

du 23 octobre 2001

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

Madame et Monsieur X
représentés par Me Robert Fiechter, avocat

EN FAIT

1. Dans leur déclaration pour l'impôt cantonal et communal (ICC) 1997 et l'impôt fédéral direct (IFD) 1997-1998, Monsieur et Madame X_____ (ci-après : le/les contribuable(s)) ont indiqué un revenu imposable de CHF 129'320.- et une fortune imposable de CHF 139'323.-. Leurs revenus étaient composés de salaires et de prestations sociales. L'état des titres mentionnait 50 actions de l'Hôtel Z_____ S.A., Genève pour un montant de CHF 130'000.-, un compte courant c/c Hôtel Z_____ S.A. à hauteur de CHF 90'765.- et un compte courant c/c UBS d'un montant de CHF 78'558.-.

Sur le formulaire PG2, au titre des observations figuraient les précisions suivantes : un certificat de salaire 1996, 50 actions Café Y_____, société liquidée en 1996, 50 actions E_____ Holding, société liquidée en 1996, 1 certificat honoraires administrateur 1994 CHF 24'000.-.

Ce formulaire a été signé par M. X_____ exclusivement en date du 2 mai 1997.

Le 10 septembre 1997, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a établi le bordereau de taxation des contribuables, sur la base des éléments précités au montant de CHF 35'757,55.

2. E_____ Holding S.A. était une société anonyme constituée par M. X_____ en vue de détenir le capital-actions des sociétés Café Y_____ S.A. et Hôtel Z_____ S.A. Le 8 août 1997, la direction de la taxation, service des personnes morales, a rendu une décision aux termes de laquelle elle a déclaré maintenir sa décision de taxation fédérale (bordereau 1995) s'élevant à CHF 62'505,20 au titre du bénéfice de liquidation sur la valeur des actions de la société Hôtel Z_____ S.A. estimée au total à CHF 874'000.-. Par acte du 8 septembre 1997, E_____ Holding S.A. en liquidation a contesté ladite décision devant la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission de recours). Suite à l'accord intervenu sur la valeur des actions - finalement arrêtée à CHF 451'500.- -, E_____ Holding a retiré son recours le 22 juillet 1998. L'excédent de liquidation distribué par cession d'éléments d'actifs non rendus

liquides a été estimé fiscalement à CHF 264'634,80. Par courrier du 7 janvier 1999, l'administration fédérale des contributions - division de révision - a autorisé E_____ Holding S.A. en liquidation à exécuter son obligation fiscale par la déclaration de la prestation imposable, en lieu et place de la perception d'un impôt anticipé de 35 %.

3. Par courrier recommandé du 16 juillet 1999, l'AFC a informé les contribuables de l'ouverture d'une procédure de vérification de leur déclaration d'impôts 1997, conformément aux dispositions de l'article 333 loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887 (aLCP) ainsi que des procédures prévues aux articles 151 et 175 ss de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11). Durant l'année civile 1996, E_____ Holding S.A. avait distribué aux contribuables un excédent de liquidation de CHF 264'634,80 venant à échéance le 31 octobre 1996. Cette prestation était considérée comme revenu net imposable tant sur le plan de l'ICC que de l'IFD. Ainsi, la taxation de l'année fiscale 1997 devait tenir compte d'une reprise de CHF 264,634,80, majorée d'une amende.
4. Le 30 juillet 1999, le contribuable a élevé réclamation. Il ne contestait pas devoir être imposé pour l'excédent de liquidation que lui avait versé E_____ Holding S.A. en liquidation. En revanche, la pénalité envisagée n'était pas justifiée. En effet, il ne lui était matériellement pas possible de mentionner dans sa déclaration d'impôts 1997 des éléments qui ne lui avaient été définitivement connus qu'en janvier 1999.
5. Le 16 septembre 1999, l'AFC a notifié aux contribuables un bordereau rectificatif pour l'année fiscale 1997. Le supplément d'impôts s'élevait à CHF 91'429,45 auxquels s'ajoutaient CHF 5'803,25 d'intérêts de retard. Parallèlement, l'AFC a notifié aux contribuables un bordereau d'amende s'élevant à CHF 137'144,20, établi selon les dispositions de l'article 340 alinéa 3 aLCP.
6. Les contribuables ont élevé réclamation par acte du 13 octobre 1999 reprenant les explications précédemment avancées.
7. Par décision du 29 octobre 1999, l'AFC a maintenu partiellement sa décision. Le montant arrêté de la prestation distribuée par E_____ Holding S.A. avait

été fixé au mois de septembre 1998. Il était donc impossible d'en mentionner le chiffre dans la déclaration fiscale 1997. Toutefois, aucune annotation laissant sous-entendre l'attribution d'un excédent de liquidation ne figurait dans la déclaration du contribuable. De plus, dès le moment où le montant de la prestation avait été connu, le contribuable ne l'avait pas annoncé spontanément à l'AFC. Compte tenu des éléments invoqués et de la situation du contribuable, l'AFC lui a accordé, à titre exceptionnel, un dégrèvement partiel de l'amende, soit un abaissement à une fois les droits, l'amende se montant dès lors à CHF 91'429,45.

8. Les contribuables ont saisi la commission de recours par acte du 30 novembre 1999. Ils ont invoqué la violation du droit d'être entendu et de la présomption d'innocence (art. 6 § 2 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 - CEDH - RS 0.101), en ce sens que l'AFC avait décidé d'entrée de cause qu'une amende serait infligée. Ils avaient collaboré avec l'AFC dès l'ouverture de la procédure de vérification. Aucune négligence ne pouvait leur être reprochée. L'AFC avait admis qu'il était impossible de mentionner le montant de l'excédent de liquidation dans la déclaration de 1997. Ils avaient mentionné dans les annotations l'existence de la société E_____ Holding S.A. Les éléments constitutifs objectifs de la soustraction d'impôts n'étaient dès lors pas réunis. Mme X_____ ne pouvait être coauteur. Elle n'avait jamais été au courant des affaires de son mari et ignorait même l'existence de E_____ Holding S.A. L'excédent de liquidation constituait un élément imposable de M. X_____ exclusivement. En infligeant une amende à Mme X_____, l'AFC avait violé le principe nulla poena sine culpa. Si par impossible, la commission de recours envisageait de retenir la commission d'une infraction, seule une peine légère pourrait être justifiée. Il convenait de tenir compte de l'âge de M. X_____, soit 76 ans, ainsi que des problèmes sérieux de santé qui le contraignaient à prendre sa retraite. Ils ont conclu à l'annulation de l'amende, voire à sa réduction.

Dans sa réponse du 14 août 2000, l'AFC s'est opposée au recours.

La commission de recours a autorisé un second échange d'écritures qui a consisté en une réplique datée du 28 septembre 2000 suivie d'une duplique datée du 30

octobre 2000, chaque partie campant sur ses positions.

9. Statuant le 17 mai 2001, la commission de recours a admis partiellement le recours. et ramené l'amende à 10 % de l'impôt élué, soit CHF 9'143.-.

La commission de recours a retenu que le contribuable avait fait preuve d'imprévoyance coupable en signant sa déclaration d'impôts 1997 car il devait se rendre compte facilement que rien n'avait été déclaré au titre de revenu provenant de E_____ Holding S.A. en liquidation. En tant que liquidateur de ladite société, le contribuable n'ignorait pas que l'AFC attribuait à cette dernière un excédent de liquidation. Ainsi, la condition de la faute, sous forme de négligence légère, était réalisée. Pour statuer sur la quotité de l'amende, la commission de recours a retenu que la négligence qui devait être reprochée aux recourants devait être qualifiée de très légère. A cela s'ajoutait que l'AFC aurait pu aisément vérifier la déclaration fiscale du contribuable sur la question de l'excédent de liquidation échu en 1997. L'âge du contribuable devait également être pris en considération. Dans ces conditions, l'AFC avait manifestement outrepassé son pouvoir d'appréciation en infligeant une amende égale à une fois l'impôt élué. La commission de recours a ramené l'amende au 10 % de l'impôt élué, soit CHF 9'143.-, en application du principe de la lex mitior conduisant à l'application de l'ancien droit plus favorable au contribuable que le nouveau droit applicable à compter du 1er janvier 2001.

La commission de recours a encore alloué une indemnité de CHF 1'000.- aux recourants, à la charge de l'Etat de Genève.

10. L'AFC a recouru contre la décision précitée devant le Tribunal administratif par acte du 21 juin 2001.

La position de la commission de recours était ambiguë. Elle relevait à deux reprises que l'AFC n'avait pas fait preuve de négligence en ce sens qu'elle n'aurait pas pu, en examinant la déclaration fiscale litigieuse, découvrir immédiatement les inexactitudes et parallèlement, elle affirmait que l'AFC aurait pu aisément vérifier la déclaration fiscale du recourant sur la question de l'excédent de liquidation échu en 1996. La commission de recours avait une position tout aussi ambiguë s'agissant de la négligence reprochée au contribuable qu'elle qualifiait tout d'abord de légère

puis de très légère. Les circonstances atténuantes de l'âge et de la situation personnelle retenues en faveur du recourant étaient arbitraires. Au contraire, il existait des circonstances pouvant manifestement être qualifiées d'aggravantes pour le contribuable, eu égard notamment à sa qualité de liquidateur de E_____ Holding S.A. L'AFC a conclu à l'annulation de la décision de la commission de recours, avec suite de frais.

11. Le 5 juillet 2001, la commission de recours a déposé son dossier et précisé que l'accusé de réception de la décision querellée avait été signé par la partie recourante le 23 mai 2001.

12. Dans leur réponse du 29 août 2001, les contribuables se sont opposés au recours. Aussi bien l'élément constitutif objectif de la soustraction fiscale que l'élément subjectif n'était pas réalisé. Les notions d'intention et de négligence devaient être appréciées à la lumière des dispositions des articles 18 alinéas 2 et 3 du Code pénal suisse (CPS) et de la jurisprudence y relative. La décision entreprise avait retenu à tort la négligence, condition sine qua non de l'application de l'article 341 aLCP.

Les contribuables ont encore relevé la situation personnelle de M. X_____ qui était, à l'époque des faits, âgé de 72 ans. Il connaissait de sérieux problèmes de santé. Il s'était attaché les services d'un mandataire professionnel spécialisé pour procéder au bouclage des comptes annuels, à l'établissement des bilans commerciaux et à la préparation des déclarations fiscales. Aucune négligence ne pouvait être reprochée au contribuable. Quant à Mme X_____, elle n'avait pas signé la déclaration d'impôts litigieuse. Elle n'était pas concernée par l'excédent de liquidation de E_____ Holding S.A. en liquidation, lequel constituait un élément imposable de M. X_____ uniquement. C'était à tort que la commission de recours l'avait condamnée à une amende.

Les contribuables ont conclu principalement à la mise à néant de la décision de la commission de recours, tendant au prononcé d'une amende à l'encontre de M. X_____ et de Mme X_____ avec suite de dépens et subsidiairement à la mise à néant de la décision de la commission de recours en tant qu'elle prononçait une amende à l'encontre de Mme X_____ et à sa confirmation pour le surplus.

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 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. De nouvelles dispositions fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001 (loi sur l'imposition des personnes physiques - détermination du revenu net - calcul de l'impôt et du rabais d'impôt - compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 - LIPP - V D 3 16). Toutefois, dans la présente espèce, l'ensemble des faits pertinents, antérieur à l'entrée en vigueur du nouveau droit, doit être examiné sous l'angle des dispositions légales applicables au moment des faits (ATA M. du 9 octobre 2001 et les références citées).
3. La procédure administrative ne connaît pas l'institution du recours incident. Dès lors, les conclusions aussi bien principales que subsidiaires des contribuables seront déclarées irrecevables.
4. Seule est discutée devant le Tribunal administratif la question du principe de la quotité de l'amende infligée aux contribuables pour avoir omis de déclarer pour l'exercice fiscal 1997 un excédent de liquidation de la société E_____ Holding S.A. en liquidation.
5. En l'espèce, le recourant a certes mentionné dans les observations jointes à sa déclaration fiscale de l'exercice 1997 l'existence des actions E_____ Holding S.A.. Il est évident qu'à l'époque où il a rempli cette déclaration, il ne connaissait pas le montant de l'excédent de liquidation. En revanche et en sa qualité d'actionnaire et de liquidateur de ladite société, il était au courant de la procédure en cours concernant la valeur des actions et il aurait pu émettre une réserve ou à tout le moins mentionner explicitement que la valeur des actions faisait l'objet d'une procédure en cours. Le fait d'avoir complètement passé sous silence cette procédure relève à l'évidence de la négligence.

La question qui se pose alors est de savoir si

cette négligence peut être qualifiée de légère. Le corollaire de la négligence qui peut être reproché au contribuable est que l'AFC aurait pu d'emblée constater que celui-ci ne donnait aucune indication sur la liquidation de E_____ Holding S.A. L'AFC aurait pu, voire dû, demander des compléments d'information au contribuable. Or, il est constant qu'elle ne l'a pas fait. Ainsi, de deux choses l'une, soit l'AFC estimait que cette précision n'était pas importante et alors la négligence qui peut être reprochée au contribuable doit être fortement minimisée, soit l'AFC admet que c'était important et alors elle s'est rendue elle-même coupable de négligence, à l'instar de celle qu'elle reproche au contribuable.

Dans ce contexte, le tribunal de céans admettra que la négligence qui peut être reprochée au contribuable doit être qualifiée de légère.

6. Lorsqu'un contribuable fait de fausses déclarations ou que celles-ci sont incomplètes, il peut être sanctionné de deux manières : en cas de négligence il peut être frappé d'une amende fiscale ne dépassant pas le double du montant de l'impôt élué (art. 340 al. 3 aLCP). S'il y a intention de frauder le fisc, de le tromper ou de chercher à le tromper relativement à des éléments d'imposition, l'amende fiscale peut s'élever jusqu'à dix fois le montant de l'impôt élué (art. 341 al. 1 LCP). Dans le cas d'espèce, le Tribunal administratif se rangera à la qualification voulue par l'AFC et fera application de l'article 340 alinéa 3 aLCP.
7. 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. MOOR 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 63 du code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0). En ce sens, le juge fixera la peine d'après la culpabilité du délinquant, en tenant compte des mobiles, des antécédents et de la situation personnelle de ce dernier. Parmi ces circonstances intervient le comportement après la commission de l'infraction et au cours de la procédure (C. FAVRE, M. PELLET, P. STUDMANN, Code pénal annoté, 1997 ad. art. 63 ch. 1.3 p. 153).

d. Dans la fixation du montant de l'amende, l'AFC jouit d'un large pouvoir d'appréciation (ATA F. S.A. du 9 août 2000 et jurisprudence citée).

e. Les autorités fiscales doivent prendre en considération d'une façon convenable les motifs et les circonstances personnelles du contribuable fautif. Elles devront tenir compte non seulement des montants soustraits et des circonstances du cas d'espèce, mais encore de la personnalité du contribuable en cause, de sa situation, de ses capacités, de sa profession, de son état de santé et de son âge (ATA J. du 13 février 2001; R. du 26 novembre 1996).

8. L'application de l'article 340 alinéa 3 aLCP nécessite de s'assurer que la sanction infligée est proportionnée à la gravité de la négligence (ATA D. du 27 avril 1999).

Dans sa jurisprudence relative à l'article 340 alinéa 3 aLCP, le tribunal de céans a eu l'occasion de

réduire de deux tiers une amende que l'AFC avait elle-même fixée à la moitié du montant de l'impôt élué, quand bien même il fallait qualifier la négligence commise de patente (ATA C. du 19 septembre 1995). Dans une autre cause, où le tribunal de céans a considéré légitime, vu l'écoulement du temps, d'annuler toute sanction, l'AFC avait infligé au contribuable une amende d'environ CHF 15'000.--, alors qu'après contrôle, le revenu imposable était passé de CHF 45'000.-- à CHF 145'000.-- et que la fortune imposable était passée de CHF 26'000.-- à CHF 426'000.--, ce que le tribunal avait qualifié de négligence objectivement grave (ATA R. du 26 novembre 1996 publié in RDAF 1997 p. 653). A l'occasion d'un cas où le contribuable avait fait figurer des frais professionnels injustifiés, l'impôt élué ayant été de CHF 7'800.-, le tribunal a ramené à un quart du maximum possible le montant de l'amende (ATA J. du 13 février 2000). Enfin, dans un cas où un agent immobilier avait négligé de déclarer deux commissions reçues, l'impôt élué s'était élevé à CHF 12'500.-. Le Tribunal administratif a réformé la décision de l'AFC et a fixé le montant de l'amende à un tiers du montant de l'impôt élué, la négligence ayant été qualifiée de légère (ATA D. du 27 avril 1999). Très récemment, le Tribunal administratif a retenu qu'un contribuable qui avait omis de déclarer des participations étrangères avait commis une négligence grave et il a sanctionné ce comportement par une amende d'un montant correspondant à une fois le montant de l'impôt élué (ATA M. du 9 octobre 2001).

9. En l'espèce, le tribunal de céans, à l'instar de l'AFC, a retenu une négligence légère. Au vu des principes rappelés ci-dessus, il sied d'examiner les circonstances personnelles du contribuable. Celui-ci était un homme âgé de 72 ans au moment de la déclaration d'impôts litigieuse. Sa situation personnelle telle qu'elle est décrite dans la procédure de recours devant le Tribunal administratif n'est pas discutée par l'AFC. Il n'a pas d'antécédents. Il a collaboré avec l'AFC dans toute la procédure de contrôle et il n'a pas discuté le principe même de la reprise fiscale. Il doit être tenu compte de ces différents éléments et, parallèlement, le tribunal de céans ne peut pas ignorer l'attitude de l'AFC qui n'a pas fait la moindre réserve lors de la réception de la déclaration fiscale litigieuse. En particulier, elle n'a demandé aucune explication sur la société E_____ Holding S.A. liquidée en 1996.

Dans ce contexte, le tribunal de céans estime

qu'une amende fixée au tiers de l'impôt élué tient compte de toutes les circonstances du cas d'espèce tout en respectant la jurisprudence telle que rappelée ci-dessus.

10. S'agissant enfin de l'argument de Mme X_____, il lui sera rappelé le principe général, prévalant en droit fiscal de la solidarité entre époux (D. Yersin, Le nouveau droit matrimonial et ses conséquences fiscales, in RDAF 1987, p. 317 ss). Dès lors, elle ne saurait tirer argument du fait que la feuille de la déclaration fiscale concernant l'état des titres n'a été signée que par le seul M. X_____.

11. Le recours sera ainsi partiellement admis. La décision de la commission de recours sera annulée et la cause renvoyée à l'AFC afin qu'elle établisse un nouveau bordereau relatif à l'amende dans le sens des considérants.

Aucun émolument ne sera perçu.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 22 juin 2001 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 17 mai 2001;

au fond :

l'admet partiellement;

annule la décision du 17 mai 2001 de la commission de recours en matière d'impôts;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale afin qu'elle établisse un nouveau bordereau relatif à l'amende dans le sens des considérants;

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

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Robert Fiechter,

avocat des contribuables, ainsi qu'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 :
la greffière-juriste adj.: le vice-président

C. Goette

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme M. Oranci