

# **BGer 9C\_534/2024 vom 3. Juni 2025**

Bundesgericht, 2025-06-03, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_534\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_534_2024)

FR: TF 9C\_534/2024 du 3 juin 2025

IT: TF 9C\_534/2024 del 3 giugno 2025

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

La voie du recours en matière de droit public est ouverte ( art. 82 let. a, 86 al. 1 let. d et al. 2, 90 LTF), la cause ne tombant sous le coup d'aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF (cf. également l' art. 73 LHID [RS 642.14]). Le recours a par ailleurs été déposé dans le délai ( art. 100 al. 1 LTF ) et dans les formes prévues par la loi ( art. 42 LTF ) par le recourant qui a qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF ). Il convient donc d'entrer en matière en précisant ce qui suit.

### **E. 1.2**

En principe, les conclusions relatives à la décision de taxation sont irrecevables en raison de l'effet dévolutif complet du recours auprès de de la Cour de justice (cf. ATF 146 II 335 consid. 1.1.2). Il en va de même des conclusions purement cassatoires (en annulation), dès lors que le recours en matière de droit public se caractérise comme un recours en réforme ( art. 107 al. 2 LTF ; cf. arrêt 9C\_513/2024 du 4 février 2025 consid. 1.3). Toutefois, lorsque le recourant conclut à l'annulation de l'arrêt de la Cour de justice du 20 août 2024 ainsi qu'à l'annulation du rappel d'impôt, du prononcé d'amende et des bordereaux y relatifs, on comprend à la lecture de son mémoire de recours (cf. ATF 137 II 313 consid. 1.3) qu'il conclut à ce que l'arrêt entrepris soit réformé en ce sens que le droit de taxer l'année 2016 est prescrit ou, subsidiairement, que la quotité de l'amende soit réduite, ce qui est admissible.

### **E. 2.1**

D'après l' art. 106 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en application par les instances cantonales aux dispositions de la LHID ( ATF 150 II 346 consid. 1.5.2 et les références). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , il n'examine toutefois la violation de droits fondamentaux que si ce grief a été invoqué et motivé par la partie recourante, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée ( ATF 150 II 346 consid. 1.5.3 et les références; 146 I 62 consid. 3; 142 II 369 consid. 2.1).

### **E. 2.2**

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique 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 . La partie recourante 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 150 II 346 consid. 1.6; 147 I 73 consid. 2.1; 145 V 188 consid. 2 et les références).

### **E. 3**

Le litige porte principalement sur la prescription du droit de taxer la période fiscale 2016 ainsi que sur le respect des conditions relatives à l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt en matière d'ICC pour cette même année. La quotité de l'amende prononcée à l'encontre du recourant au regard du montant de l'impôt soustrait pour la période fiscale 2016 sera, le cas échéant, également examinée par la Cour de céans. Dans la mesure où l'ensemble des questions soulevées relève du droit cantonal harmonisé, les règles et la jurisprudence développées en matière d'IFD s'appliquent mutatis mutandis à l'ICC (cf. arrêts 9C\_583/2023 du 12 août 2024 consid. 6; 9C\_39/2023 du 20 juin 2023 consid. 5.2).

### **E. 4**

Il convient au préalable d'examiner si le courrier du 22 juin 2017 concernant l'ICC constitue une décision de non-assujettissement et de taxation, comme l'ont retenu les juges précédents, dès lors que cette qualification est déterminante pour la vérification de la prescription et des conditions de la procédure de rappel d'impôt.

#### **E. 4.1**

La notion de décision vise, d'une manière générale, toute mesure que prend une autorité, dans un cas individuel et concret, en vue de produire un certain effet juridique. Les décisions qui ont pour objet de créer, modifier ou supprimer un droit ou une obligation ou encore de rejeter ou déclarer irrecevable une demande tendant à l'une de ces fins, sont des décisions formatrices. Les décisions qui constatent l'existence ou l'inexistence d'un droit ou d'une obligation sont dites constatatoires. Les décisions sont donc des actes de l'autorité qui règlent de manière unilatérale et contraignante un rapport juridique dans un cas particulier (cf. ATF 135 II 30 consid. 1.1; arrêt 2C\_854/2016 du 31 juillet 2018 consid. 4.1 non publié in ATF 144 II 376 ; arrêts 1C\_577/2023 du 4 avril 2024 consid. 2.2; 2C\_603/2023 du 21 février 2024 consid. 5.3 et les références).

En revanche, de simples déclarations, comme des opinions, des communications, des prises de position, des recommandations et des renseignements n'entrent pas dans la catégorie des décisions, faute de caractère juridique contraignant. Pour déterminer s'il y a ou non décision, il y a lieu de considérer les caractéristiques matérielles de l'acte (arrêt 2C\_854/2016 du 31 juillet 2018 consid. 4.1 non publié in ATF 144 II 376 ; arrêt 1C\_577/2023 du 4 avril 2024 consid. 2.2). Un acte peut ainsi être qualifié de décision (matérielle), si, par son contenu, il en a le caractère, même s'il n'est pas intitulé comme tel et ne présente pas certains éléments formels typiques d'une décision, telle l'indication des voies de droit (arrêt 2C\_603/2023 du 21 février 2024 consid. 5.3 et les références).

#### **E. 4.2.1**

La Cour de justice a considéré que le courrier de l'administration fiscale genevoise du 22 juin 2017 concernant l'ICC pour la période fiscale 2016 - que le recourant ne conteste pas avoir reçu - était une décision d'assujettissement au sens de l'art. 35 de la loi genevoise du 4 octobre 2001 de procédure fiscale (LPFisc; rs/GE D 3 17) relative à l'année fiscale 2016.

#### **E. 4.2.2**

Le recourant soutient que ledit courrier de l'intimée ne constituerait pas une décision de taxation finale au sens du droit fédéral, ni sur la forme, ni en raison de l'absence d'effet déployé par cette correspondance. En outre, puisqu'il n'avait pas déposé une déclaration fiscale, il ne s'agirait pas non plus d'une taxation provisoire au sens du droit cantonal

genevois. Par ailleurs, en se référant à un avis de doctrine (cf. Isabelle Althaus-Houriet, in: *Impôt fédéral direct [LIFD], Commentaire romand*, 2e éd. 2017, n° 4 ad art. 131 LIFD), le contribuable fait valoir que la décision d'assujettissement au sens de l'art. 35 LPFisc porterait uniquement sur la soumission d'un contribuable à la souveraineté fiscale [d'un canton], dès lors qu'elle ne fixerait nullement les éléments imposables qui devraient être déterminés par une autre décision (séparée). Le recourant reproche encore à la juridiction cantonale, sous l'angle de la bonne foi, d'avoir considéré à tort que l'intimée avait rendu une décision de taxation définitive ("sorte de taxation zéro"), alors que cette dernière aurait admis ignorer l'existence de l'activité indépendante du contribuable. Selon le recourant, l'indication figurant dans le courrier litigieux, selon laquelle une procédure de rappel d'impôt permettrait de reconsidérer les faits, ne suffirait pas à réparer les vices de forme de cette correspondance, ni à lui conférer la qualité de décision.

#### **E. 4.3.1**

Lorsqu'un contribuable conteste son assujettissement - limité ou illimité - à l'impôt dans un canton, celui-ci doit rendre une décision d'assujettissement à titre préjudiciel ("Vorentscheid") pour les périodes litigieuses, avant de poursuivre la procédure de taxation (cf. ATF 137 I 273 consid. 3.3.2; arrêts 9C\_607/2022 du 1er avril 2025 consid. 2.1, destiné à la publication; 9C\_675/2021 et 9C\_676/2021 du 21 août 2023 consid. 3.4 et les références; 2C\_689/2018 du 20 juin 2019 consid. 1.3.3). Or, en l'espèce, ni le recourant ni l'intimée ne contestent que le domicile fiscal principal du recourant était situé dans le canton de Vaud pendant la période fiscale 2016, avant qu'il n'exerce une activité indépendante dans le canton de Genève y créant un rattachement économique pour cette même année. Dès lors, on ne se trouve pas dans l'hypothèse où l'administration fiscale genevoise aurait dû ou aurait pu rendre une décision d'assujettissement à titre préjudiciel.

#### **E. 4.3.2**

En l'occurrence, le courrier litigieux du 22 juin 2017 concernant l'ICC doit être assimilé à une décision de taxation, contrairement à ce que soutient le recourant. En effet, non seulement l'intimée y constate que le recourant n'est pas assujetti à l'ICC dans le canton de Genève pour l'année 2016 - soit pour une période fiscale déterminée -, mais elle y fixe également, certes implicitement, le revenu et la fortune imposables du contribuable à zéro franc, en renonçant à l'assujettir. La seule référence quelque peu imprécise de la Cour de justice à l'art. 35 LPFisc, qui concerne les décisions d'assujettissement et non les décisions de taxation, ne change rien à cet égard. En effet, le courrier de l'intimée est un acte émanant d'une autorité, qui règle de manière unilatérale et contraignante un rapport juridique dans un cas particulier, de sorte qu'il est assimilable à une décision de taxation entrée en force dans le canton de Genève pour la période fiscale 2016. Dans la mesure où il s'agit d'une décision de non-assujettissement réglant la procédure de taxation, l'intimée n'avait pas à rendre une autre décision (séparée) fixant les éléments imposables, dès lors qu'au moment de l'envoi de l'acte du 22 juin 2017, le recourant n'était pas imposable dans le canton de Genève, selon les informations dont elle disposait alors.

Par ailleurs, l'avis doctrinal sur lequel se fonde le recourant (cf. consid. 4.2.2 supra) ne fait mention de la détermination des éléments imposables dans une seconde décision que dans l'hypothèse où l'assujettissement du contribuable est reconnu par l'autorité fiscale d'un canton. Enfin, s'agissant de la bonne foi de l'intimée, l'argument y relatif pourrait être tout au plus pertinent au moment de l'examen de la réalisation des conditions de la procédure de

rappel d'impôt, en lien avec la connaissance du fait permettant l'ouverture d'une telle procédure, mais non pas au stade de la qualification de décision du courrier litigieux.

#### **E. 4.4**

Dès lors que le courrier du 22 juin 2017 doit être assimilé à une décision de taxation pour la période fiscale 2016 en matière d'ICC, il convient d'examiner si la prescription du droit de taxer était acquise (consid. 5 infra), si l'intimée pouvait introduire une procédure de rappel d'impôt (consid. 6 infra) et si le recourant s'est rendu coupable d'une soustraction d'impôt (consid. 7 infra). Le cas échéant, il conviendra également de se prononcer sur la quotité de l'amende infligée au contribuable, afin de vérifier si celle-ci n'est pas excessive.

#### **E. 5**

La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que le Tribunal fédéral examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (cf. ATF 138 II 169 consid. 3.2) tant pour l'IFD que pour les ICC, lorsque celles-ci se fondent sur le droit fédéral (cf. ATF 138 II 169 consid. 3.4; arrêt 9C\_39/2023 du 20 juin 2023 consid. 5.2).

En l'espèce, la prescription relative de cinq ans du droit de taxer pour l'année fiscale 2016 a été interrompue respectivement n'a jamais été acquise, puisque le courrier du 22 juin 2017 doit être assimilé à une décision de taxation pour cette période fiscale en matière d'ICC (cf. art. 47 al. 1 LHID ; 22 al. 1 LPFisc). En outre, comme l'a retenu à juste titre la Cour de justice, le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt ainsi que la poursuite pénale pour soustraction d'impôt n'étaient pas non plus prescrits, puisque l'intimée a informé le recourant de l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt le 11 novembre 2022 et qu'elle lui a adressé un bordereau d'amende le 5 décembre 2022, soit moins de dix ans après la fin de la période fiscale litigieuse (cf. art. 61 al. 1 et 77 al. 1 let. b ch. 1 LPFisc; art. 53 al. 2 et 58 al. 2 let. a LHID). Par conséquent, le recourant ne peut rien déduire en sa faveur de l'arrêt 2C\_263/2018 du 11 février 2019, dans lequel le Tribunal fédéral avait considéré que la décision de taxation ordinaire avait été notifiée aux contribuables après le délai de prescription de cinq ans et que le prétendu fait nouveau était connu de l'autorité fiscale au moment de procéder à cette taxation.

#### **E. 6.1**

Un motif de rappel d'impôt existe en premier lieu 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 (cf. art. 59 al. 1 LPFisc; art. 53 al. 1 LHID [ art. 151 al. 1 LIFD ]). Selon la jurisprudence, il s'agit de la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, à savoir des faits ou moyens de preuves qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation (cf. ATF 148 V 277 consid. 4.2.2; 144 II 359 consid. 4.5.1; arrêt 9C\_689/2022 du 12 avril 2023 consid. 9.1, non publié in ATF 149 II 177 ). L'autorité fiscale peut, en principe, considérer que la déclaration d'impôt est exacte et complète et elle n'est pas tenue, à défaut d'indices correspondants, de rechercher des informations complémentaires. En raison de la maxime inquisitoire, elle doit cependant procéder à une analyse plus approfondie, lorsqu'il ressort manifestement du dossier que les faits déterminants sont incomplets ou peu clairs.

Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante ou

incomplète est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut dans la mesure où cette procédure ne peut servir à pallier une instruction déficiente de l'autorité fiscale dans le cadre de la procédure ordinaire (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 et les références; arrêts 9C\_649/2022 du 7 mars 2023 consid. 3.2 et les références; 2C\_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 6.1, in Archives 86 p. 407, RF 73/2018 p. 255 et RDAF 2017 II 630; cf. Martin E. Looser, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar, 4e éd. 2022, n° 18a in fine ad art. 151 LIFD ). La rupture du lien de causalité est soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave imputable à l'autorité fiscale (arrêt 9C\_689/2022 du 12 avril 2023 consid. 9.1, non publié in ATF 149 II 177 ; arrêts 9C\_649/2022 du 7 mars 2023 consid. 3.2 et les références; 2C\_1073/2018 du 20 décembre 2019 consid. 9.1 et les références). Il n'y a pas de négligence grave de l'autorité de taxation qui n'a pas connaissance d'informations à disposition d'un autre secteur de l'administration, sauf s'il est établi que ces informations ont effectivement été communiquées, notamment entre les taxateurs du service des personnes physiques et ceux du service des personnes morales (arrêt 9C\_567/2023 du 12 septembre 2024 consid. 4.1 et les références).

### **E. 6.2**

La Cour de justice a retenu qu'en l'absence de transmission par le recourant à l'administration fiscale genevoise de ses déclarations fiscales genevoise et vaudoise, malgré les sollicitations de l'intimée des 26 avril et 31 mai 2017, cette dernière avait apprécié la situation fiscale du contribuable sur la base de son statut d'employé auprès de C. \_\_\_\_\_, dont elle avait alors connaissance. La Cour de justice a considéré, en outre, qu'en l'absence d'indices laissant supposer l'exercice d'une activité lucrative indépendante dans le canton de Genève, l'intimée n'était pas tenue de procéder à d'autres investigations avant d'apprécier la situation fiscale du recourant. À cet égard, les juges précédents ont constaté que jusqu'au 7 juin 2018, date à laquelle l'administration fiscale vaudoise avait informé l'intimée de la répartition intercantonale, cette dernière ignorait que le contribuable avait exercé une activité lucrative indépendante dans le canton de Genève dès le 1er juillet 2016, ce qu'il ne remettait du reste pas en cause. Dès lors, pour la Cour de justice, cet élément constituait un fait nouveau justifiant l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt, cette procédure n'étant pas prescrite, et ce même si l'inaction de l'administration fiscale genevoise avant le 11 novembre 2022 devait être qualifiée de "regrettable".

### **E. 6.3**

Dans la mesure où le recourant fonde l'essentiel de son argumentation sur la prescription relative de cinq ans du droit de taxer selon la procédure ordinaire - prétendument acquise au 31 décembre 2021, voire au 22 juin 2022 -, il ne saurait être suivi, comme déjà exposé (consid. 5 supra). En effet, le recourant ne conteste pas que le fait déterminant, dont l'intimée a eu connaissance le 7 juin 2018, lui était jusque-là inconnu, et qu'il constituait un motif de rappel d'impôt au sens de l'article 59 al. 1 LPFisc ( art. 53 al. 1 LHID ). Par ailleurs, rien ne permet d'affirmer que l'intimée aurait été tenue, en l'absence de déclaration fiscale régulièrement transmise par le recourant, de supposer l'existence d'un état de fait inexact ou incomplet et de procéder à des investigations supplémentaires, dès lors que le contribuable était alors, à sa connaissance, domicilié dans le canton de Vaud et qu'il exerçait une activité salariée auprès de C. \_\_\_\_\_. C'est ainsi à bon droit que la Cour de justice a retenu que l'intimée avait été informée par l'administration fiscale vaudoise le 7 juin 2018 - soit postérieurement à l'acte assimilable à une décision de taxation du 22 juin 2017 - du

nouveau fait survenu le 1er juillet 2016, à savoir l'exercice par le recourant d'une activité indépendante dans le canton de Genève. À cet égard, le délai de plus de quatre ans, écoulé entre la découverte du fait nouveau le 7 juin 2018 et l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt le 22 novembre 2022, ne rompt pas, en l'espèce, le lien de causalité requis (cf. consid. 6.1 supra). Les juges précédents n'ont par conséquent pas violé le droit cantonal harmonisé en confirmant que la procédure de rappel d'impôt ouverte par l'administration fiscale genevoise avait été conduite conformément aux art. 59 ss LPFisc ( art. 53 ss LHID ).

## **E. 7**

Dans une conclusion subsidiaire, le recourant conteste la quotité de l'amende prononcée à son encontre. Il convient d'abord de rappeler les dispositions et la jurisprudence applicables à la soustraction d'impôt. Pour rappel (consid. 3 supra), les développements en matière d'IFD s'appliquent mutatis mutandis à l'ICC s'agissant des amendes prononcées en cas de soustraction d'impôt (cf. arrêt 9C\_583/2023 du 12 août 2024 consid. 6 et la référence).

### **E. 7.1.1**

Pour qu'il y ait soustraction d'impôt au sens de l'art. 69 al. 1 LPFisc ( art. 56 al. 1 LHID ; art. 175 al. 1 LIFD ), il faut qu'il y ait soustraction d'un montant d'impôt en violation d'une obligation légale incombant au contribuable (condition objective) et une faute de ce dernier (condition subjective), ainsi qu'un lien de causalité entre le comportement illicite et la perte fiscale subie par la collectivité (arrêt 9C\_583/2023 du 12 août 2024 consid. 4.1 et les références). Les notions d'intention et de négligence de l'art. 69 al. 1 LPFisc sont identiques à celles de l' art. 12 al. 2 et 3 CP (en lien avec les art. 333 al. 1 et 104 CP ). Ainsi, agit intentionnellement quiconque commet un crime ou un délit avec conscience et volonté. 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 ( art. 12 al. 2 CP ). En revanche, agit par négligence celui qui, par une imprévoyance coupable, ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable lorsque l'auteur n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle, ce par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle (arrêt 9C\_583/2023 du 12 août 2024 consid. 4.1 et les références).

### **E. 7.1.2**

Établir 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 (arrêt 9C\_583/2023 du 12 août 2024 consid. 4.3 et les références).

### **E. 7.1.3**

Les juges précédents ont retenu sans violer le droit qu'en raison de l'absence de collaboration du recourant - qui n'a notamment donné aucune suite aux invitations de l'intimée à déposer sa déclaration fiscale 2016 -, celui-ci avait agi à tout le moins par une imprévoyance coupable (négligence). Ils ont, en substance, constaté que le recourant n'avait déposé ni sa déclaration fiscale genevoise ni sa déclaration fiscale remise à l'administration fiscale vaudoise, ce que celui-ci ne conteste du reste pas. Au contraire, le contribuable reconnaît expressément un "manquement dans le devoir de collaborer". De surcroît, la remise spontanée de ses comptes pour les exercices 2016 et 2017, qui serait intervenue à la fin de l'année 2018 ou au début de l'année 2019, soit postérieurement à l'acte assimilable à une décision de taxation du 22 juin 2017, ne le dispensait de toute manière pas de son

obligation de collaborer. En outre, la considération de la Cour de justice selon laquelle, eu égard à sa formation universitaire, le recourant ne pouvait ignorer de bonne foi que son passage d'une activité lucrative dépendante à une activité lucrative indépendante dans le canton de Genève était susceptible d'influer sur sa situation fiscale, ne prête pas le flanc à la critique.

Le contribuable ne soutient du reste nullement qu'il n'aurait pas mesuré les conséquences de son comportement, à savoir l'absence de collaboration, au regard de sa situation personnelle, soit sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle. Il se limite à affirmer que l'intimée aurait dû examiner son comportement sous l'angle d'une tentative de soustraction et non pas d'une soustraction consommée, sans toutefois exposer en quoi les éléments constitutifs de l'infraction de soustraction d'impôt ne seraient pas réalisés, ni en quoi les constatations retenues par les juges précédents relatives à son absence de collaboration l'auraient été en violation du droit. Par conséquent, il y a lieu de confirmer que le recourant s'est rendu coupable de soustraction d'impôt, à tout le moins par négligence.

### **E. 7.2.1**

Selon l'art. 69 al. 2 LPFisc ( art. 56 al. 1 LHID [175 al. 2 LIFD]), 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. 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 faute de l'auteur. En présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en règle générale au montant de l'impôt soustrait. La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du Code pénal suisse qui ont vocation à s'appliquer en droit pénal fiscal, à moins que la loi fiscale applicable ne contienne 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. 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. Les circonstances atténuantes de l' art. 48 CP sont aussi applicables par analogie en droit pénal fiscal ( ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 et 7.2.2 et les références; arrêt 9C\_122/2024 du 20 août 2024 consid. 13.1.1).

On rappellera que le Tribunal fédéral n'examine le montant de l'amende pour soustraction d'impôt que sous l'angle de l'excès ou de l'abus du pouvoir d'appréciation et, par conséquent, n'annule une amende que si l'instance précédente a abusé ou excédé le cadre prévu, qu'elle s'est écartée de considérations juridiques pertinentes ou qu'elle a arbitrairement fixé une peine trop légère ou trop lourde ( ATF 144 IV 136 consid. 9.1; arrêt 9C\_122/2024 du 20 août 2024 consid. 13.1.3).

### **E. 7.2.2**

La Cour de justice a considéré que la quotité de l'amende de 0,5 fois le montant de l'impôt soustrait était justifiée, dès lors qu'elle respectait le cadre légal applicable et que l'intimée n'avait pas fait preuve d'une sévérité excessive. Elle a constaté, en substance, que le montant des revenus nets non déclarés se montait à 172'978 fr. 80, soit une somme relativement importante. Les juges précédents ont en outre retenu que la faute du recourant, commise à

tout le moins par négligence, devait être qualifiée de moyenne, en raison notamment de l'absence de collaboration de sa part et de sa formation universitaire qui ne lui permettait pas d'ignorer que l'exercice d'une activité indépendante dans le canton de Genève entraînait un assujettissement fiscal limité. Enfin, ils ont considéré que la transmission par le recourant à l'intimée de sa déclaration fiscale vaudoise ainsi que de ses comptes pour l'année fiscale 2017 confirmait qu'il ne pouvait pas ignorer ses obligations fiscales.

### **E. 7.2.3**

Le recourant conteste la quotité de l'amende et conclut à sa réduction à 0,2 fois le montant de l'impôt soustrait. Il reproche en substance à la Cour de justice d'avoir violé l'art. 2 al. 2 de l'ordonnance du 9 mars 2001 sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux (RS 642.141; ci-après: OLHID), lequel prévoit que le contribuable assujéti à l'impôt dans plusieurs cantons peut s'acquitter de son obligation de dépôt en remettant une copie de la déclaration fiscale du canton de domicile ou du siège. Il fait également valoir que, lorsqu'il lui est reproché de ne pas avoir donné suite aux rappels de l'intimée au printemps 2017 concernant le dépôt de sa déclaration fiscale 2016, il ne disposait pas encore de sa déclaration vaudoise, celle-ci n'ayant été établie que près d'une année plus tard. Selon le recourant, il aurait tout au plus pu lui être reproché de ne pas avoir informé l'intimée de cette impossibilité, ce qui relèverait, selon lui, d'une simple violation d'une obligation de procédure, soit de son devoir de collaborer.

### **E. 7.2.4**

Il est vrai que le recourant n'a disposé de sa déclaration fiscale vaudoise 2016 qu'en février 2018, qu'il a alors transmise à l'administration fiscale vaudoise (cf. Faits A.d supra). Toutefois, le recourant a, comme déjà relevé, reconnu avoir manqué à son devoir de collaborer en omettant d'informer l'intimée de l'impossibilité de produire sa déclaration fiscale vaudoise, de sorte que les raisons pour lesquelles il n'en a disposé qu'en 2018 ne sont pas pertinentes. Il qualifie toutefois son omission de "simple violation d'obligation de procédure", sans préciser ni démontrer a fortiori en quoi cette violation se distinguerait d'une violation du devoir de collaborer, ni pour quelles raisons elle justifierait une quotité d'amende inférieure. Dès lors, on ne voit pas que la Cour de justice aurait violé le droit fédéral, en particulier l'art. 2 al. 2 OLHID, en retenant l'existence d'une violation de l'obligation de collaborer.

Par ailleurs, contrairement à ce que soutient le recourant, il lui incombait de donner suite aux rappels de l'administration fiscale genevoise, non seulement pour indiquer qu'il ne disposait pas encore de sa déclaration fiscale vaudoise 2016, mais aussi pour l'informer de l'exercice d'une activité lucrative indépendante dès le 1er juillet 2016. En effet, ainsi que l'a retenu la Cour de justice, le recourant, eu égard en particulier à sa formation universitaire, ne pouvait ignorer que son activité indépendante exercée dans le canton de Genève était susceptible d'y fonder un assujettissement fiscal limité. Il n'apparaît dès lors pas que les juges précédents auraient excédé ou abusé de leur pouvoir d'appréciation en confirmant la quotité de l'amende à hauteur de la moitié de l'impôt soustrait. Le grief est infondé.

### **E. 8**

Compte tenu de ce qui précède, le recours doit être rejeté. Les frais judiciaires sont mis à la charge du recourant qui succombe ( art. 66 al. 1 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.