l'espèce, la recourante ne peut se prévaloir de l'art. 175 al. 2 LIFD qui associe à une dénonciation spontanée une réduction importante des sanctions. En effet, cette disposition prévoit trois conditions cumulatives. Or, la première d'entre elles n'est pas remplie, dans la mesure où la recourante n'a pas spontanément fait valoir que des impôts étaient susceptibles d'avoir été éludés dans le cadre de ses taxations d'office 2005 à 2007. Elle n'a fait que réagir positivement à la demande de renseignements de l'AFC-GE, à la suite de l'ouverture de la procédure pour rappel d'impôt.
8. De même, conformément aux principes rappelés ci-dessus, elle n'a pas agi par simple négligence en se laissant taxer d'office pour les exercices 2005 et 2007. La qualification de soustraction d'impôt par dol éventuel est ainsi justifiée, en particulier pour l'exercice 2007 où les montants imposables étaient beaucoup plus élevés que ceux pris en compte dans la taxation d'office, et où la recourante n'a pas rempli de déclaration pour la troisième fois consécutive alors même qu'elle avait changé de mandataire.
9. La recourante a certes coopéré avec les autorités fiscales, puisque celles-ci ont pu clore la procédure de rappel d'impôt en un mois suite à la production immédiate des documents demandés. On retiendra de plus que sans la production desdits documents, le travail de l'AFC-GE s'en serait trouvé notablement compliqué, un contrôle fiscal devant probablement être ordonné.

Or, ni l'AFC-GE ni le TAPI n'ont pris en compte cet élément, qui est pourtant pertinent en matière de fixation de la peine en droit pénal fiscal. Ainsi, en l'absence d'autres circonstances aggravantes, l'amende sera réduite à 80 % du montant d'impôt soustrait, en lieu et place des 100 % retenus dans les bordereaux d'amende du 30 mars 2010.

#### Impôt cantonal et communal

10. Les art. 56 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et 69 LPFisc ont une teneur identique à l'art. 175 LIFD, et la jurisprudence rendue à propos de ce dernier article est transposable en droit cantonal (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_628/2010 du 28 juin 2010 consid. 3.3 non publié aux ATF 137 II 353).

11. Les considérants qui précèdent sont dès lors applicables *mutatis mutandis* en matière d'ICC.
12. Le recours sera ainsi admis partiellement au sens des considérants. Le jugement attaqué sera annulé en ce qu'il confirme les bordereaux d'amende du 30 mars 2010 et confirmé pour le surplus. Les bordereaux litigieux seront également annulés, et la cause renvoyée à l'administration fiscale pour établissement de nouveaux bordereaux d'amende, la quotité de celle-ci correspondant à 80 % du montant d'impôt soustrait.
13. Vu l'issue du litige, un émolument - réduit - de CHF 500.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe partiellement, et une indemnité de procédure de CHF 1'000.- lui sera allouée, à la charge de l'Etat de Genève.

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 16 novembre 2011 par X\_\_\_\_\_ S.A. contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 10 octobre 2011 ;

**au fond :**

l'admet partiellement ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 10 octobre 2011 en ce qu'il rejette le recours concernant la quotité des amendes fixées par bordereaux du 30 mars 2010 ;

le confirme pour le surplus ;

annule les bordereaux d'amende ICC et IFD du 30 mars 2010 et renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour établissement de nouveaux bordereaux d'amende, celle-ci correspondant à 80 % du montant d'impôt soustrait ;

met à la charge de X\_\_\_\_\_ S.A. un émolument de CHF 500.- ;

alloue à X\_\_\_\_\_ S.A. une indemnité de procédure de CHF 1'000.-, à la charge de l'Etat de Genève ;

communiqué le présent arrêt à Me Dominique Christin, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Hurni, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction a.i. :

C. Sudre

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :