REPUBLIQUE ET CANTON DE GENEVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2314/2022 ICCIFD JTAPI/293/2023

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 13 mars 2023

dans la cause

Monsieur A_____ et Madame B_____, représentés par Me Frédéric VUILLEUMIER, avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le litige concerne une procédure pour tentative de soustraction d'impôt ouverte à l'encontre de Monsieur A_____ et de Madame B_____ pour l'année 2017.

2. Par pli du 1er novembre 2018, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a ouvert à l'encontre des contribuables une procédure en rappel d'impôt, ainsi qu'une procédure pour soustraction d'impôt pour les années 2008 à 2016.

   Ils seraient bénéficiaires d'une société offshore, « C_____ » (ci-après : la société). Afin de vérifier leur imposition, l'AFC-GE les a invités à lui faire parvenir des documents en lien avec celle-ci.

3. Dans leur déclaration fiscale 2017, transmise le 7 décembre 2018, les intéressés ont fait état d'un revenu imposable s'élevant à CHF 123'859.- (pour l'ICC) et à CHF 169'315.- (pour l'IFD), leur fortune imposable étant nulle. L'état des titres ne mentionnait aucun élément de revenu, ni de fortune en lien avec la société.

4. Le 11 mars 2020, les précités ont donné suite à la demande de renseignements de l'AFC-GE, qui leur avait été adressée le 1er novembre 2018.

   Le siège de la société se trouvait aux Îles Vierges Britanniques (ci-après : BVI). Cette structure, dont le but social était particulièrement vaste, n'avait déployé qu'une activité purement financière dans la gestion de portefeuille de titres. Elle devait dès lors être traitée en transparence et ses éléments intégrés dans leurs revenus et leur fortune privée.

   Ils ont notamment produit un tableau récapitulatif des avoirs détenus par la société, ainsi que de leurs rendements pour les années 2008 à 2017, auquel était joint des relevés de compte.

5. Par pli du 5 juin 2020, l'AFC-GE a ouvert à l'encontre des contribuables une procédure pour tentative de soustraction d'impôt concernant l'année 2017, constatant qu'ils n'avaient pas déclaré des éléments de revenu et de fortune.

   Elle leur a adressé une demande de renseignements se rapportant à la société.

6. Le 16 décembre 2020, les contribuables ont notamment expliqué, s'agissant des éléments qu'ils n'auraient pas déclarés pour la période 2017, que leur courrier du 11 mars 2020 contenait les justificatifs relatifs aux années fiscales 2008 à 2017. Ils avaient par ailleurs demandé d'intégrer les éléments de l'année 2017 dans la déclaration fiscale de cette année.

   Pour le surplus, ils ont répondu aux questions posées par l'AFC-GE dans sa lettre du 5 juin précédent et ont fourni des pièces justificatives.

7. Le 11 avril 2022, l'AFC-GE a taxé les contribuables pour l'année 2017 sur la base d'un revenu imposable de CHF 205'006.- (pour l'ICC) et de CHF 251'600.- pour l'IFD. Elle a également arrêté leur fortune imposable à CHF 3'527'360.-.

   Elle a notamment intégré à leur fortune et à leurs revenus les avoirs détenus par la société, respectivement leurs rendements.

8. Le 14 avril 2022, elle a notifié à chacun d'eux des bordereaux d'amende pour tentative de soustraction. Ils n'avaient pas déclaré la totalité de leurs avoirs mobiliers, ni leurs rendements, tentant de bénéficier d'une imposition plus favorable. Les soustractions avaient été commises intentionnellement.

   Elle avait pris en considération l'importance des montants soustraits comme circonstance aggravante et leur bonne collaboration en tant que circonstance atténuante. La quotité des amendes avait été arrêtée à une fois les impôts soustraits, réduite au 2/3 de ce montant, s'agissant d'une tentative de soustraction.

9. Le 13 mai 2022, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre des bordereaux d'amende.

   L'ouverture d'une procédure pour tentative de soustraction d'impôt ne se justifiait pas, étant donné que l'intégralité des éléments imposables en lien avec la société avait été annoncée à l'AFC-GE le 11 mars 2020, soit avant l'ouverture de la procédure pénale.

10. Par décision du 8 juin 2022, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

    Elle avait découvert, avant l'entrée en vigueur de la taxation 2017, que celle-ci était incomplète. L'intention de soustraire des montants d'impôt était établie et n'était pas contestée. Les amendes étaient dès lors fondées dans leur principe.

    Elle a tenu compte, à titre de circonstance aggravante, de l'importance des montants soustraits et, en tant que circonstance atténuante, de leur bonne collaboration. La quotité des amendes avait été fixée à une fois les impôts soustraits, réduite à 2/3 s'agissant d'une tentative de soustraction.

11. Par acte du 8 juillet 2022, les contribuables, sous la plume de leur mandataire, ont interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) à l'encontre de la décision du 8 juin précédent en concluant à l'annulation des amendes, subsidiairement à la réduction de leur quotité.

    L'ouverture de la procédure de tentative de soustraction avait eu lieu le 5 juin 2020, alors que l'AFC-GE disposait de tous les renseignements et des documents qu'ils avaient fournis relatifs à l'année 2017. Elle bénéficiait d'une déclaration d'impôt complète et exacte. L'élément objectif de la tentative de soustraction n'était pas réalisé.

Subjectivement, ils n'avaient jamais tenté de soustraire des montants d'impôt. Ils avaient certes déposé une déclaration fiscale 2017 encore incomplète, mais ils avaient ce faisant commis une erreur d'attention. Ils savaient pertinemment que l'existence de la société était connue des autorités fiscales et qu'un contrôle avait déjà débuté pour les années antérieures. L'élément subjectif de la tentative de soustraction – l'intention – faisait également défaut.

Subsidiairement, s'il devait être retenu qu'ils avaient commis une tentative de soustraction, il convenait de tenir compte du fait qu'ils avaient complété leur déclaration avant que la moindre question ne leur soit posée. Leur faute devait être qualifiée de particulièrement légère et la quotité de l'amende devait dès lors être réduite.

12. Dans sa réponse du 12 octobre 2022, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

En déposant leur déclaration fiscale 2017 le 7 décembre 2018, les recourants étaient conscients de son caractère incomplet, car elle ne comprenait aucun élément de revenu et de fortune lié à la société. Ils étaient par ailleurs au courant de la procédure en rappel d'impôt, ainsi qu'en soustraction d'impôt ouverte le 1er novembre 2018 et la concernant. De surcroît, compte tenu de la procédure en rappel et en soustraction d'impôt ouverte pour les années 2008 à 2016, elle serait parvenue à la conclusion que ces éléments faisaient défaut pour l'année 2017, même sans le complément d'informations fourni par les contribuables. C'était dès lors intentionnellement qu'ils avaient déposé une déclaration fiscale incomplète.

S'agissant de la quotité des amendes, la bonne collaboration des recourants avait été prise en considération, mais leur faute ne pouvait être qualifiée de particulièrement légère, au vu de l'importance des montants soustraits.

13. Par réplique et duplique des 7 novembre et 2 décembre 2022, les parties ont campé sur leurs positions respectives.

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. Les recourants demandent l'annulation des amendes qui leur ont été infligées pour tentative de soustraction d'impôt, subsidiairement la réduction de leur quotité.

4. La tentative de soustraction fiscale est régie par les art. 176 LIFD et 70 LPFisc, qui prévoient que celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni d'une amende (al. 1).

5. Objectivement, la tentative de soustraction se situe entre les actes préparatoires d'une soustraction, qui ne sont pas punissables, et la soustraction consommée, qui l'est. Le comportement illicite réprimé correspond, sur le plan objectif, à celui de la soustraction fiscale au sens des art. 175 LIFD et 69 LPFisc (arrêt du Tribunal fédéral 2C_874/2018 du 17 avril 2019 consid. 10.3). Dans la procédure de taxation, il suffit que le contribuable donne à l'autorité fiscale des renseignements inexacts, en particulier en fournissant une déclaration d'impôt incomplète et qui n'est pas conforme à la vérité au sens de l'art. 124 al. 2 LIFD. Pour qu'il y ait tentative, l'autorité de taxation doit découvrir que les renseignements fournis sont inexacts avant que la décision de taxation ne soit entrée en force, car, ensuite, la soustraction est consommée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_81/2022 du 25 novembre 2022 consid. 10.1).

   Il peut y avoir tentative de soustraction aussi longtemps que la taxation en question peut encore être effectuée ou modifiée selon la procédure ordinaire. En revanche, si le droit de taxer est prescrit ou si la taxation est entrée en force, de sorte que seule la procédure de rappel d'impôt est encore disponible pour obtenir une taxation conforme à la loi, la soustraction est considérée comme consommée. Si l'autorité découvre que la taxation n'est pas complète avant l'entrée en force de la décision, elle doit user des voies de droit dont elle dispose et, en présence de soupçons suffisants, elle doit ouvrir une procédure pénale pour tentative de soustraction d'impôt ou pour violation des obligations de procédure. Attendre l'entrée en force de la décision contreviendrait à son obligation de veiller à ce que les taxations soient conformes à la loi (Roman J. SIEBER, Jasmin MALLA in Martin ZWEIFEL, Michael BEUSCH, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4ème éd., 2022, art. 176, § 3, p. 2813 et les réf.).

6. Sur le plan subjectif, la tentative de soustraction suppose, contrairement à la soustraction consommée, qui peut être commise par négligence, un agissement intentionnel de l'auteur. Il faut donc que le contribuable ait agi avec conscience et volonté. Le dol éventuel suffit pour retenir l'intention. Il n'est toutefois pas aisé de distinguer le dol éventuel de la négligence consciente. Il y a dol éventuel lorsque l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, même s'il ne le souhaite pas, parce qu'il s'en accommode pour le cas où il se produirait. La négligence consciente se distingue du dol éventuel par l'élément volitif. Alors que celui qui agit par dol éventuel s'accommode du résultat dommageable pour le cas où il se produirait, celui qui agit par négligence consciente escompte - ensuite d'une imprévoyance coupable - que ce résultat, qu'il envisage aussi comme

possible, ne se produira pas. S'agissant de savoir si une tentative de soustraction est intentionnelle ou procède d'une négligence non punissable, l'importance des montants en cause joue un rôle non négligeable, dès lors que l'absence d'un montant sur la déclaration d'impôt peut d'autant plus difficilement échapper au contribuable que la somme est élevée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_81/2022 du 25 novembre 2022 consid. 10.2).

7. En l'espèce, les recourants contestent le bien-fondé de la procédure ouverte à leur encontre pour tentative de soustraction d'impôt, faisant valoir qu'au moment de son ouverture, le 5 juin 2020, l'AFC-GE disposait déjà de toutes les informations relatives aux avoirs détenus par la société, ainsi qu'à leurs rendements, puisqu'ils avaient déjà communiqué ces renseignements le 11 mars précédent.

   Les intéressés ne peuvent être suivis.

   En effet, leur déclaration fiscale 2017 déposée le 7 décembre 2018 ne comporte aucun élément de revenu, ni de fortune en lien avec la société. Ladite déclaration n'est ainsi ni complète, ni conforme à la vérité, ce qu'ils reconnaissent d'ailleurs dans leur recours. Dès lors, l'élément objectif d'une tentative de soustraction était rempli déjà au moment où ils ont remis leur déclaration d'impôt à l'AFC-GE. Il n'est dès lors pas déterminant que celle-ci ait eu connaissance ultérieurement de l'existence de la société, dont les avoirs et leurs rendements devaient être imposés en transparence auprès des contribuables.

   Au surplus, leur lettre du 11 mars 2020 ne peut s'analyser comme une dénonciation spontanée (art. 175 al. 3 LIFD et 69 al. 3 LPFisc), puisque lorsqu'ils ont, à cette date, communiqué à l'AFC-GE des informations sur leur participation dans la société pour l'année 2017, l'autorité intimée enquêtait auprès d'eux à ce sujet depuis le 1er novembre 2018 déjà. Dès lors, le caractère spontané de leur démarche défaut (arrêt du Tribunal fédéral 2C_370/2019 du 19 septembre 2019 consid. 5.2 et 5.4.2).

8. Subjectivement, les recourants contestent avoir agi intentionnellement, relevant que leur comportement procède d'une simple erreur d'attention.

   À nouveau, ils ne peuvent être suivis.

   En effet, le 1er novembre 2018, soit environ un mois avant que les recourants ne transmettent leur déclaration fiscale 2017, l'AFC-GE avait ouvert à leur encontre une procédure en rappel et en soustraction d'impôt pour les années 2008 à 2016, en lien avec les avoirs et les rendements de la société. Dès lors, en remplissant une déclaration d'impôt 2017 sans y faire état de ces éléments, les recourants devaient nécessairement être conscients de son inexactitude. Partant et contrairement à ce qu'ils soutiennent dans leur recours, l'ouverture de ces procédures antérieurement au dépôt de leur déclaration fiscale rend d'autant moins excusable leur omission.

Celle-ci ne peut être qualifiée de simple négligence. Il doit au contraire être retenu qu'ils ont agi à tout le moins par dol éventuel.

9. En cas de tentative de soustraction, l'amende est fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (art. 176 al. 2 LIFD et 70 al. 2 LPFisc).

   La soustraction consommée est réprimée par les art. 175 LIFD et 69 LPFisc. 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).

10. La quotité de l'amende n'est pas fixée en fonction de l'intention de soustraire ou de la négligence qui peut être reprochée au contribuable mais de l'intensité de sa faute, qui doit être fixée en fonction de sa culpabilité (art. 106 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0). En revanche, 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). 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 du 16 mars 2010 consid. 6.2).

11. Selon l'art. 106 al. 3 CP, le juge fixe l'amende en tenant compte de la situation de l'auteur afin que la peine corresponde à la faute commise. En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération à cet égard sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur. Le cadre de la peine fixé par l'art. 175 al. 2 LIFD ne peut en revanche pas être dépassé ni vers le haut ni vers le bas, à moins que l'on ne soit en présence de circonstances aggravantes ou atténuantes au sens de l'art. 48 CP (arrêt du Tribunal fédéral 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1).

12. En l'espèce, les recourants concluent à la réduction de la quotité des amendes au motif qu'ils n'ont commis qu'une faute très légère.

    À titre de circonstance atténuante, ils peuvent se prévaloir d'une bonne collaboration dans la procédure de tentative de soustraction, tel que relevé par l'autorité intimée.

    Cela étant, ils ont été taxés sur une fortune imposable de quelque CHF 3.5 millions, alors qu'ils n'en avaient déclaré aucune. En outre, tandis qu'ils avaient déclaré un revenu imposable de CHF 123'859.- (pour l'ICC) et de CHF 169'315.-

(pour l'IFD), ils ont été imposés sur des revenus s'élevant à respectivement CHF 205'006.- et à CHF 251'600.-. Ainsi, les montants non déclarés représentent respectivement 40 % et 33 % de leurs revenus taxables. C'est dès lors à bon droit que l'autorité intimée a retenu, à titre de circonstance aggravante, qu'ils avaient tenté de soustraire des montants importants d'impôt.

Seule l'absence de toute circonstance aggravante aurait permis de qualifier leur faute de très légère. Dès lors, la quotité des amendes, arrêtée à une fois les impôts soustraits – puis réduite à deux tiers pour tenir compte du fait qu'ils n'ont commis qu'une tentative de soustraction et non une soustraction consommée – ne se révèle pas excessivement sévère.

13. Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté.

14. 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), les recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent, sont condamnés 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 8 juillet 2022 par Monsieur A_____ et Madame B_____ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 8 juin 2022 ;

2. le rejette ;

3. met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, 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 trente 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: Sophie CORNIOLEY BERGER, présidente, Nicole FRAGNIÈRE MEYER et Jean-Marc WASEM, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Sophie CORNIOLEY BERGER

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière