

GE_GERICHTE ATA/1155/2017 vom 2. August 2017

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

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1155_2017

FR: GE_GERICHTE ATA/1155/2017 du 2 août 2017

IT: GE_GERICHTE ATA/1155/2017 del 2 agosto 2017

Regeste

Résumé: Procédure en rappel et en soustraction d'impôts portant sur des prestations appréciables en argent. Le contribuable, actionnaire et administrateur unique d'une société anonyme vit, sans payer de loyer, dans une maison que ladite société loue à une société tierce. Le droit de procéder à la taxation 2001 ainsi que de sanctionner la soustraction fiscale commise lors de l'année en question est prescrit. La prescription n'est pas acquise pour les exercices suivants. Le montant des amendes respecte le principe de la proportionnalité. Recours partiellement admis.

Erwägungen

E. 4

octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2) a. L'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant (65 al. 1 LPA). Il contient également l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve. Les pièces dont dispose le recourant doivent être jointes. À défaut, la juridiction saisie impartit un bref délai au recourant pour satisfaire à ces exigences, sous peine d'irrecevabilité (art. 65 al. 2 LPA). La juridiction administrative applique le droit d'office et ne peut aller au-delà des conclusions des parties, sans pour autant être liée par les motifs invoqués (art. 69 al. 1 LPA).

b. Compte tenu du caractère peu formaliste de cette disposition, il convient de ne pas se montrer trop strict sur la manière dont sont formulées les conclusions du recourant (ATA/951/2016 du 8 novembre 2016 consid. 2b). Le fait que les conclusions ne ressortent pas expressément de l'acte de recours n'est pas, en soi, un motif d'irrecevabilité, pourvu que l'autorité judiciaire et la partie adverse puissent comprendre avec certitude les fins du recourant (ATA/55/2017 du 24 janvier 2017 consid. 3b ; ATA/1370/2015 du 21 décembre 2015 consid. 2a et les arrêts cités). Une requête en annulation d'une décision doit par exemple être déclarée recevable dans la mesure où le recourant a, de manière suffisante, manifesté son désaccord avec la décision ainsi que sa volonté qu'elle ne développe pas d'effets juridiques (ATA 958/2014 du 2 décembre 2014 consid. 4b ; ATA 586/2013 du 3 septembre 2013 consid. 4b ; Pierre MOOR/Étienne POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3ème éd., 2011, p. 624).

c. L'exigence de motivation de l'art. 65 al. 2 LPA a pour but de permettre à la juridiction administrative de déterminer l'objet du litige qui lui est soumis et de donner l'occasion à la partie intimée de répondre aux griefs formulés à son encontre (ATA 958/2014 précité

consid. 4c ; ATA/586/2013 du 3 septembre 2013 consid. 4c). Elle signifie que le recourant doit expliquer en quoi et pourquoi il s'en prend à la décision litigieuse (ATA/958/2014 précité consid. 4c ; ATA/586/2013 précité consid. 4c).

- 10/28 - A/3025/2015 3) a. Selon l'art. 68 LPA, sauf exception prévue par la loi, le recourant peut invoquer des motifs, des faits et des moyens de preuves nouveaux qui ne l'ont pas été dans les précédentes procédures. A contrario, cette disposition ne permet pas au recourant de prendre des conclusions qui n'auraient pas été formées devant l'autorité de première instance.

b. L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/907/2016 du 25 octobre 2016 ; ATA/459/2016 du 31 mai 2016). La contestation ne peut excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer. L'objet d'une procédure administrative ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances, mais peut tout au plus se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés. Ainsi, si un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre, dans son mémoire de recours, des conclusions qui sortent du cadre des questions traitées dans la procédure antérieure (ATA/907/2016 précité ; ATA/376/2016 du 3 mai 2016 et les références citées). 4)

En l'espèce, par le jugement attaqué, le TAPI a, entre autres, confirmé les amendes infligées au recourant au motif que ce dernier ne s'était pas prononcé à leur sujet et que son recours ne contenait aucune conclusion ni grief y relatifs.

Dans son recours du 3 septembre 2015 concernant l'ICC et l'IFD 2001 à 2007, le recourant a conclu à la nullité, subsidiairement l'annulation, de la décision attaquée, soit la décision sur réclamation rendue le 3 août 2015 par l'AFC-GE.

Étant donné que le dispositif de ladite décision prévoyait « de maintenir les reprises et les amendes » et dans la mesure où le recourant concluait à l'annulation de la décision attaquée dans son ensemble, la chambre administrative retiendra que le litige porte tant sur la conformité au droit de la confirmation des bordereaux de rappels d'impôt que sur celles des amendes pour l'ICC et l'IFD 2001 à 2007, les deux étant d'ailleurs intimement liées. 5) a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 et 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; ATA/364/2017 du 28 mars 2017).

- 11/28 - A/3025/2015

La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1 et 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 ; ATA/778/2016 du 13 septembre 2016 consid. 3).

b. Le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 a abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000).

L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Pour les périodes fiscales antérieures, les dispositions des anciennes lois s'appliquent même après l'entrée en vigueur de la loi.

c. En l'espèce, le recours concerne les périodes fiscales 2001 à 2007. Dès lors, c'est l'ancien droit (aLIPP-I à aLIPP-V) qui s'applique pour toutes les années, ainsi que la LIFD dans sa teneur lors des périodes fiscales en cause. 6)

Le recourant sollicite la production par l'autorité intimée du rapport établi suite au contrôle fiscal de D_____ concernant les années 2002 à 2007.

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 notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes (ATF 137 IV 33 consid. 9.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_265/2016 du 23 mai 2016 consid. 5.1 et les arrêts cités), de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 138 I 154 consid. 2.3.3 ; 138 V 125 consid. 2.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_544/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.1 ; 1C_582/2012 du 9 juillet 2013 consid. 2.1 et les arrêts cités). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 136 I 229 consid. 5.2 ; 134 I 140 consid. 5.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_119/2015 du 16 juin 2015 consid. 2.1 ; 2C_481/2013 du 30 mai 2013 consid. 2.1 ; ATA/643/2016 du 26 juillet 2016 et les arrêts cités). Le droit d'être entendu ne contient pas non plus d'obligation de discuter tous les griefs et moyens de preuve du recourant ; il suffit que le juge discute ceux qui sont pertinents pour l'issue du litige (ATF 138 I 232 consid. 5.1 ; 138 IV 81 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral

- 12/28 - A/3025/2015 2C_835/2014 du 22 janvier 2015 consid. 3.1 ; 1C_148/2012 du 26 juin 2012 consid. 3.1 et les arrêts cités).

b. En l'espèce, la production du rapport invoqué, lequel semble d'ailleurs ne pas exister, n'apporterait aucun élément pertinent. La chambre de céans dispose d'un dossier complet, comprenant tous les éléments essentiels et nécessaires permettant de trancher le litige.

Il s'ensuit que la réquisition du recourant sera rejetée. 7)

L'objet du litige est la légitimité des diverses reprises effectuées par l'AFC-GE pour les années 2001 à 2007 dans le cadre d'une procédure en rappel et en soustraction d'impôt ouverte en 2011.

En premier lieu, le recourant estime qu'il incombe à l'autorité intimée de prouver qu'il était propriétaire des actions de la société avant 2009. 8) a. En matière fiscale, il appartient à l'autorité d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 et 2A.374/2006 du

30 octobre 2006 consid. 4.3 ; ATA/686/2017 du 20 juin 2017 consid. 5c ; ATA/291/2015 du 24 mars 2015 consid. 4). Quand des indices clairs et précis rendent vraisemblable l'état de fait établi par l'autorité, il revient ensuite au contribuable de réfuter, preuves à l'appui, les faits avancés par celle-ci (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 précité consid. 4.4 et 2C_484/2009 du 30 septembre 2010 consid. 3.3 ; ATA/291/2015 précité consid. 4). La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 précité consid. 4.4 et 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4 ; ATA/291/2015 précité consid. 4).

b. 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 et les références

- 13/28 - A/3025/2015 citées ; 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 et les références citées ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008 consid. 7a).

c. En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut : 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 (ATA/686/2017 du 20 juin 2017 consid. 5c ; Peter AGNER/Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, n. 2 ad art. 130 p. 421).

d. Est également applicable le principe de la libre appréciation des preuves. 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 s. ; Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd., 1998, p. 139). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait tout autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de 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 et 2C_47/2009 du 26 mai 2009 ; ATA/686/2017 du 20 juin 2017 consid. 5c ; ATA/1307/2015 du 8 décembre 2015 consid. 5). 9)

En matière d'imposition directe, pour l'IFD, l'imposition des personnes physiques a pour objet le revenu (art. 1 let. a LIFD). En matière d'ICC, l'imposition se fait sur le revenu et la

fortune (art. 2 al. 1 let. a LHID).

a. En matière d'ICC, l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette après déductions sociales (art. 13 LHID ; art. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 - aLIPP-III - D 3 13). Sont notamment soumis à l'impôt : la fortune, les actions, les obligations et les valeurs mobilières de toute nature, les mises de fonds, apports et commandite représentant une part d'intérêts dans une entreprise, une société ou une association (art. 2 let. b aLIPP-III).

- 14/28 - A/3025/2015

b. Selon l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Est imposable à ce titre le rendement de la fortune mobilière dont font partie les dividendes provenant de participations de tout genre (art. 20 al. 1 let. c LIFD).

c. La fortune est la somme de toutes les choses et valeurs patrimoniales dont une personne peut librement disposer (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 200 n. 5). Elle est imposable auprès du propriétaire de celle-ci ou de la personne qui peut en disposer économiquement (Xavier OBERSON, op cit., p. 201 n. 9). 10) En l'espèce, l'autorité intimée disposait d'indices sérieux permettant de considérer que M. A_____ était actionnaire de B_____ SA avant 2009. En effet, ce dernier a déclaré lui-même être propriétaire des actions litigieuses, en tout cas après 2009 et l'AFC-GE pouvait se douter avec grande vraisemblance qu'il l'était également avant cette période, la feuille C (prestations versées aux membres de l'administration et aux autres organes) des déclarations fiscales de B_____ SA pour les années 2006 et 2007, le mentionnant en qualité d'« actionnaire, associé ou personne proche ».

Si, comme l'invoque le recourant, son père était propriétaire de ces actions avant 2009, le contribuable aurait pu facilement transmettre à l'autorité intimée des preuves de cette situation, tels que des copies des déclarations fiscales de son père, des justificatifs d'achat des actions à ce dernier ou encore des procès-verbaux des assemblées générales antérieures à 2009.

Alors même qu'il lui incombait d'apporter ces éléments, selon les règles relatives à la répartition de la preuve, le recourant n'a pas transmis à l'AFC-GE, ni ultérieurement au TAPI ou à la chambre de céans, d'informations ou pièces justificatives utiles pour étayer ses affirmations.

En procédant à une telle omission, le contribuable doit supporter les conséquences de son manque de collaboration, conformément à la jurisprudence fédérale précitée et ne peut pas, de bonne foi, estimer que l'AFC-GE n'avait pas le droit de considérer qu'il était actionnaire de la société depuis 2001 et de le taxer en conséquence.

L'AFC-GE était ainsi en droit de procéder aux reprises de ces revenus au titre de la fortune mobilière du recourant.

Ce grief sera par conséquent écarté. 11) En deuxième lieu, le recourant estime que l'absence de paiement du loyer de la villa où il réside ne constitue pas une prestation appréciable en argent.

- 15/28 - A/3025/2015 12) a. Comme déjà mentionné, sont imposables comme rendements de la fortune mobilière notamment les dividendes, les parts en bénéfice, les excédents de

liquidation et tous les autres avantages appréciables en argent provenant de participations en tout genre (art. 20 al. 1 let. c LIFD).

b. Font partie des avantages appréciables en argent au sens de cette disposition les distributions dissimulées de bénéfice (art. 58 al. 1 let. b LIFD), soit des attributions de la société aux détenteurs de parts auxquelles ne correspondent aucune contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante et qui ne seraient pas effectuées ou dans une moindre mesure en faveur d'un tiers non participant (ATF 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_605/2014 et 2C_606/2014 du 25 février 2015 consid. 6 ; ATA/56/2017 du 24 janvier 2017 consid. 4d ; ATA/17/2016 du 12 janvier 2016 consid. 4b). Sont ainsi imposables, à titre de revenus, les prestations appréciables en argent, à savoir les avantages accordés par la société aux actionnaires ou à leurs proches sans contre-prestation et qui ne s'expliquent qu'en raison du rapport de participation, dès lors que la société ne les aurait pas faites, dans les mêmes circonstances, à des tiers non participants (ATF 119 Ib 116 consid. 2 ; ATA/513/2016 du 14 juin 2016 consid. 6b ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 138 n. 139). En raison du contenu similaire de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD et de l'art. 22 al. 1 let. c LIPP, cette jurisprudence peut également s'appliquer à l'ICC, dans la mesure où le droit cantonal genevois comporte, à l'art. 12 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), dans sa teneur avant le 30 mars 2016, en particulier en sa lettre h, une disposition équivalente à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD (ATA/594/2015 du 9 juin 2015 consid. 6b).

c. De jurisprudence constante, il y a avantage appréciable en argent si la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante, que cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près, qu'elle n'aurait pas été accordée à de telles conditions à un tiers et que la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société savaient ou auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_605/2014 et 2C_606/2014 précités consid. 6).

L'évaluation de la prestation se mesure par comparaison avec une transaction qui aurait été effectuée entre des parties non liées entre elles et en tenant compte de toutes les circonstances concrètes du cas d'espèce, soit si elle a respecté le principe de pleine concurrence (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 545 consid. 3.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_605/2014 et 2C_606/2014 précités consid. 6).

d. Les formes d'apparition des prestations appréciables en argent sont multiples : elles peuvent être réalisées par un accroissement injustifié des frais généraux (salaire excessif, paiement d'intérêts disproportionnés pour un prêt de

- 16/28 - A/3025/2015 l'actionnaire, rémunération trop importante d'un service rendu par l'actionnaire), ou par une comptabilisation insuffisante d'un produit (la société n'exige pas une contre-prestation appropriée pour un service rendu à l'actionnaire). Elles peuvent également apparaître sous la forme d'une diminution exagérée d'actifs (acquisition d'actifs sans valeur, octroi d'un prêt dont le remboursement n'est pas concevable, renonciation à une créance) ou d'un accroissement de passifs (la société se reconnaît débitrice pour une prestation qu'elle n'a jamais reçue ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 236). 13) En ce qui concerne les prestations appréciables en argent faites par la société sans contre-prestation à ses actionnaires, il appartient en principe à l'autorité fiscale de les prouver, de sorte que le

contribuable n'a pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'une violation de ses devoirs de collaboration puisse lui être reprochée (ATF 138 II 57 consid. 7.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_605/2014 et 2C_606/2014 précités consid. 6 ; ATA/778/2016 du 13 septembre 2016 consid. 5c). En présence d'une prestation à caractère insolite, la preuve directe que le bénéficiaire en est un actionnaire ou une personne proche de la société contribuable n'est pas nécessaire ; il suffit qu'une autre explication du déroulement de l'opération ne puisse être trouvée (ATF 119 Ib 431 consid. 3b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.2 in RDAF 2009 II 566). Dans la mesure où l'autorité fiscale a pu prouver qu'une prestation de la société est effectuée sans contrepartie correspondante, il appartient au contribuable de renverser cette présomption et de prouver le fondement de la charge invoquée (Xavier OBERSON, op. cit., p. 238). 14) a. En l'espèce, le recourant loge gratuitement et depuis 1999 dans une maison qui lui est mise à disposition par B_____ SA, société dont il est actionnaire, ainsi qu'unique administrateur. La société, quant à elle, est liée par un contrat de bail avec D_____ et verse à cette dernière un loyer annuel de CHF 18'000.-, charges non comprises.

En conséquence, il apparaît qu'une prestation a été effectuée par la société à l'endroit de M. A_____ (mise à disposition d'une villa), sans contre-prestation correspondante (absence de versement de loyer). Dans ces circonstances et d'après la jurisprudence précitée, il appartient à ce stade au contribuable de prouver le motif de la prestation insolite dont il a bénéficié et le fondement de la prétention qu'il invoque.

b. Le contribuable allègue que la villa en question était également le siège de B_____ SA ainsi qu'une maison témoin destinée à servir d'exposition dans le cadre de promotions immobilières. Il apparaît en revanche que le siège de la société était à C_____ jusqu'à fin 2009 et a été déplacé à G_____, auprès du logement en question, seulement en 2010 ; il n'est de même aucunement prouvé que la société ait pris à bail ce logement auprès de D_____ dans le but d'y exercer son activité lucrative. Il ressort des allégations du recourant qu'il utilisait

- 17/28 - A/3025/2015 la villa en cause comme logement d'habitation, tout en s'en servant accessoirement à des fins professionnelles ou commerciales (expositions, visites de clients et travail à domicile).

Concernant une imposition d'une activité lucrative dépendante, s'agissant de l'utilisation d'une pièce comme bureau, le Tribunal fédéral a jugé que le contribuable qui, pour des raisons de convenance personnelle, préfère s'acquitter de tâches professionnelles à la maison alors qu'il pourrait utiliser un local à sa place de travail n'a aucun droit à la déduction pour une chambre de travail privée. Tel est le cas de celui qui ne prouve pas qu'il doit exécuter chez lui régulièrement une part importante de son travail parce que son employeur ne lui mettrait pas à disposition un bureau approprié, ni qu'il dispose dans son logement privé d'un local particulier utilisé essentiellement à des fins professionnelles et non privées (arrêts du Tribunal fédéral 2C_326/2008 du 23 septembre 2008 consid. 4.4 ; 2C_681/2008 du 12 décembre 2008 consid. 3.5.1 ; ATA/830/2013 du 17 décembre 2013).

Il est par conséquent exclu que ce loyer puisse être déduit du bénéfice brut de la société, à tout le moins pour la mesure où il était utilisé par l'actionnaire pour son usage privé, soit sa convenance personnelle (ATA/545/2012 du 21 août 2012 consid. 9a). Le fait que la villa serve également de maison témoin pour des expositions, avait déjà été pris en compte lors de la fixation du loyer, lequel avait été abaissé en conséquence, en ne concernant pas, en tout

état de cause, l'affectation principale du logement en question. La société n'aurait d'ailleurs jamais mis à disposition gratuitement la villa à un tiers, étranger à la société.

M. A_____ allègue également que s'il n'avait pas occupé ce logement, il serait demeuré vide et que B_____ SA aurait dû louer d'autres locaux pour la conduite de son activité.

Il ne s'agit que d'hypothèses qui ne changent pas l'appréciation juridique du cas d'espèce.

Le recourant n'a pas été en mesure de démontrer que le non-paiement du loyer à la société ne devait pas être qualifié de prestation appréciable en argent. On ne saurait dès lors admettre que ces charges puissent être déduites du bénéfice de la société.

Par conséquent, c'est à juste titre que l'AFC-GE, confirmée en cela par le TAPI, a considéré que le loyer dû par M. A_____ ainsi que les charges annexes, constituent une distribution dissimulée de bénéfice. L'AFC-GE était ainsi en droit de procéder aux reprises litigieuses.

- 18/28 - A/3025/2015

Le principe de l'existence d'une prestation appréciable en argent doit donc être admis, et les griefs du recourant à ce sujet écartés. 15) a. 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 p. 171 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_177/2016 du 30 juin 2017 consid. 3 ; ATA/686/2017 du 20 juin 2017 consid. 35a).

b. En vertu de l'art. 120 al. 4 LIFD, la prescription du droit de procéder à la taxation est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale.

Selon l'art. 47 al. 1 LHID, le droit de taxer se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale ; en cas de suspension ou d'interruption de la prescription, celle-ci est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale. Cette règle est reprise en droit cantonal à l'art. 22 LPFisc. En l'espèce, le droit de taxer la période fiscale 2001 en matière d'impôt cantonal et communal est par conséquent prescrit depuis le 31 décembre 2016 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_177/2016 précité consid. 3).

Lesdites règles s'appliquent au contentieux consécutif à la taxation ordinaire mais trouvent une application différente lorsque celui-ci est consécutif à une taxation d'office, en raison des restrictions posées par la loi aux possibilités de recourir dans une telle situation (ATA/686/2017 du 20 juin 2017 consid. 35c). 16) a. Tant en matière d'IFD que d'ICC, le contentieux en matière de taxation d'office obéit à des règles particulières qui restreignent les possibilités de contester les décisions notifiées suivant cette voie (ATA/686/2017 précité consid. 10a).

b. En matière d'IFD, à teneur de l'art. 132 al. 3 LIFD, le contribuable taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. En matière d'ICC, une règle similaire figure à l'art. 48 al. 2 LHID, qui est reprise, en matière d'ICC, à l'art. 39 al. 2 LPFisc. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve (art. 132 al. 3 LIFD pour l'IFD, art. 38 al. 2 LHID et art. 39 al. 2 LPFisc pour l'ICC).

c. Une taxation d'office est manifestement inexacte lorsqu'elle passe sous silence ou apprécie de manière erronée un point de vue essentiel et pertinent. Si la taxation a été faite par estimation, cette inexactitude manifeste peut être retenue si, nonobstant la marge d'appréciation dont jouit l'autorité, est clairement trop haute ou trop basse, lorsqu'il est

clairement reconnaissable qu'elle repose sur des fondements, des méthodes ou des moyens d'estimation erronés ou lorsqu'elle n'est raisonnablement pas conciliable avec les circonstances du cas d'espèce telles

- 19/28 - A/3025/2015 qu'elles ressortent des pièces (ATA/686/2017 précité consid. 10c ; Hugo CASANOVA/Emmanuel DUBEY, in Commentaire romand LIFD, Yves NOËL/Florence AUBRY/GIRARDIN [éd.], 2017, ad art. 132, p. 1731 n. 28 ; Isabelle ALTHAUS-HOURIET, in Commentaire romand, op. cit., ad art. 130, p. 1711 n. 25 ; Henk FENNERS/Martin E. LOOSER, Besonderheiten bei der Anfechtung der Ermessensveranlagerung, AJP 1/2013, p. 38).

d. En cas de recours contre une décision par laquelle l'AFC-GE refuse d'entrer en matière sur une réclamation relative à une taxation d'office, la seule question qui se pose à l'autorité de recours consiste à déterminer si c'était à bon droit que l'autorité fiscale avait retenu que le contribuable n'avait pas établi le caractère manifestement inexact de la taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2A.155/2002 du 13 août 2002 consid. 3.2 ; ATA/686/2017 précité consid. 10d).

e. La décision sur une telle réclamation doit être prise en fonction de l'état du dossier présenté par le réclamant, soit sur la base des éléments de preuve qu'il apporte au moment où l'autorité décisionnaire doit statuer sur la réclamation, (RDAF 2005 II 564 consid. 5 à 7 ; ATA/686/2017 précité consid. 10e ; ATA/666/2014 du 26 août 2014 consid. 6 et 7 ; Hugo CASANOVA/ Emmanuel DUBEY, in Commentaire romand, op. cit., ad art. 132, p. 1732 n. 31). Pour certains auteurs et pour le Tribunal fédéral, ces règles conduisent à un renversement du fardeau de la preuve (ATF 123 II 552 consid. 4c = RDAF 1998 II 459 ; Peter AGNER/Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, Commentaire sur la loi sur l'impôt fédéral direct, ad art. 132 LIFD, p. 424 n. 7 ; Felix RYCHNER/Walter FREI/Stefan KAUFMANN/Hans Ulrich MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2009 ad art. 130, n. 46). Pour d'autres, le mécanisme qu'elles induisent est de transférer au contribuable qui conteste une taxation d'office la charge de prouver les faits susceptibles de conduire à une modification de la taxation, dès lors que l'obligation d'instruire de l'autorité fiscale est épuisée (Henk FENNERS/Martin E. LOOSER, op. cit., p. 38) ou d'exiger du contribuable d'apporter une preuve qualifiée de l'inexactitude (Hugo CASANOVA/ Emmanuel DUBEY, in Commentaire romand, op. cit., ad art. 132, p. 1731 n. 29).

Quoiqu'il en soit, la réclamation doit être formulée d'une façon qui permette à l'autorité de taxation, sur la base de la motivation et des moyens de preuve puisse déterminer sans autre que la taxation d'office entreprise est manifestement inexacte (arrêt du Tribunal fédéral 2C_374/2016 du 7 juin 2016 consid. 2.2.2 ; ATA/686/2017 précité consid. 10e ; Martin ZWEIFEL/Silvia HUNZIKER, op. cit., ad art. 48 LHID, p. 1387 n. 47). En effet, du fait des limitations légales à la possibilité de remettre en question une taxation d'office, l'examen du caractère manifestement inexact d'une décision de cette nature doit être compris comme devant consister en un examen purement objectif de la contrariété de la taxation d'office vis-à-vis des faits.

- 20/28 - A/3025/2015 17) Si l'autorité fiscale saisie de la contestation constate l'absence de caractère manifestement inexact de la taxation, au sens des dispositions précitées elle n'a pas à entrer en matière sur le fond de cette contestation et constater l'irrecevabilité formelle de la réclamation (ATF 131 II 548 = RDAF II 2006, p. 1, consid. 2.3 ; 123 II 552 consid. 4c = RDAF 1998 II 455 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_374/2016 précité consid. 2.2.2 ;

2C_683/2014 précité consid. 5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_357/2013 du 7 novembre 2013 consid. 5 ; ATA/686/2017 précité consid. 11 ; Martin ZWEIFEL/Silvia HUNZIKER, Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern des Kantone und Gemeinde, ad. art. 48 LHID, p. 1384 n. 43 ; Hugo CASANOVA/Emmanuel DUBEY in Commentaire romand, op. cit., p. 1728 n. 23 ; Xavier OBERSON, op. cit., § 22 p. 523 n. 48). 18) L'obligation de motivation de la réclamation exigée aux art. 132 al. 3 LIFD, 48 al. 2 LHID et 39 al. 2 LPFisc signifie que le contribuable qui entend que sa réclamation contre une décision de taxation d'office soit examinée sur le fond, s'il a négligé son devoir de collaboration, se soumette d'entrée de cause à ce dernier (ATA/686/2017 précité consid. 12 ; Message sur l'harmonisation fiscale, FF 1983 I, 222 ; Henk FENNERS/Martin E. LOOSER, op. cit., p. 38). Ainsi que l'a rappelé le Tribunal fédéral, la solution de l'irrecevabilité permet d'éviter qu'un contribuable qui a omis d'accomplir ses devoirs de collaboration et qui a été taxé d'office puisse entraver notablement le travail de l'administration en présentant une réclamation dénuée de toute motivation pour se défendre par la suite en produisant les documents requis au stade du recours, avec pour effet que l'autorité fiscale doive annuler la taxation d'office et recommencer une taxation ordinaire contre laquelle le contribuable pourrait élever une nouvelle contestation (ATF 123 II 552 précité consid. 4e = RDAF 1998 II 455 ; ATA/686/2017 précité consid. 12). 19) Lorsque l'autorité de taxation n'est pas entrée en matière sur la réclamation ou qu'elle ne l'a admise que partiellement, la commission de recours au sens de l'art. 142 al. 1 LIFD ou de l'art. 50 al. 1 LHID – soit le TAPI dans le canton de Genève – laquelle a les mêmes compétences que l'autorité de taxation (art. 142 al. 4 LIFD et 50 al. 2 LHID) peut être saisie aux mêmes conditions restrictives (ATA/686/2017 précité consid. 13 ; Martin ZWEIFEL/ Silvia HUNZIKER, op. cit., ad. art. 48 LHID, p. 1390 et 1391 n. 61 à 63). En cas de non-entrée en matière, seul le bien-fondé de ce refus d'entrer en matière peut être discuté mais non pas la validité matérielle de la taxation (Martin ZWEIFEL/Silvia HUNZIKER, op. cit., ad. art. 48 LHID, p. 1391 n. 63 et jurisprudence citée ; Henk FENNERS/Martin E. LOOSER, op. cit. p. 42). De son côté, l'autorité de recours doit uniquement examiner, au-delà du contrôle du respect des exigences purement formelles que doit remplir le recours, si c'était à bon droit que l'autorité de taxation avait retenu que le recourant n'avait pas établi le caractère manifestement inexact de la taxation. Si tel est le cas, elle doit rejeter

- 21/28 - A/3025/2015 le recours (arrêts du Tribunal fédéral 2C_357/2013 du 7 novembre 2013 consid. 5 ; 2A.39/2004 du 29 mars 2005 consid. 5.2 ; 2a.442/2001 du 19 juin 2002 consid. 2.2 ; ATA/686/2017 précité consid. 13 ; Henk FENNERS/ Martin E. LOOSER, op. cit., p. 42).

Si l'autorité qui a statué sur la réclamation n'est pas entrée en matière sur la réclamation, il ne peut plus être produit de nouveaux moyens de preuve, l'autorité de recours statuant sur la base du dossier soumis dans le cadre de la réclamation (ATA/686/2017 précité consid. 13 ; Henk FENNERS/Martin E. LOOSER, op. cit., p. 42). Si l'autorité qui a statué sur la réclamation a refusé à tort d'entrer en matière, a considéré à tort que la taxation d'office n'était pas manifestement excessive, ou a refusé de prendre en considération des vices qui affectaient ladite décision, ces questions constitueront l'objet du recours devant l'instance supérieure (Henk FENNERS/Martin E. LOOSER, op. cit. p. 42). Si l'autorité de recours constate que l'autorité inférieure est restée dans le cadre de son champ d'appréciation pour évaluer la situation du contribuable, elle n'a plus le droit d'intervenir sur l'évaluation effectuée par celle-là.

Dans l'hypothèse où l'autorité de recours constate que l'autorité qui a statué sur la réclamation est entrée à tort en matière sur cette dernière, elle peut annuler cette décision et la remplacer par une décision de non-entrée en matière. La décision de taxation devient définitive, sous la réserve que soient établis d'autres violations du droit, tandis que le recours est rejeté (ATA/686/2017 précité consid. 13 ; Henk FENNERS/Martin E. LOOSER, op. cit., p. 43 ; Roman BLÖCHINGER, Die Einsprache gegen die Ermessenseinschätzung, StR 2/2008, p. 90). 20) En l'occurrence, ainsi que la doctrine et la jurisprudence le rappellent, dès lors que le recourant n'a pas établi, dans le cadre de sa réclamation, le caractère manifestement inexact des décisions de taxation d'office, l'autorité statuant sur la réclamation devait en constater l'irrecevabilité et refuser d'entrer en matière sur celle-ci. L'irrecevabilité de la réclamation entraîne l'entrée en force de la décision la constatant et cela avec effet ex tunc si elle est confirmée à l'issue de la procédure de recours.

Par conséquent, dans le cas d'espèce, le rejet du recours a entraîné la confirmation de la décision sur réclamation du 3 août 2015 concernant les années ayant fait l'objet d'une taxation d'office, soit 2002 et 2003 ; de ce fait l'ensemble des décisions de taxation en rappel d'impôt pour les exercices y relatifs sont entrées en force avec effet au 3 août 2015, la procédure de recours qui s'en est suivie confirmant le bien fondé du refus de l'autorité fiscale d'entrer en matière sur la réclamation du contribuable.

En revanche, le droit de procéder à une taxation pour l'année fiscale 2001, tant en ICC qu'en l'IFD est prescrit. En effet, les décisions de taxation y relatives

- 22/28 - A/3025/2015 n'avaient pas fait l'objet d'une taxation d'office et n'avaient ainsi pas acquis un caractère définitif à la date précitée. 21) Le contribuable conteste également les amendes infligées par l'autorité intimée au motif qu'aucune faute ne peut lui être imputée et, de surcroît, aucune infraction de soustraction ne pouvait lui être reprochée.

a. Aux termes de l'art. 175 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 (al. 1). 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 et si elle est grave, elle peut au plus être triplée (al. 2). Les art. 56 al. 1 LHID et 69 LPFisc prévoient une réglementation similaire.

b. 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 ; ATA/686/2017 du 20 juin 2017 consid. 36b). Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (Pietro SANSONETT/Danielle HOSTETTLER, in Commentaire romand LIFD, Yves NOËL/Florence AUBRY/GIRARDIN [éd.], 2ème éd., 2017, ad art. 175, p. 1986 n. 7 ss ; Xavier OBERSON, op. cit. p. 586 ss n. 15 ss). 22) a. La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence (ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015 ; ATA/724/2015 du 14 juillet 2015). Agit par négligence, au sens de l'art. 12 du code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0), 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 on entend sa formation, ses capacités intellectuelles, sa situation économique et sociale ainsi que son expérience professionnelle.

b. 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 SANSONETT/Danielle HOSTETTLER, op. cit., ad art. 175 n. 38). En effet, les actes du représentant sont opposables au représenté comme les siens propres ; ce principe vaut également en droit public (arrêt du Tribunal fédéral 2C_280/2013 du 6 avril 2013). La responsabilité du mandant ne saurait être dissociée de celle de son mandataire. Le premier est responsable des actes de celui qui le représente et répond de toute faute de ses auxiliaires (ATA/370/2015

- 23/28 - A/3025/2015 du 21 avril 2015 consid. 6b ; ATA/140/2015 du 3 février 2015 et les références citées). En particulier, le contribuable qui mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt n'est pas pour autant libéré de sa responsabilité et de ses obligations fiscales. Il doit, le cas échéant, supporter les inconvénients d'une telle intervention et répond de l'erreur de l'auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement ou dont il ne contrôle pas l'activité (RDAF 2003 II 632, 637 ; RDAF 1999 II 535 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 588). Lorsqu'un contribuable signe sa déclaration fiscale, conformément à l'art. 124 al. 2 LIFD, il endosse la responsabilité de la véracité des indications qui s'y trouvent ; il répond ainsi lui-même des infractions fiscales commises si une faute lui est imputable ; il ne peut se libérer en faisant valoir qu'il s'est fait assister ou conseiller. Il ne faut en effet pas que le contribuable qui se fait représenter soit favorisé par rapport au contribuable qui remplit sa déclaration fiscale lui-même, par la possibilité de se soustraire à sa responsabilité en se retranchant derrière son représentant pour des fautes qui lui sont imputables (arrêt du Tribunal fédéral 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.5 et les références citées ; RDAF 2003 II 632, 639 ; ATA/687/2013 du 15 octobre 2013).

c. 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/686/2017 du 30 juin 2017 consid. 36b ; 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 à l'esprit (ATA/686/2017 précité consid. 36b).

d. Il y a comportement intentionnel lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations données étaient incomplètes ou incorrectes ; si cette conscience est avérée, on peut alors présumer l'intention ou du moins le dol éventuel (Xavier OBERSON, op. cit., § 26 p. 587). Une telle présomption est difficile à renverser à teneur de la jurisprudence constante (ATF 114 Ib 27 consid. 3a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 5.5 ; RDAF 2003 II 632 ss, notamment 637, et la jurisprudence citée). 23) a. 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 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2) et la chambre administrative ne les censure qu'en cas d'abus ou d'excès dans l'exercice de ce pouvoir (ATA/686/2017 précité consid. 37a ; ATA/765/2015 du 28 juillet 2015 ; ATA/42/2011 du 25 janvier 2011). De jurisprudence constante, l'autorité doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi. (ATA/167/2012 du 27 mars 2012 ; ATA/42/2011 du 25

janvier 2011).

- 24/28 - A/3025/2015

b. 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 précité consid 37b ; ATA/513/2016 du 14 juin 2016 consid. 10).

c. 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 (art. 175 al. 2 LIFD et 69 al. 2 LPFisc ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2). 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 M TI, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, 2001, p. 70).

d. Selon l'art. 106 al. 3 CP, applicable par les renvois respectifs des art. 333 CP et 82 LPFisc, le juge fixe l'amende en tenant compte de la situation de l'auteur afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principaux éléments à prendre en considération sont ainsi le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, de même que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur (arrêts du Tribunal fédéral 2C_180/2013 du

E. 5

novembre 2013 consid. 9.1 et 2C_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.3). 24) a. Sur le plan fédéral, selon l'art. 184 al. 1 let. b LIFD, 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, ou pour laquelle l'impôt à la source n'a pas été perçu conformément à la loi, ou par dix ans à compter de la fin de l'année civile au cours de laquelle une restitution d'impôt illégale ou une remise d'impôt injustifiée a été obtenue, ou des biens ont été dissimulés ou distraits dans la procédure d'inventaire.

Depuis le 1er octobre 2002 a été abrogé l'art. 72 CP, qui prévoyait la possibilité d'interrompre le délai de prescription de l'action pénale (RO 2002 2993). Afin de compenser le raccourcissement de l'ensemble des délais de prescription fixés par le droit pénal accessoire, la loi fédérale du 22 mars 2002 relative à la prescription de l'action pénale (RO 2002 2986 ; FF 2002 2512) a introduit une réglementation transitoire à l'art. 333 al. 5 CP (aujourd'hui al. 6).

- 25/28 - A/3025/2015

Selon l'art. 333 al. 6 let. b CP, jusqu'à l'adaptation des autres lois fédérales, les délais de prescription de l'action pénale pour les contraventions qui dépassent un an sont augmentés d'une fois la durée ordinaire. En ce qui concerne la soustraction d'impôt consommée, le délai passe ainsi de dix à vingt ans (voir également le Message du Conseil fédéral du 2 mars 2012 relatif à la loi fédérale sur l'adaptation de la LIFD et de la LHID aux dispositions

générales du code pénal, FF 2012 2654). L'art. 333 al. 6 let. d CP dispose quant à lui que la prescription de l'action pénale ne court plus jusqu'à l'adaptation des autres lois fédérales si, avant son échéance, un jugement de première instance a été rendu.

Malgré l'abrogation de l'art. 72 CP, la LIFD n'a toujours pas adapté son texte au nouveau droit et prévoit la possibilité d'interrompre la prescription de l'action pénale. Ainsi, selon l'art. 184 al. 2 LIFD, la prescription est interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable ou de l'une des personnes visées à l'art. 177 LIFD. L'interruption est opposable tant au contribuable qu'à ces autres personnes. Un nouveau délai commence à courir à chaque interruption ; la prescription ne peut toutefois être prolongée de plus de la moitié de sa durée initiale (art. 184 al. 2 LIFD). Il s'ensuit que par le jeu de l'art. 184 al. 1 let. b et al. 2 LIFD, la poursuite pour soustraction fiscale consommée se prescrit après quinze ans, ce délai ne pouvant pas être prolongé (arrêt du Tribunal fédéral 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.2.2 ; 2C_651/2012 du 28 septembre 2012 consid. 3.1 ; ATA 686/2017 du 20 juin 2017 consid. 38a ; ATA/558/2014 du 17 juillet 2014 consid. 6c ; ATA/37/2014 du 21 janvier 2014).

b. En matière d'ICC, la LHID prévoit les mêmes délais que l'art. 184 al. 2 LIFD (art. 58 al. 2 et 3 LHID) en matière de soustraction fiscale consommée.

La législation cantonale disposait, jusqu'au 31 décembre 2001, que la prescription de l'action pénale était de cinq ans, non comprise l'année courante (art. 341A de la loi sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 dans son état à la date précitée - D 3 1 - aLCP). Ce délai commençait à courir, conformément à la jurisprudence y relative (ATA/686/2017 précité consid. 38b ; ATA/558/2014 précité consid. 6e et les arrêts cités), dès la commission de l'infraction. Bien que l'aLCP ne comportât pas de prescription absolue, l'amende pour soustraction d'impôt était, en raison de son caractère pénal, soumise à un délai de prescription absolue de dix ans, conformément à la jurisprudence et au droit pénal spécifique applicable à ce type de sanction à l'époque (ATA/686/2017 précité consid. 38b ; ATA/558/2014 précité consid. 6e et les arrêts cités ; ATA/346/2006 du 20 juin 2006 et les références citées).

Au vu de ce qui précède, l'art. 341A aLCP était contraire à la LHID pour l'année fiscale 2001. Par conséquent, en application de l'art. 72 LHID, la prescription de l'action pénale pour soustraction à l'ICC 2001 doit être régie

- 26/28 - A/3025/2015 exclusivement par la LHID. La prescription relative de l'action pénale pour l'année fiscale 2001 est donc de dix ans (art. 58 al. 2 LHID), et la prescription absolue de quinze ans (art. 58 al. 3 LHID ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_276/2014 du 22 janvier 2015 consid. 5.1 ; ATA/686/2017 précité consid. 38b ; ATA/558/2014 précité consid. 4c). 25) a. Dans le cas d'espèce, le raisonnement qui a prévalu au sujet de la non-prescription du droit de taxer le recourant s'agissant de l'exercice 2001, ne peut prévaloir en matière de sanction pénale. Dès lors, le jugement du TAPI du 3 mai 2016 n'étant pas entré en force le 31 décembre 2016 du fait d'un recours valablement déposé le 6 juin 2016, la chambre administrative constatera la prescription du droit de sanctionner la soustraction fiscale commise lors de l'exercice 2001, que ce soit en matière d'IFD ou d'ICC.

b. En revanche, au vu de la teneur des dispositions légales précitées, le droit de sanctionner les infractions n'est pas prescrit pour les exercices 2002 à 2007. 26) S'agissant de la quotité des amendes prononcées, le recourant a régulièrement bénéficié d'économies d'impôt en ne

déclarant pas les revenus issus de distributions dissimulées de dividendes perçus de B_____ SA et ce au cours de plusieurs exercices fiscaux. Or celui-ci, par la position qu'il occupait, ne pouvait pas ignorer les avantages fiscaux dont il bénéficiait en ne déclarant pas ses éléments dans sa fortune immobilière.

De même, le recourant admet lui-même avoir été assisté par un bureau fiduciaire pour l'établissement de sa comptabilité et de sa déclaration d'impôt, lequel ne pouvait pas ignorer non plus que les déductions litigieuses n'étaient pas conformes au droit.

De telles circonstances ne permettent pas de retenir une négligence. Le recourant a commis une infraction intentionnelle, à tout le moins par dol éventuel, vu le caractère reconnaissable de la prestation appréciable en argent et conformément à la jurisprudence constante du Tribunal fédéral en la matière.

En raison du caractère systématique du comportement adopté et de la durée de l'infraction, la fixation d'une amende de 1,25 fois le montant de l'impôt soustrait apparaît conforme aux principes développés ci-dessus et proportionnée à la faute commise et aux circonstances du cas d'espèce. 27) Compte tenu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis en raison du constat de la prescription intervenue pour les amendes couvrant l'exercice 2001. Il sera rejeté pour le surplus, le jugement du TAPI du 3 mai 2016 étant confirmé par substitution des motifs au sens des considérants. 28) Vu l'issue du litige, un émolument légèrement réduit de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA).
Aucune indemnité de procédure

- 27/28 - A/3025/2015 ne lui sera allouée vu les raisons de l'admission partielle et le fait que le recourant succombe pour l'essentiel (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *

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