

GE_GERICHTE ATA/1153/2017 vom 2. August 2017

GE Cour de justice, 2017-08-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1153_2017

FR: GE_GERICHTE ATA/1153/2017 du 2 août 2017

IT: GE_GERICHTE ATA/1153/2017 del 2 agosto 2017

Regeste

Résumé: Les décisions de taxation entrées en force mais inexactes peuvent faire l'objet, à certaines conditions, d'un rappel d'impôt. Celui-ci suppose un motif de rappel d'impôt, qui peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont l'autorité disposait au moment de la taxation. Le contribuable doit remplir la déclaration d'impôts de manière conforme à la vérité et complète et y joindre les annexes. L'autorité fiscale peut en principe considérer que la déclaration d'impôts est conforme à la vérité et complète. Elle ne doit se livrer à des investigations complémentaires au moment de procéder à la taxation que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. En revanche, Elle n'a pas l'obligation, en l'absence d'indice particulier, de se mettre à la recherche de renseignements supplémentaires.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). 2)

Dans un premier grief de nature formelle, le recourant reproche au TAPI d'avoir violé son droit d'être entendu. Il soutient que les premiers juges ont refusé

- 9/21 - A/950/2015 d'ordonner la production de toutes ses factures par Santésuisse et de prendre connaissance notamment des classeurs fédéraux produits. Il reproche également au TAPI d'avoir violé le principe de l'instruction d'office. Par ailleurs, il a requis devant la chambre de céans l'audition d'un témoin, la production de toutes ses factures par Santésuisse et les assureurs-maladie concernés et d'autres documents justifiant les reprises effectuées par l'AFC-GE.

a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend en particulier le droit pour le justiciable de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision (ATF 142 II 218 consid. 2.3 p. 222 ; 142 III 48 consid. 4.1.1 p. 52 s. ; 141 V 557 consid. 3.1 p. 564 ; 135 I 279 consid. 2.3 p. 282 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_396/2016 et 2C_397/2016 du

E. 14

novembre 2016 consid. 4.1 ; 2C_998/2015 du 20 septembre 2016 consid. 3.1 ; 1C_52/2016 du 7 septembre 2016 consid. 3.1) et de participer à l'administration des preuves (arrêt du Tribunal fédéral 1C_279/2016 du 27 février 2017 consid. 6.1). Toutefois, le droit d'être entendu ne peut être exercé que sur les éléments qui sont déterminants pour décider de

l'issue du litige (ATF 135 I 279 consid. 2.3 p. 282 ; 132 V 368 consid. 3.1 p. 370). L'autorité de décision peut donc se livrer à une appréciation anticipée de la pertinence du fait à prouver et de l'utilité du moyen de preuve offert et, sur cette base, refuser de l'administrer. Ce refus ne viole le droit d'être entendu que si l'appréciation à laquelle elle a ainsi procédé est entachée d'arbitraire (art. 9 Cst. ; ATF 138 III 374 consid. 4.3.2 p. 376 ; 136 I 229 consid. 5.3 p. 236 ; 131 I 153 consid. 3 p. 157). La garantie constitutionnelle précitée n'empêche pas non plus l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de forger sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 299). En outre, le droit d'être entendu ne comprend en principe pas le droit d'obtenir l'audition de témoins (ATF 140 I 168 consid. 9.6.1 p. 76).

b. Aux termes de l'art. 19 LPA, l'autorité établit les faits d'office (maxime inquisitoire). Elle n'est pas limitée par les allégués et les offres de preuves des parties. À teneur de l'art. 20 al. 1 LPA, l'autorité réunit les renseignements et procède aux enquêtes nécessaires pour fonder sa décision. Elle apprécie les moyens de preuve des parties.

Selon la maxime inquisitoire, qui prévaut en particulier en droit public, l'autorité définit les faits pertinents et ne tient pour existants que ceux qui sont dûment prouvés. Cette maxime oblige notamment les autorités compétentes à prendre en considération d'office l'ensemble des pièces pertinentes qui ont été versées au dossier (ATA/1192/2015 du 3 novembre 2015). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la

- 10/21 - A/950/2015 constatation des faits (art. 22 et 24 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (arrêts du Tribunal fédéral 8C_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/1309/2015 du 8 décembre 2015 ; ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015).

c. En droit fiscal, la maxime inquisitoire prévaut également. L'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (art. 46 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes - LHID - RS 642.14). À Genève, le département compétent procède à la taxation des impôts sur la base de la déclaration d'impôt et des justificatifs déposés par le contribuable, ainsi que des contrôles et investigations effectués (art. 36 al. 1 LPFisc). L'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. Si des indices paraissent mettre en doute l'exactitude de la déclaration, l'administration, après investigation, pourra s'en écarter et modifier les éléments du revenu en faveur ou en défaveur de ce dernier (Peter AGNER/Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, n. 2 ad art. 130).

Il appartient ainsi à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à

la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158 ss ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/1019/2015 précité).

S'agissant de son devoir de collaboration, le contribuable doit déposer une déclaration fiscale conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc), accompagnée des annexes nécessaires (art. 125 LIFD ; art. 29 LPFisc). Il doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD ; art. 31 al. 1 LPFisc) et, sur demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter des livres comptables, des pièces justificatives et d'autres attestations, ainsi que des pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 2 LIFD ; art. 31 al. 2 LPFisc). Il est responsable du contenu de sa déclaration d'impôt. Lorsqu'il se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans celle-ci. (ATA/686/2017 du 20 juin 2017 ; Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand. Impôt fédéral direct.

- 11/21 - A/950/2015 Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, ad art. 151, p. 1813 n. 10 ; Martin ZWEIFEL/Silvia HUNZIKER, in Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH [éd.], Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern des Kantone und Gemeinde, 3ème éd., 2017, ad art. 42 LHID, p. 1294 n. 22). Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêts du Tribunal fédéral 2C_632/2012 du 28 juin 2013 consid. 3.4 ; 2C_879/2008 du 20 avril 2009 consid. 5.1).

Le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures ; on ne peut pas, en revanche, lui demander de prouver un fait négatif et de démontrer, par exemple, qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse. L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd., 1998, p. 138). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables non déclarés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence de tels éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations. Ce dernier devra justifier l'origine des montants non déclarés et il pourra même être obligé de fournir des renseignements supplémentaires sur les rapports contractuels mis à jour par l'autorité fiscale et sur les prestations qui en découlent (ATF 121 II 257 consid. 4c.aa p. 266 ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2). L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si ces dernières paraissent vraisemblables (arrêt du Tribunal fédéral 2A.347/2002 du 2 juin 2003 consid. 2.1 ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008).

d. Par ailleurs, en procédure administrative, la constatation des faits est gouvernée par le principe de la libre appréciation des preuves (ATF 139 II 185 consid. 9.2 p. 197 ; 130 II 482 consid. 3.2 p. 485 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_119/2017 du 19 mai 2017 consid. 2.2.2 ; 2C_668/2011 du 12 avril 2011 consid. 3.3 ; ATA/383/2017 du 4 avril 2017 ; ATA/991/2016 du 22 novembre 2016). Le juge forme ainsi librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées et ce n'est ni le genre, ni le nombre des preuves qui est déterminant, mais leur force de persuasion (ATA/991/2016 précité).

Le principe de la libre appréciation des preuves est également applicable en droit fiscal. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6ème éd., 2002, p. 403/404 ; Jean-Marc RIVIER, op. cit., p. 139). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de

- 12/21 - A/950/2015 l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêts du Tribunal fédéral 2C_574/2009 du 21 avril 2010 consid. 4.2 ; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.3 ; 2A_374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2 ; ATA/1307/2015 du 8 décembre 2015 ; Martin ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, p. 109 ch. 4.3).

e. En l'espèce, le recourant, qui est soumis à un devoir de collaboration, a, à plusieurs reprises, eu l'occasion de prouver ses allégués de fait, notamment de produire sa comptabilité complète et les factures de ses honoraires. En effet, il a été reçu en entretien le 28 février 2014 par le service de contrôle de l'AFC-GE avec invitation de prendre avec lui tous les documents utiles afin de vérifier ses impositions des périodes fiscales en cause. En outre, l'AFC-GE lui a demandé de produire sa comptabilité complète et toutes les pièces justificatives notamment à l'issue de l'entretien précité. Ensuite, il a eu le loisir de préciser les allégués qu'il estimait pertinents pour la résolution du litige lors de sa réclamation du 8 décembre 2014, de ses recours au TAPI et auprès de la chambre de céans et de sa réplique du 31 octobre 2016 aux observations détaillées de l'AFC-GE du 8 août 2016. Le TAPI lui a aussi accordé, le 2 février 2016, un délai prolongé à plusieurs reprises pour produire un récapitulatif des honoraires facturés, accompagné des pièces justificatives.

L'AFC-GE ayant retenu, sur la base de l'arrêt précité du Tribunal fédéral du 31 août 2013 et du tableau annexé au courrier de Santéuisse du 11 mars 2014 que les déclarations fiscales en cause étaient incomplètes, il revenait au recourant et non à l'autorité intimée de prouver que ses bénéfices nets déclarés correspondaient à la réalité de ses chiffres d'affaires : ce qu'il n'a pas fait à satisfaction de droit, les classeurs fédéraux produits, qu'il avait présentés lors de l'entretien du 28 février 2014 comme contenant l'ensemble de ses factures, ne font état que de relevés de ses comptes chez B_____ et chez C_____ accompagnés de quelques décomptes de prestations remboursées par les caisses-maladie, ne permettant pas d'établir tous les honoraires perçus durant les périodes fiscales en cause et ne pouvant pas être considérés comme équivalant à des pièces justificatives permettant de se faire une idée complète de la situation. Le TAPI a examiné les documents produits et a établi une comparaison, pour les années 2004 et 2011, des montants ressortant des relevés bancaires et ceux déclarés par l'intéressé que les premiers juges ont estimé incomplets et inexacts. La chambre de céans a également examiné les relevés bancaires produits. À défaut de toutes les pièces justificatives utiles, elle a constaté que les chiffres avancés par le recourant dans ses déclarations fiscales n'étaient pas conformes à une comptabilité complète. Le recourant doit par conséquent supporter l'échec de la preuve démontrant que les bénéfices nets déclarés correspondaient à la réalité de ses chiffres d'affaires déclarés lors des périodes fiscales en cause.

- 13/21 - A/950/2015

Dans ces circonstances, en confirmant les décisions sur réclamation de l'AFC-GE du 18 février 2015, le TAPI n'a pas violé le droit d'être entendu du recourant ni le principe de l'instruction d'office.

Pour les mêmes raisons, la chambre de céans ne donnera pas suite aux réquisitions de preuves du recourant, étant en outre précisé que l'audition d'un collaborateur de la société D_____ SA n'est pas propre à apporter des éléments pertinents permettant de résoudre le litige, les explications sur l'incident informatique qui aurait touché les infrastructures du recourant n'étant pas en mesure de pallier l'absence de documents comptables. Au surplus, les chiffres produits dans la procédure qui a opposé le recourant à Santésuisse ont été écartés par le Tribunal arbitral des assurances, dont l'arrêt a été confirmé partiellement par le Tribunal fédéral, en particulier pour les années 2004 et 2005 qui sont concernées par la présente cause. Il apparaît en outre contradictoire que le recourant puisse produire plusieurs classeurs fédéraux de ses comptes B_____ et C_____, mais ne soit pas en mesure d'en faire autant pour les factures adressées à ses patients, Santésuisse et les assureurs-maladies ne pouvant pas pallier le manque de pièces comptables justificatives.

Le grief du recourant sera ainsi écarté. 3)

Le litige porte sur la procédure en rappel et soustraction d'impôt ouverte le 22 janvier 2014 à l'encontre du recourant et relative aux périodes fiscales 2004, 2005 et 2007 à 2011. 4) a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; ATA/234/2015 du 3 mars 2015 ; ATA/112/2015 du 27 janvier 2015). Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 précité consid. 4 ; 2C_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.1 ; ATA/369/2015 du 21 avril 2015 ; ATA/307/2014 du 29 avril 2014).

b. En l'occurrence, les rappels d'ICC et d'IFD et les amendes concernent les exercices fiscaux 2004, 2005 et 2007 à 2011. Sont ainsi applicables, en matière d'IFD, les dispositions de la LIFD précitée. Pour l'ICC, la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), entrée en vigueur le 1er janvier 2010, ne s'applique qu'à partir de l'exercice fiscal 2010 (art. 72 LIPP). En matière d'ICC, le litige est donc soumis à la LIPP pour ce qui est des exercices fiscaux 2010 et 2011 (art. 72 al. 1 phr. 1 LIPP) et aux cinq lois cantonales que la LIPP a remplacées, désignées à l'art. 69 LIPP qui les abroge, ainsi qu'à leur réglementation d'application, en ce qui concerne les exercices fiscaux 2004, 2005, 2007, 2008 et 2009 (art. 72 al. 1 phr. 2 LIPP). Il est également soumis aux dispositions de la LPFisc, entrée en vigueur le 1er janvier 2002 (art. 86 LPFisc).

- 14/21 - A/950/2015 La LPA est au surplus applicable dans la mesure où la LPFisc n'y déroge pas (art. 2 al. 2 LPFisc). 5)

Le recourant reproche au TAPI d'avoir confirmé que les conditions d'ouverture d'une procédure en rappel et soustraction d'impôt étaient réalisées.

a. Les décisions de taxation entrées en force mais inexactes peuvent faire l'objet, à certaines conditions, d'un rappel d'impôt. Lesdites conditions sont réglementées de manière similaire au plan fédéral et cantonal. 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 (art. 151 al. 1 LIFD ; art. 53 al. 1 phr. 1 LHID ; art. 59 al. 1 LPFisc). Le contribuable est avisé par écrit de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt (art. 153 al. 1 LIFD ; art. 60 al. 1 phr. 1 LPFisc).

b. En l'espèce, la procédure en rappel et soustraction d'impôt, notifiée au recourant le 22 janvier 2014, a été motivée par la découverte par l'AFC-GE, suite à l'arrêt précité du Tribunal fédéral du 31 août 2013, que les chiffres d'affaires bruts déclarés par celui-ci ne correspondaient pas à l'intégralité de ses honoraires perçus dans le cadre de son activité de médecin indépendant, en particulier durant les années 2004 et 2005. La dissimulation de l'intégralité de ses bénéfices nets ne pouvait donc pas être décelée par l'AFC-GE sur la base des déclarations fiscales de 2004 à 2011 de l'intéressé et ce n'est qu'à la réception de l'arrêt précité du Tribunal fédéral que l'autorité intimée a eu connaissance d'une partie des chiffres d'affaires bruts non déclarés.

En conséquence, les conditions légales formelles autorisant l'ouverture d'une procédure en rappel et soustraction d'impôt étaient réalisées.

Ainsi, le grief du recourant sera écarté. 6) a. Le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète (art. 152 al. 1 LIFD ; art. 61 al. 1 PFisc). Le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 152 al. 3 LIFD ; art. 61 al. 3 LPFisc).

b. En l'occurrence, la prescription ayant été interrompue le 22 janvier 2014, alors que le délai de dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation avait été effectuée de façon incomplète n'avait pas encore été atteint pour l'année 2004, la plus ancienne, et la prescription absolue n'ayant pas encore

- 15/21 - A/950/2015 été atteinte, la procédure en rappel et soustraction d'impôt a été valablement introduite par l'AFC-GE. 7)

Le recourant fait grief au TAPI d'avoir confirmé les reprises effectuées par l'AFC-GE qui portent sur la différence entre les chiffres d'affaires bruts fournis par SantéSuisse dans un tableau annexé à son courrier du 11 mars 2014, déduits des montants demandés en remboursement par les assureurs-maladie concernés, et les chiffres d'affaires déclarés par l'intéressé dans ses déclarations fiscales en cause.

a. Selon l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net.

Le bénéfice net imposable comprend – outre le bénéfice net résultant du solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 let. a LIFD) – tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b LIFD), selon la typologie d'opérations comptables énoncées dans cette dernière disposition légale.

b. Les cantons doivent imposer l'ensemble du bénéfice net dans lequel doivent notamment être inclus les produits et les bénéfices en capital, de liquidation et de réévaluation qui n'ont pas été portés au crédit du compte de résultats (art. 24 al. 1 let. b LHID). À Genève, la détermination du bénéfice net imposable pour les contribuables tenant une comptabilité en

bonne et due forme s'effectue selon les règles applicables aux personnes morales (art. 19 al. 4 phr. 1 LIPP qui a repris la teneur de l'art. 3 al. 4 phr. 1 de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu [revenu imposable - aLIPP-IV]).

c. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives et implique qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale.

Il suppose également un motif de rappel d'impôt, qui peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont l'autorité disposait au moment de la taxation, une faute du contribuable n'étant pas exigée (arrêts du Tribunal fédéral 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.1 ; 2C_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 3.1 ; 2C_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 8.1 ; 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3 ; 2A.300/2006 du 27 février 2007 consid. 3.3).

d. Le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôts de manière conforme à la vérité et complète et y joindre les annexes (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc). Il doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte et, à la demande de l'autorité de taxation, notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les

- 16/21 - A/950/2015 pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 1 et 2 LIFD ; art. 31 al. 1 et 2 LPFisc). Comme déjà mentionné, lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêt du Tribunal fédéral 2C_879/2008 du 20 avril 2009 consid. 5.1).

En d'autres termes, l'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires au moment de procéder à la taxation que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, par exemple à la lecture des indications contenues dans la déclaration ou des pièces déposées par le contribuable, celui-ci n'est plus censé être inconnu et le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante est interrompu, de sorte que les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 du 20 juin 2009 consid. 3.3 ; Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, op. cit., ad art. 151 LIFD, p. 1813 n. 13 ; Hugo CASANOVA, Le rappel d'impôt, RDAF 1999 II 3 p. 11). Dans tous les cas, la rupture du lien de causalité doit être soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave de l'autorité fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1225/2012 précité consid. 3.1 ; 2C_123/2012 du 8 août 2012 consid. 5.3.4).

En revanche, des inexactitudes qui ne sont que décelables, sans être flagrantes, ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_632/2012 du 28 juin 2013 consid. 3.4 ; 2C_26/2007 du 10 octobre 2007 consid. 3.2.2). En effet, l'autorité fiscale peut en principe considérer que la déclaration d'impôts est conforme à la vérité et complète. Elle n'a pas l'obligation, en l'absence d'indice particulier, de se mettre à la recherche de renseignements supplémentaires.

La découverte d'une mauvaise appréciation des preuves ou une mauvaise application du droit ne saurait toutefois donner lieu à un rappel d'impôt, tout comme celle d'une simple sous-évaluation des éléments imposables, pour laquelle les art. 151 al. 2 LIFD, 53 al. 1 LHID excluent explicitement l'adaptation ultérieure de la taxation (Hugo CASANOVA, op. cit., p. 12). L'art. 59 al. 2 LPFisc reprend le même principe en droit fiscal genevois.

e. En l'espèce, malgré ses dénégations, il ressort du dossier et de la procédure susmentionnée devant le Tribunal arbitral des assurances, confirmée partiellement par le Tribunal fédéral pour ce qui est des années 2004 et 2005, que le recourant n'a pas déclaré l'intégralité de son bénéfice net durant les périodes fiscales en cause. Au demeurant, sur le principe des reprises effectuées par l'AFC-GE, l'intéressé reconnaît que celles-ci devaient l'être sur la base de factures réelles, admettant ainsi implicitement qu'il a procédé à des déclarations fiscales

- 17/21 - A/950/2015 incomplètes donnant lieu à un rappel d'impôt. Il se borne du reste à contester le montant de ces reprises, sans toutefois apporter les preuves de ses allégations. Il ne démontre pas que l'AFC-GE aurait dû se rendre compte de l'inexactitude de ses déclarations fiscales avec les taxations entrées en force ou aurait sous-évalué les éléments imposables déclarés.

Ainsi, le jugement du TAPI qui confirme les rappels d'impôt effectués par l'AFC-GE est conforme au droit. Les montants retenus par le TAPI doivent également être confirmés, le recourant n'étant pas parvenu à démontrer que les reprises opérées par l'autorité intimée n'étaient pas basées sur ses chiffres d'affaires bruts réels.

Ainsi le grief du recourant doit être écarté. 8)

Le recourant conteste ensuite l'amende infligée par l'AFC-GE et confirmée par le TAPI. Il demande que celle-ci soit annulée ou réduite au tiers des impôts soustraits.

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. 175 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc). À teneur de l'art. 175 al. 2 LIFD et des art. 56 al. 1 LHID et 69 al. 2 LPFisc, l'amende est en règle générale équivalente au montant soustrait. Elle peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant si la faute est légère et au triple de celui-ci en cas de faute grave.

Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent dès lors être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier (arrêt du Tribunal fédéral 2C_907/2012 du 22 mai 2012 consid. 5). Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (Pietro SANSONETTI/ Danielle HOSTETTLER, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., ad art. 175 LIFD, p. 1986 n. 7 ss ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 586 ss n. 15 ss).

Sur le plan subjectif, il y a négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, un contribuable ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. Il est le cas lorsque le contribuable n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle (art. 12 al. 3 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0 ; RDAF 2003 II 622, p. 631 ; Xavier OBERSON, op. cit., p.

587 n. 18). Agit par négligence, au sens de l'art. 12 CP, 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

- 18/21 - A/950/2015 quand l'auteur n'a pas utilisé des précautions commandées objectivement par les circonstances et subjectivement par sa situation personnelle, par quoi on entend sa formation, ses capacités intellectuelles, sa situation économique et sociale ainsi que son expérience professionnelle. Le fait que le contribuable ait obtenu de faux renseignements de la part d'une fiduciaire mandatée par lui ne joue pas de rôle dans la détermination de la négligence (Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., ad art. 175 LIFD, p. 1993 n. 38). 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 ; ATA/907/2016 du 25 octobre 2016). La négligence implique 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 qu'il avait l'esprit 97216 précité).

Le comportement est intentionnel dès lors qu'il a été établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations données étaient incomplètes ou incorrectes ; si cette conscience est établie, on peut alors présumer l'intention, du moins par dol éventuel (Xavier OBERSON, op. cit., p. 587 n. 18).

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 p. 31 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2 et 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2) et la chambre administrative ne les censure qu'en cas d'abus dans l'exercice de ce pouvoir ATA/291/2016 du 5 avril 2016 ; ATA/580/2014 du 29 juillet 2014). Les autorités fiscales doivent, dans le respect du principe de la proportionnalité, faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi (ATA/580/2014 précité).

La quotité de l'amende n'est pas fixée en fonction de l'intention de soustraire ou de la négligence qui peut être reprochée au contribuable mais de l'intensité de sa faute, qui doit être fixée en fonction de sa culpabilité (art. 48 de l'ancien CP dans sa teneur antérieure au 1er janvier 2007, ou art. 106 CP, en vigueur depuis cette date, mais dont la portée est inchangée). En revanche, le fait que l'auteur ait agi intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant, sur la quotité de l'amende ATA/686/2017 du 20 juin 2017 ; ATA/907/2016 précité ; ATA/647/2013 du 1er octobre 2013).

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). 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

- 19/21 - A/950/2015 au sens de l'art. 175 LIFD Diane I, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, 21, p. 7).

c. En l'occurrence, il a été retenu par le TAPI que le recourant a omis de procéder à des déclarations fiscales complètes durant sept périodes fiscales. Celui-ci ne pouvait dès lors qu'agir intentionnellement, à tout le moins par dol éventuel, étant donné par ailleurs l'importance des montants en jeu. Il a adopté ce comportement durant chacune des années incriminées. Il a ainsi commis chaque année, en raison du principe d'étanc éité des exercices fiscaux, une infraction de soustraction fiscale au sens des dispositions de droit pénal fiscal rappelées ci-dessus, ses taxations en cause étant entrées en force. En le sanctionnant d'une amende correspondant la moitié de l'impôt soustrait, l'autorité intimée a fait preuve de modération, en tenant compte de sa situation personnelle, notamment de son âge et de son état de santé, et de sa bonne collaboration durant la procédure de rappel et soustraction d'impôt.

Au surplus, en matière de soustraction d'impôts, le Tribunal fédéral a déjà jugé que les effets économiques constituaient des effets indirects de l'infraction commise et ne permettaient pas de renoncer à une peine sur la base de l'art. 54 CP qui prévoit que, si l'auteur a été directement atteint par les conséquences de son acte au point qu'une peine serait inappropriée, l'autorité compétente renonce à le poursuivre, à le renvoyer devant le juge ou à lui infliger une peine (arrêts du Tribunal fédéral 2C_508/2014 et 2C_509/2014 du 20 février 2015 consid. 7). Ainsi, la situation financière du recourant qui résulte de sa pratique de polypragmasie, condamnée par le Tribunal fédéral pour les années 2004 et 2005, et qui a entraîné des demandes de remboursement de la part des assureurs-maladie concernés à hauteur de CHF 700'000.- suite à une convention du 15 janvier 2014, n'avait pas à être prise en considération par l'AFC-GE et le TAPI lors de la fixation de la quotité de l'amende. La chambre de céans renoncera néanmoins à reconsidérer ce critère, compte tenu notamment de la situation du recourant.

En conséquence, la fixation d'une amende à la moitié de l'impôt soustrait apparaît conforme aux principes développés ci-dessus et proportionnée à la faute commise et aux circonstances du cas d'espèce.

Le grief du recourant sera ainsi écarté. 9)

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. 10) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

- 20/21 - A/950/2015

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