RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/640/2021 ICCIFD JTAPI/1016/2021

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 4 octobre 2021

dans la cause

Monsieur A_____, représenté par Me Nicolas BUCHEL, avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. En 2010, Monsieur A_____ (ci-après : le contribuable ou le recourant) était l'actionnaire unique de la société B_____ SA qui, à teneur du registre de commerce, a pour but « opérations de financement, gestion de fortunes, notamment commerce de valeurs, de capitaux, de services et conseils en matière de placement, d'investissement, de droit, de comptabilité et d'impôts ».

2. Par convention du 5 mai 2010, le contribuable a cédé cette société à C_____ SA. Il y était notamment indiqué que la première lui avait versé un dividende de CHF 192'000.-, « sur la base de [ses] résultats » au 31 décembre 2009 (cf. art. 3, p. 3).

3. Le 18 mai 2010, un formulaire (n° 103) faisant état du versement dudit dividende a été déposé auprès l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH). Ce document, signé par le contribuable, indiquait qu'un impôt anticipé (ci-après : IA) de CHF 67'200.- avait été prélevé sur cette prestation. L'identité de la personne bénéficiaire n'y était pas mentionnée.

4. Dans sa déclaration fiscale pour l'année 2010, qu'il a signée personnellement, le contribuable a indiqué avoir vendu la société B_____ SA. Il n'y a pas mentionné le dividende de CHF 192'000.-, ni l'IA y relatif. Parmi ses avoirs bancaires, il a notamment déclaré celui qu'il détenait auprès de la banque D_____ (CHF 1'586'878.-). Au titre de revenu, il y a notamment indiqué son salaire perçu auprès de dite société en 2010 (CHF 144'339.-).

5. Par bordereaux du 21 novembre 2012, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) l'a taxé sur la base des éléments qu'il avait déclarés.

6. Ces bordereaux sont entrés en force.

7. Dans le cadre de sa taxation pour l'année 2012, l'AFC-GE lui a notamment demandé, par courrier du 27 novembre 2013, de lui remettre une copie de la convention de vente de B_____ SA, ce que son mandataire a fait par un courrier du 3 janvier 2014.

8. Par courrier recommandé du 4 juin 2020, l'AFC-GE l'a informé de l'ouverture à son encontre d'une procédure en rappel des impôts fédéral direct (IFD), cantonal et communal (ICC) 2010 et d'une procédure en soustraction de ces impôts, précisant qu'il avait omis de déclarer le dividende de CHF 192'000.-. Elle lui a imparti un délai de trente jours pour formuler ses éventuelles observations à cet égard.

9. Donnant suite à cette invite par courrier du 11 septembre 2020, sous la plume de ses conseils, il a notamment exposé avoir été actif durant toute sa carrière dans le

domaine bancaire, en qualité de gérant de fortune. Il avait ensuite fondé sa propre société, B_____ SA (au capital de CHF 250'000.- constitué d'actions nominatives), en devenant son actionnaire unique et animateur principal, et dix ans plus tard, en 2010, il avait cédé l'entier de ce capital-actions à la société C_____ SA. Le dividende de CHF 192'000.- lui avait été versé intégralement. Il s'agissait du seul dividende jamais distribué par la société. Le formulaire n° 103 relatif à ce dividende avait été envoyé à l'AFC-CH le 18 mai 2010 et l'IA de CHF 67'200.- avait été versé. Le solde, soit CHF 124'800.- avait été versé sur son compte après de la banque D_____, compte qui avait été bien indiqué dans sa déclaration fiscale 2010, parmi les éléments de sa fortune imposable. Le dividende de CHF 192'000.- figurait en outre dans la déclaration fiscale 2010 de la société B_____ SA. Son omission d'indiquer ce dividende dans sa déclaration fiscale était due à « une négligence imputable à une situation familiale très difficile », soit en particulier à son divorce, raison pour laquelle il avait délaissé la gestion de sa déclaration d'impôt et avait confié celle-ci à une fiduciaire genevoise. Il s'agissait d'un oubli. Il avait eu un intérêt fiscal évident à déclarer ce dividende dans sa déclaration fiscale 2010, ou dans un délai de trois ans, d'autant plus que celui-ci n'était imposable que partiellement. Il n'y avait pas eu de perte financière pour la Confédération, puisque le montant de l'IA versé dépassait de CHF 12'200.- les impôts directs dus. Ainsi, l'un des éléments constitutifs de la soustraction de l'IFD faisait défaut. Pour le surplus, l'indication du dividende dans la déclaration fiscale de la société B_____ SA, le dépôt du formulaire n° 103 auprès de l'AFC-CH et la production de la convention de cession d'actions du 5 mai 2010, démontraient sa bonne collaboration, si bien que la quotité de l'amende devait être réduite à un tiers des impôts soustraits. Les intérêts moratoires devaient quant à eux être calculés compte tenu du fait qu'il avait remis à l'AFC-GE la convention de cession d'actions déjà en date du 3 janvier 2014.

Enfin, les conditions pour le remboursement de l'IA, au-delà du délai de trois ans, étaient remplies. L'interprétation faite par l'AFC-CH, dans sa circulaire n° 48, de la limitation de ce remboursement à un délai de trois ans, était arbitraire et contraire à l'intention du législateur.

En conclusion, il sollicitait le remboursement de l'IA de CHF 67'000.-, l'imposition du dividende à concurrence de 70 % et, si l'AFC-GE lui refusait ce remboursement, la déduction de cet impôt du dividende de CHF 192'000.-.

10. Le 12 octobre 2020, l'AFC-GE lui a notifié deux bordereaux de rappel des ICC et IFD 2010, de respectivement CHF 35'701,65 et 14'556,35, et deux bordereaux d'amende dont la quotité équivalait aux montants de ces impôts.

En ne déclarant pas le dividende de CHF 192'000.-, le contribuable n'avait pas été imposé selon sa réelle capacité contributive. La soustraction ayant été commise intentionnellement, la quotité de l'amende avait été fixée à une fois le montant de l'impôt soustrait. Le dividende était imposé à concurrence de 60 %.

11. Par courrier du 11 novembre 2020, sous la plume de ses conseils, le contribuable a formé réclamation contre ces bordereaux.

    Reprenant les explications et arguments formulés dans son courrier du 11 septembre précédent, il a notamment ajouté que dans la mesure où il avait remis à l'AFC-GE la convention du 5 mai 2010 en janvier 2014, soit six ans avant la notification des bordereaux de rappel d'impôt, cette dernière disposait de tous les éléments nécessaires pour le taxer plus tôt, si bien qu'il ne devait pas supporter des intérêts moratoires sur une aussi longue période.

12. Par décision du 25 janvier 2021, l'AFC-GE a rejeté cette réclamation.

    La faute du contribuable était intentionnelle compte tenu notamment du fait que celui-ci était à l'époque le gestionnaire de fortune, qu'il était l'animateur principal de la société, qu'il s'agissait de l'unique dividende distribué par la société et que le montant du revenu soustrait était important.

    Pour le surplus, c'était dans le cadre de la taxation du contribuable pour l'année 2012 que celui-ci lui avait remis les documents nécessaires pour procéder à des reprises pour l'année 2010, de sorte qu'elle ne pouvait pas tenir compte de sa bonne collaboration pour diminuer la quotité des amendes.

    Quant aux intérêt moratoires, ils étaient maintenus et seraient déductibles dans le cadre de la taxation pour la période 2020, soit lors de l'année de leur échéance. Aucune disposition légale ne lui commandait d'ouvrir une procédure en rappel d'impôt aussitôt qu'elle se trouvait en droit de le faire. Cela étant, en matière de rappel d'impôt, le contribuable était protégé par les délais de péremption de dix ans et de quinze ans qui restreignaient dans le temps le droit du fisc d'ouvrir une telle procédure, respectivement de procéder au rappel d'impôt.

    Par ailleurs, en matière d'IA, l'ancien droit étant applicable à la situation du contribuable, celui-ci avait perdu son droit au remboursement de cet impôt. En outre, la législation en matière d'impôts direct, ne prévoyait pas la possibilité de déduire l'IA du dividende concerné.

    Enfin, c'était conformément à la loi en vigueur en 2010 qu'elle avait imposé le dividende litigieux à concurrence de 60 %, et non pas à raison de 70 %. Pour finir, aucune compensation ne pouvait être effectuée entre l'IA et l'IFD.

13. Par acte du 19 février 2021, sous la plume de ses conseils, le contribuable a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal), concluant, sous suite de frais et dépens, à son annulation et à ce qu'il soit constaté qu'il avait agi par négligence, qu'il avait collaboré avec l'AFC-GE, qu'il avait droit au remboursement de l'IA, que la Confédération n'avait pas subi de préjudice, de sorte que les bordereaux relatifs à l'IFD devaient être annulés, que les intérêts moratoires devaient être réduits pour

la période du 3 janvier 2014 au 23 octobre 2020 et que, s'il n'avait pas droit au remboursement de l'IA, celui-ci était déductible du dividende litigieux.

Reprenant son argumentation précédente, il a ajouté que s'il avait eu l'intention de commettre une soustraction d'impôt, il n'aurait alors pas signé personnellement le formulaire n° 103, ni payé l'IA, mais aurait laissé un tiers procéder à ces démarches, ou ne les aurait tout simplement pas entreprises, et n'aurait pas fait verser le dividende sur un compte bancaire qu'il avait déclaré régulièrement, mais sur un compte non déclaré. Au contraire, son intérêt était de déclarer le dividende en question, puisque les impôts directs (CHF 55'000.-) dus sur ce revenu étaient moins élevés que l'IA y relatif (CHF 67'200.-). Dans ces conditions, il était insoutenable de lui attribuer une intention dolosive de commettre une soustraction d'impôt. L'absence de conscience et de volonté l'avait précisément conduit à payer globalement plus d'impôt que ce que la loi lui imposait. De plus, s'il avait eu l'intention de commettre une soustraction d'impôt, il n'aurait alors pas remis à l'AFC-GE le contrat du 5 mai 2010, mais il aurait tenté de se soustraire à cette obligation. Sa négligence avait consisté en le fait qu'il n'avait pas contrôlé sa déclaration fiscale 2010 qui avait été établie par une fiduciaire. Il fallait donc conclure que sa faute relevait de négligence.

Par ailleurs, l'AFC-GE n'avait pas tenu compte de sa bonne collaboration. Or, s'il n'avait pas remis à cette dernière le contrat du 5 mai 2010, elle n'aurait pas eu connaissance de l'existence du dividende litigieux. Ce fait devait être pris en considération pour réduire le montant des amendes.

Il prenait acte du fait que l'AFC-GE admettait de déduire les intérêts dans le cadre de l'exercice fiscal 2020. Il sollicitait néanmoins une réduction de ces intérêts, compte tenu du temps que l'AFC-GE avait pris pour procéder au rappel des impôts.

Il avait droit au remboursement de l'IA, dès lors qu'il avait agi par négligence et qu'il avait déclaré le revenu litigieux avant l'entrée en force de toute décision prise suite à l'ouverture des procédures de rappel et de soustraction d'impôt, étant précisé que le délai de trois ans pour requérir le remboursement de cet impôt ne trouvait pas application dans le cas d'espèce. Si on lui refusait ce remboursement, il sollicitait alors que l'IA soit déduit du dividende litigieux.

Il prenait acte également du fait que ce dividende était imposé partiellement, soit à concurrence de 60 %.

La Confédération n'ayant pas eu de perte financière, puisque l'IA versé avait compensé l'IFD dû, l'un des éléments constitutifs de la soustraction fiscale faisait défaut. Il en résultait qu'au niveau fédéral, la poursuite devait être abandonnée et les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende annulés.

14. Dans sa réponse du 23 avril 2021, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La déclaration fiscale du recourant ne mentionnait pas la perception du dividende litigieux, mais la vente de la totalité des actions de B_____ SA. En mai 2010, cette société, dont le recourant était actionnaire unique, lui avait annoncé, par le biais de la formule n° 103, le versement d'un dividende de CHF 192'000.- et le prélèvement d'un impôt anticipé de CHF 67'200.-. C'était seulement après l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt que le recourant avait réagi, indiquant qu'il n'avait pas déclaré ce revenu par négligence. Il avait personnellement complété, daté et signé cette formule. Il en avait donc parfaitement connaissance. Il ne pouvait du reste pas ignorer qu'il était un sujet fiscal indépendant de sa société, devant satisfaire à ses propres obligations fiscales. Compte tenu de son expérience professionnelle au sein d'une société ayant des activités « de financement, gestion de fortunes, notamment commerce de valeurs, de capitaux, de service et conseils en matière de placement, d'investissement, de droit, de comptabilité et d'impôts », le recourant n'avait pas, de par son expérience professionnelle, usé des précautions commandées par les circonstances. En usant de la diligence requise, il pouvait donc saisir le caractère lacunaire de sa déclaration fiscale et ne pouvaient ignorer son obligation de déclarer le dividende. Dans de telles circonstances et compte tenu du comportement du recourant, en particulier du fait qu'il n'avait réagi qu'après l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt, et de ses connaissances dans le domaine, il ne pouvait être considéré qu'il avait agi par négligence.

Le 3 janvier 2014, soit presque trois ans après le dépôt de sa déclaration fiscale 2010, le recourant avait répondu à une demande de renseignement concernant sa déclaration fiscale 2012, en fournissant une copie du contrat du 5 mai 2010. C'était sur la base de ce document qu'elle avait désormais eu toutes les informations nécessaires pour ouvrir une procédure en rappel d'impôt 2010. Le recourant n'avait pas manifesté auparavant une attitude coopérative lors de l'établissement des faits relatifs à sa taxation pour l'année 2010. Il n'avait pas non plus annoncé de lui-même son infraction, qui avait été découverte seulement après une demande de renseignement concernant une année fiscale ultérieure. Dans ces conditions, une atténuation de la faute et par conséquent de l'amende pour bonne collaboration ne se justifiait pas.

Les intérêts moratoires étaient dus, en principe, et avaient été calculés conformément à la législation applicable et à la jurisprudence y relative et selon les taux annuels en vigueur.

En matière d'IA, les nouvelles normes, entrées en vigueur le 1er janvier 2019, n'étaient pas applicables en l'occurrence.

Enfin, selon la jurisprudence, le contribuable qui s'abstenait de déclarer en temps utile le rendement frappé de l'impôt anticipé, renonçait ainsi à réclamer le

remboursement d'une prétention à laquelle il avait droit. Le contribuable devait alors en supporter la conséquence, à savoir la double charge de l'IA et des impôts directs. En l'occurrence, il ne dépendait que du recourant de réclamer en temps utile le remboursement de l'IA, ce qu'il n'avait pas fait. Cet impôt ne pouvait ainsi pas être retranché du montant du dividende.

15. Par réplique du 18 mai 2021, sous la plume de ses conseils, le recourant a maintenu ses conclusions.

Pour juger de sa faute, l'AFC-GE avait pris en compte l'importance du montant de revenu non déclaré. Or, cette importance devait être relativisée compte tenu des variations significatives d'une année à l'autre de ses revenus et fortune qu'il avait à déclarer.

Il n'était pas en mesure de procéder à une déclaration spontanée du revenu litigieux puisqu'il n'avait pas eu conscience d'avoir enfreint la loi, étant relevé que pendant six ans, l'AFC-GE ne lui avait posé aucune question à ce sujet, alors que la convention du 5 mai 2010, qui lui avait été remise en janvier 2014, indiquait clairement le versement en 2010 en sa faveur d'un dividende de CHF 192'000.-. Il avait toujours agi avec la plus grande transparence et en pleine collaboration à l'égard de l'AFC-GE, et ce six ans avant l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt. S'il avait eu une intention délictueuse, il aurait alors procédé, le 3 janvier 2014 au plus tard, à une déclaration spontanée ou donné des explications pour se disculper. En remettant ce document sans procéder à une déclaration spontanée, il « aurait signé son forfait », s'il avait eu la conscience et la volonté de commettre une soustraction d'impôt. Seule une personne qui n'avait pas conscience et volonté de commettre une infraction ne se justifiait pas. Seule une négligence pouvait donc lui être reprochée.

Il avait pleinement collaboré avec l'AFC-GE bien avant l'ouverture de la procédure pour soustraction d'impôt.

Au vu des circonstances, il était dans l'impossibilité de réaliser une économie d'impôt en ne déclarant pas le dividende au titre de revenu et, par conséquent, dans l'impossibilité de commettre une soustraction d'impôt intentionnelle. Au contraire, en ne déclarant pas ce dividende, il subissait une charge fiscale supérieure au montant de l'IA. Selon le droit pénal, le juge pouvait atténuer la peine si l'exécution d'un crime ou d'un délit n'était pas poursuivie jusqu'à son terme ou que le résultat nécessaire à la consommation de l'infraction ne se produisait pas ou ne pouvait pas se produire. Il devait être mis au bénéfice de cette règle. De plus, cette impossibilité matérielle de réaliser cette infraction démontrait également l'absence de conscience et de volonté de réaliser une économie d'impôt.

16. Par duplique du 11 juin 2021, l'AFC-GE a elle-aussi persisté dans ses conclusions.

EN DROIT

1. Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation prises par l'AFC-GE en matière d'impôts directs (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) et en matière d'IA (art. 54 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 - LIA - RS 642.21 ; art. 15 du règlement d'application de diverses dispositions fiscales fédérales du 30 décembre 1958 - RDDFF - D 3 80.04).

2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable sous l'angle des art. 49 LPFisc, 140 LIFD et 54 al. 1 LIA.

3. Au préalable, il y a lieu de constater que dans la mesure où un avis d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt a été notifié au recourant le 4 juin 2020 pour la période fiscale 2010, le délai de péremption de dix ans pour introduire une telle procédure (art. 152 al. 1 LIFD et 61 al. 1 LPFisc) a été respecté et que le délai de quinze ans relatif au droit de procéder au rappel d'impôt pour cette période (art. 152 al. 3 LIFD et 61 al. 3 LPFisc) n'est pas encore échu, si bien que ce droit n'est pas périmé.

   Par ailleurs, que l'on applique le nouveau droit (art. 184 al. 1 let. b ch. 1 et al. 2 LIFD en vigueur dès le 1er janvier 2017) ou l'ancien (ancien art. 184 al. 1 let. b et al. 2 LIFD, en vigueur avant le 1er janvier 2017), la poursuite pénale de la soustraction d'impôt consommée reprochée au recourant au cours de cette période n'est pas prescrite, dès lors que l'AFC-GE a rendu des décisions de rappel d'impôt le 12 octobre 2020 pour cette année, soit avant le délai de dix ans après la fin de cette période, que, le 4 juin 2020, elle a informé le recourant de l'ouverture à son encontre de la procédure en soustraction d'impôt et qu'il ne s'est pas encore écoulé quinze ans depuis fin 2010.

4. Le recourant ne s'oppose pas au principe du rappel d'impôt dû sur le dividende de CHF 192'000.-, ni à celui du prélèvement des intérêts moratoires y relatifs. Il fait valoir en revanche une réduction - qu'il ne chiffre pas de manière précise - de ces derniers au motif que l'AFC-GE avait pris du retard pour procéder à ce rappel, les éléments lui permettant de le faire lui ayant été communiqués en janvier 2014 déjà.

5. Aux termes des art. 151 al. 1 LIFD et 59 al. 1 LPFisc, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou

incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts.

6. L'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) garantit à toute personne, dans une procédure judiciaire ou administrative, le droit d'obtenir un jugement raisonnable et consacre le principe de la célérité. L'autorité viole cette garantie lorsqu'elle ne rend pas une décision qu'il lui incombe de prendre dans le délai prescrit par la loi ou dans le délai que la nature de l'affaire et les circonstances font apparaître comme raisonnable (ATF 130 I 312 consid. 5.1). Le caractère raisonnable du délai s'apprécie selon les circonstances particulières de la cause, eu égard notamment à la complexité de l'affaire, à l'enjeu du litige pour l'intéressé, à son comportement ainsi qu'à celui des autorités compétentes (ATF 135 I 265 consid. 4.4). À cet égard, il appartient au justiciable d'entreprendre ce qui est en son pouvoir pour que l'autorité fasse diligence, que ce soit en l'invitant à accélérer la procédure ou en recourant, le cas échéant, pour retard injustifié (ATF 130 I 312 consid. 5.2). Enfin, on ne saurait reprocher à l'autorité quelques temps morts, qui sont inévitables dans une procédure. Lorsqu'aucun d'eux n'est d'une durée vraiment choquante, c'est l'appréciation d'ensemble qui prévaut (ATF 130 IV 54 consid. 3.3.3).

7. En l'occurrence, tout d'abord, il n'existe pas de règle prescrivant à l'AFC-GE d'ouvrir une procédure de rappel d'impôt aussitôt qu'elle se trouve en droit de le faire. Cela étant, en matière de rappel d'impôt, le contribuable est protégé par les délais de péremption de dix ans (art. 151 al. 1 LIFD et art. 60 al. 1 LPFisc) et de quinze ans (art. 151 al. 3 LIFD et art. 60 al. 3 LPFisc), qui restreignent dans le temps le droit de l'AFC-GE d'ouvrir une telle procédure, respectivement de procéder au rappel d'impôt. En outre, rien n'empêchait le recourant d'attirer expressément l'attention de l'AFC-GE sur le fait qu'il avait perçu le dividende susmentionné en 2010 - au lieu de se contenter de lui remettre seulement le contrat du 5 mai de cette année - ni, cas échéant, de la mettre en demeure de statuer, voire de recourir pour déni de justice. Enfin, l'autorité intimée n'a pas fait preuve de lenteur dans le traitement de la procédure de rappel d'impôt, puisqu'elle a été ouverte le 4 juin 2020 et que les bordereaux ont été notifiés le 12 octobre suivant, soit à peu près quatre mois plus tard. Il en va de même s'agissant de la procédure de réclamation, qui a duré à peine plus de deux mois, à savoir du 11 novembre 2020 au 25 janvier 2021.

   En conséquence, c'est à tort que le recourant reproche à l'AFC-GE une lenteur dans la gestion de la procédure de rappel d'impôt. Son grief demandant l'exonération des intérêts liés au rappel d'impôt pour ce motif doit être rejeté.

   Au surplus, il ne conteste pas le montant des intérêts calculé par l'AFC-GE, ni le calcul effectué au sujet des dates auxquelles ceux-ci ont respectivement commencé et cessé de courir.

8. Le recourant ne s'oppose pas non plus au principe de l'amende en matière d'ICC. Il estime en revanche qu'en matière d'IFD, l'élément objectif de la perte pour la collectivité n'est pas réalisé, dès lors que cet impôt a été couvert par l'IA versé, et que donc aucune amende ne peut lui être infligée. En outre, soutenant qu'il avait agi par négligence, il fait valoir une réduction de la quotité des amendes à un tiers des impôts soustraits.

9. À teneur des art. 175 al. 1 LIFD et l'art. 69 al. 1 LPFisc, 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.

Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt qui implique une perte financière pour la collectivité, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier, le comportement illicite et le résultat dommageable devant bien entendu être liés (arrêts du Tribunal fédéral 2C_508/2014 du 20 février 2015 consid. 5.1 ; 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.1).

Si le contribuable s'abstient de déclarer en temps utile le rendement frappé de l'IA, il doit alors supporter la double charge de l'IA et des impôts directs. Le Tribunal fédéral a souligné que cette conséquence, même si elle peut s'avérer lourde, ne viole aucune norme de droit fédéral (arrêt 2C_642/2014 du 22 novembre 2015 consid. 5.2 et les arrêts cités). Le Tribunal fédéral a encore récemment rappelé que quand bien même l'IA est conçu comme un paiement anticipé de l'impôt sur le revenu et qu'il a ainsi une fonction de garantie pour le prélèvement des impôts directs sur le revenu et la fortune des contribuables suisses, le remboursement de cet impôt ne modifie pas le revenu imposable, sur lequel il faut se baser pour déterminer l'impôt soustrait. Il convient donc de déterminer l'impôt soustrait sans prendre en compte le remboursement de l'impôt anticipé lié au dividende non déclaré. Par ailleurs, il a rappelé que « le contribuable qui ne déclare pas ses revenus est privé, en principe, définitivement, du montant de l'impôt anticipé, bien qu'il ne s'agisse pas d'un prélèvement libératoire. L'impôt anticipé devient ainsi un impôt véritable pour le contribuable qui n'a pas rempli correctement ses devoirs de déclaration et ce dernier doit alors en supporter la conséquence, à savoir la double charge de l'impôt anticipé et des impôts directs. Il s'agit ainsi de charges différentes et on ne saurait calculer l'impôt soustrait en matière d'impôt sur le revenu en prenant en compte la charge que représente l'impôt anticipé, respectivement, le remboursement de celui-ci. La capacité contributive est de plus indirectement prise en compte, dans la mesure où le montant de l'impôt soustrait sert de base de calcul de l'amende et que la situation financière du fautif peut jouer un rôle dans la fixation de la peine. On ne voit ainsi pas en quoi l'amende prononcée serait contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive » (cf. arrêt 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 9.3).

Il en découle que, contrairement à ce qu'en pense le recourant, le prélèvement de l'IA n'implique pas en soi l'absence d'une perte financière pour la collectivité en cas de non déclaration du revenu grevé de cet impôt.

