

GE_GERICHTE ATA/481/2018 vom 15. Mai 2018

GE Cour de justice, 2018-05-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_481_2018

FR: GE_GERICHTE ATA/481/2018 du 15 mai 2018

IT: GE_GERICHTE ATA/481/2018 del 15 maggio 2018

Regeste

Résumé: En cas d'assujettissement limité, la communication entre autorités fiscales ne se substitue pas à l'obligation faite au contribuable de s'annoncer auprès de l'autorité compétente à raison du rattachement économique. Tel n'a pas été le cas en l'occurrence. Toutefois, compte tenu des circonstances particulières du cas d'espèce, il ne peut être retenu que le recourant avait une réelle intention de se soustraire à ses obligations fiscales. Il en résulte davantage une négligence de sa part, qui ne peut, au stade de la tentative, être prise en considération. Recours admis.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 53 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). 2)

À titre liminaire, le recourant fait valoir un établissement des faits empreint de partialité de la part des premiers juges.

Même à considérer que tel ait pu être le cas, cette violation serait réparée compte tenu des développements qui suivent, la chambre de céans disposant du même pouvoir d'examen que l'autorité inférieure (ATF 138 I 97 consid. 4.1.6.1 ; 137 I 195 consid. 2.3.2.). 3)

Le litige porte sur le bien-fondé des amendes infligées au recourant selon les décisions sur réclamation du 10 décembre 2015 de l'intimée, à savoir un potentiel manquement du premier à son obligation de renseigner spontanément la seconde sur sa situation fiscale en raison de l'exercice de son activité indépendante dans le canton de Genève. 4)

Les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles exploitent une entreprise ou un établissement stable dans le canton, qu'elles y possèdent des immeubles, en ont la jouissance, servent d'intermédiaires dans des opérations immobilières ou font du commerce immobilier (art. 4 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 et 3 al. 1 let. b de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08). 5) a. Dans la phase préparatoire de la procédure de taxation, le département établit et tient à jour le rôle des contribuables présumés astreints au paiement des impôts directs perçus par l'État de Genève. Les autorités compétentes du canton et des communes communiquent aux autorités chargées de l'application de la législation fiscale, tous renseignements utiles qui ressortent de leurs registres de contrôle. Le rôle des contribuables n'est pas public (art. 24 LPFisc).

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

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

Le fait de n'avoir pas reçu de formule de déclaration ne dispense pas du paiement des impôts, ni de l'obligation de faire une déclaration (art. 28 al. 1 LPFisc). Un avis est inséré chaque année dans la FAO et publié par voie d'affiches avisant les contribuables de l'obligation de payer les impôts directs et invitant ceux qui sont tenus de faire une déclaration et qui n'ont pas reçu de formule à la retirer auprès du département (art. 28 al. 2 LPFisc). 6) a. Les autorités fiscales se communiquent gratuitement toutes informations utiles et s'autorisent réciproquement à consulter leurs dossiers. Lorsqu'il ressort de la déclaration d'impôt d'un contribuable ayant son domicile ou son siège dans le canton qu'il est aussi assujéti à l'impôt dans un autre canton, l'autorité de taxation porte le contenu de sa déclaration et sa taxation à la connaissance des autorités fiscales de l'autre canton (art. 39 al. 2 LHID ; art. 13 LPFisc).

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

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

- 10/14 - A/88/2016 déclaration fiscale. Il procède aux investigations nécessaires et requiert du contribuable les renseignements utiles à la taxation et à la répartition des éléments imposables. Il communique au canton du for spécial ou secondaire une copie de la taxation et répartition intercantonale. Chaque canton applique sa législation pour la détermination du revenu et de la fortune imposables. Le canton du for secondaire ou spécial peut demander au contribuable les renseignements utiles à la taxation. Il est toutefois recommandé qu'il fasse preuve de retenue lorsque le canton de domicile a déjà procédé à un contrôle. En règle

générale, le canton du for spécial de la propriété foncière devrait limiter ses demandes de renseignements aux seuls éléments qu'il impose directement. Si des divergences existent entre cantons quant à l'évaluation d'un revenu (par exemple, la valeur locative d'une résidence secondaire), la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale est applicable. Lorsqu'une personne physique, domiciliée dans un canton, exerce une activité indépendante dans un autre canton et y crée de ce fait un for spécial d'imposition, il est indiqué que les autorités de taxation du canton de domicile collaborent d'emblée avec celles du canton du for de l'exploitation pour le contrôle des éléments rattachés à l'exploitation.

b. Pour sa part, le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 42 al. 1 LHID ; art. 31 al. 1 LPFisc). 7) a. Selon l'art. 176 al. 1 LIFD, celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni d'une amende. La tentative de soustraction au sens de cette disposition se situe entre les actes préparatoires d'une soustraction, qui ne sont pas punissables, et la soustraction consommée au sens de l'art. 175 LIFD, qui l'est. Le comportement illicite réprimé correspond, sur le plan objectif, à celui de la soustraction fiscale au sens de l'art. 175 LIFD, nécessitant la réunion de trois éléments : 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 SANSONETT/Danielle HOSTETTLER in Commentaire romand LIFD, Yves NOËL/Florence AUBRY/GIRARDIN [éd.], 2017, ad art. 175, p. 1986 n. 7 ss ; Xavier OBERSON, Droit fiscal Suisse, 2012, p. 586 ss n. 15 ss). Dans la procédure de taxation, il suffit que le contribuable donne à l'autorité fiscale des renseignements inexacts, en particulier en fournissant une déclaration d'impôt incomplète et qui n'est pas conforme à la vérité au sens de l'art. 124 al. 2 LIFD. Pour qu'il y ait tentative, l'autorité de taxation doit découvrir que les renseignements fournis sont inexacts avant que la décision de taxation ne soit entrée en force, car, ensuite, la soustraction est consommée (arrêts du Tribunal fédéral 2C_32/2016 du 24 novembre 2016 consid. 15 ; 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.1, in RDAF 2012 II 324).

- 11/14 - A/88/2016

Une législation équivalente prévaut en matière d'impôt cantonal et communal (art. 56 al. 2 LHID et art. 70 al. 1 et 2 LPFisc).

b. Sur le plan subjectif, la tentative de soustraction fiscale suppose, contrairement à la soustraction consommée qui peut être commise par négligence (art. 175 LIFD ; art. 56 al. 2 LHID et art. 70 al. 1 et 2 LPFisc), un agissement intentionnel de l'auteur. Il faut donc que le contribuable ait agi intentionnellement, soit avec conscience et volonté (art. 12 al. 2 CP, applicable par renvoi combiné des art. 333 al. 1 et 104 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0). Le dol éventuel suffit (arrêts du Tribunal fédéral 2C_32/2016 précité consid. 15 ; 2C_898/2011 du 28 mars 2012 consid. 2.2, in RF 67/2012 700). 8)

Le principe de la libre appréciation des preuves s'applique également 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 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 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 précité consid. 7.2 ; 2C_1201/2012 du

E. 16

mai 2013 consid. 4.5 ; ATA/779/2015 du 28 juillet 2015). 9)

En l'espèce, le recourant reconnaît être assujéti en raison d'un rattachement économique dans le canton de Genève depuis le 1er janvier 2010, date à laquelle il est devenu associé de l'Étude B_____. Se prévalant du fait qu'il a régulièrement rempli ses déclarations fiscales au lieu de son domicile en indiquant les revenus en rapport avec son activité indépendante, il considère en revanche avoir satisfait à ses obligations fiscales.

Tel que rappelé ci-dessus, en cas d'assujettissement limité d'un contribuable, l'autorité fiscale du lieu de domicile, soit in casu l'AFC-VD, doit transmettre aux autres autorités fiscales, à savoir l'AFC-GE, les déclarations d'impôt remises. Cette communication ou collaboration entre les administrations fiscales concernées ne se substitue toutefois aucunement à l'obligation faite au contribuable de s'annoncer également auprès de l'autorité compétente à raison du rattachement économique. En l'occurrence, force est de constater que le recourant n'y a pas satisfait. Il n'a en effet déposé aucune de ses déclarations fiscales vaudoises auprès de l'AFC-GE, ni rempli aucune formule de déclaration genevoise avant les demandes formulées par celle-ci à la fin de l'année 2014.

- 12/14 - A/88/2016

Cela étant, le recourant a affirmé que l'AFC-VD lui avait assuré que ses déclarations fiscales vaudoises seraient transmises à l'AFC-GE, ce qui ressortait des courriers de l'administration vaudoise des 25 mai et 14 juin 2016. Contrairement aux allégations de l'intimée, une telle transmission est désormais établie, vu le courrier du 6 mars 2017 de l'AFC-VD, produit devant la chambre de céans, attestant que les décisions de répartition intercantonale lui ont effectivement été transmises le 6 mars 2012 pour la période 2010, le 11 avril 2013 pour la période 2011, le 5 mars 2014 pour la période 2012 et le 12 mai 2015 pour la période 2013. L'AFC-GE était donc en mesure d'avoir connaissance de la situation du contribuable bien avant le mois d'octobre 2014, soit dès le mois de mars 2012. À cet égard, l'argumentation du recourant selon laquelle il attendait que l'AFC-GE lui notifie des bordereaux de taxation sur la base de ses déclarations fiscales vaudoises, ou plus particulièrement des décisions vaudoises de répartition intercantonale, apparaît crédible.

En outre, lorsqu'à l'automne 2014, l'intimée lui a adressé les formules de déclarations fiscales genevoises, il s'est exécuté dans les délais impartis en lui retournant ses déclarations fiscales vaudoises. Alors qu'il aurait pu s'en tenir à cette démarche, il a également joint les documents comptables liés à son activité indépendante, avant d'envoyer le 30 avril 2015, les déclarations fiscales genevoises dûment remplies par sa fiduciaire. À cela s'ajoute qu'alors même que les taxations genevoises le concernant n'étaient pas encore définitives, voire même étaient erronées, le recourant a effectué divers versements en vue du règlement de l'ICC pour les quatre périodes fiscales concernées pour un montant total de CHF 123'000.- entre le 10 juin et le 1er octobre 2015.

Ainsi, si ce dernier ne s'est effectivement pas annoncé spontanément auprès de l'intimée comme il aurait dû, cela ne démontre encore pas qu'il avait une réelle intention de se soustraire à ses obligations fiscales compte tenu des circonstances du cas d'espèce. Au contraire, les preuves apportées et son attitude coopérative tendent davantage à démontrer une négligence de sa part, fondée sur la collaboration entre administrations fiscales, laquelle ne peut, au stade de la tentative, être prise en considération.

Au vu de ce qui précède, l'intimée ne pouvait à bon droit infliger au recourant les amendes contestées pour les périodes fiscales 2010 à 2013, de sorte que le recours sera admis. 10) Aucun émolument ne sera mis à la charge de l'intimée (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée au recourant, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

- 13/14 - A/88/2016

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