

GE_GERICHTE ATA/1002/2020 vom 6. Oktober 2020

GE Cour de justice, 2020-10-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1002_2020

FR: GE_GERICHTE ATA/1002/2020 du 6 octobre 2020

IT: GE_GERICHTE ATA/1002/2020 del 6 ottobre 2020

Regeste

Résumé: Confirmation des amendes infligées à un contribuable, tant dans leur principe que dans leur quotité, ayant exercé une activité indépendante à Genève tout en étant domicilié dans le canton de Vaud pendant les années litigieuses, lequel n'a pas déposé de déclarations fiscales auprès de l'AFC-GE.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2) a. À titre préalable, il convient de déterminer le droit applicable.

b. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; ATA/191/2020 du 18 février 2020 consid. 4b ; ATA/379/2018 du 24 avril 2018 et les références citées).

- 9/17 - A/2018/2019

c. La loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) prévoit qu'elle s'applique dès la période fiscale 2010, les périodes antérieures étant régies par l'ancien droit (art. 72 al. 1 LIPP).

d. La présente affaire concerne l'ICC 2008 à 2010. Trouvent ainsi application la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), ainsi que les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000) pour les périodes fiscales 2008 et 2009 et la LIPP pour la période fiscale 2010. 3)

La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative, à l'instar du Tribunal fédéral, examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 4 ; ATA/600/2020 du

E. 16

juin 2020 consid. 4b).

Avant le 1er janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction consommée se prescrivait par quinze ans (art. 58 al. 3 LHID, dans sa teneur avant le 1er janvier 2017). Depuis le 1er janvier 2017, la poursuite pénale se prescrit, en cas de soustraction d'impôt consommée, par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète (art. 58 al. 2 let. a LHID). La prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente (art. 58 al. 3 LHID)

avant l'échéance du délai de prescription. En vertu de l'art. 78f LHID, le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours de périodes fiscales précédant le 1er janvier 2017 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (arrêts du Tribunal fédéral 2C_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 5.2 ; 2C_333/2017 du 12 avril 2018 consid. 8).

En l'occurrence, les délais de prescription ne sont pas échus, tant sous l'angle du nouveau que de l'ancien droit, pour les poursuites pénales concernant les soustractions en matière d'ICC pour les années 2008 à 2010. 4)

Le litige porte sur le bien-fondé et, le cas échéant, le montant, des amendes infligées au recourant pour les années 2008 à 2010 en lien avec les rappels d'impôts qui lui ont été notifiés pour ces mêmes années.

Il sera ainsi relevé que le recourant ne conteste ni le bien-fondé ni les montants des reprises d'impôts opérées pour les années 2008 à 2010, lesquels ne constituent pas l'objet du litige. 5) a. 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 (art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc).

- 10/17 - A/2018/2019

Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, il faut donc qu'il y ait soustraction d'un montant d'impôt en violation d'une obligation légale incombant au contribuable et une faute de ce dernier (arrêts du Tribunal fédéral 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 7 ; 2C_814/2017 du 17 septembre 2018 consid. 9.2 ; 2C_508/2014 du 20 février 2015 consid. 5.1), ainsi qu'un lien de causalité entre le comportement illicite et la perte fiscale subie par la collectivité (arrêts du Tribunal fédéral 2C_444/2018 précité consid. 7 ; 2C_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 9.2 ; Petro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand - Impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, n. 14 ss ad art. 175 LIFD).

Le contribuable ne peut qu'exceptionnellement se prévaloir du fait que l'insuffisance de la taxation serait due non pas à son comportement, mais à une négligence de l'autorité fiscale et seule une négligence grave entre en ligne de compte (arrêts du Tribunal fédéral 2C_553/2018 du 17 juin 2019 consid. 5.3.2 ; 2C_1018/2015 précité consid. 9.4.3). Lorsque le contribuable peut établir que les inexactitudes ou le caractère lacunaire de la déclaration étaient connus des autorités, lesquelles n'ont volontairement pas respecté leurs obligations en cours de procédure de taxation, il faut admettre que le lien de causalité est rompu (Henri TORRIONE, Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA, in Les procédures en droit fiscal, 3ème éd. 2015, p. 951 ss, p. 1084).

Lorsqu'une taxation n'a pas été effectuée alors qu'elle aurait dû l'être (art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc, première hypothèse), la soustraction fiscale n'est consommée que si le droit de procéder à une taxation (ordinaire) est prescrit (Petro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, op. cit., n. 13 ad art. 175 LIFD).

b. La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence. Agit intentionnellement celui qui le fait avec conscience et volonté (art. 12 al. 2 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0, applicable par renvoi des art. 333 al. 1 et 104

CP). La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les indications fournies étaient erronées ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut admettre qu'il a volontairement cherché à induire les autorités fiscales en erreur, afin d'obtenir une taxation moins élevée, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel pour ce faire (ATA/600/2020 précité consid. 7a ; ATA/1727/2019 du 26 novembre 2019 consid. 7c).

La conscience implique que l'auteur ait acquis la connaissance des faits, de telle manière que l'on puisse dire qu'il savait ce qu'il faisait. La conscience ne suppose toutefois pas une certitude. Il suffit qu'il la considère comme sérieusement possible. Pour conclure à l'existence d'une intention, il faut que

- 11/17 - A/2018/2019 l'analyse, à la lumière du bon sens, des circonstances connues de l'auteur permette de se convaincre qu'il avait nécessairement conscience du risque que l'infraction survienne et qu'il a quand même agi. Le risque doit apparaître tellement élevé que la décision d'agir néanmoins ne peut se comprendre que comme une acceptation de la survenance du résultat prohibé. Cette appréciation conduit à distinguer l'intention de la négligence consciente. L'intention est avant tout une question de fait : le juge doit rechercher ce qui se passait dans l'esprit de l'auteur, c'est-à-dire ce qu'il savait, ce qu'il voulait ou l'éventualité à laquelle il consentait. La négligence implique quant à elle de porter un jugement sur le comportement de l'auteur en se demandant ce qu'il aurait pu et dû faire, et non de rechercher ce que l'auteur avait à l'esprit (ATA/203/2014 précité et les références citées).

La notion de négligence de l'art. 56 LHID est identique à celle ressortant de l'art. 12 CP : commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte (négligence inconsciente) ou sans tenir compte des conséquences de son acte (négligence consciente). L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas utilisé des précautions commandées objectivement par les circonstances et subjectivement par sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles, sa situation économique et sociale ainsi que son expérience professionnelle (art. 12 al. 3 CP ; ATA/1727/2019 précité consid. 7c ; ATA/30/2009 du 20 janvier 2009). Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 9.1 et les références citées). 6) a. Dans la phase préparatoire de la procédure de taxation, le département des finances et des ressources humaines (ci-après : département) ■ dont les obligations en vertu de la législation fiscale sont assurées par l'AFC-GE selon l'art. 4 al. 1 LPFisc ■ établit et tient à jour le rôle des contribuables présumés astreints au paiement des impôts directs perçus par l'État de Genève. Les autorités compétentes du canton et des communes communiquent aux autorités chargées de l'application de la législation fiscale, tous renseignements utiles qui ressortent de leurs registres de contrôle (art. 24 al. 1 et 2 LPFisc).

Le département établit les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable (art. 25 LPFisc).

b. De leur côté, les contribuables sont invités, par publication officielle ou par l'envoi de la formule, à remplir et à déposer une formule de déclaration d'impôt (art. 26 al. 1 LPFisc). Le contribuable qui omet de déposer la formule de déclaration d'impôt ou qui dépose une formule incomplète est invité à remédier à l'omission dans un délai raisonnable (art. 26 al. 3

LPFisc).

- 12/17 - A/2018/2019

Le fait de n'avoir pas reçu de formule de déclaration ne dispense pas du paiement des impôts, ni de l'obligation de faire une déclaration (art. 28 al. 1 LPFisc). Un avis est inséré chaque année dans la Feuille d'avis officielle (ci-après : FAO) et publié par voie d'affiches avisant les contribuables de l'obligation de payer les impôts directs et invitant ceux qui sont tenus de faire une déclaration et qui n'ont pas reçu de formule à la retirer auprès du département (art. 28 al. 2 LPFisc).

Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 42 al. 1 LHID ; art. 31 al. 1 LPFisc).

c. Les autorités fiscales se communiquent gratuitement toutes informations utiles et s'autorisent réciproquement à consulter leurs dossiers. Lorsqu'il ressort de la déclaration d'impôt d'un contribuable ayant son domicile ou son siège dans le canton qu'il est aussi assujéti à l'impôt dans un autre canton, l'autorité de taxation porte le contenu de sa déclaration et sa taxation à la connaissance des autorités fiscales de l'autre canton (art. 39 al. 2 LHID ; art. 13 LPFisc).

d. À teneur de l'art. 2 de l'ordonnance sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux du 9 mars 2001 (OLHID - RS 642.141) visant les contribuables assujéti à l'impôt dans plusieurs cantons, dans sa version en vigueur durant les années litigieuses, ceux-ci peuvent y remplir leur obligation de déposer une déclaration d'impôt par la remise d'une copie de la déclaration d'impôt du canton de domicile ou du siège (al. 2) et l'autorité de taxation du canton de domicile ou du siège porte gratuitement à la connaissance des autorités de taxation des autres cantons le contenu de la taxation, y compris la répartition intercantonale et d'éventuelles modifications apportées à la déclaration d'impôt (al. 3). En cas d'assujéttissement à l'impôt à raison du rattachement économique dans d'autres cantons que ceux du domicile ou du siège du contribuable, la procédure de taxation se déroule aussi dans ces autres cantons et est régie par le droit cantonal de procédure (al. 1 et 4).

Selon la circulaire n° 16 de la Conférence suisse des impôts du 31 août 2001 relative à l'OLHID (ch. 22), l'assujéttissement à l'impôt dans un canton à raison du rattachement économique aux termes de l'art. 2 al. 1 OLHID ne dispense pas le contribuable des obligations de procédure de taxation prévues par le droit de ce canton. Toutefois, l'obligation de déposer la déclaration d'impôt peut être remplie dans ce canton par la remise par le contribuable d'une copie de la déclaration d'impôt de son canton de domicile ou de siège (art. 2 al. 2 OLHID). En principe, le canton du siège ou du domicile a un rôle primordial – ou de « leader » – dans le déroulement de la procédure de taxation et de répartition. Pour les personnes physiques, le canton du domicile du contribuable contrôle la déclaration fiscale. Il procède aux investigations nécessaires et requiert du contribuable les renseignements utiles à la taxation et à la répartition des éléments imposables. Il communique au canton du for spécial ou secondaire une copie de la taxation et

- 13/17 - A/2018/2019 répartition intercantonale. Chaque canton applique sa législation pour la détermination du revenu et de la fortune imposables. Le canton du for secondaire ou spécial peut demander au contribuable les renseignements utiles à la taxation. Il est toutefois recommandé qu'il fasse preuve de retenue lorsque le canton de domicile a déjà

procédé à un contrôle. 7)

Dans une affaire présentant de fortes similitudes avec le cas d'espèce ■ à savoir un avocat domicilié dans le canton de Vaud mais exerçant son activité indépendante dans le canton de Genève, à qui il était reproché de ne pas avoir déclaré l'ensemble de ses revenus auprès de l'AFC-GE durant les années 2010 à 2013, et qui remettait également en cause la condition du lien de causalité entre la perte fiscale et son comportement ■, le Tribunal fédéral a considéré que la transmission d'informations entre cantons ne dispensait aucunement le contribuable de ses propres obligations. Celles-ci étaient certes allégées, en ce sens que l'intéressé aurait pu se contenter d'envoyer une copie de sa déclaration vaudoise aux autorités genevoises, mais elles n'étaient pas inexistantes. En outre, on ne pouvait reprocher à l'AFC-GE de ne pas avoir satisfait à ses propres obligations qu'à partir du moment où la première décision de répartition intercantonale lui a été transmise par l'ACI-VD. Or, même si l'on retenait que l'AFC-GE avait ou aurait dû avoir connaissance de l'existence du contribuable et lui transmettre les déclarations à remplir à compter de cette date, on ne pouvait en tout état lui reprocher une négligence grave au point de reléguer à l'arrière-plan le comportement du contribuable. Le lien de causalité n'avait donc pas été rompu et la troisième condition de l'infraction était réalisée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_553/2018 précité consid. 5.3.3). 8)

En l'espèce, le recourant ne conteste pas la réalisation des conditions objectives de la soustraction d'impôt, à savoir la soustraction d'un montant d'impôt et la violation d'une obligation légale, mais la réalisation de la condition subjective de la soustraction, soit le lien de causalité entre son comportement ■ qu'il juge non fautif ■ et la perte fiscale pour la collectivité.

Il est certes regrettable que l'AFC-GE ait attendu le mois d'août 2018 pour entreprendre une procédure en rappel d'impôts et une procédure pénale pour soustraction d'impôts pour les années litigieuses à l'encontre du recourant, alors même qu'elle connaissait l'existence de revenus devant être taxés dans le canton de Genève qui n'avaient pas été déclarés depuis décembre 2015 déjà ■ ce qu'elle ne conteste pas ■, date de la transmission par l'ACI-VD de décisions de répartition intercantonale pour les années 2007 à 2010. Ce manque de célérité a conduit à l'impossibilité de notifier au recourant tout bordereau de rappel d'impôts et d'amende concernant l'année 2007, compte tenu de la prescription. Cela étant, le comportement de l'AFC-GE, au vu de la jurisprudence susmentionnée, ne saurait être considéré comme une négligence grave permettant de reléguer à l'arrière-plan le propre comportement fautif du recourant.

- 14/17 - A/2018/2019

Le recourant se borne par ailleurs à invoquer le comportement prétendument fautif de l'autorité, laquelle ne lui avait jamais adressé de formules de déclaration pour les années litigieuses ni ne l'avait invité à fournir des informations utiles pour ces années après avoir reçu la communication de l'ACI-VD en décembre 2015, relevant encore qu'il avait été conforté dans son idée de ne pas devoir déclarer à nouveau des revenus qui l'avaient été auprès des autorités vaudoises, par la réception des formules de déclaration fiscale pour les années 2011 à 2015. À titre préalable, il sera relevé qu'au moment de la communication des informations par l'ACI-VD le 4 décembre 2015, le droit de procéder à la taxation ordinaire du recourant pour les années 2007 à 2009 était prescrit et en passe de l'être pour l'année 2010, soit le 31 décembre 2015 (art. 22 al. 1 LPFisc). De sorte que le recourant ne saurait de

bonne foi reprocher à l'intimée de ne pas lui avoir adressé de formules de déclaration pour les années litigieuses. Cela étant précisé, il convient de rappeler que le comportement du recourant, et le lien de causalité entre ledit comportement et la perte fiscale subie par la collectivité, doit être analysé bien avant décembre 2015. Celui-ci n'a, en effet, pas déposé de déclarations fiscales pour les années 2008 à 2010, alors qu'il lui incombait de le faire en 2009, 2010 et 2011, compte tenu des dispositions légales rappelées ci-avant. Le fait que l'AFC-GE ne lui ait pas transmis de son propre chef les formules de déclaration d'impôt, tout comme le fait qu'il ait déclaré l'entier de ses revenus dans le canton de Vaud, n'exonérât en rien le recourant de son obligation de déposer une déclaration d'impôt pour les années litigieuses, à tout le moins en remettant une copie de ses déclarations fiscales vaudoises. En ne le faisant pas, il a fautivement omis de remplir ses obligations fiscales. Il existe ainsi incontestablement un lien de causalité entre le comportement du recourant consistant à ne pas déposer de déclarations fiscales et la perte fiscale subie par la collectivité.

Enfin, comme relevé à juste titre par le TAPI, le fait pour le recourant de ne pas avoir déposé de déclarations fiscales pour les années litigieuses, de ne pas s'être renseigné sur la question de son assujettissement à Genève et de ne rien avoir entrepris pour clarifier cette question est à tout le moins constitutif d'une négligence, étant au surplus relevé que le fait de se désintéresser des problématiques fiscales et d'avoir ainsi recours au service d'une fiduciaire n'est pas de nature à lui permettre de se soustraire à ses responsabilités ou à modifier ce constat (arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.3).

Dès lors, toutes les conditions de la soustraction étant remplies, les amendes infligées sont justifiées dans leur principe.

Le grief du recourant sera dès lors écarté. 9)

Le recourant se plaint encore, subsidiairement, de la quotité des amendes infligées.

- 15/17 - A/2018/2019

a. La quotité de l'amende est, en général, 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. 56 al. 2 LHID et art. 69 al. 2 LPFisc). Il en découle qu'en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Ce dernier constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité (arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 précité consid. 6.2 ; ATA/600/2020 précité consid. 7c).

Il convient notamment de réduire le montant de l'amende lorsque le contribuable a agi par négligence, celle-ci devant être considérée comme un cas de faute légère au sens de l'art. 175 LIFD (Diane MONTI, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, 2001, p. 70).

La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du CP, qui ont vocation à s'appliquer en droit pénal fiscal, à moins que la législation applicable ne contienne des dispositions sur la matière (art. 333 al. 1 CP). Ainsi, 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 s. et les références citées).

b. Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende (ATF 114 Ib 27 consid. 4a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2) et l'autorité de recours ne censure que l'abus ou l'excès du pouvoir d'appréciation (ATA/1850/2019 précité consid. 5b ; ATA/42/2011 du 25 janvier 2011 consid. 6).

c. En l'espèce, l'autorité a retenu que le recourant a agi par négligence et a fixé les amendes aux trois quarts des impôts soustraits.

Il convient de relever que la soustraction a perduré durant plusieurs années, à savoir quatre ans, même si les amendes ne concernent que les années 2008 à 2010 compte tenu de la prescription intervenue pour l'année 2007, et a porté, quoi qu'en dise le recourant, sur des montants non négligeables, à l'exception de l'année 2010. Ces éléments pèsent en défaveur du recourant. Il y a, cependant, lieu de tenir compte, à sa décharge, de sa bonne collaboration durant la procédure de rappel d'impôt et de l'ancienneté des infractions (arrêt du Tribunal fédéral

- 16/17 - A/2018/2019 2C_78/2019 précité consid. 9.4 ; art. 48 let. e CP), celles-ci remontant, pour les plus anciennes, à 2008.

Nonobstant ce que semble laisser entendre le recourant, il n'existe aucun principe voulant qu'une négligence, même inconsciente, ait nécessairement pour conséquence une réduction de l'amende à son minimum ; c'est l'ensemble des aspects du cas qui doit être pris en compte (ATA/119/2019 du 5 février 2019 consid. 17e ; ATA/291/2016 du 5 avril 2016 consid. 11).

Au regard de l'ensemble de ces circonstances exposées ci-avant, la quotité des amendes ne saurait être qualifiée de disproportionnée et ne relève pas d'une violation du droit ou d'un excès du pouvoir d'appréciation. Par conséquent, le jugement du TAPI et les décisions de l'AFC-GE seront, sur ce point également, confirmés. 10) Compte tenu de ce qui précède, le recours sera rejeté. 11) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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