10. En l'espèce, le recourant n'a pas déclaré le dividende de CHF 192'000.- qu'il a perçu en 2010. Sa déclaration d'impôt pour cette année n'était ainsi pas complète au sens des art. 124 al. 2 LIFD et 26 al. 2 LPFisc, ce qui a eu pour conséquence une perte pour la collectivité correspondant au montant des impôts soustraits. Par conséquent, les éléments objectifs de la soustraction réprimée aux art. 175 al. 1 LIFD et 69 al. 1 LPFisc sont réunis.

Reste à déterminer si le recourant a commis une faute.

11. Le contribuable agit intentionnellement lorsqu'il agit avec conscience et volonté (art. 12 al. 2 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0). L'auteur agit déjà intentionnellement lorsqu'il tient pour possible la réalisation de l'infraction et l'accepte au cas où celle-ci se produirait (dol éventuel ; art. 12 al. 2 2ème phr. CP). La conscience implique que l'auteur ait acquis la connaissance des faits, de telle manière que l'on puisse dire qu'il savait. La conscience ne suppose toutefois pas une certitude. Il n'est pas nécessaire que l'auteur tienne l'existence ou la survenance d'un fait pour certaine ; il suffit qu'il la considère comme sérieusement possible (ATA/1262/2015 du 24 novembre 2015 consid. 7b et la référence citée).

La notion de négligence, au sens de l'art. 175 LIFD, correspond à celle régie par l'art. 12 CP (ATF 135 II 86 consid. 4.4 ; ATA/203/2014 du 1er avril 2014 consid. 7c et les références citées). Commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte (négligence inconsciente) ou sans tenir compte des conséquences de son acte (négligence consciente). L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées objectivement par les circonstances et subjectivement par sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles, sa situation économique et sociale ainsi que son expérience professionnelle (art. 12 al. 3 CP ; ATA/30/2009 du 20 janvier 2009 ; ATA/828/2003 du 11 novembre 2003). 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 2A.554/2006 du 7 mars 2007 consid. 8.1).

La preuve d'un comportement intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale et elle est considérée comme apportée lorsqu'il est établi de façon suffisamment sûre que le contribuable était conscient que les informations données étaient incorrectes ou incomplètes. Si tel est le cas, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel afin d'obtenir une taxation moins élevée ; 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. Cela est d'autant plus vrai que le contribuable peut compter avec la possibilité que l'autorité fiscale s'en tienne à sa déclaration sans l'examiner de manière plus approfondie. En revanche, le contribuable agit avec négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, il ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand le contribuable n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle (arrêt du Tribunal fédéral 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 9.1).

12. Par ailleurs, lorsqu'il mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt, le contribuable n'est pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales, mais 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, du moins s'il était en mesure de reconnaître ces erreurs. Il ne faut pas que le contribuable qui se fait représenter soit favorisé par rapport au contribuable qui remplit sa déclaration fiscale lui-même, par la possibilité de se soustraire à sa responsabilité en se retranchant derrière son représentant pour des fautes qui lui sont imputables. Pour retenir l'intention, à tout le moins par dol éventuel, il faut toutefois que le contribuable ait pu reconnaître le caractère erroné de la déclaration fiscale s'il avait agi avec la diligence requise et qu'il ait ainsi été en mesure de la faire corriger (arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.3 et les arrêts cités).

    Ainsi, lorsqu'au regard de l'importance du montant non déclaré, le contribuable, qui doit se voir imputer les actes de sa fiduciaire, n'a pas contrôlé, à tout le moins de façon adéquate, la déclaration en cause, il agit alors par dol éventuel en s'accommodant de la réalisation d'une éventuelle infraction fiscale au cas où les éléments déclarés seraient incomplets ou inexacts (arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.6).

13. En l’espèce, il ressort du dossier que la déclaration fiscale 2010 du recourant a certes été préparée par sa fiduciaire, mais elle a été signée par lui-même, et que le montant non déclaré était très important et constituait, en 2010, une partie substantielle de ses revenus. Sur le vu de ces éléments, l'absence de déclaration du dividende en cause par la fiduciaire n'aurait pas dû échapper au recourant s'il avait procédé à un contrôle adéquat de sa déclaration d'impôt 2010. Il ne prétend d'ailleurs pas, ni n'explique pourquoi, une vérification de cette déclaration ne lui aurait pas permis de constater l'erreur en question et de la faire corriger. Le fait qu’il avait signé cette déclaration suppose qu’il avait pris connaissance de son contenu. Ce faisant, il ne pouvait pas ne pas se rendre compte du fait que le dividende litigieux n’y était pas déclaré, d’autant que son salaire de CHF 144'339.- versé par la même société y était indiqué et, surtout, que ce

montant était nettement inférieur à celui du dividende. Dans ces conditions, il ne pouvait pas lui échapper que ce dividende n'était pas déclaré. Si, comme il le prétend, il n'a pas effectué un contrôle de la véracité de sa déclaration lorsqu'il l'avait signée, il avait alors consciemment accepté le risque que celle-ci ne soit pas exacte et s'est accommodé du fait qu'une taxation insuffisante pouvait en découler. Un tel comportement relève de toute évidence du dol éventuel, et non d'une simple négligence. Du reste, il n'allègue pas, ni ne démontre, qu'il aurait informé sa fiduciaire de la perception de ce dividende, afin que celle-ci puisse en faire état dans sa déclaration fiscale. Le seul fait que l'IA prélevé s'est avéré après coup supérieur aux rappels d'impôt ne suffit pas pour admettre qu'il avait nécessairement agi par négligence, ses calculs effectués postérieurement n'étant pas déterminants à cet égard. Les variations d'une année à l'autre du montant de ses revenus à déclarer ne suffisent pas non plus pour admettre qu'il s'agit d'un simple oubli, étant rappelé qu'en 2010, ces derniers étaient constitués seulement de son salaire précité, de sa rente AVS et des rendements de sa fortune, dont le dividende en question. Le fait que le montant de ce dividende était inclus dans celui de ses avoirs bancaires, qu'il avait dûment déclarés, ne démontre en rien l'absence d'une intention dolosive, dans la mesure où cela ne permettait manifestement pas à l'AFC-GE de se rendre compte de l'existence de ce revenu.

Dans ces conditions, il faut admettre que le recourant a commis une soustraction d'impôt à tout le moins par dol éventuel. Les amendes sont donc justifiées dans leur principe.

Reste encore à examiner leur quotité.

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).

Le montant de l'impôt soustrait constitue le premier élément de fixation de la peine. Celle-ci doit ensuite être fixée selon le degré de la faute de l'auteur (cf. ATF 143 IV 130 consid. 3.3). En présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en règle générale au montant de l'impôt soustrait (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 10.1 ; 2C_777/2014 du 13 octobre 2014 consid. 6.2 ; 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2).

L'art. 175 LIFD est plus contraignant que le Code pénal suisse (CP - RS 311.0 ; cf. Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, n. 41-42 et 44 ad art. 175 et les références citées) : le cadre de la peine fixé par l'art. 175 al. 2 1ère phr. LIFD ne peut être dépassé ni vers le haut ni vers le bas, à moins que l'on ne soit en présence de circonstances aggravantes ou atténuantes et dans les limites de la deuxième phrase (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_173/2015,

2C_174/2015 du 22 avril 2016 consid. 9.3.1 et les arrêts cités). 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 (Diane MONTI, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, 2002, p. 70).

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, par une personne morale, sur plusieurs exercices (cf. Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., n. 54 ad art. 175).

La quotité précise de l'amende doit être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du CP, qui ont vocation à s'appliquer en droit pénal fiscal, à moins que la LIFD ne contiennent des dispositions sur la matière (cf. art. 333 al. 1 CP).

Conformément à l'art. 106 al. 3 CP, l'amende doit être fixée en tenant compte de la situation de l'auteur, afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principes régissant la fixation de la peine prévus à l'art. 47 CP s'appliquent (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2 ; 143 IV 130 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 9.2.2). 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).

Les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie en droit pénal fiscal (cf. ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1157/2016 du 2 novembre 2017 consid. 6.2 ; 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1). 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) (cf. Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., n. 47 ad art. 175 et les références citées).

La bonne collaboration à l'enquête peut, même lorsqu'elle ne remplit pas les conditions d'un repentir sincère au sens de l'art. 48 let. d CP, constituer un élément

favorable pour la fixation de la peine dans le cadre ordinaire de l'art. 47 CP. Le juge pourra atténuer la peine en raison de l'aveu ou de la bonne coopération de l'auteur de l'infraction avec les autorités policières ou judiciaires, notamment si cette coopération a permis d'élucider des faits qui, à ce défaut, seraient restés obscurs (arrêt du Tribunal fédéral 6B_265/2010 du 13 août 2010 consid. 1.1 et 2.3 et les arrêts cités).

15. 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).

16. En l'espèce, l'AFC-GE a fixé les amendes à une fois le montant des impôts soustraits.

Il ressort du dossier que les soustractions ont porté sur des montants importants (CHF 35'701,65 pour l'ICC et CHF 14'556,35 pour l'IFD). Le caractère intentionnel - à tout le moins par dol éventuel - de l'infraction doit également être pris en considération. Ces éléments pèsent en défaveur du recourant. Pour le surplus, force est de constater, avec l'autorité intimée, qu'il n'y a aucune circonstance atténuante à mettre à son crédit. S'agissant en particulier de sa collaboration, il ressort du dossier que l'AFC-GE ne l'avait à aucun moment sollicitée au cours de la procédure de soustraction, puisqu'elle ne lui avait pas été nécessaire pour déterminer les éléments imposables en 2010. L'argumentation du recourant semble perdre du vue le fait que c'était dans le cadre de sa taxation pour l'année 2012 et de son devoir de collaboration dans l'établissement de celle-ci, et non pas de celle de 2010, qu'il avait fourni à l'AFC-GE les documents dont il découlait que sa taxation pour l'année 2010 était insuffisante. D'ailleurs, lorsqu'il a transmis ces documents à l'AFC-GE, le 3 janvier 2014, il n'a pas attiré son attention sur le fait que ces derniers devaient être pris en compte également pour sa taxation 2010. Ainsi, compte tenu de son infraction intentionnelle, sans circonstances atténuantes particulières, la quotité que l'autorité intimée a fixée à une fois le montant des impôts soustraits apparaît tout à fait proportionnée à l'intensité de sa faute et aux circonstances.

Il ne faut en tout état de cause pas perdre de vue que, 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, de sorte que le tribunal n'intervient qu'en cas d'abus ou d'excès de celui-ci, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

17. Enfin, le recourant demande le remboursement de l'IA prélevé sur le dividende de CHF 192'000.- et, si ce remboursement lui est refusé, la déduction de cet impôt de ce revenu.

18. L'art. 23 LIA, en vigueur en 2010, prévoyait que celui qui, contrairement aux prescriptions légales, ne déclare pas aux autorités fiscales compétentes un revenu grevé de l'impôt anticipé ou la fortune d'où provient ce revenu perd le droit au remboursement de l'impôt anticipé déduit de ce revenu.

    Selon l'art. 23 al. 2 LIA, en vigueur depuis le 1er janvier 2019, il n'y a pas de déchéance du droit si l'omission du revenu ou de la fortune dans la déclaration d'impôt est due à une négligence et si, dans une procédure de taxation, de révision ou de rappel d'impôt dont la décision n'est pas encore entrée en force, ce revenu ou cette fortune :

    - sont déclarés ultérieurement (let. a) ;

    - ou ont été portés au compte du revenu ou de la fortune suite à une constatation faite par l'autorité fiscale (let. b).

    Dans le cadre d'application de cette dernière disposition légale, pour examiner si l'omission est intentionnelle ou résulte de la négligence, il n'y a pas lieu de s'écarter de ce qui a été développé en matière de soustraction fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1110/2018 du 27 juin 2019 consid. 4.1).

19. Selon la disposition transitoire figurant à l'art. 70d LIA, l'art. 23 al. 2 LIA s'applique aux prétentions nées à partir du 1er janvier 2014 pour autant que le droit au remboursement de l'impôt anticipé n'ait pas encore fait l'objet d'une décision entrée en force.

    Par « prétentions nées », il faut entendre la naissance du droit au remboursement de l'IA ; cette naissance a lieu au même moment que celle de la créance fiscale, c'est-à-dire, aux termes de l'art. 12 LIA, au moment où échoit la prestation imposable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_901/2018 du 17 juin 2019 consid. 3.2).

20. En l'espèce, la prétention en remboursement de l'IA est née au moment de l'échéance du dividende de CHF 192'000.-, en 2010, soit avant le 1er janvier 2014. Il s'ensuit que le nouveau droit n'est pas applicable à la présente cause. Le recourant ne peut donc pas être mis au bénéfice du nouveau art. 23 al. 2 LIA. Quoi qu'il en soit, dans la mesure où - comme on l'a vu plus haut - sa faute relève à tout le moins du dol éventuel, et non d'une négligence, il ne pourrait de toute façon pas se prévaloir de cette disposition.

    S'agissant de l'ancien droit, il convient de rappeler que le contribuable doit avoir déclaré lui-même les rendements soumis à l'IA. Peu importe généralement que les autorités fiscales aient pu se rendre compte du caractère incomplet de la

déclaration et avoir accès aux informations manquantes en les demandant ou en effectuant une comparaison avec les dossiers fiscaux de tiers. En principe, le fisc peut en effet partir de l'idée que le contribuable a rempli sa déclaration de manière exacte et complète, conformément à ses obligations prévues notamment aux art. 124 al. 2 LIFD et 42 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14). C'est seulement lorsque la déclaration est affectée de lacunes manifestes que des investigations supplémentaires peuvent s'imposer (arrêt du Tribunal fédéral 2C_901/2018 du 17 juin 2019 consid. 4 et les arrêts cités). Ainsi, afin d'éviter de perdre son droit au remboursement, le contribuable doit annoncer spontanément le rendement du capital qui a été grevé de l'impôt, ainsi que la valeur d'où il provient, dans la première déclaration consécutive à l'échéance du rendement, ou le faire ultérieurement en communiquant des renseignements complémentaires assez tôt pour qu'ils puissent être pris en considération avant l'entrée en force de la taxation (not. ATF 113 Ib 128 consid. 2b ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_896/2015 du 10 novembre 2016 consid. 2.1 ; 2C_322/2016 du 23 mai 2016 consid. 3.2.1 ; 2C_80/2012 du 16 janvier 2013 consid. 2.2 ; 2C_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 4.1), ce que le recourant n'a pas fait.

Il en résulte que le remboursement de l'IA litigieux est exclu.

21. Enfin, ni la LIFD, ni la LIPP ne prévoyant la possibilité de déduire l'IA des revenus imposables, le grief du recourant à cet égard est manifestement mal fondé.

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

23. Vu cette issue, un émolument de CHF 900.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 144 al. 1 LIFD et 52 al. 1 LPFisc). Il est partiellement couvert par l'avance de frais de CHF 700.- versée à l'ouverture du recours.

24. Vu l'issue du litige, le recourant n'a pas droit à une indemnité de procédure (art. 87 al. 2 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 19 février 2021 par Monsieur A_____ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 25 janvier 2021 ;

2. le rejette ;

3. met à la charge du recourant un émolument de CHF 900.-, lequel est partiellement couvert par son avance de frais de CHF 700.- ;

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: Olivier BINDSCHEDLER TORNARE, président, Pascal DE LUCIA et Philippe FONTAINE, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

Le président

Olivier BINDSCHEDLER TORNARE

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière