

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1182/2024 ICCIFD

JTAPI/1245/2024

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 16 décembre 2024

dans la cause

Monsieur A_____, représenté par Me Gaetan VAN CAMPENHOUDT, avocat, avec
élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Monsieur A_____ (ci-après : le contribuable ou le recourant) n'a pas déposé de déclaration fiscale pour les périodes 2013 à 2016.
2. En conséquence, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC-GE) a établi des taxations d'office basées sur un revenu net de CHF 34'000.- en 2013 et 2014 et CHF 28'000.- en 2015 et 2016. Faute d'avoir été contestés, ces bordereaux sont entrés en force.
3. Il ressort de la déclaration fiscale 2017 remplie par le contribuable en mai 2018 que celui-ci a bénéficié d'un salaire net de plus de CHF 59'000.-. Le revenu net déclaré pour l'ICC et l'IFD était supérieur à CHF 50'000.-.
4. Par un courrier recommandé du 31 mai 2023, l'AFC-GE a ouvert une procédure en rappel d'impôt et soustraction pour les années 2013 à 2016. Se basant sur la déclaration précitée, elle considérait que les taxations d'office étaient insuffisantes. Elle invitait le contribuable à fournir des déclarations fiscales 2013 à 2016 et lui indiquait, qu'à défaut, elle procéderait à des reprises de CHF 17'231.- pour l'ICC et l'IFD 2013 et 2014 et CHF 23'231.- pour l'ICC et l'IFD 2015 et 2016.
5. Sans réponse du contribuable, l'AFC-GE lui a notifié, en annexe à un courrier recommandé du 26 octobre 2023, des bordereaux de rappels d'impôts 2013 à 2016 conformes à ce qui précède. Ceux-ci étaient assortis de bordereaux amendes, dont la quotité était fixée à 0.5 fois l'impôt soustrait, considérant que celui-ci avait agi intentionnellement, à tout le moins par dol éventuel.
6. Par une réclamation de son mandataire du 8 décembre 2023, le contribuable a contesté ces bordereaux en invoquant notamment avoir vécu une période très difficile suite au décès de son père. A la suite de divers échanges avec le service du contrôle de l'AFC-GE, des déclarations complètes pour les années 2013 à 2016 ont été produites par le contribuable.
7. Par une décision du 8 mars 2024, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation déposée et modifié les taxations émises en tenant compte des déclarations déposées. Des nouveaux bordereaux amende, dont la quotité était maintenue à 0.5 fois l'impôt soustrait étaient notifiés dont le détail est le suivant :

| Période | ICC | IFD |
|---------|---------|-------|
| 2013 | 2'008.- | 141.- |
| 2014 | 694.- | 18.- |
| 2015 | 2'004.- | 83.- |
| 2016 | 2'320.- | 165.- |

8. Par un acte de son mandataire déposé au greffe du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) le 10 avril 2024, le contribuable a formé

un recours contre cette décision. Il conclut à l'annulation des amendes infligées avec suite de frais et dépens.

Le recourant indique notamment avoir vécu une situation personnelle très difficile de 2013 à 2016 en raison de la maladie puis du décès de son père, qui a fortement impacté son état psychologique et l'a entraîné dans des addictions à la drogue et à l'alcool. Il produit pour l'attester des courriers signés par sa sœur et deux nièces. Il invoque que ses additions l'ont empêché d'accomplir une bonne gestion de ses affaires et que ce n'est que depuis peu qu'il a pu avouer ses problèmes et recevoir l'aide nécessaire, ce qui lui permet désormais de vivre dans un cadre familial et professionnel stable. Il estime qu'une intention de soustraction ne peut pas être retenue compte tenu des circonstances, ni une négligence, ce qui doit conduire à l'exemption de toute peine. Il souligne enfin que le cumul des rappels d'impôts et amendes le place dans une situation financière très délicate, ce qui ne respecte pas le principe de la capacité économique garanti par la Constitution.

9. Dans sa réponse du 17 juin 2024, l'AFC-GE conclut au rejet du recours. Après avoir rappelé le déroulement des faits, elle considère que les conditions objectives d'une soustraction d'impôt sont réunies par l'entrée en force de taxations d'office insuffisantes. Pour elle, la quotité des amendes tient compte des circonstances, même s'il faut retenir une intention, à tout le moins par dol éventuel. Elle relève à cet égard que les problèmes de santé allégués par le recourant ne sont pas attestés par un certificat médical, soulignant qu'il a été salarié de 2013 à 2015, puis de nouveau en 2017.
10. Par une réplique du 24 juillet 2024, le recourant a persisté dans ses conclusions. Le décès de son père, survenu le _____ 2016 est attesté par un acte de décès. Le recourant produit également un extrait établi par l'Office des poursuites qui montre, par la multiplication de poursuites, que toute sa situation financière a été délaissée pendant la période de la maladie de son père. Il souligne enfin qu'il est en train de régler ses impôts arriérés, y compris les intérêts, et que puisque la collectivité sera dédommée, l'amende infligée correspond à une double peine qui n'est pas justifiée sans faute intentionnelle. La modicité des montants d'impôts en cause démontre un dommage à la collectivité relativement léger et le caractère disproportionné des amendes supplémentaires.
11. Par un courrier du 15 août 2024, l'AFC-GE a renoncé à dupliquer, estimant qu'aucun argument nouveau, ni pièce nouvelle déterminante n'avait été produit.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.
3. Le présent litige se circonscrit aux amendes infligées au recourant, ce dernier n'ayant pas contesté les bordereaux de rappels d'impôts qui lui ont été notifiés pour les périodes 2013 à 2015.
4. Se pose en premier lieu la question de la prescription, qui doit être examinée d'office par le tribunal.
5. Avant le 1er janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction d'impôt consommée se prescrivait par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète (art. 184 al. 1 let. b aLIFD). La prescription était en outre interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable (art. 184 al. 2 aLIFD). Depuis le 1er janvier 2017, le délai de prescription est de dix ans et il ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente avant l'échéance dudit délai (art. 184 al. 1 let. b et al. 2 LIFD). L'art. 58 al. 1 et 3 LHID, en vigueur depuis le 1er janvier 2017, a un contenu identique à celui de l'art. 184 LIFD. Il a été repris en droit cantonal à l'art. 77 LPFisc, selon lequel la poursuite pénale pour soustraction d'impôt consommée se prescrit donc par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète (art. 77 al. 1 let. b LPFisc). La prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité compétente (art. 75) avant l'échéance du délai de prescription (art. 77 al. 2 LPFisc).
6. En l'espèce, l'autorité fiscale a émis le 26 octobre 2023 des bordereaux d'amende IFD et ICC pour les années 2013 à 2015, soit moins de dix ans avant la fin de ces années fiscales. En application du nouveau droit, qui prévoit que la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente avant l'échéance du délai de prescription de dix ans à compter de la fin de la période fiscale, la poursuite pénale n'est pas prescrite. Il en va de même en application de l'ancien droit, qui prévoyait un délai absolu de quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée.
7. 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

de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) ; art. 69 al. 1 LPFisc).

8. 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 9.1 et 11 ; 2C_874/2018 précité consid. 10.1 ; ATA/859/2018 du 21 août 2018 consid. 13b et la référence). La violation d'une obligation légale peut résulter d'une irrégularité dans la comptabilité ou du fait de remplir sa déclaration fiscale de manière non conforme à la vérité et non complète, en violation de l'art. 124 al. 2 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1018/2015 précité consid. 9.4.2 et les références citées).
9. La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence. La notion de négligence des art. 175 LIFD et 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 usé des précautions commandées par les circonstances et 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 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_874/2018 précité consid. 10.1.3 ; 2C_129/2018 précité consid. 9.1 et les références ; ATA/407/2022 du 12 avril 2022 consid. 6 a).
10. La preuve d'un comportement intentionnel de la part du contribuable doit ainsi être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que celui-ci était conscient du caractère erroné ou incomplet des indications fournies. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a voulu tromper les autorités fiscales, afin d'obtenir une taxation plus favorable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 6.4.1 ; 2C_1052/2019 du 18 mai 2020 consid. 3.7.1 ; 2C_184/2019 du 25 septembre 2019 consid. 3.2 et 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 10.4.1). Cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1066/2018 du 21 juin 2019 consid. 4.1 ; 2C_129/2018 précité consid. 9.1). Le dol éventuel suffit pour retenir l'intention (arrêts du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.2 ; 2C_444/2018 précité consid. 9.2) : il suppose que l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1073/2018 précité consid. 17.3.1 et les arrêts cités ; ATA/407/2022 précité consid. 6b). En revanche, agit par négligence

celui qui, par une imprévoyance coupable, ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable lorsque l'auteur n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et sa situation personnelle, ce par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1052/2019 précité consid. 3.7.1 ; 2C_1066/2018 précité consid. 4.1 ; 2C_1018/2015 précité consid. 9.4.4).

11. Ainsi, un contribuable a, au moins, agi par dol éventuel lorsqu'il fournit des informations qu'il sait incomplètes ou incorrectes et n'intervient pas auprès du fisc pour les rectifier. On considère en effet qu'il a adopté ce comportement en escomptant que l'autorité fiscale s'en tienne à sa déclaration, sans l'examiner de manière approfondie. Un raisonnement similaire peut être tenu *a fortiori* si le contribuable n'a pas déposé de déclaration fiscale, qu'il obtient une taxation de loin plus favorable dans le cadre de la taxation d'office qui s'ensuit et ne réagit pas ultérieurement de lui-même pour rectifier l'erreur du fisc, soit avant que celui-ci ne s'en aperçoive et engage une procédure de rappel d'impôt (ATA/561/2011 du 30 août 2011).
12. En l'espèce, il est établi que les taxations d'office établies par l'AFC-GE en raison de l'absence de déclarations déposées par le recourant étaient insuffisantes et qu'elles ont donné lieu à des rappels d'impôts. Les éléments objectifs d'une soustraction fiscale sont ainsi donnés.
13. L'élément subjectif, soit la faute, apparaît également réalisé, à tout le moins sous forme de dol éventuel. En effet, le recourant ne conteste pas avoir laissé entrer en force des taxations d'office basées sur un revenu notablement inférieur à celui qu'il a effectivement réalisé, ce dont il pouvait facilement s'apercevoir.
14. 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 et 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 (ATA/1427/2019 du 24 septembre 2019 consid. 4a). Le fait que l'auteur ait agi intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant, sur la quotité de l'amende (ATA/513/2016 du 14 juin 2016 consid. 10).
15. En cas de faute grave, l'amende doit en principe être supérieure à une fois l'impôt soustrait et peut être au plus triplée (cf. art. 175 al. 2 in fine LIFD et 69 al. 2 in fine LPFisc ; ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_281/2019 du 26 septembre 2019 consid. 8.1). Par faute grave, il faut comprendre, entre autres, la récidive, de même que l'attitude continuellement récalcitrante du contribuable vis-à-vis des autorités fiscales. Il y a en particulier

circonstance aggravante, lorsque la soustraction d'impôt s'étend sur plusieurs années et s'effectue selon différents procédés, en cas d'existence d'un compte bancaire non déclaré ou, par exemple, en cas de présentation planifiée et erronée de bilans sur plusieurs exercices (cf. Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, n. 54 ad art. 175).

En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1 ; 2C_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.3 et les références citées).

La bonne collaboration du contribuable dans la procédure en soustraction d'impôt constitue l'un des éléments permettant de réduire la peine (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013). Entrent également en considération le repentir actif (réglé par l'art. 175 al. 3 LIFD) ou encore l'écoulement d'un temps relativement long entre l'acte et sa découverte, durant lequel le contribuable s'est comporté correctement à l'égard du fisc (cf. Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., n. 47 ad art. 175 et les références citées).

Lorsque le contribuable cache un élément de sa fortune et omet de signaler les revenus qui en découlent dans plusieurs déclarations, on est en présence d'un concours réel : le contribuable commet une nouvelle soustraction fiscale à chaque déclaration (cf. Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., n. 46 s., 54 et 56 s. ad art. 175).

16. Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales, qui doivent faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi, disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende, l'autorité de recours ne censurant que l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. ATF 144 IV 136 consid. 9.1 ; ATA/1002/2020 du 6 octobre 2020 consid. 9b et les références citées).

Par ailleurs, selon la jurisprudence, l'importance des montants soustraits et donc des rappels d'impôts ne constitue pas une sorte de double sanction et n'est donc pas un critère devant jouer en faveur du contribuable, le critère légal des art. 175 al. 2 LIFD et 69 al. 2 LPFisc étant celui de la gravité de la faute (cf. ATF 144 IV 136 consid. 7.3.2).

17. En l'espèce, le recourant invoque essentiellement des problèmes familiaux et de santé pour justifier sa négligence dans le traitement de son dossier fiscal. Indépendamment du fait que ces derniers ne sont attestés par aucun certificat médical, force est de constater qu'il n'a, ni allégué, ni démontré avoir été dans l'incapacité de mandater un tiers afin de remplir correctement ses obligations fiscales s'il était lui-même empêché de le faire. Les motifs invoqués ne sauraient dès lors justifier une exemption de toute peine.
18. Le tribunal relève par ailleurs que la quotité de 0.5 fois des amendes litigieuses est proche du minimum de un tiers prévu par la loi. Celle-ci révèle que l'AFC-GE a

manifestement tenu compte de l'ensemble des circonstances et fait preuve de modération.

19. Celles-ci ne pourront dès lors qu'être confirmées et le recours sera rejeté.
20. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), le recourant, qui succombe, est condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 10 avril 2024 par Monsieur A_____ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 8 mars 2024 ;
2. le rejette ;
3. met à la charge du recourant un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
4. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
5. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Antoine BERTHOUD, président, Pascal DE LUCIA et Philippe FONTAINE,
juges assesseurs

Au nom du Tribunal :

Le président

Antoine BERTHOUD

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière