

BGer 2C_129/2018 vom 24. September 2018

Bundesgericht, 2018-09-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_129_2018

FR: TF 2C_129/2018 du 24 septembre 2018

IT: TF 2C_129/2018 del 24 settembre 2018

Erwägungen

E. 1

Le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l' art. 83 LTF . Il est donc en principe recevable comme recours en matière de droit public s'agissant des deux catégories d'impôts (cf. art. 146 LIFD [RS 642.11], art. 73 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]; ATF 134 II 186 consid. 1.3 p. 188 s.). Le recours a en outre été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 LTF) par le contribuable destinataire de l'acte attaqué (art. 89 al. 1 LTF), de sorte qu'il convient d'entrer en matière.

E. 2

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF) sans être lié ni par les motifs de l'autorité précédente, ni par les moyens des parties; il peut donc admettre le recours en se fondant sur d'autres arguments que ceux invoqués par la recourante, comme il peut le rejeter en opérant une substitution de motifs (ATF 142 III 782 consid. 3 p. 783).

E. 3.1

Le Tribunal fédéral statue en principe sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF (ATF 142 I 155 consid. 4.4.3 p. 156). Le recourant ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF ; ATF 142 II 355 consid. 6 p. 358). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. Les faits et les critiques invoqués de manière appellatoire sont irrecevables (ATF 141 IV 369 consid. 6.3 p. 375). Par ailleurs, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut en principe être présenté devant le Tribunal fédéral (art. 99 al. 1 LTF).

E. 3.2

Sous le titre "établissement incomplet des faits", invoquant l' art. 105 al. 2 LTF en lieu et place de l' art. 97 al. 1 LTF , le recourant reproche à l'instance précédente de ne pas avoir procédé à l'analyse des déclarations et bordereaux déposés en procédure devant elle. Dans la mesure où le recourant entend se plaindre de l'établissement incomplet des faits, son grief doit être rejeté. En effet, l'instance précédente a dûment précisé au considérant 17 en fait de l'arrêt attaqué qu'au courrier du recourant du 26 mai 2017 à son attention "étaient jointes à

nouveau les déclarations fiscales 2007 à 2013 accompagnées d'estimations des bordereaux correspondants selon le logiciel GeTax, ainsi qu'un récapitulatif de comparaison entre les montants ainsi obtenus et les bordereaux de rappel d'impôt contestés, dont les chiffres seront repris ci-après en tant que de besoin". L'examen des chiffres qui en résultent et leur usage relève en revanche de l'application du droit et non de l'établissement incomplet des faits.

E. 3.3

De même, le recourant reproche en vain à l'instance précédente d'avoir omis de relever que les bordereaux de rappels d'impôts des périodes 2010 à 2013 sont des bordereaux ordinaires et non pas des taxations d'office. En effet, l'absence de désignation ou la désignation erronée d'une décision, en l'espèce de rappel d'impôt rendue à propos d'une période fiscale pour laquelle une taxation d'office aurait été prononcée, est une question de droit et non d'établissement incomplet des faits.

I. Impôt fédéral direct

E. 4.1

Le recourant ne conteste plus que, durant les périodes fiscales pendant lesquelles son domicile fiscal principal se trouvait en Espagne, le revenu provenant de la sous-location de l'immeuble sis à Genève en Suisse constitue un revenu imposable en Suisse en application des art. 4 al. 1 let. c, 6 al. 2 et 7 LIFD (rattachement économique) ainsi que 6 par. 1 de la Convention du 8 décembre 1977 entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.933.21).

E. 4.2

Le recourant se plaint en revanche de l'application du taux maximal aux revenus provenant des immeubles. Dans l'arrêt attaqué, l'instance précédente a jugé que le taux maximal était applicable aux revenus provenant des immeubles sis en Suisse au vu des règles de la procédure dite

"simplifiée". Il résultait en effet de l'

"Information N° 1/2008" du 15 janvier 2008 de l'Administration fiscale cantonale intitulée

"Imposition limitée à des biens immobiliers sis dans le canton appartenant à des personnes physiques domiciliées à l'étranger" que ces contribuables-là pouvaient opter, à compter de l'année fiscale 1995 et pour une durée minimale de deux ans consécutifs, pour une procédure dite simplifiée, en lieu et place de la procédure ordinaire (où l'ensemble des revenus acquis et de la fortune sis en Suisse ou à l'étranger est déclaré), lors de laquelle la taxation était opérée selon les règles ordinaires de répartition des éléments imposables : selon la procédure simplifiée, seuls la valeur immobilière, la valeur locative, les dettes hypothécaires et les intérêts passifs relatifs au bien immobilier sis dans le canton de Genève aient déclarés, le revenu net en résultant étant imposable au taux maximum en matière d'impôt fédéral direct, cantonal et communal.

E. 4.3

Le recourant soutient que l'application d'un tel taux serait contraire aux dispositions de l'art. 7 LIFD, selon lesquelles les personnes physiques qui ne sont que partiellement assujetties à l'impôt sur le revenu en Suisse se voient appliquer le taux auquel leur revenu serait imposé

si tous les éléments étaient imposables en Suisse, puisqu'il n'aurait, en Suisse et dans le monde, pas d'autres revenus que ceux provenant des immeubles sis en Suisse.

E. 5.1

Selon l' art. 123 al. 1 LIFD , les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte). Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Il doit en particulier remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD) et fournir les documents nécessaires (art. 125 LIFD). A la demande de l'autorité de taxation, il est tenu de fournir tout renseignement écrit ou oral, spécialement lorsque, au vu de la déclaration d'impôt, des questions surgissent à propos des revenus, des frais d'acquisition, de l'évolution de la fortune, etc. (cf. art. 126 al. 2 LIFD). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration (arrêt 2C_710/2016 du 25 août 2016 consid. 6.2 et les références citées).

E. 5.1.1

Si le contribuable ne fournit pas les éléments nécessaires à sa taxation, alors l'autorité fiscale est autorisée effectuer une taxation d'office au sens de l' art. 130 al. 2 LIFD . Dans ce cas, elle effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable. La procédure de taxation d'office est soumise à des exigences de procédure strictes. En particulier, l'autorité doit procéder à la sommation du contribuable avant d'établir une pareille taxation (art. 130 al. 2 LIFD), tandis que ce dernier doit motiver sa réclamation sous peine d'irrecevabilité (art. 132 al. 3 LIFD ; cf. notamment ATF 123 II 552).

E. 5.1.2

Si le contribuable ne fournit pas les éléments nécessaires à sa taxation, l'autorité de taxation peut également renoncer à la taxation d'office au profit d'un procédure de taxation ordinaire. Le choix de la procédure ordinaire de taxation ne porte pas préjudice au contribuable. En effet, en l'absence de sommation, l' art. 132 al. 3 LIFD ne s'applique pas. Cela n'empêche toutefois pas que l'autorité fiscale établisse les éléments imposables par appréciation, dans le respect des règles relatives au fardeau de la preuve, lorsqu'il subsiste une incertitude sur certains éléments. Le contribuable doit être taxé d'après sa capacité économique réelle. L'autorité de taxation appelée à évaluer d'office le revenu imposable d'un contribuable doit tenir compte, selon sa propre appréciation, de toutes les données disponibles au moment de prendre sa décision. On ne peut toutefois exiger d'elle qu'elle effectue des enquêtes et qu'elle procède à des éclaircissements par trop détaillés, en particulier lorsqu'elle ne dispose pas d'éléments probants (arrêts 2C_467/2017 du 5 juillet 2018 consid. 5.4; 2A.561/2005 du 22 février 2006 consid. 3 et les références citées).

E. 5.1.3

Dans un arrêt récent, le Tribunal fédéral a jugé que la mise en oeuvre de la procédure simplifiée, qui permet de faire abstraction des éléments de revenus et de fortune ne se trouvant pas en Suisse, n'excédait pas le pouvoir d'appréciation dont l'autorité de taxation

jouit en la matière en vertu de la jurisprudence rappelée ci-dessus. Il n'importait pas que la contribuable ait effectivement demandé l'application de dite procédure : en renonçant sciemment à communiquer des éléments nécessaires à sa taxation (revenu et fortune mondiale) et en contrevenant de ce fait à son obligation de collaborer, elle devait s'attendre à ce que l'Administration fiscale procède à une estimation des impôts dus au moyen de dite procédure, dont l'existence et le contenu sont du reste dûment publiés, plutôt qu'un autre moyen d'estimation. En d'autres termes, la contribuable ne pouvait pas refuser de déclarer des éléments de fortune et de revenu qui sont à l'étranger et en même temps refuser de se voir appliquer une procédure visant à combler, par des estimations, le manque d'informations à disposition de l'Administration fiscale (arrêt 2C_980/2017 du 28 juin 2018 consid. 5).

Il s'agit là d'une taxation par appréciation, partiellement formalisée aux fins de garantir l'égalité de traitement, dénommée à Genève "procédure simplifiée", qui ne dispense pas l'autorité fiscale de prendre en considération et d'apprécier consciencieusement l'ensemble des éléments dont elle dispose, qu'elle soit mise en oeuvre lors d'une taxation d'office ou lors d'une taxation par appréciation sans sommation au sens de l' art. 130 al. 2 LIFD .

E. 5.2

C'est par conséquent à juste titre, quoi qu'il en pense, que le recourant a été à l'époque taxé de manière définitive au moyen de la procédure simplifiée non seulement pour les périodes fiscales pour lesquelles il en a demandé l'application, mais également pour les périodes pour lesquelles il ne l'a pas demandée et pour lesquelles l'autorité de taxation ne disposait pas de toutes les informations sur la situation de ce dernier à l'étranger.

E. 6.1

Aux termes de l' art. 151 al. 1 LIFD , 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. Selon l' art. 151 al. 2 LIFD , lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu, sa fortune et son bénéfice net, qu'il a déterminé son capital propre de façon adéquate et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, tout rappel d'impôt est exclu, même si l'évaluation était insuffisante.

Il y a ainsi motif à rappel d'impôt lorsque l'autorité découvre des faits ou des moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation. Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Il doit ainsi remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD). Lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêt 2C_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 4 in Archives 82 71 et les nombreuses références citées).

E. 6.2

Par taxation entrée en force au sens de l' art. 151 LIFD , il y a lieu d'entendre non seulement la taxation ordinaire mais également la taxation d'office, la lettre de l' art. 151 al. 1 LIFD ne

s'y opposant pas, comme l'ont admis, au moins implicitement, l'instance précédente et l'autorité de taxation (cf. MARTIN E. LOOSER, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, in: Zweifel/Beusch Ed., 3e éd, Bâle 2017, n° 25 ad art. 151 LIFD et les références citées, bien que l'arrêt 2C_136/2011 du 30 avril 2012 cité vise la situation inverse d'une taxation d'office en procédure de rappel d'impôt; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3e éd., Zurich 2016, implicitement au moins sous n° 47 ad art. 151 LIFD). C'est par conséquent à bon droit que l'instance précédente a confirmé, implicitement au moins, le principe de procédures de rappel d'impôts portant sur toutes les périodes fiscales en cause y compris celles ayant fait l'objet d'une taxation d'office et jugé que les conditions d'un rappel d'impôt fédéral direct étaient réunies, puisque les revenus de la sous-location perçus par le recourant ne ressortaient pas des dossiers à l'origine des taxations entrées en force des périodes fiscales en cause.

E. 6.3

L'instance précédente a en revanche rejeté la demande du recourant d'être taxé en tenant compte des éléments ressortant des déclarations fiscales complètes produites devant elle, en application, non pas de la procédure simplifiée, mais de la procédure ordinaire de taxation, même s'il s'agissait d'une procédure de rappel. Il n'y avait pas lieu de suivre l'opinion du recourant selon laquelle, en raison de l'existence d'un rapport de connexité étroite entre la découverte des revenus provenant de la sous-location et le fait qu'avec ce nouvel élément, l'autorité de taxation pouvait en réalité taxer la globalité de son revenu mondial et donc appliquer le taux effectif. En effet, sous réserve d'une erreur manifeste, le contribuable pouvait uniquement demander que la taxation soit reprise en sa faveur sur les points qui, précisément, font l'objet du rappel d'impôt. Elle ajoute que, dans la situation du recourant, un retour à la méthode ordinaire, qui supposait le dépôt d'une déclaration fiscale complète, était d'autant moins admissible pour les années 2010 à 2013, qui avaient fait l'objet de taxations d'office, que celles-ci ne pouvaient être revues qu'à des conditions particulières fixées par la loi.

E. 6.4

A noter d'emblée que l'arrêt 2C_980/2017 du 28 juin 2018 ne trouve pas d'application en l'espèce puisque la contribuable en cause avait expressément refusé de fournir des informations nécessaires à sa taxation avant qu'une décision définitive n'entre en force (arrêt précité, consid. 5.4), tandis que le recourant a produit les déclarations fiscales ordinaires pour les périodes fiscales concernées, mais uniquement en procédure de rappel d'impôt et seulement devant la dernière instance cantonale.

E. 7.1

Il résulte de la jurisprudence antérieure à la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct que le rappel d'impôt constitue la perception après coup d'impôts qui n'ont, à tort, pas été perçus dans le cadre de la procédure de taxation. Il constitue le pendant, en faveur du fisc, de la procédure de révision et permet à l'autorité de revenir sur une décision entrée en force. Le rappel d'impôt n'équivaut pas à un nouvel examen complet de la taxation, mais ne porte que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments. L'existence d'un rappel d'impôt ne saurait ainsi autoriser le contribuable à revenir librement sur l'ensemble de sa taxation. Sous réserve d'une erreur manifeste, celui-ci peut uniquement demander que la taxation soit reprise en sa faveur sur les points qui, précisément, font l'objet du rappel d'impôt. La détermination des faits et leur

appréciation juridique antérieure restent déterminantes, qu'elles soient en faveur ou en défaveur du contribuable (ATF 121 II 257 consid. 4b p. 265; 98 Ia 22 consid. 2 p. 25).

E. 7.2

Ces principes ont été confirmés sous l'empire de l' art. 151 LIFD par l'arrêt 2C_494/2011 du 6 juillet 2012 consid. 2.3.1 in StE 2012 B 72.25 2 et RDAF 2013 II 108 et les références citées) et précisés de la manière suivante.

De manière générale, une taxation entrée en force ne peut être révisée ou autrement modifiée en défaveur du contribuable qu'avec une grande retenue. En particulier, les intérêts dignes de protection du contribuable doivent être préservés : il doit pouvoir se fier à la validité de la taxation établie en procédure ordinaire. Il n'est donc possible de revenir sur des taxations entrées en force qu'à certaines conditions très précises. Lorsque le rappel d'impôt a lieu en raison d'une déclaration inexacte du contribuable, les conditions auxquelles un nouvel examen de la taxation peut être effectué ne peuvent être que celles des art. 151 ss LIFD . Celles-ci définissent le cadre dans lequel doivent se résoudre les tensions entre les principes de la légalité et de l'égalité de traitement, d'une part, et, d'autre part, entre les principes de la sécurité juridique et de la protection de la bonne foi. Il en résulte notamment que le rappel d'impôt - comme l' ATF 98 Ia 22 le retenait déjà - n'équivaut pas à un examen complet de la taxation ordinaire et doit au contraire être restreint aux points pour lesquels les conditions légales sont cumulativement remplies, c'est-à-dire, pour l'essentiel, l'existence de faits et moyens de preuve nouveaux et une imposition insuffisante. Le devoir de l'autorité fiscale de démontrer ce qui justifie l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt et par voie de conséquence l'établissement d'une taxation modifiée aux dépens du contribuable vaut pour chacun des points en particulier qui justifie une nouvelle taxation en défaveur du contribuable.

Les nouveaux arguments que le contribuable peut faire valoir de son côté pour diminuer l'imposition dans la procédure de rappel d'impôt sont limités : le contribuable ne doit pas profiter de la procédure de rappel d'impôt pour revenir librement sur l'ensemble de la taxation; sous réserve d'une erreur manifeste, celui-ci peut uniquement demander que la taxation soit reprise en sa faveur sur les points qui, précisément font l'objet du rappel d'impôt. L'arrêt 2A.300/2006 du 27 février 2007, qui faisait mention de la controverse doctrinale relative à la connexité suffisante entre les faits diminuant la dette fiscale et les éléments justifiant le rappel, avait laissé la question ouverte.

E. 7.3

Dans un arrêt 2C_277/2008 du 26 septembre 2008, postérieur à l'arrêt 2A.300/2006 du 27 février 2007, les principes rappelés ci-dessus ont été appliqués par le Tribunal fédéral à une contribuable qui avait bénéficié durant les années 1998 à 2001 d'une imposition à forfait fondée sur la dépense annuelle équivalant à cinq fois la valeur locative des locaux qu'elle occupait et qui avait fait l'objet de rappels d'impôts portant sur des revenus immobiliers omis dans les déclarations des périodes fiscales en cause. Constatant que le rappel d'impôt avait trouvé son origine dans la déclaration d'un montant de loyer insuffisant, il a jugé que l'imposition forfaitaire sur la dépense, à laquelle la contribuable pouvait renoncer en tout temps en faveur d'une imposition ordinaire, ne pouvait être remise en cause après coup, uniquement parce que l'autorité fiscale avait découvert un élément nouveau de nature à modifier le montant de la dépense; le refus du fisc d'autoriser la contribuable à opter pour une imposition ordinaire échappait par conséquent à la critique (arrêt 2C_277/2008 du 26

septembre 2008 consid. 5).

E. 7.4

En l'espèce, le recourant a demandé l'application de la procédure simplifiée pour les périodes fiscales 2005, 2007 à 2009 et s'est vu appliquer, sans déposer de réclamation en temps utile, dite procédure simplifiée en procédure de taxation d'office pour les périodes fiscales 2006 ainsi que 2010 à 2013. Le recourant pouvait renoncer à la procédure simplifiée en se pliant aux obligations de déclaration de l'ensemble de ses revenus mondiaux ou se soumettre à la procédure simplifiée avec pour seule obligation de déclarer, hormis la valeur immobilière des immeubles sis dans le canton de Genève, les revenus en provenant. La procédure de rappel en cause en l'espèce porte précisément sur l'omission de déclarer un revenu provenant d'un immeuble sis dans le canton de Genève. De la même manière qu'une imposition à forfait fondée sur la valeur locative des locaux occupés dans le canton ne peut être remise en cause après coup uniquement parce que l'autorité fiscale a découvert un élément nouveau modifiant le montant de la dépense, de même, la procédure de taxation simplifiée mise en oeuvre volontairement ou par taxation d'office ne saurait être remise en cause uniquement parce que l'autorité intimée a découvert un revenu immobilier omis par le recourant. Cela irait à l'encontre du principe selon lequel le rappel d'impôt n'équivaut pas à un nouvel examen complet de la taxation, mais ne porte que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments. C'est par conséquent à bon droit que l'instance précédente a refusé au recourant le droit d'opter devant elle pour une procédure ordinaire d'imposition pour toutes les périodes fiscales en cause.

E. 7.5

Selon le recourant, le refus de revenir à une procédure de taxation ordinaire viole l'art. 7 LIFD qui prescrit la détermination du taux d'imposition en fonction du revenu mondial. Il perd de vue que l'application par l'autorité fiscale de la procédure simplifiée résulte dans tous les cas du choix du contribuable qui décide librement, soit de ne pas divulguer ses revenus de provenance étrangère, soit de pas déposer de taxation, provoquant ainsi une procédure de taxation d'office formelle (cf. consid. 5 ci-dessus). Du moment que la fixation du taux d'imposition au taux maximal par l'autorité fiscale résulte d'une appréciation consciencieuse des éléments de fait à sa disposition telle que requise par l'art. 130 al. 2 LIFD et la jurisprudence y relative, il n'y a pas violation de l'art. 7 al. 1 LIFD.

Le recourant objecte encore que le refus de revenir à une procédure ordinaire viole le principe selon lequel le rappel d'impôt ne représente pas une prétention fiscale de nature différente de la créance primitive d'impôt (parmi d'autres arrêts, 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 6.2 in Archives 84 240). Il est d'avis que si l'autorité avait découvert le revenu omis au moment de procéder aux taxations initiales, il aurait alors déposé des déclarations complètes sur ses revenus mondiaux et aurait été taxé au taux effectif. Ce raisonnement est erroné puisqu'il part de l'hypothèse, non réalisée en l'espèce, que le revenu omis aurait été découvert durant les procédures de taxations initiales, ce qui n'est pas le cas. C'est du reste précisément parce que les revenus n'ont été découverts qu'après l'entrée en force des taxations initiales que l'autorité fiscale a procédé à un rappel d'impôt.

Le recourant objecte enfin que le refus de revenir à une procédure ordinaire et partant le maintien de l'imposition au taux maximal viole le principe de l'imposition selon la capacité économique de l'art. 127 al. 2 Cst. (sur le contenu de ce principe cf. notamment ATF 140 II 157 consid. 7.1 p. 160 s.). En se focalisant sur ce seul principe constitutionnel, le recourant

perd de vue que le rappel d'impôt se trouve également à la croisée d'autres droits constitutionnels que sont les principes de la légalité et de l'égalité de traitement, d'une part, et, d'autre part, entre les principes de la sécurité juridique et de la protection de la bonne foi (cf. consid. 7.2 ci-dessus). Or, l'interprétation de la Constitution se doit de ménager et d'aménager ces principes en créant entre eux une concordance pratique (sur cette notion cf. ATF 139 I 16 consid. 4.2.2 p. 24 s.) et éviter de n'examiner le respect d'un principe constitutionnel qu'isolément sans prendre en considération la pluralité des principes exprimés par la Constitution, qui ne valent jamais sans exception et entrent souvent en contradiction les uns avec les autres : du point de vue démocratique, c'est au législateur fiscal (art. 127 al. 1 Cst.) qu'il appartient d'aménager le système fiscal, d'arbitrer les conflits de valeurs et de concrétiser les principes d'imposition de façon à conférer précision, prévisibilité et sécurité à la réglementation fiscale. Il dispose à cet égard d'un pouvoir d'appréciation étendu (cf. sur ces questions cf. ATF 140 II 157 consid. 7 p. 160 ss), dont il a fait usage en édictant l' art. 151 LIFD et précisant les conditions du rappel d'impôt comme cela a été rappelé ci-dessus (cf. consid. 7.2). Il n'y a par conséquent pas lieu de s'écarter des conditions de l' art. 151 LIFD ni de la jurisprudence rendue en application de cette disposition, à tout le moins lorsqu'il y a unanimité, comme en l'espèce, sur la règle qui veut que le rappel d'impôt n'équivaut pas à un nouvel examen complet de la taxation (cf. consid. 7.1 et 7.2 ci-dessus). Le grief de violation du principe de l'imposition selon la capacité économique est rejeté.

E. 7.6

En confirmant le principe et le montant des rappels d'impôts effectués par l'autorité intimée, l'instance précédente n'a pas violé le droit fédéral.

E. 8

S'agissant des amendes pour soustraction fiscale confirmées par l'instance précédente, le recourant se borne à soutenir, comme il l'a déjà fait devant l'instance précédente, qu'aucune faute ne peut lui être imputé et qu'il serait victime d'une erreur sur l'illicéité.

E. 8.1

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. 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. 3 LIFD).

La perte financière doit être due à un comportement illicite du contribuable. Le comportement illicite réside dans la violation d'une obligation de procédure (art. 124 à 126 LIFD), en particulier dans l'obligation de remplir une déclaration d'impôt conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD ; cf. arrêts 2C_276/2014 du 22 janvier 2015 consid. 4.1; 2C_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2). Le contribuable doit faire état de tous les faits, quand bien même il douterait de leur pertinence en matière fiscale, et non simplement les passer sous silence (arrêts 2C_651/2017 du 2 novembre 2017 consid. 2.2.1 et les références citées).

E. 8.2

En l'espèce, le recourant a passé sous silence, en violation de l' art. 124 al. 2 LIFD , l'existence des revenus provenant de la sous-location. Cette omission a causé une perte

financière pour la collectivité publique. Les éléments objectifs de la soustraction fiscale consommée sont par conséquent remplis, comme l'a jugé à bon droit l'instance précédente.

E. 9

Le recourant soutient qu'il n'a pas agi intentionnellement. A son avis, seule une négligence peut lui être imputée, ce qui a pour effet de réduire les amendes confirmées par l'instance précédente.

E. 9.1

Sur le plan subjectif, la soustraction consommée qui peut être commise intentionnellement ou par négligence (cf. art. 175 LIFD). Pour que l'intention puisse être retenue, le recourant doit agir avec conscience et volonté (cf. art. 12 al. 2 CP, applicable par renvoi combiné des art. 333 al. 1 et 104 CP). Le dol éventuel suffit (arrêts 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.1; 2C_898/2011 du 28 mars 2012 consid. 2.2, in RF 67/2012 700). Il n'est toutefois pas aisé de distinguer le dol éventuel de la négligence consciente (arrêt 4A_97/2014 du 26 juin 2014 consid. 4.3.2). 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 (ATF 138 V 74 consid. 8.2 p. 83; 137 IV 1 consid. 4.2.3 p. 4; en lien avec la tentative de soustraction fiscale, arrêt 2C_290/2011 du 12 septembre 2011 consid. 2.1). Etablir la conscience et la volonté relève de la constatation des faits qui lie le Tribunal fédéral (cf. art. 105 al. 1 LTF). En revanche, vérifier si l'autorité s'est fondée sur la notion exacte d'intention est une question de droit que le Tribunal fédéral revoit librement (arrêts 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.1, in RDAF 2012 II 324; 2C_447/2010 du 4 novembre 2010 consid. 3.2, in RDAF 2011 II 153 et les arrêts cités). Selon la jurisprudence constante, la preuve d'un comportement intentionnel en relation avec une tentative de soustraction fiscale doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi de façon suffisamment sûre que le contribuable était conscient que les informations données étaient incorrectes ou incomplètes, ce qui doit s'établir en fonction de l'ensemble du comportement de l'intéressé lors de la déclaration (arrêt 2C_533/2012 du 19 février 2013 consid. 5.3.2). 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 (ATF 114 Ib 27 consid. 3a p. 29 s.; confirmé notamment in arrêt 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.4, in RDAF 2012 II 324 et les arrêts cités).

E. 9.2

En l'espèce, le recourant ne peut pas se prévaloir de négligence. En effet, le considérant en fait n° 14 de l'arrêt attaqué rapporte les observations de l'Administration fiscale cantonale déposées devant l'instance précédente dont il ressort que le recourant disait avoir déjà auparavant, soit en 2002, déclaré les produits de la sous location. Il apparaît en effet, après examen des pièces figurant au dossier (art. 105 al. 2 LTF), qu'à l'appui de ses conclusions devant le Tribunal administratif de première instance, le recourant a allégué (mémoire de recours du 16 décembre 2015 ch. 4) qu'il avait "

tant qu'il était domicilié en Suisse, [...] régulièrement déclaré le produit de cette sous-location ". Dans ces conditions, c'est bien intentionnellement qu'il n'a pas déclaré ces produits durant les années postérieures en cause notamment 2005, période fiscale durant laquelle il était encore fiscalement domicilié en Suisse, et pour laquelle il avait au

demeurant encore déposé une déclaration d'impôt ordinaire. Le grief est par conséquent rejeté.

E. 10

Le recourant soutient enfin qu'il ignorait et ne pouvait imaginer, même en faisant preuve de toute l'attention requise, que le produit de la sous-location d'un immeuble dont il n'était pas propriétaire était imposable, ce que le Tribunal fédéral n'avait du reste confirmé que par l'arrêt 2C_41/2012 du 12 octobre 2012 consid. 3.1 in RF 68/2013 146). Il se dit victime d'une erreur d'illicéité.

E. 10.1

Selon l' art. 21 CP , quiconque ne sait ni ne peut savoir au moment d'agir que son comportement est illicite n'agit pas de manière coupable. Le juge atténue la peine si l'erreur était évitable. Cette disposition trouve application en matière de soustraction fiscale en vertu de l' art. 333 CP .

L'erreur sur l'illicéité vise le cas où l'auteur agit en ayant connaissance de tous les éléments constitutifs de l'infraction, et donc avec intention, mais en croyant par erreur agir de façon licite (arrêt 6B_220/2015 du 10 février 2016 consid. 3.4.1 et les références citées).

Selon l'arrêt 6B_139/2010 du 24 septembre 2010 (consid. 4.1), comme dans l'ancien droit (ancien art. 20 CP), l'auteur doit agir alors qu'il se croyait en droit de le faire (cf. ATF 129 IV 238 consid. 3.1 p. 241). Il pense, à tort, que l'acte concret qu'il commet est conforme au droit. Déterminer ce que l'auteur d'une infraction a su, cru ou voulu et, en particulier, l'existence d'une erreur relève de l'établissement des faits (ATF 135 IV 152 consid. 2.3.2 p. 156). Les conséquences pénales d'une erreur sur l'illicéité dépendent de son caractère évitable ou inévitable. L'auteur qui commet une erreur inévitable est non coupable et doit être acquitté (art. 21, 1ère phrase, CP). Tel est le cas s'il a des raisons suffisantes de se croire en droit d'agir (ATF 128 IV 201 consid. 2 p. 210). Une raison de se croire en droit d'agir est "suffisante" lorsqu'aucun reproche ne peut lui être adressé parce que son erreur provient de circonstances qui auraient pu induire en erreur tout homme consciencieux (ATF 98 IV 293 consid. 4a p. 303; cf. FF 1999 p. 1814). En revanche, celui dont l'erreur sur l'illicéité est évitable commet une faute, mais sa culpabilité est diminuée. Il restera punissable, mais verra sa peine obligatoirement atténuée (art. 21, 2e phrase, CP; FF 1999 1814). L'erreur sera notamment considérée comme évitable lorsque l'auteur avait ou aurait dû avoir des doutes quant à l'illicéité de son comportement (ATF 121 IV 109 consid. 5 p. 126) ou s'il a négligé de s'informer suffisamment alors qu'il savait qu'une réglementation juridique existait (ATF 120 IV 208 consid. 5b p. 215). Savoir si une erreur était évitable ou non est une question de droit (cf. ATF 75 IV 150 consid. 3).

E. 10.2

En l'espèce, il est établi que le recourant avait déjà déclaré les produits de la sous-location tant qu'il était domicilié en Suisse, soit, hormis l'année 2005, avant les périodes fiscales en cause. Dans ces circonstances, il ne pouvait pas avoir de raisons suffisantes de croire qu'il ne devait plus déclarer ces revenus pour les périodes fiscales 2005 et suivantes. Le simple fait de prendre domicile à l'étranger ne constitue à cet égard pas une circonstance qui pouvait induire en erreur un homme consciencieux et amener le recourant à croire de bonne foi en un changement de régime fiscal des produits de la sous-location qu'il avait auparavant déjà déclarés. Cela est d'autant moins possible en l'espèce qu'en 2005 il n'a pas déclaré les

produits en cause alors même qu'il était encore fiscalement domicilié dans le canton de Genève et qu'il y avait déposé une déclaration d'impôt ordinaire. Enfin, il ressort de l'audition du recourant devant l'instance précédente (arrêt attaqué, consid. en fait 15a) qu'il avait eu le souci de se renseigner sur ses obligations fiscales au moment de son départ vers l'Espagne auprès de l'Office cantonal de la population et qu'ensuite, il s'était enquis plusieurs fois, durant les années en cause, du montant élevé des impôts dus en Suisse auprès de l'autorité intimée. Il n'expose toutefois pas avoir reçu une réponse, quelle qu'elle soit du reste, à propos du régime fiscal des produits de la sous-location, de la part de l'autorité intimée, au demeurant seule compétente en matière fiscale, ce qui laisse supposer qu'en réalité, il n'a jamais posé la question comme se devait de le faire un homme consciencieux en pareille circonstance. Il n'est donc pas exempt de reproche sur ce point et, de ce fait, ne peut pas se prévaloir d'une erreur sur l'illicéité.

E. 10.3

C'est par conséquent à bon droit que l'instance précédente a retenu la commission de soustractions fiscales intentionnelles pour les périodes fiscales en cause et fixé la quotité des amendes à la moitié des montants soustraits pour tenir compte de la situation personnelle du recourant ainsi que de sa bonne collaboration, ce point n'étant du reste pas contesté par ce dernier.

II. Impôt cantonal et communal

E. 11.1

Les art. 4 al. 1, 42, 46 al. 3, 53 et 56 LHID correspondent aux dispositions de teneur similaire de la loi sur l'impôt fédéral direct et du droit cantonal genevois (art. 3 al. 1 let . c., 5 al. 2 et 6 al. 1 de la loi genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques [LIPP; RSGE D 3 08] pour les périodes postérieures au 1er janvier 2010 [art. 69 et 72 al. 1 LIPP]; art. 3 al. 1 let . c., 5 al. 2 et 6 al. 1 LIPP-I, pour les périodes fiscales antérieures au 1er janvier 2010 ainsi que 26, 30, 31, 37, 59 et 69 de la loi du 4 octobre 2001 de procédure fiscale [LPFisc; RSGE D 3 17] pour toutes les périodes en cause) s'agissant de l'assujettissement à l'impôt en Suisse à raison de la jouissance sur un immeuble sis à Genève, de la taxation d'office et par estimation, du rappel d'impôt et de la soustraction fiscale.

E. 11.2

Il s'ensuit que les motifs qui ont conduit au rejet du recours en matière d'impôt fédéral direct s'appliquent également en matière d'impôt cantonal et communal. Les griefs du recourant doivent par conséquent être écartés.

E. 12

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours en matière de droit public. Succombant, le recourant doit supporter les frais de la procédure fédérale (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.