RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3979/2006-FIN **ATA/118/2007**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 13 mars 2007

dans la cause

M. C_____
représenté par Pennone & Partners S.A., fiduciaire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT

EN FAIT

1. De juin 1993 à juillet 2001, M. C_____ domicilié à Genève (ci-après : le contribuable ou le recourant) a été administrateur, président et actionnaire unique de la société S_____ en liquidation (ci-après : la société), sise à Genève. Celle-ci avait pour but de fournir des services financiers et des conseils en matière d'investissements, de détenir et gérer des participations. Selon extrait du registre du commerce de Genève, elle a été dissoute par décision de l'assemblée générale du 2 juillet 2001, puis radiée le 19 mai 2003.

2. En 1998, le capital-actions de la société a été augmenté par l'incorporation de réserves pour un montant de CHF 290'000.-. Cette opération s'est effectuée par la distribution d'actions gratuites à son actionnaire unique.

3. Le 26 août 1998, la société a rempli le formulaire 105 en vue de remplacer le paiement de l'impôt anticipé par une déclaration. Ce formulaire a été signé par le contribuable et la demande a été acceptée par l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) le 3 décembre 1998.

4. Dans leur déclaration fiscale définitive pour l'ICC 1999 et pour l'impôt fédéral direct 1999-2000 (ci-après : IFD 1999-2000), le contribuable et son épouse ont mentionné un revenu net total et une fortune nette totale de respectivement CHF 132'781.- et CHF 774'710.-. Ce faisant, le contribuable n'a pas déclaré les actions gratuites qu'il avait reçues en 1998.

5. En date du 14 juillet 2000, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration) a notifié aux contribuables un bordereau de taxation IFD 1999-2000. Calculé sur un revenu imposable de CHF 139'200.- au taux de CHF 146'000.-, l'impôt annuel s'élevait à CHF 7'862.- par année (CHF 15'724.- pour deux ans).

6. Le contribuable a procédé au paiement du montant précité après sommation du 4 juillet 2001.

7. Par lettre signature du 30 juillet 2003, le service du contrôle de l'administration a informé les contribuables de l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôts portant sur les actions gratuites non déclarées. Les contribuables étaient en outre avisés que, sauf avis contraire ou remarques de leur part avant le 13 août 2003, ils recevraient un bordereau rectificatif IFD 1999-2000 ainsi qu'une amende pour soustraction d'impôt.

8. Ladite lettre étant revenue avec la mention "non réclamé", l'administration a accordé aux contribuables un nouveau délai au 2 septembre 2003, par lettre du 20 août 2003.

9. Par lettre signature du 6 octobre 2003, l'administration a informé les contribuables de la clôture de la procédure de rappel d'impôt.

10. Le 8 octobre 2003, Fidutec Fiduciaire S.A. mandatée par le contribuable a accusé réception de la lettre de l'administration du 30 juillet 2003. La distribution des actions gratuites était imposable au titre de l'IFD. Conscient de cet oubli, la fiduciaire avait écrit le 2 mai 2000 au chef du service des titres, sous pli simple, afin de demander la correction de la taxation définitive, laquelle n'était pas encore établie à ce moment-là. Elle a joint à cet effet une copie de ladite lettre. Elle a estimé avoir informé correctement l'administration et l'a priée de bien vouloir lui confirmer qu'elle avait retrouvé dite lettre.

11. Le 10 octobre 2003, l'administration a notifié aux contribuables un bordereau de rappel d'impôt IFD et un bordereau d'amende pour la période de taxation 1999-2000.

Compte tenu des CHF 290'000.- non déclarés, le revenu imposable s'élevait à CHF 284'200.- au taux de CHF 291'000.-. L'IFD 1999-2000 se montait donc à CHF 52'923,70 (CHF 26'461,85 pour une année) au lieu de CHF 15'724.-, soit un rappel d'impôt de CHF 37'199,70 auquel s'ajoutaient les intérêts de retard de CHF 4'383,40.

12. Un bordereau amende daté du 10 octobre 2003 également, d'un montant de CHF 37'200.- a été remis aux contribuables, ainsi qu'un avis de modification au sens de l'article 131 LIFD. Comme motivation de l'amende, l'administration a indiqué : "L'augmentation du capital-actions par incorporation du compte PP de la société S_____, effectuée le 22 juin 1998, n'a pas été déclarée. Cette prestation de CHF. 290'000.00 aurait dû figurer dans votre déclaration fiscale 1999, valable pour la période IFD 1999-2000. Compte tenu du fait que vous avez fait usage de la procédure de déclaration, vous ne pouviez ignorer que ces actions gratuites devaient être mentionnées dans votre déclaration d'impôts. En conséquence, une pénalité d'une fois les droits vous a été infligée conformément à l'article 175 LIFD".

13. Sur demande de la mandataire du contribuable, une entrevue a eu lieu le 5 novembre 2003. Les termes de cet entretien ont été décrits dans un rapport de la direction du contrôle de l'administration, ainsi que dans un courrier de la mandataire du contribuable du 11 novembre 2003. La lettre du 2 mai 2000 n'avait pas été retrouvée par l'administration. La mandataire du contribuable a évoqué toutes sortes de possibilités concernant la perte de cette lettre, telles qu'une erreur d'acheminement de la poste, une erreur de son propre secrétariat qui ne l'aurait pas postée, une erreur de l'administration qui l'aurait mal classée. Par ailleurs, le contribuable n'avait pas réagi au bordereau IFD 1999-2000 du 14 juillet 2000 qui ne comportait pas l'augmentation de capital. Enfin, le contribuable ne transmettait jamais à sa fiduciaire ses bordereaux d'impôt pour vérification.

14. Le 10 novembre 2003, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre des deux bordereaux précités.

15. Par décision du 30 juin 2004, l'administration a rejeté la réclamation. Ni revenu, ni remarque concernant l'attribution d'actions gratuites n'avaient été mentionnés dans l'état des titres 1999. Le principe même de la procédure de déclaration n'avait donc par été respecté. Par ailleurs, en ce qui concernait la fortune mobilière, l'augmentation du nombre d'actions n'avait pas été mentionnée dans l'état des titres 1999, où le contribuable avait par ailleurs indiqué détenir 100 actions de la société, en lieu et place de 700. Le contribuable ne pouvait pas prouver avoir expédié la lettre du 2 mai 2000 au service des titres, dès lors qu'elle n'avait pas été retrouvée et qu'elle n'avait pas été envoyée par courrier recommandé. Enfin, il était étrange que la fiduciaire n'ait pas vérifié les éléments taxés ainsi que les bordereaux d'impôt, alors qu'elle était chargée de remplir la déclaration d'impôt. Le montant de l'amende était conforme à la pratique.

16. Le 29 juillet 2004, le contribuable a interjeté recours contre la décision précitée auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : la commission) en concluant à l'annulation de la décision de l'administration relative au bordereau d'amende de CHF 37'200.-.

Le rappel d'impôt IFD 1999-2000 n'était pas contesté même si le contribuable n'avait jamais reçu le bordereau pour l'IFD 1999-2000 du 14 juillet 2000. En revanche, l'amende n'était pas due. Même si l'administration avait égaré la lettre du 2 mai 2000, elle disposait de l'acceptation de l'AFC du 3 décembre 1998 relative à la formule 105. Ainsi, en procédant aux investigations nécessaires prévues par l'article 130 LIFD, l'administration aurait pu se rendre compte que la déclaration fiscale était inexacte et procéder elle-même aux corrections nécessaires. Le contribuable n'avait pas non plus intentionnellement ni par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devait l'être.

17. Le 15 juillet 2005, l'administration a conclu au rejet du recours.

Les éléments objectifs et subjectifs de la soustraction devaient être réalisés pour qu'une telle soustraction puisse être sanctionnée par le prononcé d'une amende.

D'un point de vue objectif, il était établi que le recourant avait omis d'indiquer comme revenu, dans sa déclaration fiscale 1999, les actions gratuites dont il avait bénéficié en 1998, alors qu'il avait signé la formule 105. Par ailleurs, l'augmentation du nombre d'actions n'avait pas été mentionnée dans l'état des titres 1999. Suite à la réunion du 5 novembre 2003, il était apparu que la mention 100 figurant sous la rubrique "valeur nominale des obligations et nombre de titres pour les actions, parts et parts de fonds de placement" représentait un pourcentage et

non les 700 actions détenues en réalité par le contribuable. Ces omissions et erreurs étaient reconnues par le contribuable. Le courrier du 2 mai 2000, par lequel il aurait informé l'administration de l'augmentation du capital de la société n'était jamais parvenu à l'administration. Le fardeau de la preuve lui incombant, ce courrier ne pouvait le dédouaner.

Sur le plan subjectif, le contribuable avait lui-même signé la formule 105. Il devait dès lors savoir que ces actions gratuites constituaient un revenu imposable et s'assurer par conséquent que celui-ci soit mentionné dans sa déclaration fiscale. En ne réagissant pas au bordereau de taxation reçu, le contribuable avait agi intentionnellement ou, du moins, par dol éventuel. D'un simple coup d'œil, le contribuable aurait pu se rendre compte que le revenu imposable était bien inférieur au montant des actions gratuites reçues. Le contribuable alléguait pour la première fois dans son recours et sans autres explications, le fait qu'il n'avait jamais reçu le bordereau de taxation IFD 1999-2000 du 14 juillet 2000. Cet allégué devait dès lors être écarté. Enfin, de par son domaine d'activité, le contribuable possédait des connaissances plus étendues qu'il ne voulait l'admettre en matière de fiscalité.

18. Les parties ont encore répliqué et dupliqué.

19. Par décision du 20 septembre 2006, la commission a rejeté le recours. Les conditions du rappel d'impôt prévues par l'article 151 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) étaient remplies dans le cas d'espèce dans la mesure où la déclaration fiscale ne comportait pas en soi d'inexactitudes flagrantes et qu'il n'appartenait pas à l'administration de procéder à d'autres vérifications.

Le contribuable avait adopté un comportement coupable en ne déclarant pas le revenu provenant de la distribution d'actions gratuites. En signant la formule 105, il était nécessairement informé sur le traitement fiscal de ses actions, et de par ses fonctions d'administrateur et président d'une société active dans le conseil et la gestion financière, il se devait de posséder des connaissances fiscales lui permettant de comprendre au moins le contenu de sa déclaration fiscale et de son bordereau de taxation. Vu l'importance du montant en cause, il pouvait aisément se rendre compte que ce revenu n'avait pas été déclaré.

Le contribuable n'avait pas apporté la preuve qui lui incombait d'avoir informé l'administration de cette omission.

L'argument du contribuable consistant à dire qu'il n'avait jamais reçu le bordereau de taxation IFD 1999-2000 notifié le 14 juillet 2000, était contraire au principe de la bonne foi, dès lors que l'intéressé avait admis que sa déclaration fiscale était incomplète et qu'il s'était contenté de payer le montant réclamé après la sommation notifiée le 4 juillet 2001.

Enfin, la quotité de l'amende, fixée à une fois l'impôt soustrait en application de l'article 175 alinéa 2 LIFD, était justifiée.

20. Par acte du 31 octobre 2006, le contribuable a recouru auprès du Tribunal administratif en concluant à l'annulation de la décision de la commission en tant qu'elle confirmait l'amende de CHF 37'200.-.

La commission omettait de mentionner l'aspect le plus important du litige, soit l'envoi d'une lettre adressée à l'administration en date du 2 mai 2000. Cette lettre était un complément à la déclaration 1999, qui ne contenait pas encore le rendement des actions gratuites imposables sur le plan de l'impôt fédéral direct.

La distribution d'actions gratuites avait été publiée dans la FOSC et figurait en conséquence dans le dossier du contribuable. Le service d'estimation des titres était en possession du double de la formule 105 provenant de l'AFC. Malgré les éléments précités, l'administration avait notifié le 14 juillet 2000 un bordereau de taxation IFD sans tenir compte du rendement imposable suite à la distribution d'actions gratuites.

La procédure de rappel était intervenue trois ans plus tard sans que soient expliquées les raisons de cette ouverture. Si l'ouverture de la procédure se fondait sur le double de la formule 105 reçue par l'administration en 1998 et retrouvée ultérieurement, il était insolite que la lettre du mandataire du contribuable de mai 2000 ne ressorte pas également de la consultation du dossier.

21. Le 28 novembre 2006, la commission a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.

22. L'administration a répondu le 30 novembre 2006 et conclut au rejet du recours en reprenant les arguments développés dans ses précédentes écritures.

23. Dans le délai imparti par le Tribunal administratif, l'AFC s'est ralliée aux considérations et conclusions de l'administration et conclut au rejet du recours.

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. 63 al. 1 lit. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Le recours porte uniquement sur l'amende pour soustraction d'impôt, le contribuable ne contestant plus la légitimité de la procédure de rappel d'impôt.

3. Aux termes de l'article 175 alinéa 1, 1ère phrase 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 de l'amende.

En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD).

4. Pour retenir la notion d'impôt soustrait tout comme pour infliger une amende, il faut, en droit fiscal, que l'on puisse prouver que les éléments objectifs et subjectifs de la soustraction sont réalisés (ATA AFC du 4 juin 2002 ; RDAF 1989 431 consid. 2b et références citées).

5. En l'espèce, il est établi que le recourant a omis d'indiquer comme revenu, dans sa déclaration fiscale pour la période 1999-2000, les actions gratuites dont il avait bénéficié en 1998. Cette omission réalise, au plan objectif, les conditions de la soustraction au sens de l'article 175 alinéa 1 LIFD. Ce point n'est pas litigieux.

6. Le contribuable fait en revanche valoir que sa fiduciaire aurait transmis en date du 2 mai 2000, un courrier informant l'administration de la distribution des actions gratuites, visant ainsi à compléter sa déclaration.

7. Selon un principe général en matière fiscale, l'administration supporte le fardeau de la preuve pour démontrer l'existence d'éléments imposables. En revanche, il incombe à celui qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve ou d'en supporter les conséquences en cas d'échec. Cela étant, l'exigence selon laquelle les autorités fiscales doivent examiner l'état de fait est toutefois limitée par ce qui apparaît comme raisonnable compte tenu des circonstances. En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, il incombe alors au contribuable de remettre en cause le point de vue de l'administration. Il en va de même lorsque la présentation des faits par l'autorité est vraisemblable selon l'expérience de la vie. Dans ces situations, le fardeau de la preuve des allégations contraires à celles de l'administration repose alors sur le contribuable (ATA/38/2007 du 30 janvier 2007 ; ATA/320/2006 du 13 juin 2006 et références citées).

8. En l'espèce, le courrier du 2 mai 2000 n'a pas été envoyé par pli recommandé. Dès lors, le recourant n'a pas apporté la preuve que cette lettre avait été expédiée.

9. En tout état, le contribuable est responsable des actes de son mandataire et doit supporter les inconvénients d'une telle intervention; il répond en particulier des erreurs de l'auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement ou dont il ne contrôle

pas l'activité (RDAF 1999 II 535, consid. 3b in fine p. 539 s. et les références citées), du moins s'il était en mesure de reconnaître ces erreurs (RDAF 1989 429, consid. 4c p. 433).

10. En remettant aux autorités fiscales une déclaration incomplète afin d'obtenir une taxation moins élevée, le contribuable a pour le moins agi par dol éventuel en s'accommodant d'un tel résultat au cas où il se produirait. Le fait que l'omission pouvait facilement être identifiée par le fisc, compte tenu des éléments que celui-ci connaissait, n'est d'aucun secours au recourant (RDAF 1997 II 646 consid. 3d p. 650), car ce dernier pouvait espérer qu'à la suite d'une lacune dans son système interne d'information ou de contrôle, l'autorité de taxation ne s'apercevrait pas des revenus non déclarés ; cette éventualité était d'autant moins improbable si l'on considère le caractère fortement fédéraliste du système fiscal suisse qui se concrétise notamment, s'agissant des impôts fédéral direct et anticipé, par un partage des compétences entre autorités fédérales et cantonales (art. 102 ss LIFD); en tout les cas, le contribuable ne pouvait pas compter avec certitude que sa déclaration serait complétée d'office par le fisc (RDAF 1987 404, consid. 3a/3b p. 407). Par conséquent, l'élément subjectif de la soustraction est réalisé, de sorte que l'amende infligée au recourant doit être confirmée dans son principe.

11. S'agissant de la quotité de l'amende, celle-ci a été fixée à une fois le montant de l'impôt soustrait conformément à l'article 175 alinéa 2 LIFD. A l'examen du dossier et compte tenu de ce qui précède, l'amende ainsi fixée tient compte de toutes les circonstances et respecte le principe de la proportionnalité. Le recours sera donc rejeté.

12. Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge du contribuable (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 30 octobre 2006 par M C_____ contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 20 septembre 2006 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 2'000.- ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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'article 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 la société Pennone & Partners S.A., mandataire du recourant, à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy et Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :	le président :
C. Del Gaudio-Siegrist	F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :