Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.481/2003/svc

Arrêt du 18 août 2004
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Wurzburger, Président,
Müller et Yersin.
Greffière: Mme Dupraz.

Parties
A._____, recourant,
représenté par Me Michel A. Halpérin, avocat,

contre

Administration fiscale cantonale du canton
de Genève, rue du Stand 26, case postale 3937,
1211 Genève 3,
Tribunal administratif du canton de Genève,
rue du Mont-Blanc 18, case postale 1956,
1211 Genève 1.

Objet
Quotité de l'amende fiscale,

recours de droit administratif contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Genève du 26 août 2003.

Faits:
A.
Dans sa déclaration pour l'impôt cantonal et communal 1997, fondée sur l'année de calcul 1996, et pour l'impôt fédéral direct 1997-1998, A._____ n'a pas mentionné le revenu de 8'450'000 fr. provenant de la distribution d'actions gratuites des sociétés B._____ SA et C._____ SA. Par envoi des 18/20 novembre 1998, l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève (ci-après: l'Administration cantonale) a procédé à un rappel de l'impôt fédéral direct en établissant l'impôt pour une année à 532'565 fr., le revenu imposable étant fixé à 4'631'000 fr., et elle a notifié à A._____ une décision le condamnant à une amende de 978'450,40 fr. 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 642.11). Statuant le 21 juillet 1999 sur une réclamation portant seulement sur l'amende, l'Administration cantonale a maintenu sa décision du 20 novembre 1998. Le 13 juin 2001, la Commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du canton de Genève (ci-après: la Commission cantonale de recours) a admis le recours de A._____ contre cette décision et annulé l'amende. Par arrêt du 4 juin 2002, le Tribunal administratif du canton de Genève (ci-après: le
Tribunal administratif) a rejeté le recours déposé le 16 juillet 2001 par l'Administration cantonale contre la décision de la Commission cantonale de recours du 13 juin 2001.

Par arrêt du 5 novembre 2002 (StE 2003 B 101.21 n°16, 2A.351/2002), le Tribunal fédéral a partiellement admis le recours de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) contre l'arrêt du Tribunal administratif du 4 juin 2002, annulé cet arrêt et renvoyé la cause au Tribunal administratif pour qu'il rende une nouvelle décision conformément aux considérants. Le Tribunal fédéral a estimé que

A._____ avait agi intentionnellement. Il a notamment retenu que ce contribuable savait que les actions gratuites qu'il avait reçues en 1996 étaient soumises à l'impôt fédéral direct, compte tenu de la correspondance qu'il avait échangée avec les autorités fiscales. D'ailleurs, cela résultait aussi de la déclaration (dite Ëformule 105Ë) que les sociétés B._____ SA et C._____ SA avaient effectuée, au lieu de s'acquitter d'un impôt anticipé, déclaration que A._____ avait lui-même signée au nom de chacune des deux sociétés. En outre, A._____ avait des connaissances plus étendues qu'il ne l'admettait en matière de fiscalité et il s'intéressait de près à l'impact fiscal de ses décisions économiques. Par ailleurs, une omission portant sur plus de 8'000'000 fr. au titre du revenu ne pouvait pas
échapper à la vigilance du contribuable et il n'était pas vraisemblable que A._____ n'ait pas lu la déclaration d'impôt remplie par sa fiduciaire avant de la signer. Au demeurant, le contribuable qui mandatait une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt n'était pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales. Ainsi, l'amende infligée à A._____ devait être confirmée dans son principe. Il était donc justifié d'annuler l'arrêt du Tribunal administratif du 4 juin 2002 et de renvoyer la cause à cette autorité pour qu'elle examine si la quotité de la peine avait bien été fixée conformément aux art. 175 al. 2 et 176 al. 2 LIFD.
B.
A partir du 19 décembre 2002, le Tribunal administratif a recueilli les déterminations de l'Administration fédérale, de l'Administration cantonale et de A._____ sur le bien-fondé du montant de l'amende litigieuse. Par arrêt du 26 août 2003, il a admis le recours déposé le 16 juillet 2001 par l'Administration cantonale, annulé la décision prise le 13 juin 2001 par la Commission cantonale de recours et confirmé l'amende de 978'450,40 fr. Le Tribunal administratif a rappelé les principes contenus dans l'art. 175 LIFD. Puis, il a relevé que les amendes administratives étaient de nature pénale, de sorte que l'autorité qui les prononçait devait faire application de l'art. 63 CP. Le Tribunal administratif a considéré que la culpabilité de A._____ était aggravée en raison des connaissances fiscales particulières de l'intéressé. Dès lors, l'amende fixée par l'Administration cantonale à une fois et demie le montant soustrait, puis réduite aux deux tiers, en application des art. 175 et 176 LIFD, tenait compte de l'ensemble des circonstances et respectait le principe de la proportionnalité.
C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, A._____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de dépens, d'annuler l'arrêt du Tribunal administratif du 26 août 2003 et le bordereau d'amende que l'Administration cantonale lui a notifié le Ï8 novembre 1998.. En substance, le recourant reproche au Tribunal administratif de n'avoir pas déterminé sa culpabilité en fonction des critères pertinents et d'avoir ainsi violé l'art. 176 LIFD. Il se plaint que l'autorité intimée ne se soit pas non plus conformée à cette norme dans la détermination de la peine théorique pouvant lui être infligée. Il considère que l'amende prononcée est arbitrairement lourde et estime qu'il serait adéquat de la fixer à 40'000 fr.
Le Tribunal administratif a expressément renoncé à formuler des observations sur le recours. L'Administration cantonale conclut au rejet du recours ävec suite d'émolument..

L'Administration fédérale se rallie aux considérants de l'arrêt attaqué et aux conclusions de l'Administration cantonale.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 129 II 453 consid. 2 p. 456)

Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre une décision fondée sur le droit public fédéral et prise par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale dans la mesure où il attaque l'arrêt du Tribunal administratif du 26 août 2003, le présent recours est en principe recevable en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que de la règle particulière de l'art. 146 LIFD. En revanche, il est irrecevable en tant qu'il s'en prend au bordereau notifié le Ï8 novembre 1998ïpar l'Administration cantonale, car il ne s'agit pas d'une décision prise par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale au sens des art. 98 lettre g et 98a OJ.
2.
Selon l'art. 104 OJ, le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris

l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation (lettre a) ainsi que pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents, sous réserve de l'art. 105 al. 2 OJ (lettre b). Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral qui englobe notamment les droits constitutionnels des citoyens (ATF 129 II 183 consid. 3.4 p. 188). Dans la mesure où l'autorité intimée a exercé son pouvoir d'appréciation, il ne peut examiner la décision attaquée que sous l'angle de l'excès ou de l'abus du pouvoir d'appréciation (Archives 68 p. 240 consid. 1b p. 242, 2A.365/1996). En outre, 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 (art. 105 al. 2 OJ). 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 c ch. 3 OJ). Enfin, le Tribunal fédéral est lié par ses propres arrêts (Archives
58 p. 421 consid. 2c p. 424, A.95/1987; ATF 94 I 384 consid. 2 p. 388).
3.
Selon l'art. 175 al. 1 LIFD, 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; l'art. 175 al. 2 LIFD prévoit qu'en règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait, que, si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant et que, si la faute est grave, elle peut au plus être triplée. D'après l'art.176 LIFD, celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni d'une amende (al. 1) qui est fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (al. 2). 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 p. 458 consid. 6a p. 466, 2A.232/1995 et 2A.233/1995). L'auteur d'une tentative de soustraction fiscale n'est amendable que s'il a agi intentionnellement, mais non pas si son comportement relève de la simple négligence (cf. RDAF 1999 II p. 535 consid 3b p. 539, 2A.538/1998; Archives 63 p. 208 consid. 2 p. 212, 2A.324/1991; Circulaire n°21
du 7 avril 1995 de l'Administration fédérale des contributions, Ëe droit de rappel d'impôt et le droit pénal fiscal dans la loi sur l'impôt fédéral direct[ci-après: la Circulaire], publiée en français in RDAF 1996 p. 20 ss ch. 3.3 p. 36 et en allemand in Archives 64 p. 539 ss ch. 3.3 p. 556). Par ailleurs, selon l'art. 333 CP, les dispositions générales du code pénal sont applicables aux infractions prévues par d'autres lois fédérales, à moins que celles-ci ne contiennent des dispositions sur la matière.

Le recourant critique les art. 175 et 176 LIFD et demande en fait qu'on s'écarte de leur texte. Il conteste en particulier la quotité de l'amende litigieuse dans la mesure où elle a été calculée en fonction du montant de l'impôt soustrait(multiple de ce montant). Cette façon de procéder découle de l'art. 175 al. 2 LIFD. Or, selon l'art. 191 Cst., le Tribunal fédéral est tenu d'appliquer les lois fédérales. Au demeurant, un tel calcul est courant en droit pénal administratif (Jean Gauthier, Les infractions fiscales soumises à la loi fédérale sur le droit pénal administratif, in RDAF 1999 II p. 56 ss, p. 57; cf. aussi Diane Monti, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, thèse Lausanne 2001, p. 67).
4.
4.1 Le recourant admet que le Tribunal administratif a appliqué les art. 175 al. 2 et 176 al. 2 LIFD à la lettre, mais il se plaint que les principes généraux du code pénal, en particulier ceux qui sont consacrés par les art. 48 ch. 2 et 63 CP, n'aient pas été respectés.

Aux termes de l'art. 63 CP, le juge fixera la peine d'après la culpabilité du délinquant, en tenant compte des mobiles, des antécédents et de la situation personnelle de ce dernier. Quant à l'art. 48 ch. 2 al. 1 CP, il prévoit que le juge fixera le montant de l'amende d'après la situation du condamné, de façon que la perte à subir par ce dernier constitue une peine correspondant à sa culpabilité; pour apprécier la situation du condamné, le juge tiendra compte notamment des éléments ci-après: revenu et capital, état civil et charges de famille, profession et gain professionnel, âge et état de santé (art. 48 ch. 2 al. 2 CP).
4.2 Dans l'arrêt précité du 5 novembre 2002 (StE 2003 B 101.21 n°16, 2A.351/2002), le Tribunal fédéral a définitivement jugé que A._____ s'était rendu coupable d'une tentative de soustraction d'impôt et qu'il avait agi intentionnellement. Le Tribunal administratif a calculé l'amende litigieuse en se fondant sur le montant de l'impôt soustrait selon l'art. 175 al. 2 LIFD, puis l'a réduite conformément à l'art. 176 al. 2 LIFD. Il a examiné

la culpabilité de A._____ et a retenu les connaissances fiscales particulières de ce contribuable comme circonstance aggravante - justifiant de fixer l'amende à une fois et demie le montant soustrait avant la réduction aux deux tiers - (cf. la Circulaire ch. 2.4, in RDAF 1996 p. 32 ou in Archives 64 p. 551/552). En conséquence, le Tribunal administratif a confirmé l'amende litigieuse que l'Administration cantonale avait établie.
4.3 Le recourant essaie d'atténuer sa culpabilité en prétendant qu'il n'a pas planifié de tentative de soustraction d'impôt, mais a eu au contraire un comportement parfaitement transparent. Certes, l'intéressé a donné des renseignements sur sa situation et ses projets à l'Administration cantonale en 1995. Puis, le 21 octobre 1996, il a signé, au nom des sociétés B._____ SA et C._____ SA, la formule 105 qui relève de l'Administration fédérale, et non pas cantonale. Toutefois, il a omis de déclarer un revenu de 8'450'000 fr., lorsqu'il a signé sa déclaration pour l'impôt cantonal et communal 1997 et pour l'impôt fédéral direct 1997-1998, alors qu'il connaissait le partage des compétences entre l'Administration cantonale et l'Administration fédérale, ce qui lui donnait des chances de tromper le fisc (arrêt précité 2A.351/2002 du 5 novembre 2002, StE 2003 B 101.21 n° 16 consid. 4.3). Certes, le recourant n'est pas un expert en droit fiscal, mais il a acquis des connaissances dans ce domaine, en particulier grâce à son activité professionnelle de commerçant et aux conseils de sa fiduciaire, même s'il a mésusé des renseignements qu'il avait obtenus des autorités fiscales compétentes, notamment en signant la formule 105 pour
ensuite se soustraire aux obligations qui en découlaient.

On ne saurait non plus suivre le recourant et faire abstraction de l'importance du revenu imposable non déclaré. Il est vrai que cet élément est déjà pris en considération du fait que le montant de l'impôt soustrait sert de base au calcul de l'amende, ce qui indirectement tient compte à la fois de la capacité contributive et de la gravité objective de l'infraction. Toutefois, lorsqu'un contribuable déclare un revenu annuel moyen de l'ordre de 390'000 fr. et tente de soustraire quelque 4'225'000 fr. supplémentaires en moyenne, l'importance relative des montants met en évidence la détermination de l'intéressé.

Par ailleurs, l'infraction est qualifiée de tentative en l'espèce, uniquement parce que l'Administration cantonale a découvert la soustraction d'impôt du recourant avant l'entrée en force de la taxation (cf. consid. 3, ci-dessus), et non pas parce que celui-ci aurait fait preuve d'un repentir actif (cf. art. 175 al. 3 LIFD) ou aurait essayé de corriger la situation. Le recourant ne peut invoquer la tentative comme circonstance atténuante. Au demeurant, l'art. 176 al. 2 LIFD prévoit une réduction fixe aux deux tiers de l'amende, l'ensemble des circonstances personnelles étant pris en compte lors de l'application de l'art. 175 al. 2 et 3 LIFD.
4.4 Le recourant reproche à l'autorité intimée de n'avoir pas pris en considération ses mobiles de nature commerciale, et non pas fiscale, et ses antécédents pénaux, ou plus exactement leur absence.

Il n'est pas contesté que l'intéressé a effectué une opération commerciale en procédant à la recapitalisation des sociétés B._____ SA et C._____ SA, au moyen de leurs réserves, puis à la distribution d'actions gratuites. Ce qui lui est reproché, c'est de n'avoir pas déclaré le montant qu'il en a retiré comme revenu imposable. En outre, le Tribunal administratif, qui avait en mains le dossier de la cause, n'a pas fait état de condamnation pénale qu'il faudrait prendre en compte. Par ailleurs, le revenu annuel moyen, déclaré par le recourant et servant de base à la taxation en matière d'impôt fédéral direct 1997-1998, était de 388'360 fr. (soit: montant total de 391'203 fr. moins 2'843 fr. de revenus non imposables), alors que sa fortune imposable au titre de l'impôt cantonal et communal 1997 s'élevait à 16'137'927 fr. (soit: montant total de 16'272'927 fr. moins 135'000 fr. de fortune non imposable). En outre, le recourant s'est déclaré divorcé et n'a pas indiqué qu'il avait des charges de famille. Enfin, le recourant, né en 1941, a déjà cessé son activité professionnelle, expliquant simplement que les longs déplacements qu'il devait faire en Asie pour son travail étaient trop astreignants. Compte tenu de l'ensemble de ces
circonstances, plus particulièrement des moyens financiers du recourant sans charges de famille, l'amende litigieuse reste dans le cadre légal, même si elle est sévère. Au demeurant, le recourant n'allègue pas d'autres circonstances personnelles qui auraient dû être prises en compte.
4.5 Enfin, l'intéressé réclame une application par analogie de l'art. 64 CP, qui permet notamment au juge d'atténuer la peine lorsque le coupable a été induit en tentation grave par la conduite de la victime, puisque c'est un oubli commis par sa fiduciaire qui serait à l'origine de la tentative de soustraction d'impôt en cause ici. Une application par analogie de l'art. 64 CP est exclue en l'espèce. D'une part, le recourant a largement

couvert l'oubli de sa fiduciaire, si oubli il y a eu. D'autre part, on ne saurait assimiler la fiduciaire du recourant à la victime, qui est en l'occurrence le fisc. Au surplus, les relations entre le recourant et sa fiduciaire relèvent du droit privé.
4.6 En confirmant que l'amende en cas de soustraction consommée aurait été fixée à une fois et demie le montant de l'impôt soustrait et qu'il fallait la réduire aux deux tiers, puisqu'il s'agissait de sanctionner une tentative, le Tribunal administratif a respecté les art. 175 al. 2 et 176 al. 2 LIFD ainsi que les principes généraux du code pénal. Par conséquent, il n'a pas violé le droit fédéral en rendant l'arrêt attaqué. En particulier, il n'a pas commis d'excès ni d'abus du pouvoir d'appréciation.
5.
Vu ce qui précède, le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable.

Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (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 rejeté dans la mesure où il est recevable.
2.
Un émolument judiciaire de 10'000 fr. est mis à la charge du recourant.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire du recourant, à l'Administration fiscale cantonale et au Tribunal administratif du canton de Genève ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.
Lausanne, le 18 août 2004
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: La greffière: