

GE_GERICHTE ATA/1223/2020 vom 1. Dezember 2020

GE Cour de justice, 2020-12-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1223_2020

FR: GE_GERICHTE ATA/1223/2020 du 1 décembre 2020

IT: GE_GERICHTE ATA/1223/2020 del 1 dicembre 2020

Regeste

Résumé: Confirmation des reprises effectuées par l'AFC-GE sur les revenus et la fortune non déclarés de la recourante pendant plusieurs années ainsi que des amendes pour soustraction d'impôt infligées. Rejet du recours.

Erwägungen

E. 27

octobre 2020 consid. 7).

d. Par ailleurs, en droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. 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. 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 l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (ATA/844/2020 du 1er septembre 2020 consid. 4b et les références citées). 4) a. Le contribuable doit faire ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). Il doit ainsi remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17), et fournir, sur demande de l'autorité de taxation, des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les 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).

b. L'autorité de taxation procède à une taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou si les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue faute de données suffisantes. Elle se fonde sur tous les indices concluants dont elle a connaissance et peut prendre notamment en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de la fortune et le train de vie du contribuable, l'évolution du bénéfice net, la réalité

- 21/32 - A/60/2018 économique, à l'exclusion des formes juridiques qui servent à éluder l'impôt (art. 130 al. 2 LIFD ; art. 37 al. 1 LPFisc).

Le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte, sa réclamation devant être motivée et indiquer les éventuels moyens de preuve (art. 132 al. 3 LIFD ; art. 48 al. 2 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14

décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 39 al. 2 LPFisc). Le contribuable ne doit pas se contenter de mettre en doute la taxation d'office, mais doit prouver que celle-ci ne correspond pas à la situation réelle d'entrée de cause (ATA/1531/2019 du 15 octobre 2019 consid. 3b).

c. 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 LHID ; art. 59 al. 1 LPFisc). 5) a. Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent en Suisse (art. 3 al. 1 LIFD ; art. 2 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08 ; art. 2 al. 1 de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques [objet de l'impôt - assujettissement à l'impôt] du 22 septembre 2000 - aLIPP-I). L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité ; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger (art. 6 al. 1 LIFD ; art. 5 al. 1 LIPP ; art. 5 al. 1 aLIPP-I). Les personnes physiques qui ne sont que partiellement assujetties à l'impôt sur le revenu en Suisse se voient appliquer le taux auquel leur revenu serait imposé si tous les éléments étaient imposables en Suisse (art. 7 al. 1 LIFD ; art. 6 al. 1 LIPP ; art. 6 al. 1 aLIPP-I). La valeur locative des immeubles sis à l'étranger n'entre ainsi en considération que pour la détermination du taux d'imposition des contribuables, tant pour l'IFD que pour l'ICC (ATF 140 II 157 consid. 7.5 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_137/2019 du 23 janvier 2020 consid. 5.1).

Les conventions internationales en matière de double imposition ne contiennent que des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des États mais ne fondent pas l'imposition elle-même. Par conséquent, il convient d'abord de s'assurer de l'existence d'un droit (interne) d'imposition, puis, le cas échéant, de vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale (ATF 143 II 257 consid. 5.1).

- 22/32 - A/60/2018

b. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions (art. 16 al. 1 LIFD ; art. 17 LIPP ; art. 1 de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - impôt sur le revenu [revenu imposable] du 22 septembre 2000 - aLIPP-VI).

Ces dispositions consacrent la théorie de l'accroissement du patrimoine, ou de l'imposition du revenu global net (« Reinvermögenszugangstheorie » ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_44/2018 du 31 janvier 2020 consid. 4.1 et les références citées), selon laquelle le revenu acquis par un contribuable se compose de tout accroissement de son patrimoine constaté au cours de la période fiscale considérée, ce qui peut provenir tant d'une augmentation des actifs que d'une diminution des passifs (ATA/1848/2019 du 20 décembre 2019 consid. 3c).

c. Sont exonérés de l'impôt les dévolutions de fortune ensuite d'une succession, d'un legs, d'une donation ou de la liquidation du régime matrimonial (art. 24 let. a LIFD ; 27 let. d LIPP ; art. 10 let. c aLIPP-IV). Les exceptions au principe de l'accroissement net du

patrimoine doivent toutefois être interprétées restrictivement (ATF 139 II 363 consid. 2).

La donation est la disposition entre vifs par laquelle une personne cède tout ou partie de ses biens à une autre sans contreprestation correspondante (art. 239 al. 1 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 - Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220). Il n'y a toutefois pas de volonté de donner lorsqu'est attendue une contre-prestation ou que la prestation n'est pas effectuée librement, mais en vertu d'une obligation juridique. La jurisprudence retient ainsi que les fondations n'effectuent en principe pas de donation, dans la mesure où elles ne font qu'agir en exécution d'une obligation juridique qui leur incombe (ATF 146 II 6 consid. 7.1 et les références citées).

d. L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette après déductions sociales (art. 46 LIPP ; art. 1 al. 1 de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques [impôt sur la fortune] du 22 septembre 2000 - aLIPP-III). Sont notamment soumis à l'impôt sur la fortune l'argent comptant, les dépôts dans les banques et caisses d'épargne, les soldes de comptes courants et tous titres représentant la possession d'une somme d'argent ainsi que les créances hypothécaires et chirographaires (art. 47 LIPP ; art. 2 aLIPP-III). La fortune est estimée, en général, à la valeur vénale (art. 14 al. 1 LHID ; art. 49 al. 2 LIPP ; art. 4 al. 2 aLIPP-III), soit la valeur attribuée à un objet sur le marché des échanges économiques, lors d'un achat ou d'une vente dans des conditions normales ; lorsque la valeur vénale d'un élément de fortune est donnée par le résultat d'une transaction ayant eu lieu sur le marché libre, elle devient la valeur fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_442/2012 du 14 décembre 2012 consid. 4.4).

- 23/32 - A/60/2018

Sont déduites de la fortune brute les dettes chirographaires ou hypothécaires justifiées par titres, extraits de comptes, quittances d'intérêts ou déclaration du créancier. Ne peuvent être déduites que les dettes effectivement dues par le contribuable (art. 56 al. 1 et 2 LIPP ; art. 13 al. 1 let. a et 2 aLIPP-III). 6) a. En l'espèce, l'autorité intimée a considéré que les versements effectués à la recourante par la fondation, de CHF 360'000.- par an en 2005 et 2006 et de CHF 30'000.- en 2007, devaient être attribués à ses revenus ICC et IFD, étant précisé que seules demeurent litigieuses les années précitées, non prescrites, soit après l'accession à la majorité de M. G_____ et jusqu'à ce que ce dernier ait atteint l'âge limite de 21 ans, fixé par le règlement de la fondation.

La recourante soutient qu'aucune reprise ne pourrait être effectuée en lien avec les montants versés par la fondation, dont le bénéficiaire économique serait exclusivement son fils et à qui l'argent aurait été destiné. Elle ne peut toutefois être suivie. Même s'il ressort du règlement de la fondation que ses versements devaient permettre à M. G_____ de maintenir un train de vie approprié et d'assurer des objectifs éducatifs, il n'en demeure pas moins qu'aucun contrôle concernant l'utilisation desdits fonds ne devait être effectué par les organes de la fondation selon ce même règlement. Le recourante a d'ailleurs admis qu'à la suite de l'arrêt du versement de ces montants en sa faveur en début d'année 2007, lorsque son fils a atteint l'âge de 21 ans et qu'il était devenu l'unique bénéficiaire des biens de la fondation, sa situation financière s'est péjorée, raison pour laquelle elle a souscrit une hypothèque sur son appartement à Genève. À cela s'ajoute que la recourante n'a jamais versé au dossier de pièce justifiant les dépenses effectuées pour le compte de son fils, se limitant à produire un jugement tunisien concernant la succession du père de M. G_____, qui ne permet toutefois pas de corroborer ses affirmations, à défaut de tout élément chiffré.

Il en va de même de la note d'honoraires de l'avocat genevois produite pour une activité entre 2002 et 2011, qui n'indique pas la nature des activités effectuées.

La recourante se prévaut de l'arrêt du TAF du 14 juillet 2011 ainsi que de chèques en faveur du fisc américain et de bordereaux d'impôt établis par l'IRS. Outre le fait qu'il n'est pas contesté que M. G_____ est le bénéficiaire économique de la fondation, ce qui ressort d'ailleurs de son règlement, rien ne permet d'affirmer, sur la base de ces documents, que, d'une part, il se serait acquitté desdits montants ni que, d'autre part, les impôts réclamés seraient liés aux sommes versées par la fondation. Le TAF a d'ailleurs considéré que ces mêmes documents n'étaient pas suffisamment probants pour refuser la transmission de son dossier aux autorités fiscales américaines. Ces éléments permettent déjà d'exclure l'existence d'une double imposition avec les USA. L'on ne voit du reste pas en quoi tel serait le cas ni pour quel motif il en résulterait une violation de la Convention entre la Confédération suisse et les USA en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu du 2 octobre 1996

- 24/32 - A/60/2018 (CDI-USA - RS 0.672.933.61) en présence de contribuables distincts, elle-même et son fils majeur, étant précisé qu'elle ne détient pas la nationalité américaine ni ne réside aux USA et que les versements litigieux ont été effectués par la fondation, ayant son siège au Liechtenstein, sans lien de rattachement avec les USA.

C'est également en vain que la recourante soutient que les montants litigieux devraient être exonérés de l'impôt, dès lors qu'ils auraient pour origine une donation du père de M. G_____ en faveur de ce dernier. Elle perd en particulier de vue que lesdites sommes ont été versées en vertu d'une obligation juridique par la fondation, qui ne peut être considérée comme effectuant une donation selon la jurisprudence susmentionnée.

C'est dès lors à juste titre que l'autorité intimée a intégré les montants versés par la fondation durant la période litigieuse aux revenus de la recourante en application des art. 16 al. 1 LIFD et 1 aLIPP-VI en vigueur au moment des faits, comme l'a également retenu le TAPI, dont le jugement sera confirmé sur ce point.

b. Selon la recourante, les frais d'entretien de sa mère devaient être déduits de son revenu ICC et IFD, dès lors que, dès 2008, elle lui aurait versé mensuellement CHF 2'000.- pour son entretien, CHF 2'400.- pour les soins à domicile et CHF 350.- pour son assurance-maladie. Outre le fait que l'intéressée n'a chiffré lesdits frais que devant le TAPI, elle n'a jamais fourni de document étayant ses allégués, se limitant à produire la copie du passeport de la femme de ménage de sa mère, ainsi qu'une demande en vue d'obtenir une attestation du deuxième pilier de son personnel de maison et le salaire versé à ce titre, documents non pertinents et ne permettant pas d'attester qui, d'elle-même ou de sa mère, en aurait bénéficié. Elle n'a pas davantage démontré que sa mère était dans l'incapacité de subvenir à ses besoins, ni indiqué précisément quelles périodes fiscales étaient concernées. Dans ce cadre, elle ne pouvait attendre de l'autorité intimée qu'elle lui demande de fournir les documents requis ni ne l'interpelle sur ce point, dès lors que le fardeau de la preuve lui appartenait et que, malgré les demandes répétées de l'AFC-GE, elle n'a pas remis ses déclarations fiscales pour les années concernées. C'est dès lors à juste titre que lesdits montants n'ont pas été admis en déduction, ce qu'a confirmé le TAPI.

c. Il en va de même des intérêts sur l'hypothèque constituée sur son appartement à Genève en 2010 et augmentée en 2011, dont elle s'est prévaluée durant la procédure non contentieuse pour justifier son domicile C_____, alors même que la question de son assujettissement

illimité à Genève avait déjà été tranchée, ainsi que sa situation financière obérée. Ce n'est que durant la procédure contentieuse qu'elle a chiffré lesdits intérêts et invoqué leur déduction devant la chambre de céans, sans autre indication et sans produire d'autre document que des extraits de compte de l'I_____ pour les années 2010 à 2012, alors que le fardeau de la preuve lui incombait et que, dans le cadre d'une taxation d'office partielle,

- 25/32 - A/60/2018 comme celle dont elle a fait l'objet, elle n'a pas établi d'entrée de cause que les bordereaux litigieux étaient manifestement inexacts sur ce point.

À l'inverse, l'AFC-GE pouvait considérer, en l'absence d'explication plausible au sujet de l'utilisation de l'emprunt hypothécaire ainsi constitué, que la recourante avait placé lesdits fonds sur un compte non déclaré et calculer le revenu y relatif pour l'ICC et l'IFD 2010 à 2012 au taux déterminant pour les prestations appréciables en argent, soit 2,25 % en 2010 et 2011 et 1,5 % en 2012, point que celle-ci ne conteste du reste pas. En effet, rien ne permet d'affirmer qu'elle aurait dépensé lesdits montants en l'espace de trois ans, ce d'autant moins qu'elle disposait également dans le même temps du produit de la vente de ses appartements de C_____ et de D_____. La recourante ne pouvait se prévaloir dans ce cadre de frais d'avocat encourus en Tunisie, qu'elle n'a jamais étayés par pièce, d'un montant correspondant. Elle n'a au demeurant produit aucun autre document permettant de penser que ses dépenses auraient atteint le montant du prêt hypothécaire litigieux. Le jugement entrepris sera dès lors également confirmé sur ce point.

d. La recourante prétend que l'AFC-GE aurait taxé le produit de la vente de ses biens immobiliers à D_____ et à C_____, dont elle s'est séparée respectivement en 2006 et 2011. Il ne ressort toutefois pas du dossier que tel a été le cas.

Au contraire, comme l'indiquent les bordereaux de rappel d'impôt et de taxation établis le 7 décembre 2017 ainsi que les décisions du même jour rendues à la suite de la réclamation de la recourante, l'autorité intimée a attribué sa fortune immobilière à la France et au Royaume-Uni s'agissant respectivement de ses appartements d'E_____ et D_____ et de C_____, dont la valeur a été prise en compte pour le seul taux de l'impôt sur la fortune s'agissant de l'ICC. À la suite de la vente des deux derniers de ces biens, l'autorité intimée a ajouté à la fortune mobilière de la recourante les sommes reçues à titre de paiement, estimées, faute de justificatif, à CHF 2'857'218.- pour le chalet de D_____ et à CHF 527'132.50 pour l'appartement de C_____, étant précisé que, en fonction des documents à sa disposition, l'AFC-GE a déduit les frais de cette dernière vente ainsi qu'un montant admis en tant qu'hypothèque. C'est toutefois à juste titre qu'elle n'a pas déduit de la vente du chalet de D_____ une commission d'EUR 100'000.-, en l'absence de tout document produit par la recourante à ce titre, ce d'autant que celle-ci a expliqué que l'appartement en cause a été acheté par un voisin, qui voulait « impérativement » l'acquérir, ce qui ne justifiait en conséquence pas le paiement d'une quelconque commission de vente pour ce motif. L'AFC-GE a ensuite pris en compte les revenus ICC et IFD découlant du rendement de cette fortune entre 2006 et 2012 à la suite de la vente du chalet et entre 2011 et 2012 pour ceux provenant de la vente de l'appartement de C_____, sur la base du taux déterminant pour les prestations appréciables en argent pendant les périodes

- 26/32 - A/60/2018 considérées, méthode que la recourante ne conteste au demeurant pas. Comme précédemment évoqué, rien ne permet d'affirmer ni ne démontre que l'intéressée aurait dépensé lesdits montants dans leur intégralité en quelques années seulement, notamment pour le paiement de frais d'avocat, ni que des investissements boursiers

hasardeux lui auraient fait perdre l'entier de ses avoirs.

C'est également à juste titre que l'autorité intimée a pris en compte les rendements des immeubles de la recourante à l'étranger pour la détermination du taux du revenu imposable ICC et IFD. En effet, la Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales du 9 septembre 1966 (CDI CH-F - RS 0.672.934.91) et la Convention entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu du 8 décembre 1977 (CDI CH-GB - RS 0.672.936.712) ne s'opposent pas à ce qui précède, dès lors qu'elles prévoient l'imposition des revenus provenant des biens immobiliers dans l'État contractant où ces biens sont situés (art. 6 ch. 1 CDI CH-F ; art. 6 ch. 1 CDI CH-GB), tout en laissant à la Suisse la possibilité de tenir compte des revenus ou de la fortune imposables dans ces pays pour établir le taux d'imposition sur le reste du revenu ou de la fortune (art. 25 let. B ch. 1 CDI CH-F ; art. 22 ch. 6 CDI CH-GB). En fonction des éléments à sa disposition, l'AFC-GE s'est ainsi fondée sur des éléments objectifs pour calculer ce rendement, en l'absence de déclaration fiscale de la recourante, celle-ci n'ayant pas démontré que ce calcul était manifestement inexact, comme l'a, à juste titre, retenu le TAPI.

Il résulte de ce qui précède que les reprises effectuées par l'autorité intimée pour les années fiscales non prescrites sont justifiées, de sorte qu'elles seront confirmées. 7)

La recourante conteste les amendes qui lui ont été infligées.

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). Celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni d'une amende (art. 176 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 2 LHID ; art. 70 al. 1 et 2 LPFisc). La tentative de soustraction se situe entre les actes préparatoires d'une soustraction, qui ne sont pas punissables, et la soustraction consommée, qui l'est.

b. Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, les éléments suivants doivent dès lors être réunis : la soustraction (tentée) d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable, la faute de ce dernier ainsi qu'un lien de causalité entre le comportement illicite et la perte fiscale subie (qui a

- 27/32 - A/60/2018 failli être subie) par la collectivité. Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (ATA/600/2020 du 16 juin 2020 consid. 7a).

La soustraction consommée est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence, tandis que la tentative de soustraction suppose un agissement intentionnel de l'auteur (arrêt du Tribunal fédéral 2C_553/2018 du 17 juin 2019 consid. 4.2 et les références citées). 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/1002/2020 du 6 octobre 2020 consid. 5b). 8)

En l'espèce, les éléments objectifs de la soustraction fiscale consommée pour les années 2005 à 2010 et tentée pour les années 2011 et 2012 en lien avec les reprises litigieuses sont remplis. En effet, la recourante était tenue de déclarer les versements effectués par la fondation en sa faveur, ses biens immobiliers à l'étranger ainsi que leurs rendements et les sommes versées sur ses comptes en banque à la suite de la vente d'une partie de ceux-ci, ce qu'elle s'est abstenue de faire, contrevenant ainsi à son obligation de déclarer l'ensemble de ses revenus et de sa fortune (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 42 al. 1 LHID ; art. 26 al. 2 LPFisc). Cette situation a entraîné une perte d'entrées fiscales pour la collectivité équivalente au montant des impôts soustraits.

En tant que propriétaire de biens immobiliers à l'étranger et dans le canton, ainsi que de plusieurs comptes en banque en Suisse, la recourante ne pouvait ignorer son obligation de déclarer l'ensemble de ses revenus et de sa fortune à Genève, où se trouvait d'ailleurs le centre de ses intérêts et où résidait également sa famille, notamment son fils. Elle ne saurait ainsi alléguer avoir cru de bonne foi avoir été légalement domiciliée à l'étranger durant les périodes considérées, ce d'autant moins qu'elle était conseillée par divers mandataires, comme elle l'a indiqué, mandataires dont les actes lui étaient au demeurant imputables (ATF 143 I 284 consid. 1.3), notamment s'agissant des montants considérables soustraits. En cas de doute au sujet de son domicile fiscal à Genève, il lui appartenait de prendre contact avec l'autorité intimée, ce qu'elle n'a toutefois pas fait, s'accommodant de la situation et d'une imposition plus favorable. Elle ne peut pas non plus se prévaloir de sa bonne foi en raison de l'absence de déduction des intérêts du crédit hypothécaire sur son appartement à Genève, puisqu'elle n'a remis aucune déclaration fiscale à l'AFC-GE malgré plusieurs demandes. C'est

- 28/32 - A/60/2018 dès lors à juste titre que l'autorité intimée a considéré qu'elle avait agi de manière intentionnelle, à tout le moins par dol éventuel.

Il ressort de ce qui précède que les éléments constitutifs des infractions de soustraction fiscale et de tentative de soustraction fiscale sont remplis. La recourante a ainsi agi intentionnellement, à tout le moins par dol éventuel, en envisageant le résultat dommageable et s'en accommodant pour le cas où il se produirait. Le jugement entrepris sera dès lors également confirmé sous cet angle. 9)

En cas de tentative, l'amende est fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (art. 176 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 2 LHID ; art. 70 al. 2 LPFisc). En cas de soustraction consommée, l'amende est, en règle générale, fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc). Le montant de l'impôt soustrait 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 (ATA/600/2020 précité consid. 7c).

Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales, qui doivent faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi, disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende, l'autorité de recours ne censurant que l'abus du pouvoir d'appréciation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 7.2.1 ; ATA/1002/2020 précité consid. 9b et les références citées). 10) En

l'espèce, en fixant le montant de l'amende à 0,75 fois le montant des impôts soustraits, l'AFC-GE n'a pas excédé ni abusé de son pouvoir d'appréciation, au regard des montants importants soustraits sur une longue période et de l'absence de collaboration de la recourante, qui n'a pas remis de déclaration fiscale, malgré les demandes répétées de l'AFC-GE, et n'a produit que partiellement les documents requis. Le fait que la recourante soit, en raison de son âge, atteinte dans sa santé ne justifie pas non plus de réduire la quotité de l'amende, pas plus que les actes de ses mandataires, ce dont l'AFC-GE a d'ailleurs tenu compte dans le cadre des décisions sur réclamation, ou l'écoulement du temps depuis les faits. Le jugement du TAPI sera aussi confirmé sur ce point. 11) La recourante conteste les intérêts moratoires calculés sur le montant des reprises effectuées, qu'elle considère uniquement dus au délai de traitement anormalement long de ses réclamations. Ce faisant, elle ne remet toutefois pas en cause le principe de la perception desdits intérêts ni leur mode de calcul, qui découlent de la loi, conformément aux art. 151 al. 1 LIFD, 53 al. 1 LHID et 59 al. 1 LPFisc. Elle soutient en revanche que cette situation serait due au retard

- 29/32 - A/60/2018 pris par l'autorité intimée pour rendre ses décisions sur réclamations, intervenues plus de deux ans après ses réclamations. La recourante perd toutefois de vue que la durée prise par l'AFC-GE pour statuer lui est en grande partie imputable, dès lors qu'elle n'a donné suite que partiellement aux demandes de renseignement de l'autorité intimée, ne lui transmettant pas ses déclarations fiscales pour les années concernées et partiellement seulement les documents sollicités. Il appartenait au demeurant à la recourante d'interpeller l'AFC-GE pour s'inquiéter de l'avancement de ses taxations, ce qu'elle n'a pas fait, de sorte qu'elle ne peut soulever ce grief dans le cadre de la présente procédure, une fois ses taxations établies. Par ailleurs, comme relevé par l'autorité intimée, la recourante aurait pu éviter de tels intérêts moratoires en s'acquittant du montant total de l'impôt réclamé, dont une partie lui aurait été remboursée en cas d'admission de ses réclamations. Il s'ensuit que ce grief doit également être écarté. 12) a. La recourante conteste enfin l'émolument mis à sa charge par le TAPI ainsi que l'indemnité de procédure qui lui a été octroyée, ce qu'elle est habilitée à faire dans le cadre du présent recours (ATA/468/2020 du 12 mai 2020 consid. 6a et les références citées).

b. La juridiction administrative statue sur les frais de procédure, indemnités et émoluments dans les limites établies par règlement du Conseil d'État et conformément au principe de la proportionnalité (art. 87 al. 1 et 3 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; ATA/633/2020 du 30 juin 2020 consid. 2 et la référence citée). Elle peut, sur requête, allouer à la partie ayant eu entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables causés par le recours (art. 87 al. 2 LPA).

c. L'art. 6 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), intitulé « indemnité », prévoit que la juridiction peut allouer à une partie, pour les frais indispensables occasionnés par la procédure, y compris les honoraires éventuels d'un mandataire, une indemnité de CHF 200.- à CHF 10'000.-. La juridiction saisie dispose d'un large pouvoir d'appréciation quant à la quotité de l'indemnité allouée et, de jurisprudence constante, celle-ci ne constitue qu'une participation aux honoraires d'avocat (ATA/450/2020 du 7 mai 2020 consid. 3b et les références citées), ce qui résulte aussi, implicitement, de l'art. 6 RFPA dès lors que ce dernier plafonne l'indemnité à CHF 10'000.-. Enfin, la garantie de la propriété n'impose nullement une pleine compensation du coût de la défense de la partie victorieuse (arrêt du Tribunal fédéral 1C_58/2019 du 31 décembre 2019 consid. 3.4). Pour déterminer le montant de l'indemnité,

il convient de prendre en compte les différents actes d'instruction, le nombre d'échanges d'écritures et d'audiences. Quant au montant retenu, il doit intégrer l'importance et la pertinence des écritures produites et de manière générale la complexité de l'affaire (arrêt du Tribunal fédéral 1C_58/2019 précité consid. 3.4 ; ATA/465/2020 du 7 mai 2020 consid. 2b et les références

- 30/32 - A/60/2018 citées). La fixation des dépens implique une appréciation consciencieuse des critères qui découlent de l'esprit et du but de la réglementation légale (arrêt du Tribunal fédéral 2D_35/2016 du 21 avril 2017 consid. 6.2).

d. Aux termes de l'art. 1 RFPA, les frais de procédure qui peuvent être mis à la charge de la partie comprennent l'émolument d'arrêt au sens de l'art. 2 et les débours au sens de l'art. 3. En règle générale, l'émolument d'arrêt n'excède pas CHF 10'000.- (art. 2 al. 1 RFPA) ; toutefois, dans les contestations de nature pécuniaire, l'émolument peut dépasser cette somme, sans excéder CHF 15'000.- (art. 2 al. 2 RFPA). De jurisprudence constante, la partie qui succombe supporte une partie des frais découlant du travail qu'elle a généré par sa saisine (ATA/758/2020 du 18 août 2020 consid. 4c). Les frais de justice sont des contributions causales qui trouvent leur fondement dans la sollicitation d'une prestation étatique et, partant, dépendent des coûts occasionnés par le service rendu. Il est cependant notoire que, en matière judiciaire, les émoluments encaissés par les tribunaux n'arrivent pas, et de loin, à couvrir leurs dépenses effectives (ATF 143 I 227 consid. 4.3.1 ; 141 I 105 consid. 3.3.2).

e. En l'espèce, le TAPI a mis à la charge de la recourante un émolument de CHF 1'500.- et lui a octroyé une indemnité de procédure de CHF 1'000.-.

Il ressort de ce jugement que la recourante n'a obtenu que partiellement gain de cause sur un seul élément de ses griefs, à savoir la déduction de la taxe foncière 2011 sur l'appartement E_____, alors que l'ensemble de ses autres griefs ont été rejetés, étant précisé que la déduction des intérêts moratoires des taxations et la prescription des amendes ICC et IFD 2003 et 2004 se déduisent respectivement de la jurisprudence et de la législation applicables. Bien qu'elle allègue que sa fortune soit quasiment inexistante, la recourante n'apporte aucune preuve de ce qu'elle ne disposait pas de revenus suffisants pour assumer le paiement de l'émolument litigieux, ce d'autant qu'elle possède une fortune et un appartement à Genève. Il ne résulte pas non plus du dossier que sa situation financière ne pourrait s'accommoder d'un tel montant, qui correspond au demeurant à la fourchette inférieure de l'art. 2 al. 1 RFPA.

Le TAPI n'a pas non plus abusé ou excédé son pouvoir d'appréciation en allouant à la recourante l'indemnité de procédure contestée, étant donné qu'elle n'a obtenu que très partiellement gain de cause, que la procédure s'est limitée à des échanges d'écritures et que les pièces produites en procédure contentieuse l'avaient déjà été dans le cadre de la réclamation. Le montant de CHF 1'000.- alloué à la recourante à ce titre sera dès lors également confirmé. 13) En résumé, il résulte des développements susmentionnés que le recours sera très partiellement admis en raison de la prescription du rappel d'impôt ICC et IFD 2003 et 2004, et qu'il sera rejeté pour le surplus.

- 31/32 - A/60/2018

Vu l'issue du litige, un émolument légèrement réduit de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA), qui succombe pour l'essentiel, et une indemnité de

procédure de CHF 1'000.- lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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