

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3669/2018-ICCIFD

ATA/1850/2019

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 20 décembre 2019**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Madame A\_\_\_\_\_ et Monsieur B\_\_\_\_\_**  
représentés par Me Damien Bonvallat, avocat

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

\_\_\_\_\_  
**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
23 septembre 2019 (JTAPI/851/2019)**

---

## EN FAIT

- 1) Le litige concerne les taxations 2006 à 2010 des époux Madame A\_\_\_\_\_ et Monsieur B\_\_\_\_\_.
- 2) Le 11 mars 2013, les époux ont adressé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) une « déclaration spontanée en rectification de la déclaration d'impôt ». En juillet 2009, ils avaient constitué une société civile immobilière en France, en vue d'acquérir une résidence secondaire, qu'ils souhaitaient déclarer. Ils ont joint un acte d'achat de l'immeuble, un état du compte hypothécaire ainsi qu'une estimation du bien.
- 3) Par courrier du 30 avril 2013, l'AFC-GE les a informés de l'ouverture à leur encontre d'une procédure en rappel et en soustraction d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2006 à 2010. Elle avait eu connaissance d'éléments permettant d'envisager des déclarations inexactes ou incomplètes, notamment un bien immobilier acquis en 2009. Elle les a convoqués dans ses locaux le 28 mai suivant, en les priant de lui remettre des relevés de mouvements de comptes bancaires, des justificatifs relatifs à leurs frais médicaux, les contrats d'achat de leurs véhicules ainsi que diverses pièces concernant l'acquisition de leur immeuble.
- 4) Les contribuables ont confirmé à l'AFC-GE leur présence à l'entretien et lui ont donné l'assurance de leur coopération, comme en témoignait leur lettre du 30 avril 2013.  
  
Ils ont produit une attestation d'un notaire français du 24 août 2009, selon laquelle la Société civile immobilière C\_\_\_\_\_ (ci-après : la SCI) avait acquis à cette date une villa sise au \_\_\_\_\_, chemin D\_\_\_\_\_, à Vétraz-Monthoux (France).
- 5) L'AFC-GE a exposé dans sa réponse au recours devant le TAPI (point 10) – point reconnu par les contribuables (duplicata « Ad 10 ») – que, lors de l'entretien du 28 mai 2013, les contribuables ont produit des pièces et exposé qu'ils avaient constitué des plans d'épargne-logement en France, qui n'avaient pas été déclarés en Suisse, et avaient perçu des dividendes de E\_\_\_\_\_ SA, également non déclarés.
- 6) Les 12 et 29 septembre 2013, un échange de courriers a eu lieu entre les contribuables et l'AFC-GE au sujet de prêts que ceux-ci avaient obtenus de tiers, respectivement accordé à un tiers.
- 7) Le 7 avril 2014, l'AFC-GE a informé les contribuables de la clôture des procédures en rappel et en soustraction d'impôt. Elle leur a notifié des bordereaux de rappel d'impôt, par lesquels elle a procédé à diverses reprises.

L'AFC-GE leur a également notifié séparément des bordereaux d'amende pour soustraction intentionnelle – chacun des époux supportant la moitié de la pénalité – dont la quotité se montait à 1.25 fois les impôts éludés. Ils n'avaient pas déclaré durant plusieurs années des éléments imposables et fait valoir en déduction des frais médicaux excessifs. Leur bonne collaboration était reconnue comme une circonstance atténuante. Toutefois, le caractère répétitif des soustractions, le concours d'infractions ainsi que l'importance des montants en jeu constituaient des éléments aggravants justifiant que la quotité des amendes soit fixée à plus d'une fois le montant des impôts soustraits.

Le supplément d'impôt d'ICC et IFD s'est élevé pour 2006 à CHF 71'318.15, pour 2007 à CHF 22'597.35, pour 2008 à CHF 10'407.-, pour 2009 à CHF 66'980.90 et pour 2010 à CHF 7'543.60.

- 8) Les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre de ces bordereaux. Ils ont demandé des explications concernant les reprises relatives aux frais médicaux ainsi qu'à l'évaluation des titres de E\_\_\_\_\_ SA et ont contesté les autres redressements, relevant que les éléments imposables de la SCI ne devaient être pris en compte que pour le calcul du taux, car celle-ci devait être considérée comme un immeuble.

Par ailleurs, ils s'étaient dénoncés spontanément et avaient produit des éléments nouveaux lors de la réunion du 28 mai 2013. Les amendes devaient par conséquent être annulées, subsidiairement, leur quotité réduite au tiers des droits soustraits.

- 9) Le 29 juillet 2016, donnant suite à une demande de renseignements de l'AFC-GE du 7 mars 2016, les contribuables ont notamment fourni des explications relatives au remboursement des prêts et aux frais médicaux.

Par ailleurs, même si leur dénonciation ne portait, par ignorance, que sur la SCI, ils avaient, par la suite, spontanément annoncé à l'AFC-GE l'existence des actions de E\_\_\_\_\_ SA et les dividendes en découlant. Puisqu'ils avaient volontairement indiqué à l'AFC-GE toutes les informations lui ayant permis de remettre leur situation fiscale en ordre et qu'il s'agissait de leur première dénonciation, aucune amende ne devait leur être infligée. Subsidiairement, les pénalités devaient être réduites au minimum légal, compte tenu de leur dénonciation spontanée partielle, de leur collaboration exemplaire, de leur erreur de droit quant à l'obligation de déclarer les dividendes. Si la dénonciation spontanée n'avait été que partielle, c'était parce qu'ils ignoraient les règles qui y étaient applicables.

- 10) Le 8 juin 2017, l'AFC-GE a transmis aux contribuables un tableau des reprises. En ce qui concernait leur fortune, y figuraient les titres de E\_\_\_\_\_ SA, divers comptes, la valeur de la SCI prise en compte pour le taux et le montant de

prêts accordés. À titre de déduction, elle a notamment tenu compte des dettes hypothécaires et fiscales. Les redressements relatifs aux revenus se rapportaient aux rendements des actions de E\_\_\_\_\_ SA et des comptes bancaires, à la valeur de la SCI, pour le taux et à la déduction excessive des frais médicaux pour l'année 2008. Elle avait pris en considération comme déduction les intérêts hypothécaires.

- 11) Par décisions du 14 septembre 2018, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation, en annulant certaines reprises.

La SCI étant considérée comme transparente, sa fortune et ses revenus étaient taxables dans le chef des contribuables. Toutefois, ces éléments n'étaient pris en compte que pour la détermination du taux. L'estimation des titres de E\_\_\_\_\_ SA avait été modifiée. L'AFC-GE a également corrigé des reprises concernant des comptes non déclarés. Par ailleurs, la dette liée au rappel d'impôt était déductible de l'impôt sur la fortune.

Les contribuables avaient omis de déclarer les actions de E\_\_\_\_\_ SA, les dividendes perçus, des comptes bancaires et le bien immobilier sis en France. Les dispositions légales concernant la dénonciation spontanée non punissable ne s'appliquaient pas, car, depuis le 24 mai 2012, l'AFC-GE disposait d'informations obtenues de tiers concernant le bien immobilier susmentionné ainsi que la société E\_\_\_\_\_ SA. Par ailleurs, la lettre des contribuables du 11 mars 2013 ne mentionnait que la SCI, alors que les autres éléments, tels que les comptes bancaires non déclarés avaient été découverts dans le cadre de la procédure de rappel et de soustraction d'impôt. Ce courrier ainsi que leur bonne collaboration étaient reconnus comme circonstances atténuantes. La quotité de l'amende était réduite à 0.75 fois les droits soustraits.

Les bordereaux de rappel d'impôt et d'amendes rectificatifs étaient ainsi établis.

- 12) Par acte du 18 octobre 2018, les contribuables ont recouru devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) à l'encontre de ces décisions en concluant à leur annulation, à la constatation qu'ils avaient déposé une dénonciation spontanée, à la déduction des intérêts et dettes liés au rappel d'impôt et à l'annulation des amendes, subsidiairement à la réduction de leur quotité au tiers des droits soustraits.

Les intérêts et les dettes liés au rappel d'impôt étaient déductibles. La cause devait ainsi être renvoyée à l'AFC-GE pour nouveaux bordereaux de rappel d'impôt tenant compte de ces éléments.

La volonté des contribuables de se dénoncer ressortait clairement du dossier, en particulier de leur courrier de dénonciation. Ignorant leurs obligations fiscales, ils avaient tout fait pour réparer leurs négligences passées. Dans sa lettre

d'ouverture de rappel d'impôt, l'AFC-GE avait uniquement évoqué la SCI. Ce n'était qu'au cours de l'entretien avec l'autorité intimée qu'ils avaient, de leur propre chef, révélé tous les éléments non déclarés, y compris les actions et les dividendes de E\_\_\_\_\_ SA. Au fur et à mesure de la procédure, ils avaient fourni les justificatifs. Ils contestaient dès lors que l'AFC-GE savait quoi que ce fût au sujet de leurs éléments imposables non déclarés. Compte tenu du fait qu'ils avaient déposé une dénonciation spontanée, aucune amende ne pouvait leur être infligée.

Subsidiairement, la quotité des amendes devait être réduite au tiers des droits soustraits. Le fait qu'ils aient apporté spontanément les éléments non déclarés ainsi que leur excellente collaboration constituaient une très importante circonstance atténuante. Ils ignoraient devoir déclarer la SCI, dont le traitement fiscal n'était pas clair, même auprès de l'AFC-GE. Leur précédent mandataire leur avait indiqué qu'ils avaient le choix de déclarer ou non les dividendes. On ne saurait non plus retenir le caractère répétitif des manquements, puisqu'ils avaient été commis par négligence et non pas intentionnellement. Enfin, s'agissant des qualités professionnelles du contribuable, bien que celui-ci ait travaillé au département des finances, son activité n'avait eu aucun lien avec l'AFC-GE ni avec la fiscalité.

- 13) L'AFC-GE a conclu à l'admission partielle du recours en ce sens que les intérêts liés au rappel d'impôt devaient être déduits du revenu et de la fortune des contribuables pour les années 2006 à 2010. Elle s'engageait à rectifier les taxations en ce sens.

Ainsi qu'il ressortait d'une note de service produite sous le couvert du secret fiscal (pièce A) et datée du 24 mai 2012, les recourants avaient fait l'objet d'une dénonciation par des tiers qui avaient indiqué qu'ils exerçaient une activité lucrative à travers la société E\_\_\_\_\_ SA, laquelle proposait des aventures à caractère sexuel par le biais de numéros de téléphone rose. Selon cette dénonciation, ils étaient en outre propriétaires de divers biens immobiliers au Maroc et à Vétraz-Monthoux. À cette note étaient joints trois rapports émanant d'un tiers, qui avait constaté devant la villa française la présence d'un véhicule immatriculé au nom de la société.

Les contribuables ne remettaient pas en cause la réalisation des éléments constitutifs de l'infraction de soustraction, considérant avoir agi par négligence. Aucun élément du dossier ne permettait toutefois de vérifier l'existence de mauvais conseils donnés par leur précédent mandataire. Par ailleurs, les soustractions portaient sur des montants importants et avaient duré pendant cinq ans. En cas de doute sur une obligation de déclarer, il leur incombait de contacter l'AFC-GE. C'était ainsi à juste titre que cette dernière avait retenu l'existence de soustractions intentionnelles.

Les intéressés ne pouvaient se prévaloir des dispositions sur la dénonciation spontanée non punissable, car l'essentiel des revenus et de la fortune non déclarés avaient été dénoncé par un tiers près d'une année avant leur courrier du 11 mars 2013. Lors de l'entretien du 28 mai 2013, ils avaient produit des pièces et exposé qu'ils avaient constitué des plans d'épargne-logement en France, non déclarés, et avaient également indiqué avoir perçu des dividendes de E\_\_\_\_\_ SA, élément également non déclarés.

- 14) Dans leur réplique, les contribuables ont conclu, préalablement, à la communication de la pièce produite sous le couvert du secret fiscal, éventuellement caviardée, principalement, à l'annulation de la décision entreprise, à la constatation qu'ils avaient déposé une dénonciation spontanée, à l'annulation des rappels d'impôts portant sur les frais médicaux, à l'annulation des bordereaux d'amendes, subsidiairement à la réduction de leur quotité au tiers des droits soustraits.

La dénonciation contenait des propos tendancieux, délibérément orientés et lapidaires. Afin de vérifier la pièce produite par l'AFC-GE sous le couvert du secret fiscal, il convenait de la leur communiquer.

Ils n'avaient jamais exercé d'activité lucrative indépendante durant les années en cause et n'avaient jamais possédé de bien immobilier au Maroc. Par ailleurs, ils avaient toujours déclaré les salaires perçus par E\_\_\_\_\_ SA. Une seule information correspondait à la dénonciation spontanée, à savoir celle relative à leur bien immobilier de Vétraz-Monthoux. Pour le reste, ils avaient apporté spontanément les informations liées au fait qu'ils détenaient E\_\_\_\_\_ SA lors de l'entretien du 28 mai 2013. Sans aucun motif, l'AFC-GE avait étendu la procédure à des points définitivement taxés, à savoir les frais médicaux et les achats de véhicules. Ces reprises devaient être annulées. Il s'agissait d'une conclusion nouvelle, mais qui découlait d'un fait nouveau, que le fisc avait dissimulé jusqu'alors.

- 15) Dans sa duplique, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

Le contenu de la pièce couverte par le secret fiscal avait été communiqué à plusieurs reprises aux contribuables, notamment par oral, le 28 mai 2013, ainsi que dans la décision sur réclamation et la réponse.

La reprise relative aux frais médicaux ne pouvait être annulée, car les conditions relatives à l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt étaient réunies. De l'aveu même des contribuables, il s'agissait d'une conclusion nouvelle et donc irrecevable.

- 16) Par jugement du 23 septembre 2019, le TAPI a partiellement admis le recours, donné acte à l'AFC-GE de son engagement à rectifier les bordereaux de

rappel d'impôt 2006 à 2010 dans le sens des considérants et a annulé les bordereaux d'amendes 2006, 2007, 2008, 2009 et 2010 et invité l'AFC-GE à en notifier de nouveaux dans le sens des considérants.

L'AFC-GE n'établissait pas qu'au moment où les contribuables s'étaient dénoncés, ils avaient connaissance de la dénonciation émanant du tiers ou d'autres motifs de croire que le fisc était au courant de leurs soustractions. Les éléments dénoncés par les tiers, à savoir la propriété d'un bien au Maroc, l'exercice d'une activité lucrative auprès de E\_\_\_\_\_ SA et le véhicule détenu par cette société, n'étaient pas pertinents, puisqu'ils n'avaient pas donné lieu à des reprises.

Tel n'était pas le cas des frais médicaux, dont il n'était question ni dans la dénonciation du tiers ni dans la dénonciation des contribuables. Ces derniers ne pouvaient, à cet égard, se prévaloir de leur bonne foi. Les autres éléments ayant donné lieu aux reprises litigieuses avaient été annoncés par les contribuables ; il n'était pas contesté que l'AFC-GE n'en avait pas connaissance avant leur courrier de mars 2013. Enfin, la bonne foi des intéressés était d'autant plus plausible que l'autorité fiscale n'avait donné aucune suite à la dénonciation du tiers datant de 2012 ; la procédure de rappel et de soustraction d'impôt n'avait, en effet, été ouverte que plus d'une année plus tard, à la suite de la dénonciation des contribuables eux-mêmes. Ainsi, à l'exception de la déduction excessive des frais médicaux en 2008, les conditions de la dénonciation non punissable étaient réunies, de sorte qu'aucune amende ne pouvait être infligée.

En 2008, sur CHF 23'134.- de frais médicaux déclarés, CHF 7'166.- n'étaient pas justifiés. Au vu des circonstances pertinentes, l'amende pour 2008 devait être ramenée à 0.75 fois l'impôt élué.

- 17) Par acte déposé le 25 octobre 2019 à la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), l'AFC-GE a recouru contre ce jugement, dont elle a demandé l'annulation. Elle a conclu à la confirmation de ses décisions sur réclamation du 14 septembre 2018.

Le 24 mai 2012, les contribuables avaient fait l'objet d'une dénonciation d'un tiers. Il ressortait des informations communiquées au fisc (pièce A) que les intéressés exerçaient une activité lucrative au travers de E\_\_\_\_\_ SA, qui proposait des aventures à caractère sexuel par le biais de numéros de téléphone rose. Ils étaient en outre propriétaires de divers biens immobiliers à Agadir et à Vétraz-Monthoux.

E\_\_\_\_\_ SA était inscrite au registre du commerce à Genève, dont le but était de créer, promouvoir et exploiter des services et des supports de communication audio, image et vidéo, principalement par la voie téléphonique et numérique. Les contribuables en étaient respectivement administrateur et administratrice-présidente.

Le TAPI avait procédé à une constatation inexacte des faits. L'AFC-GE avait connaissance, dès le 24 mai 2012, d'informations relatives à la société E\_\_\_\_\_ SA et du bien immobilier sis en France. En outre, ces éléments avaient donné lieu à une reprise, puisque l'AFC-GE avait imposé les dividendes et le bien immobilier sis en France.

Dès lors que ces éléments étaient connus de l'autorité fiscale avant la dénonciation des contribuables, une des conditions de la dénonciation non punissable n'était pas remplie. Par ailleurs, les éléments indiqués par les contribuables dans leur courrier de mars 2013 étaient incomplets. Ils ne pouvaient ainsi, pour ce motif également, être exonérés de toute amende.

- 18) Dans leur réponse datée du 28 novembre 2019, mais déposée à la chambre administrative dans le délai prolongé le 13 décembre 2019, les époux ont conclu au rejet du recours et ont, à titre préalable, sollicité la communication, le cas échéant caviardée, de la pièce A ou, à tout le moins de son contenu essentiel, afin qu'ils puissent se déterminer à cet égard.

Ils avaient l'impression d'un acharnement à leur rencontre par l'AFC-GE. Ils avaient exposé spontanément et intégralement leur situation financière. Lorsqu'ils avaient abordé, lors de l'entretien du 28 mai 2013 avec l'AFC-GE, la question de la SCI, mentionnée dans leur courrier de mars 2013, les collaborateurs de l'AFC-GE présents leur avaient indiqué qu'ils le savaient. Pour les contribuables, cette indication se rapportait à leur lettre de dénonciation spontanée.

Il était inacceptable que le fondement sur lequel reposait le prononcé d'amendes totalisant plus de CHF 70'000.- ne soit évoqué pour la première fois que devant le TAPI. La dénonciation portait sur trois points, à savoir l'existence de biens immobiliers au Maroc (fait inexact), l'activité lucrative exercée auprès de E\_\_\_\_\_ SA (élément déjà déclaré) et l'existence de la SCI (élément le plus proche de la vérité). Il était ainsi compréhensible que l'AFC-GE n'ait attaché aucune importance à cette « dénonciation ». Par ailleurs, le courrier du fisc du 30 avril 2013 sollicitant des renseignements complémentaires à la suite de leur dénonciation spontanée ne requérait aucune autre pièce que celles se rapportant aux éléments dénoncés par les contribuables eux-mêmes.

Ce n'était qu'en juin 2017 que l'AFC-GE avait indiqué que des informations « concernant la majorité des valeurs qui avaient été par la suite reprises » lui auraient été communiquées le 24 mai 2012. L'existence d'une note de service était évoquée ; celle-ci n'avait jamais été produite. Les intimés contestaient formellement que celle-ci leur aurait été communiquée par oral. La décision sur réclamation faisait uniquement état de ce que l'autorité fiscale avait connaissance depuis le 24 mai 2012 d'un bien immobilier sis à Vétraz-Monthoux et de E\_\_\_\_\_ SA.

Il était clair que l'AFC-GE n'avait rien entrepris depuis la prétendue dénonciation.

- 19) Par courrier du 13 décembre 2019, les parties ont été informées 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. 53 LPFisc ; art. 145 al. 1 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) Les intimés sollicitent, à titre préalable, la communication de la pièce A produite par l'AFC-GE sous le couvert du secret fiscal ou, à tout le moins, la communication de son contenu essentiel.
- a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes (arrêt du Tribunal fédéral 2D\_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3), de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 140 I 60 consid. 3.3 ; 138 I 154 consid. 2.3.3).
- b. Les parties et leurs mandataires sont admis à consulter au siège de l'autorité les pièces du dossier destinées à servir de fondement à la décision (art. 44 al. 1 LPA). L'autorité peut interdire la consultation du dossier ou d'une partie de celui-ci si l'intérêt public ou des intérêts privés prépondérants l'exigent, le refus d'autoriser la consultation des pièces ne pouvant s'étendre toutefois qu'aux pièces qu'il y a lieu de garder secrètes (art. 45 al. 1 et 2 LPA). Une pièce dont la consultation est refusée à une partie ne peut être utilisée à son désavantage que si l'autorité lui en a communiqué par écrit le contenu essentiel se rapportant à l'affaire et lui a donné en outre l'occasion de s'exprimer et de proposer les contre-preuves (art. 45 al. 3 LPA).
- c. L'art. 17 LPFisc, qui fixe les règles fiscales en matière de consultation des dossiers fiscaux, et applicable par renvoi de l'art. 86 LPFisc, reprend les principes décrits ci-dessus. Il prévoit ainsi que le contribuable peut prendre connaissance des autres pièces du dossier une fois les faits établis et à condition que la sauvegarde d'intérêts publics ou privés ne s'y oppose pas. L'al. 5 ajoute que lorsque le département refuse au contribuable le droit de consulter une pièce du

dossier, il ne peut se baser sur ce document pour trancher au détriment du contribuable que s'il lui a donné connaissance, oralement ou par écrit, du contenu essentiel de la pièce ou qu'il lui a au surplus permis de s'exprimer et d'apporter ses propres moyens de preuve (arrêt du Tribunal fédéral 2P.186/2006 du 27 novembre 2006 consid. 4).

d. En l'espèce, l'AFC-GE a, dans la décision sur réclamation, indiqué qu'elle avait en sa possession depuis le 24 mai 2012 des informations obtenues de la part de tiers concernant le bien immobilier situé en France et la société E\_\_\_\_\_ SA. Dans sa réponse au recours devant le TAPI, elle a décrit plus précisément le contenu essentiel de sa pièce A. Elle a, notamment, expliqué que selon les informations communiquées le 24 mai 2012, les contribuables exerçaient une activité lucrative à travers leur société E\_\_\_\_\_ SA, qui proposait des aventures à caractère sexuel par le biais de numéros de téléphone rose. Toujours selon ces informations, ils étaient aussi propriétaires de divers biens immobiliers à Agadir et à Vétraz-Monthoux.

Ce faisant, l'essentiel du contenu de la dénonciation du 24 mai 2012 a été porté à la connaissance des intimés. Ceux-ci ont, en outre, eu l'occasion de se déterminer à cet égard. En effet, dans leur duplique devant le TAPI, ils ont indiqué que E\_\_\_\_\_ SA proposait, certes, en toute légalité, par le biais de numéros à valeur ajoutés des divertissements à caractère sexuel, mais aussi des contacts, amitiés et rencontres. Par ailleurs, ils reviennent sur les éléments, tels que résumés par l'AFC-GE de la dénonciation du 24 mai 2012, dans leur mémoire-réponse devant la chambre de céans et les commentent.

Le contenu essentiel de la pièce couverte par le secret fiscal ayant été communiqué aux intimés et ceux-ci ayant pu se déterminer à cet égard, leur droit d'être entendu a été respecté. Il n'est ainsi pas nécessaire de leur transmettre à nouveau un résumé de cette pièce.

Leur chef de conclusions préalables y relatifs sera donc rejeté.

3) Est litigieuse la question de savoir si les conditions permettant de retenir une dénonciation spontanée non punissable sont remplies.

a. 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'impôts, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable), à condition qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance (let. a),

qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôts (let. b) et (let.c) qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôts dû (al. 3). 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).

Les 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 l'art. 69 LPFisc prévoient une réglementation similaire.

b. 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).

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).

Ainsi, 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, ad art. 175 LIFD, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2017, 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/1427/2019 du 24 septembre 2019 consid. 2a).

c. La dénonciation spontanée doit comporter tous les éléments de revenus et de fortune non déclarés (ATA/687/2013 du 15 octobre 2013 consid. 17e ; Pietro SANSONETTI, op. cit., ad art. 175 LIFD, n. 48c p. 1997). 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'impôts (Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102-222 DBG, 2015, ad art. 175, n. 63, p. 1139).

d. En l'espèce, il ressort du dossier que l'AFC-GE avait, depuis le 24 mai 2012, connaissance d'un élément non déclaré précédemment par les intimés, à savoir le fait qu'ils étaient propriétaires d'une maison à Vétraz-Monthoux. En tant que la dénonciation spontanée des intimés porte sur l'existence de ce bien immobilier, la recourante relève à juste titre que ceux-ci n'ont pas annoncé un fait dont elle n'avait pas connaissance. En effet, la notion de dénonciation suppose que l'autorité fiscale soit par celle-ci informée d'un élément fiscal dont elle n'avait pas encore connaissance. Tel n'a, en l'espèce, cependant pas été le cas s'agissant de la détention d'un bien immobilier en France. L'une des conditions pour pouvoir bénéficier de l'exemption de peine prévue à l'art. 175 al. 3 LIFD n'était ainsi pas réalisée.

En second lieu, il convient également de relever que la dénonciation spontanée des intimés du 11 mars 2013 ne concerne que leur SCI constituée en France, qui a servi à l'acquisition d'un immeuble à Vétraz-Monthoux. Ceux-ci n'ont alors nullement annoncé les intérêts qu'ils avaient dans E\_\_\_\_\_ SA, notamment la détention des actions de celle-ci et le versement de dividendes, pas plus qu'ils n'ont annoncé les comptes bancaires jusqu'alors non déclarés ou fourni d'informations en lien avec les frais médicaux précédemment surévalués. Ces renseignements sont parvenus à l'autorité recourante après l'ouverture par ses soins d'une procédure de rappel d'impôt. En effet, l'ouverture de cette procédure a été communiquée aux intimés par courrier du 30 avril 2013. L'AFC-GE a exposé dans sa réponse au recours devant le TAPI que, lors de l'entretien du 28 mai 2013, les contribuables avaient produit des pièces et exposé qu'ils avaient constitué des plans d'épargne-logement en France, qui n'avaient pas été déclarés en Suisse, et avaient, lors dudit entretien, aussi indiqué qu'ils avaient perçu des dividendes de E\_\_\_\_\_ SA, élément également non déclarés jusqu'alors. Dans leur duplique devant le TAPI, les intimés ont reconnu avoir, à l'occasion de cet entretien, apporté les éléments relatifs au logement et aux dividendes. Les recourants ne soutiennent pas avoir, déjà dans leur courrier du 11 mars 2013, fait état de la détention des actions de E\_\_\_\_\_ SA, des dividendes perçus ou encore des frais médicaux surévalués. Au contraire, ils ont reconnu, dans leur courrier du 26 juillet 2016 à l'AFC-GE, avoir procédé à une dénonciation spontanée partielle. Ils ont, dans ledit courrier, exposé que c'était par « ignorance des règles applicables » qu'ils n'avaient pas d'emblée procédé à une dénonciation spontanée complète, ignorant notamment qu'ils devaient déclarer les dividendes perçus.

Ainsi, faute d'avoir dans leur dénonciation spontanée déclaré l'ensemble des éléments de leurs revenus et fortune jusque-là soustraits au fisc, les intimés ne peuvent se prévaloir, pour ce motif également, de l'exemption de peine prévue par l'art. 175 al. 3 LIFD. La question de savoir si l'ignorance alléguée est établie et quelles conséquences peuvent en découler sera examinée ci-après.

Le recours de l'AFC-GE doit donc être admis sur ce point.

4) Il convient encore d'examiner si les conditions d'une amende pour soustraction sont remplies.

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).

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).

b. 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 utilisé 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).

c. En l'espèce, les éléments objectifs de la soustraction fiscale sont remplis. Les intimés ont soumis des déclarations fiscales incomplètes, contrevenant ainsi à leur obligation de déclarer l'ensemble de leurs revenus et fortune (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc). Par ailleurs, une perte d'entrées fiscales en est résultée.

Les intimés ont exposé que c'était sur conseil de leur notaire qu'ils avaient décidé de régulariser leur situation en déclarant le bien immobilier qu'ils détenaient au travers de la SCI en France. La question de savoir si ayant, comme

ils l'indiquent, auparavant été mal conseillés quant à la nécessité de déclarer ce bien au fisc genevois, peut demeurer indécise. En effet, quand bien même ils auraient reçu des renseignements erronés au sujet de l'obligation de déclarer leur bien immobilier sis en France, ils ne peuvent, de bonne foi, soutenir avoir ignoré qu'il leur appartenait de déclarer les autres éléments de revenus et de fortune, à savoir les dividendes perçus et la détention des actions de E\_\_\_\_\_SA, société au demeurant inscrite au registre du commerce de Genève, et l'existence de comptes bancaires. Ils ne pouvaient également pas ignorer qu'ils n'étaient pas autorisés à déclarer des frais médicaux qu'ils n'avaient pas encourus. L'intimé a été cadre de l'administration cantonale. Il n'est pas allégué qu'il aurait été, d'une quelconque manière, atteint dans sa santé entre 2006 et 2010, en particulier dans ses capacités cognitives. Dans ces circonstances, l'intimé devait savoir que l'ensemble des comptes bancaires dont le couple était détenteur, y compris ceux détenus à l'étranger, devaient être déclarés, de même que la propriété d'actions et les dividendes encaissés et qu'il ne pouvait porter en déduction des frais médicaux qui n'avaient pas été assumés. Pour les mêmes motifs, il ne pouvait ignorer qu'il convenait, dans le courrier valant déclaration spontanée, d'emblée indiquer tous les biens non déclarés en mentionnant, le cas échéant, s'il avait un doute sur la nécessité de les annoncer également les biens qu'il n'a évoqué qu'ultérieurement.

Au vu de ces éléments, il convient d'admettre que la soustraction fiscale a été commise, à tout le moins, par négligence.

5) En dernier lieu, il convient d'examiner si les amendes infligées aux intimés sont conformes 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 précité consid. 6.2).

Il convient notamment de réduire le montant de l'amende lorsque le contribuable a agi par négligence, celle-ci devant être considérée comme un cas de faute légère au sens de l'art. 175 LIFD (Diane MONTI, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, 2001, p. 70).

b. 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 ; arrêts 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).

c. En l'espèce, l'autorité recourante a fixé les amendes à 0.75 fois les impôts soustraits.

Il convient de relever que les soustractions ont duré plusieurs années et ont porté sur des montants relativement importants. Ces éléments pèsent en défaveur des intimés. Il y a, cependant, lieu de tenir compte, à leur décharge, de leur bonne collaboration durant la procédure de rappel d'impôt. Ceux-ci se sont présentés à l'entretien convoqué par l'AFC-GE et ont fourni les documents sollicités par cette dernière, sans chercher à retarder la procédure. Il doit également être tenu compte, en leur faveur, de l'ancienneté des infractions (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 9.4 ; art. 48 let. e CP), celles-ci remontant, pour les plus anciennes, à 2006.

Au regard de l'ensemble de ces circonstances, la quotité de l'amende sera ramenée à 0.5 fois l'impôt soustrait. Ainsi, le recours sera admis sur le principe de la soustraction fiscale, mais la quotité de l'amende sera réduite à la moitié.

Le dossier sera donc renvoyé à l'AFC-GE pour fixer les amendes à la moitié des montants soustraits.

- 6) Il conviendra également que tant les bordereaux de rappel que ceux d'amende soient rectifiés, comme l'AFC-GE s'était engagée devant le TAPI à le faire, en tenant compte du dégrèvement engendré par la déduction du revenu et de la fortune des contribuables des intérêts dus à la suite du rappel d'impôt.

Dans son jugement, le TAPI a donné acte à l'AFC-GE de l'engagement de procéder dans ce sens, point que l'autorité fiscale n'a – à juste titre – pas remis en cause devant la chambre de céans.

Le jugement querellé sera, donc, confirmé sur ce point.

- 7) Vu l'issue du litige, un émolument, légèrement réduit, de CHF 1'000.- sera mis à la charge des intimés (art. 87 al. 1 LPA), qui succombent sur l'essentiel, et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 25 octobre 2019 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 23 septembre 2019 ;

**au fond :**

l'admet partiellement ;

annule le jugement Tribunal administratif de première instance du 23 septembre 2019 et les décisions rendues par l'administration fiscale cantonale le 14 septembre 2018 en ce qui concerne la quotité des amendes ;

renvoie la cause à l'administration fiscale afin qu'elle fixe à nouveau le montant des amendes au sens des considérants ;

confirme le jugement précité en ce qu'il donne acte à l'administration fiscale cantonale de son engagement à rectifier les bordereaux de rappel d'impôt du 14 septembre 2018 dans le sens des considérants ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge solidaire de Madame A\_\_\_\_\_ et Monsieur B\_\_\_\_\_ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Damien Bonvallat, avocat de Madame A\_\_\_\_\_ et Monsieur B\_\_\_\_\_, 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 :

la greffière-juriste :

D. Werffeli Bastianelli

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :