Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.351/2002 /dxc

Arrêt du 5 novembre 2002
IIe Cour de droit public

Les juges fédéraux Wurzburger, président,
Yersin et Merkli,
greffier Addy.

Administration fédérale des contributions, 3003 Berne,
recourante,

contre

X._____,
intimé, représenté par Me Michel A. Halpérin, avocat,
avenue Léon-Gaud 5, 1206 Genève,
Administration fiscale cantonale du canton de Genève,
rue du Stand 26, case postale 3937, 1211 Genève 3,
Tribunal administratif du canton de Genève,
rue des Chaudronniers 3, 1204 Genève.

tentative de soustraction

(recours de droit administratif contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Genève du 4 juin 2002)

Faits:
A.
X._____ était actionnaire unique des sociétés A._____ SA, à Genève, et B._____ SA, à Fribourg. Dissoutes par décision de leur assemblée générale du 13 mars 2002, ces sociétés sont actuellement en procédure de liquidation; X._____ en est le liquidateur.

Par lettre du 31 octobre 1995 écrite par son conseil de l'époque, X._____ avait porté à la connaissance de l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève (ci-après: l'administration cantonale) qu'il envisageait de céder à l'une de ses relations d'affaires établie en Grande-Bretagne une participation minoritaire à hauteur de 25 à 30 % dans chacune de ses deux sociétés; à cette fin, il entendait procéder à des augmentations de capital au moyen d'une distribution d'actions gratuites financées par la dissolution des réserves latentes des sociétés jusqu'à concurrence d'un montant d'environ 4'000'000 fr. pour chacune d'entre elles; en outre, il prenait l'engagement de conserver le solde des actions pour une durée de cinq ans une fois que la participation minoritaire aurait été vendue à l'acquéreur britannique; ceci exposé, il demandait à l'administration cantonale de bien vouloir lui confirmer que la pratique suivie jusqu'alors serait maintenue l'année suivante, à savoir que les actions gratuites distribuées ne seraient pas soumises à l'impôt sur le revenu dans le canton de Genève, contrairement à ce qui était le cas en matière d'impôt fédéral direct.

L'administration cantonale lui a confirmé qu'une telle opération n'entraînerait pas d'imposition sur le revenu au plan cantonal, en précisant toutefois que "les impôts cantonaux et communaux devraient être payés non seulement en cas de réduction du capital-actions des sociétés, mais également en cas de remboursement de l'intégralité du capital si les sociétés se liquidaient dans les cinq années suivant la distribution d'actions gratuites" (lettre du 7 novembre 1995).

Le 18 juillet 1996, la société A._____ SA a distribué à X._____ des actions gratuites d'une valeur de 4'000'000 fr.; la société B._____ SA en a fait de même le 13 août suivant, pour une valeur de 4'450'000 fr. A la suite de cette opération, les sociétés précitées ont choisi, au lieu de s'acquitter d'un impôt anticipé, de remplir une déclaration (dite "formulaire 105") dans laquelle elles ont chacune indiqué que X._____ était l'unique bénéficiaire des actions gratuites distribuées, d'une valeur totale de 8'450'000 fr.; X._____ a lui-même rempli et signé ces déclarations au nom des sociétés en sa qualité d'administrateur.
B.
Dans sa déclaration pour l'impôt cantonal et communal 1997 et pour l'impôt fédéral direct 1997/1998, fondée sur l'année de calcul 1996, X._____ a mentionné être propriétaire d'actions de la société A._____ SA à raison de 12'000 actions d'une valeur nominale de 250 fr. et de 375 actions d'une valeur nominale de 1'000 fr., correspondant à une valeur imposable, au 1er janvier 1997, de 3'003'750 fr. (contre 4'005'000 fr. une année plus tôt); il indiquait par ailleurs détenir, selon la même répartition, des actions de la société B._____ SA pour une valeur imposable au 1er janvier 1997 de 4'837'500 fr. (contre 6'450'000 fr. une année plus tôt); enfin, il déclarait un revenu net total de respectivement 345'576 fr. pour l'impôt cantonal et communal et 391'203 fr. pour l'impôt fédéral direct.

