

du 5 novembre 2002

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE GENEVOISE

_____ contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

_____ et

Monsieur J. M.

représenté par la Société fiduciaire d'expertise et de
révision S.A., mandataire

EN FAIT

1. Monsieur J. M. exerce à titre indépendant la profession de tailleur de pierres à Genève.
2. De 1990 à 1996, il a en outre participé à une promotion immobilière "X".
3. Dans le cadre de la procédure de taxation relative à l'année fiscale 1994, l'administration fiscale genevoise (ci-après : l'AFC) a présenté au contribuable une demande de renseignements en date du 30 juin 1995 portant sur cette promotion.
4. La mandataire du contribuable, soit la Société d'expertise et de révision S.A., a répondu à l'AFC le 4 août 1995 que M. M. participait à raison de 7,46 % à ladite promotion. Sa mise de fonds de CHF 250'000.- avait été remboursée le 7 août 1989.

Au 4 août 1995, sa part de bénéfices s'élevait à CHF 432'701,50 dont CHF 373'000.- avaient été déclarés de la manière suivante :

- déclaration 1990	CHF 90'322,40
- déclaration 1991	CHF 211'434,60
- déclaration 1992	CHF 71'243,00
- déclaration 1993	CHF 0,00
- déclaration 1994	CHF 0,00.

Le dernier versement de CHF 59'701,50 effectué le 7 mars 1994 ferait l'objet d'une rubrique dans la déclaration fiscale 1995 qui allait être déposée sous peu. Enfin, un montant à répartir entre les divers intervenants s'élevant à CHF 278'000.- devrait solder l'opération dans le courant de l'année 1995 (garantie pour travaux) soit environ CHF 20'000.- représentant les 7,46 % en faveur du contribuable et ce dernier montant serait déclaré en temps utile.

5. Le 17 mars 1999, l'AFC a ouvert à l'encontre de M. M. une procédure en rappel et soustraction d'impôts au sens de l'article 333 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) sur les périodes de taxation 1995 et 1996 et elle a demandé les détails des revenus et charges relatifs à la

promotion immobilière "X" pour les exercices commerciaux 1993 à 1995.

6. La mandataire du contribuable a reconnu que suite à une omission de sa part, le versement de CHF 59'701,50 effectué le 7 mars 1994 n'avait pas été mentionné dans la déclaration fiscale 1995. De même, le solde final de CHF 23'786,20 perçu en 1996, avait été omis dans le cadre de la déclaration cantonale 1997.

7. Le 8 juin 1999, l'AFC a étendu la procédure en rappel et soustraction d'impôts à la période fiscale 1997. Elle a clôturé cette procédure le 14 juillet 1999.

En raison des omissions précitées, elle a fixé l'impôt dû pour 1995 à CHF 20'858,95 plus les intérêts de retard et pour 1997 à CHF 8'133,15 plus les intérêts de retard également. Elle a procédé à la reprise des bénéfices de CHF 59'701.- et de CHF 23'786.-- réalisés respectivement en 1994 et 1996 et elle a infligé à M. M. une amende de CHF 4'066,60 calculée uniquement sur le supplément d'impôts cantonal 1997.

8. Le 13 août 1999, M. M. a déposé une réclamation contre cette amende dont il demandait l'annulation. Il n'avait jamais eu la volonté de soustraire des revenus, que ce soit intentionnellement ou par négligence.

9. Le 28 septembre 1999, l'AFC a rejeté la réclamation. La déclaration 1997 du contribuable n'était pas complète et celui-ci était responsable des agissements de sa mandataire.

10. Le 27 octobre 1999, M. M. a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI). Selon lui, l'AFC devait savoir, au vu de la lettre de sa mandataire du 4 août 1995 indiquant qu'un solde de quelque CHF 20'000.- devait encore être perçu par lui, qu'il allait recevoir un montant de cet ordre de grandeur. D'ailleurs, il avait spontanément déclaré le solde de CHF 23'786.- par le courrier de sa mandataire du 14 avril 1999 alors que l'AFC n'avait étendu son contrôle à l'année fiscale 1997 qu'en date du 8 juin 1999. L'amende devait donc être annulée.

11. L'AFC a conclu au rejet du recours, la notion de déclaration spontanée devant être interprétée restrictivement. Il appartenait au contribuable de déclarer ses revenus et non à l'administration de les

deviner car elle ne pouvait de toute façon pas savoir à quelle date ils intervenaient.

12. Par décision du 28 février 2002, la CCRMI a admis partiellement le recours et réduit l'amende aux 30% de l'impôt soustrait, soit CHF 2'440.- (au lieu de CHF 4'066,60) estimant que le contribuable avait agi par négligence.
13. Par acte posté le 28 mars 2002, l'AFC a recouru auprès du Tribunal administratif contre cette décision, contraire au montant minimum prévu pour l'amende, à l'article 69 alinéa 2 de la nouvelle loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001, entrée en vigueur le 1er janvier 2002 (LPFi - D 3 17). Selon cette disposition, l'amende devait être en cas de soustraction d'impôts du tiers de ce montant au moins, lorsque la faute était légère. L'amende fixée par la CCRMI pour l'année fiscale 1997 et arrêtée à CHF 2'440.- était ainsi inférieure aux 30 % de l'impôt élué soit CHF 8'133,15, raison pour laquelle l'AFC demandait que l'amende soit portée à CHF 2'711,05 (33 1/3 % de CHF 8'133,15).
14. La commission a indiqué que l'AFC avait reçu la décision attaquée le 6 mars 2002.
15. Quant au contribuable, il a fait répondre le 5 juin 2002 par sa fiduciaire, qu'il n'entendait pas "palabrer" vu la modicité du montant litigieux. Il n'a pris aucune conclusion.
16. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 53 LPFi; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. L'article 333 LCP sur lequel s'est fondée la CCRMI instituait une procédure de vérification qui pouvait conduire, en cas de déclaration inexacte ou incomplète de la part du contribuable, à une amende fiscale. Celle-ci pouvait s'élever au plus en cas de négligence au double

du montant de l'impôt élué (art. 340 al. 3 LCP) ou, en cas de fraude intentionnelle, au plus à dix fois le montant de l'impôt élué (art. 341 al. 2 LCP). La prescription des infractions visée aux articles 340 et 341 LCP précités étaient de cinq ans, non compris l'année courante.

3. Les articles 333 ss LCP ont cependant été abrogés le 1er janvier 2002, pour être remplacés, dès cette date, par l'article 69 LPFi, ainsi libellé :

1) Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète,

Celui qui, intentionnellement ou par négligence, obtient une restitution d'impôt illégale ou une remise d'impôt injustifiée,

est puni d'une amende.

2) 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.

3) Lorsque le contribuable dénonce spontanément la soustraction, avant que le département en ait connaissance, l'amende est réduite au cinquième de l'impôt soustrait".

4. a. Les amendes administratives sont de nature pénale, car aucun critère ne permet de les distinguer clairement des amendes ordinaires pour lesquelles la compétence administrative de première instance peut au demeurant aussi exister. C'est dire que la quotité de la peine administrative doit être fixée en tenant compte des principes généraux régissant le droit pénal (ATA C. du 18 février 1997; P. MOOR, Droit administratif : les actes administratifs et leur contrôle, vol. 2, Berne 1991, ch. 1.4.5.5, p. 95-96; P. NOLL et S. TRECHSEL, Schweizerisches Strafrecht: allgemeine Voraussetzungen der Strafbarkeit, AT I, 5ème édition, Zurich 1998, p. 40). En vertu de l'article 1 alinéa 2 de la loi pénale genevoise du 20 septembre 1981 (LPG - E/3/1), il y a lieu de faire application des dispositions générales contenues dans le Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0), sous réserve des exceptions prévues par le

législateur cantonal à l'article 24 LPG.

b. Il est ainsi nécessaire que le contrevenant ait commis une faute, fût-ce sous la forme d'une simple négligence. Selon des principes qui n'ont pas été remis en cause, l'administration doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi (A. GRISEL, Traité de droit administratif, vol. 2, Neuchâtel, 1984, pp. 646-648; ATA G. du 20 septembre 1994) et jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour infliger une amende (ATA C. & H. du 27 avril 1999; G. du 20 septembre 1994; Régie C. du 8 septembre 1992). La juridiction de céans ne la censure qu'en cas d'excès (ATA U. du 18 février 1997). Enfin, l'amende doit respecter le principe de la proportionnalité (ATA P. du 5 août 1997).

c. L'autorité qui prononce une mesure administrative ayant le caractère d'une sanction doit faire application des règles contenues à l'article 68 du code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0) lorsque par un ou plusieurs actes, le même administré encourt plusieurs sanctions (ATF 122 II 182-184; 121 II 25 et 120 Ib 57-58; RDAF 1997 pp. 100-103; ATA C. & H. du 27 avril 1999; B. du 24 mars 1998). Selon cette disposition, si l'auteur encourt plusieurs amendes, le juge prononce une peine pécuniaire unique, et dont le montant doit être proportionné à la culpabilité (art. 68 al. 1 CP). De plus, lorsqu'une personne est sanctionnée pour des faits commis avant d'avoir été condamnée pour une autre infraction, le juge doit fixer la sanction de manière à ce que le contrevenant ne soit pas puni plus sévèrement que si un seul jugement avait été prononcé (art. 68 al. 2 CP). Si l'auteur encourt plusieurs amendes, l'article 68 CP n'élargit pas le cadre de la peine applicable (art. 68 ch. 1 al. 2 CP) et le juge n'en tient compte que lors de la fixation de l'amende en vertu des articles 63 (M. KILLIAS, Précis de droit pénal général, Berne 1998, p. 170).

5. En l'espèce, la CCRMI aurait dû faire application du nouvel article 69 LPFi.

En effet, si le droit change en cours de procédure, il faut appliquer l'ancien droit en vigueur au moment où un événement unique, telle l'omission de déclarer un revenu, s'est produit, sauf si, par analogie avec le principe de droit pénal de la *lex mitior*, le nouveau droit, applicable au moment où l'autorité statue, est plus favorable à l'administré (P. MOOR, Droit

administratif, 1994, vol. I, pp. 170 et 171), comme c'est le cas en l'espèce. Il résulte de l'article 69 alinéa 2 LPFi que l'amende doit alors être fixée au tiers du montant de l'impôt soustrait et qu'il s'agit d'un minimum. C'est le raisonnement qu'a effectué la recourante en considérant que le tiers représentait 33 1/3 % et non 30 % de l'impôt éludé, de sorte que l'amende devait être réduite à CHF 2'711,05 (soit 33 1 tiers % de CHF 8'133,15) et non à CHF 2'440.- (soit le 30% de CHF 8'133,15) comme l'avait fait la CCRMI. La différence constituant l'objet du litige est ainsi de CHF 271,05.

6. Il faut donc examiner s'il peut être admis que M. M. a spontanément déclaré le bénéfice de CHF 23'786.- réalisé en 1996, quand bien même celui-ci ne figurait pas dans sa déclaration 1997, au motif que sa mandataire l'avait finalement annoncé à l'AFC par courrier du 14 avril 1999 avant que l'AFC n'étende, le 8 juin 1999, la procédure de contrôle à l'année 1997.

S'il fallait admettre que le contribuable avait effectué cette annonce spontanément, le montant de l'amende devrait en effet être réduit au 5ème de l'impôt soustrait, en application de l'article 69 alinéa 3 LPFi et elle s'élèverait alors à CHF 1'686,63.

Estimant que la notion de déclaration spontanée devait être interprétée de manière restrictive, la CCRMI a estimé que l'annonce du 14 avril 1999 n'en était pas une puisqu'elle faisait suite aux demandes de renseignements de l'AFC concernant cette promotion immobilière.

7. Il est pour le moins audacieux de prétendre qu'une telle déclaration a été faite spontanément par la mandataire le 14 avril 1999 avant certes l'extension à la déclaration 1997 de la procédure de contrôle. Cette annonce ne saurait être qualifiée de spontanée puisqu'elle faisait suite à une première omission malencontreuse dans la déclaration fiscale 1995 d'un bénéfice de CHF 59'701,50 effectué le 7 mars 1994 et que le contribuable pouvait craindre que la seconde omission ne soit découverte par l'AFC. Dans ces conditions, c'est à juste titre que la CCRMI intimée n'a pas admis que M. M. avait spontanément annoncé la soustraction du dernier bénéfice de CHF 23'786,- de sorte que l'article 69 alinéa 3 LPFi n'est pas applicable.

8. En conséquence, le recours de l'AFC doit être

admis. L'amende doit être du tiers au moins de l'impôt soustrait (art. 69 al. 2 LPFi). Il n'est pas contesté que le tiers de cette somme ascende à CHF 2'711,05, le montant de CHF 2'440.- déterminé par la CCRMI étant inférieur à ce minimum légal.

9. Vu la qualité de la recourante, il ne sera pas perçu d'émolument, ni alloué d'indemnité.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 28 mars 2002 par l'administration fiscale cantonale contre la décision du 28 février 2002 de la commission cantonale de recours en matière d'impôts;

au fond :

l'admet;

fixe à CHF 2'711,05 l'amende due par M. M. pour avoir soustrait CHF 8'133,15 d'impôt cantonal 1997;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument, ni alloué d'indemnité;

communique le présent arrêt à la Société fiduciaire d'expertise et de révision S.A., mandataire de M. M., à l'administration fiscale cantonale et à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

Siégeants : M. Paychère, président, MM. Thélin, Schucani, Mmes Bonnefemme-Hurni, Bovy, juges.

Au nom du Tribunal administratif :
le secrétaire-juriste : le vice-président :

O. Bindschedler

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme M. Oranci