Le 6 juillet 1998, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'administration fédérale) a attiré l'attention de l'administration cantonale sur une probable tentative de soustraction fiscale de la part de X._____, vu l'absence de mention, dans la déclaration de ses revenus, des actions gratuites qu'il avait reçues. L'administration cantonale a ouvert une procédure pénale au cours de laquelle le contribuable a nié toute intention de soustraction, en expliquant qu'il avait signé, sans même la lire, la déclaration d'impôt remplie par sa fiduciaire, si bien que l'omission qui lui était reprochée résultait d'un "regrettable raté". Le 18 novembre 1998, l'administration cantonale a fait parvenir à X._____ une décision de taxation pour l'impôt fédéral direct de la période 1997/1998 portant sur un revenu imposable de 4'631'000 fr.; à ce bordereau de taxation était en outre jointe une décision condamnant le contribuable à une amende de 978'450 fr. 40 pour tentative de soustraction au sens de l'art. 176 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 641.11).

X._____ a formé réclamation contre l'amende prononcée contre lui. L'administration cantonale a rejeté cette réclamation, en considérant notamment que le contribuable ne pouvait pas se retrancher derrière le fait que sa déclaration fiscale avait été remplie par sa fiduciaire pour se disculper car, vu l'importance des revenus non déclarés (plus de huit millions de francs), l'omission de son auxiliaire ne pouvait lui avoir échappé, si bien qu'il avait à tout le moins agi par dol éventuel en ne la réparant pas (décision du 21 juillet 1999).
C.
Par décision du 13 juin 2001, la Commission cantonale genevoise de recours de l'impôt fédéral direct a admis le recours formé par X._____ contre la décision sur réclamation de l'administration cantonale et annulé l'amende prononcée contre lui. En résumé, la Commission a notamment estimé que le contribuable n'aurait pas annoncé aux autorités fiscales qu'il était le bénéficiaire des actions gratuites distribuées par ses sociétés, comme il l'avait fait par la remise du "formulaire 105", s'il avait véritablement eu l'intention de soustraire le revenu correspondant à l'impôt fédéral direct.

Saisi d'un recours de l'administration cantonale, le Tribunal administratif l'a rejeté, par arrêt du 4 juin 2002, pour les mêmes motifs que ceux retenus par la Commission cantonale.
D.
L'administration fédérale interjette recours de droit administratif contre cet arrêt dont elle requiert l'annulation, en concluant à la confirmation de la décision rendue le 21 juillet 1999 par l'administration cantonale. X._____ conclut au rejet du recours, sous suite de frais et dépens, tandis que l'administration cantonale en propose l'admission avec suite de frais.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Dirigé contre un arrêt fondé sur le droit fédéral qui a été rendu par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale, le présent recours de droit administratif, formé par l'administration fédérale dans les formes

et délais prescrits par la loi, est recevable en vertu des art. 97 ss OJ (cf. en particulier l'art. 103 lettre b OJ) et de la règle spéciale de l'art. 146 LIFD (cf. ATF 124 II 58 consid. 1e p. 64).
2.
2.1 Lorsque le recours est dirigé, comme en l'espèce, contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans la décision entreprise, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets, ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure. De plus, il ne peut pas revoir l'opportunité de l'arrêt attaqué, le droit fédéral ne prévoyant pas un tel examen en la matière (art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ; cf. ATF 125 II 633 consid. 1c p. 635 s. et les références citées).
2.2 Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral qui englobe notamment les droits constitutionnels des citoyens (ATF 126 V 252 consid. 1a p. 254; 125 III 209 consid. 2 p. 211). L'appréciation juridique des faits relève également de l'application du droit (Archives 53 p. 54 consid. 4 p. 58 s. et les références citées). Le Tribunal fédéral n'est pas lié par les motifs invoqués par les parties et peut admettre le recours pour d'autres raisons que celles avancées par le recourant ou, au contraire, confirmer la décision attaquée pour d'autres motifs que ceux retenus par l'autorité intimée (cf. art. 114 al. 1 in fine OJ; ATF 127 II 264 consid. 1b p. 268; 121 II 473 consid. 1b p. 477 et les arrêts cités). En outre, en matière de contributions publiques, il peut aller au-delà des conclusions des parties, à l'avantage ou au détriment de celles-ci, lorsque le droit fédéral est violé ou lorsque des faits ont été constatés de manière inexacte ou incomplète (art. 114 al. 1 OJ).
3.
3.1 Aux termes de l'art. 175 al. 1, 1ère phrase LIFD (soustraction consommée), le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni de l'amende.

Celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni d'une amende (art. 176 al. 1 LIFD). Il y a tentative de soustraction lorsque les actes du contribuable tendant à une soustraction d'impôt sont découverts avant l'entrée en force de la taxation (cf. Archives 66, 458 consid. 6a p. 467). L'auteur d'une tentative de soustraction fiscale n'est toutefois amendable que s'il a agi intentionnellement, mais non si son comportement relève de la simple négligence (cf. RDAF 1999 II p. 535 ss, 539; Archives 63 p. 208 consid. 2 p. 212; Circulaire no 21 du 7 avril 1995 de l'Administration fédérale des contributions, "Le droit de rappel d'impôt et le droit pénal fiscal dans la loi sur l'impôt fédéral direct", publiée en français à l'adresse internet suivante: www.estv.admin.ch/data/dvs/index/f/index.htm [cf. ch. 3 p. 24]ou, dans sa version allemande, in: Archives 64, p. 539 ss, 556).
3.2 En l'espèce, il est établi que l'intimé a omis d'indiquer comme revenu, sur sa déclaration fiscale pour la période 1997/1998, les actions gratuites dont il avait bénéficié en 1996. Cette omission réalise, au plan objectif, les conditions de la soustraction au sens de l'art. 175 al. 1 LIFD. Ce point n'est pas litigieux.

Dans la mesure où les faits reprochés au contribuable ont été découverts durant la procédure de taxation, il y a seulement tentative de soustraction fiscale au sens de l'art. 176 al. 1 LIFD; or, cette infraction n'est punissable, ainsi qu'on l'a vu, que pour autant qu'elle ait été commise intentionnellement. Le litige porte uniquement sur la réalisation de cette condition.
3.3 Selon la jurisprudence, la preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée, en matière de soustraction fiscale, lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations qu'il a données étaient incorrectes ou incomplètes. Si cette conscience est établie, 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 (cf. ATF 114 Ib 27 consid. 3a p. 29/30; Archives 63 p. 208 consid. 3 p. 216 et les références).

Etablir ce que sont la conscience et la volonté relève de la constatation des faits qui, sous réserve d'exceptions, lie le Tribunal fédéral quand elle a été effectuée par une autorité judiciaire (cf. art. 105 al. 2 OJ; supra consid. 2.1). Au nombre de ces exceptions, on compte notamment le fait que l'autorité judiciaire ait méconnu certaines pièces du dossier ou se soit écartée manifestement des enseignements de l'expérience. En revanche, déterminer s'il faut admettre qu'il y a intention en se fondant sur la conscience et la volonté du contribuable, donc si l'on est

parti de la notion exacte d'intention, est une question de droit que le Tribunal fédéral revoit librement (RDAF 1999 II p. 535 ss consid. 3a p. 539 et les références).
4.
4.1 Dans le cas particulier, pour parvenir à la conclusion que l'intimé n'avait pas agi intentionnellement, le Tribunal administratif a constaté que celui-ci avait interpellé l'administration cantonale pour lui soumettre explicitement son cas afin de s'assurer que la distribution d'actions gratuites qu'il se proposait d'opérer ne serait pas soumise à l'impôt sur le revenu au plan cantonal; à cette occasion, il n'avait pas caché au fisc qu'il savait qu'une telle opération était imposable en matière d'impôt fédéral direct. En outre, les juges cantonaux ont également retenu qu'il avait rempli et signé pour le compte de ses deux sociétés le "formulaire 105", en y indiquant clairement qu'il était le seul bénéficiaire des actions gratuites distribuées en juillet et août 1996, ainsi que la valeur de celles-ci. Enfin, le Tribunal administratif a encore relevé que les augmentations de capital des sociétés concernées avaient été publiées dans la Feuille officielle suisse du commerce (FOSC) et que les nouvelles actions émises avaient été portées dans l'état des titres de la déclaration fiscale du contribuable.

Sur le vu de ces constatations, les juges cantonaux ont exclu un comportement intentionnel de la part de l'intimé, même sous la forme d'un dol éventuel, en considérant que si l'intention de ce dernier avait été de soustraire à l'impôt fédéral direct le revenu provenant des actions gratuites qu'il avait reçues, il n'aurait pas pareillement attiré l'attention du fisc, comme il l'avait fait au travers de ses questions et des informations qu'il lui avait fournies, notamment par la remise des "formulaires 105".
4.2 Au regard des circonstances, notamment de la correspondance échangée entre les autorités fiscales et l'intimé, il apparaît que ce dernier était instruit du fait que les actions gratuites qu'il avait reçues en 1996 n'étaient, pour la dernière année, pas imposables au titre du revenu dans le canton de Genève, en même temps qu'il savait qu'elles l'étaient en revanche en matière d'impôt fédéral direct; les "formulaires 105" qu'il a remplis en octobre 1996 pour le compte de ses sociétés lui rappelaient d'ailleurs expressément que, comme bénéficiaire de ces actions, il serait imposé sur la valeur de celles-ci au titre de l'impôt fédéral direct. Par ailleurs, il ressort également des faits retenus par les premiers juges que l'intimé possède des connaissances plus étendues qu'il ne veut bien l'admettre en matière de fiscalité et, surtout, qu'il s'intéresse de près, en intelligence avec sa fiduciaire, à l'impact fiscal de ses décisions économiques, singulièrement à la manière de réduire celui-ci: c'est ainsi qu'il n'a procédé à une distribution d'actions gratuites en 1996 qu'après avoir reçu l'assurance que cette opération ne serait pas imposable au plan cantonal et, plus récemment, qu'il a laissé s'écouler un délai de cinq avant de
liquider ses sociétés afin, là aussi, d'échapper à une imposition cantonale.

Cela étant, si les faits constatés dans le jugement attaqué n'apparaissent en eux-mêmes pas critiquables, leur qualification juridique n'est en revanche pas soutenable, car elle implique de considérer implicitement comme avérés des faits qui s'écartent manifestement des enseignements de l'expérience. Il n'est en effet pas possible d'admettre, comme le sous-tend finalement le raisonnement des premiers juges, qu'une omission portant sur un montant de plus de huit millions de francs au titre du revenu aurait pu échapper à la vigilance de l'intimé: par son ampleur, une telle omission était au contraire facilement reconnaissable pour n'importe quel contribuable; elle l'était donc assurément pour l'intimé qui, ainsi que l'ont justement constaté les premiers juges, n'ignorait rien des conséquences fiscales résultant des actions gratuites qu'il avait reçues. A cet égard, celui-ci ne saurait valablement objecter qu'il aurait signé la déclaration d'impôt remplie par sa fiduciaire sans même la lire, car il n'est tout simplement pas vraisemblable qu'un homme d'affaires aussi averti que lui n'ait même pas pris cette peine, surtout si l'on considère l'intérêt certain qu'il manifeste pour les questions d'ordre fiscal et le caractère exceptionnel
du revenu en cause; il a d'ailleurs certifié par sa signature que sa déclaration était "sincère, complète et conforme à la vérité", ce qui présuppose qu'il l'ait à tout le moins lue (pour comp. ATF 119 II 443 consid. 1a p. 445 s.).

Au demeurant, le contribuable qui mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt 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 (cf. RDAF 1999 II 535 ss, consid. 3b in fine p. 539 s. et les références), du moins s'il était en mesure de reconnaître ces erreurs (cf. RDAF 1989 p. 429 ss, consid. 4c p. 433), ce qui était bien le cas de l'intimé,

comme on l'a vu.
4.3 Dans ces conditions, force est d'admettre que le contribuable était parfaitement conscient de l'omission commise par sa fiduciaire au moment où il a signé sa déclaration; cette conscience conduit, conformément à la jurisprudence rappelée plus haut, à présumer que l'intimé a volontairement voulu tromper les autorités fiscales en leur remettant une déclaration incomplète afin d'obtenir une taxation moins élevée ou, du moins, qu'il a agi par dol éventuel en s'accommodant d'un tel résultat au cas où il se produirait. Le fait que l'omission pouvait facilement être identifiée par le fisc, compte tenu des éléments que celui-ci connaissait, n'est d'aucun secours à l'intimé (cf. RDAF 1997 II 646 ss consid. 3d p. 650), car ce dernier pouvait espérer qu'à la suite d'une lacune dans son système interne d'information ou de contrôle, l'autorité de taxation laisserait échapper les revenus non déclarés; cette éventualité était d'autant moins improbable si l'on considère le caractère fortement fédéraliste du système fiscal suisse qui se concrétise notamment, s'agissant des impôts fédéral direct et anticipé, par un partage des compétences entre autorités fédérales et cantonales (cf. art. 102 ss LIFD; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle
1998, p. 13 ss); en tout cas, le contribuable ne pouvait pas compter avec certitude que sa déclaration serait complétée d'office par le fisc (cf. RDAF 1987 p. 404 ss, consid. 3a/3b p. 407).
Par conséquent, l'élément subjectif de la tentative de soustraction est réalisé, de sorte que l'amende infligée à l'intimé doit, contrairement à l'opinion des premiers juges, être confirmée dans son principe.
5.
5.1 Dans la mesure de ce qui précède, le recours se révèle bien fondé, ce qui justifie d'annuler l'arrêt attaqué et de renvoyer la cause à la juridiction cantonale afin qu'elle examine si la quotité de l'amende a bien été fixée conformément aux art. 175 al. 2 et 176 al. 2 LIFD (à ce propos, cf. Roman Sieber, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), vol. I/2b, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, p. 576 ss, 581 s.); il n'appartient en effet pas au Tribunal fédéral d'examiner cette question dans le cadre du présent recours, dès lors, notamment, que les parties ne se sont jusqu'ici pas exprimées à son sujet.

L'administration fédérale, qui conclut à la confirmation de la décision rendue le 21 juillet 1999 par l'administration cantonale, n'obtient pas satisfaction sur ce point. Le recours n'est ainsi que partiellement admis.
5.2 Succombant, l'intimé doit supporter un émolument judiciaire (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ) et n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Le recours est partiellement admis et l'arrêt rendu le 4 juin 2002 par le Tribunal administratif du canton de Genève est annulé, la cause étant renvoyée à cette autorité pour qu'elle rende une nouvelle décision conformément aux considérants.
2.
Un émolument judiciaire de 10'000 fr. est mis à la charge de l'intimé.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie à l'Administration fédérale des contributions, au mandataire de l'intimé, ainsi qu'à l'Administration fiscale cantonale et au Tribunal administratif du canton de Genève.
Lausanne, le 5 novembre 2002
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le président: Le greffier: