

GE_GERICHTE ATA/991/2024 vom 20. August 2024

GE Cour de justice, 2024-08-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_991_2024

FR: GE_GERICHTE ATA/991/2024 du 20 août 2024

IT: GE_GERICHTE ATA/991/2024 del 20 agosto 2024

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

E. 2

Le recourant conteste que les conditions du rappel d'impôt soient réalisées.

E. 2.1

Selon l'art. 3 al. 1 let. a et b loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), 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 sont propriétaires ou usufruitières d'une entreprise dans le canton ou y sont intéressées comme associées (let. a) ou lorsqu'elles exploitent un établissement stable dans le canton (let. b).

- 7/13 - A/1307/2023 L'assujettissement fondé sur un rattachement économique est limité aux parties du revenu et de la fortune ainsi qu'aux gains immobiliers qui sont imposables dans le canton (art. 5 al. 1 LIPP).

E. 2.2

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). Il doit ainsi remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 26 al. 2 LPFisc).

Lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêt du Tribunal fédéral 2C_81/2022 et 2C_102/2022 du 25 novembre 2022 consid. 7.1).

E. 2.3

L'art. 35 al. 1 LPFisc prévoit que toute personne qui, ayant reçu une formule de déclaration, estime ne pas être soumise à l'impôt dans le canton, comme ne remplissant pas les conditions prévues par la législation fiscale, doit la retourner au département, en exposant les motifs pour lesquels elle estime ne pas être astreinte à l'impôt. Le département statue sur la demande (art. 35 al. 2 LPFisc).

E. 2.4

L'autorité fiscale doit, en vertu de la maxime inquisitoriale, procéder à des investigations supplémentaires lorsqu'il ressort de manière évidente du dossier que les éléments de faits déterminants sont incomplets ou peu clairs. Ne commet pas de négligence grave, l'autorité

de taxation qui n'a pas connaissance d'informations à disposition d'un autre secteur de l'administration, sauf s'il est établi que ces informations ont effectivement été communiquées (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1225/2012 du 6 juillet 2013 consid. 3.1 et 3.2).

E. 2.5

Il appartient aux autorités de taxation d'établir et tenir à jour le rôle (aussi appelé registre) des contribuables (art. 24 al. 1 LPFisc; art. 122 LIFD) ainsi que d'établir les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable (art. 25 al. 1 LPFisc ; art. 123 al. 1 LIFD). Selon l'art. 39 al. 2 LHID, 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. En vertu de l'art. 2 al. 2 de l'ordonnance sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux du 9 mars 2001 (RS 642.141; dans sa teneur en vigueur pour les périodes fiscales litigieuses, cf. RO 2001 1058; ci-après: OLHID), le contribuable assujéti à l'impôt dans plusieurs cantons peut y remplir son obligation de déposer une déclaration d'impôt par la remise d'une copie de la déclaration d'impôt du canton du domicile ou du siège. La transmission du contenu de la déclaration du contribuable et de sa taxation par l'autorité de taxation du domicile ou du siège prévue à l'art. 39 al. 2 LHID ne dispense pas la contribuable de ses propres obligations de déclaration. Ainsi, la

- 8/13 - A/1307/2023 contribuable assujéti à raison d'un rattachement économique doit respecter les obligations de procédure de taxation prévues par le droit du canton d'assujétissement, mais, comme cela résulte de l'art. 2 al. 2 OLHID, son obligation de déposer la déclaration d'impôt est allégée, dans le sens qu'elle peut être remplie par la remise d'une copie de la déclaration d'impôt de son canton de domicile ou de siège (Conférence suisse des impôts, ch. 23 de la circulaire no 15 relative à la coordination et simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux du 31 août 2001 et ch. 22 de la circulaire no 16 relative à l'OLHID du 31 août 2001).

E. 2.6

Selon l'art. 53 al. 1 LHID, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée alors qu'elle aurait dû l'être, 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. L'art. 59 al. 1 LPFisc a une teneur similaire. Il s'agit d'une réglementation similaire à celle prévue par l'art. 151 LIFD, inapplicable in casu vu que le litige concerne uniquement les ICC, mais dont la jurisprudence s'y rapportant reste pertinente.

E. 2.7

Le rappel d'impôt est soumis à des conditions objectives. Il faut d'abord qu'une taxation n'ait, à tort, pas été établie ou soit restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale. Le rappel d'impôt suppose ensuite l'existence d'un motif de rappel. Un motif de rappel d'impôt peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve

inconnus jusque-là, soit des faits ou moyens de preuves qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_396/2022 du 7 décembre 2022 consid. 6.1.3 et 6.1.4).

E. 2.8

Tant l'ancien droit que le nouveau droit, applicable dès le 1er janvier 2017, prévoient que la poursuite pénale pour soustraction d'impôt consommée se prescrit par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète (art. 77 al. 1 let. b LPFisc). La prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité compétente (art. 75) avant l'échéance du délai de prescription (art. 77 al. 2 LPFisc). Le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète (art. 61 al. 1 LPFisc ; art. 53 al. 2 LHID).

E. 2.9

Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende (art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc). La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence. La notion de négligence des art. 56 LHID et 69 LPFisc est identique à celle de l'art. 12 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0) :

- 9/13 - A/1307/2023 commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle. Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_874/2018 du 17 avril 2019 consid. 10.1.3 ; ATA/407/2022 du 12 avril 2022 consid. 6 a).

E. 2.9.1

Agit par négligence celui qui, par une imprévoyance coupable, ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable lorsque l'auteur n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et sa situation personnelle, ce par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1052/2019 du 18 mai 2020 consid. 3.7.1 ; 2C_1066/2018 du 21 juin 2019 consid. 4.1 ; 2C_1018/2015 précité consid. 9.4.4).

E. 2.9.2

Lorsque, comme en l'espèce, le contribuable n'a pas transmis de déclaration d'impôt pour la période concernée, alors qu'il était tenu de le faire, l'examen de l'intention revient à se demander si l'intéressé était conscient de son obligation de déposer une déclaration d'impôt, ou s'il pouvait, de bonne foi, considérer qu'il n'était pas tenu de le faire. Si, au vu de la situation du contribuable et des circonstances concrètes, tel n'est pas le cas, il faut admettre que l'intéressé a volontairement cherché à échapper à toute imposition, ou du moins qu'il a

agi par dol éventuel (arrêts du Tribunal fédéral 2C_553/2018 du 18 juin 2019 consid. 5.4.3 et 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 10.4.1).

E. 3

En l'espèce, il convient, en premier lieu, de relever que, contrairement à ce que laisse entendre le recourant, que les courriers de rappel de fournir une déclaration fiscale de l'AFC-GE des 26 avril 2017 et 31 mai 2017, envoyés à son adresse genevoise, lui sont bien parvenus, étant observé que le second a été envoyé par pli recommandé. Le recourant ne conteste d'ailleurs pas avoir reçu les deux plis du 22 juin 2017, toujours envoyés à la même adresse, l'informant de la renonciation de l'autorité fiscale de l'assujettir aux ICC genevois pour l'année fiscale 2016. Le recourant n'ayant pas fourni de déclaration fiscale à l'AFC-GE – peu importe qu'il s'agisse d'une déclaration genevoise ou de l'envoi à celle-ci de sa déclaration vaudoise –, celle-ci a procédé à une appréciation de sa situation fiscale sur la base des éléments dont elle avait alors connaissance, à savoir que l'intéressé avait un statut d'employé et n'était ainsi pas soumis à une taxation à Genève. En l'absence de tout indice de l'exercice d'une activité lucrative indépendante du recourant dans le canton de Genève, elle n'était nullement tenue de procéder à d'autres investigations avant d'apprécier sa situation fiscale. Dans son courrier du 22 juin 2017 l'informant qu'elle renonçait à le taxer pour l'ICC genevois, elle a expressément attiré son attention sur le fait qu'il continuait à être tenu de lui

- 10/13 - A/1307/2023 retourner chaque année une déclaration fiscale et de l'informer de toute modification de sa situation fiscale. Ce courrier, que le recourant ne conteste pas avoir reçu, constitue une décision d'assujettissement au sens de l'art. 35 LPFisc. Or, l'AFC-GE est restée, en tout cas jusqu'au 7 juin 2018 lorsque l'autorité fiscale vaudoise lui a transmis son avis de taxation du recourant, dans l'ignorance du fait qu'à compter du 1er juillet 2016, celui-ci avait exercé une activité indépendante dans le canton de Genève. Cet élément nouveau, jusque-là inconnu de l'autorité intimée, autorisait celle-ci à ouvrir une procédure en rappel d'impôt. L'AFC-GE n'a ouvert cette procédure que le 11 novembre 2022, lorsqu'elle a invité le recourant à se déterminer sur celle-ci. Certes, l'inaction de l'autorité intimée pendant plus de quatre ans est regrettable. Cependant, elle n'a pas eu pour conséquence d'entraîner la prescription de la créance fiscale. En effet, l'avis d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt a été notifié au recourant le 11 novembre 2022. Le délai de péremption de dix ans des art. 53 al. 2 LHID et 61 al. 1 LPFisc a ainsi été respecté. Il en va de même du délai de prescription concernant la soustraction d'impôts, l'AFC-GE ayant rendu un bordereau d'amende pour l'année 2016 le 5 décembre 2022, soit moins de dix ans avant la fin de cette année fiscale. La procédure de rappel d'impôt n'est donc ni prescrite ni périmée.

E. 3.1

Le contribuable est assujéti à l'ICC genevois en raison d'un rattachement économique dans ce canton depuis le 1er juillet 2016, puisqu'il y exerce l'activité indépendante (art. 4 al. 1 LHID; art. 3 al. 1 let. b LIPP). Il ne conteste pas qu'il n'a pas déposé de déclaration fiscale dans le canton de Genève pour l'année fiscale 2016, malgré les rappels de l'AFC-GE. Comme vu ci-dessus, l'absence de remise à l'AFC-GE d'une déclaration fiscale relative aux revenus d'indépendants réalisés en 2016 à Genève constitue une violation de l'obligation du recourant de signaler des éléments imposables. Contrairement à ce qu'il fait valoir, il ne pouvait se contenter d'adresser une déclaration fiscale aux autorités vaudoises sans en

réserver une copie aux autorités fiscales genevoises. En effet, il résulte des dispositions applicables que la transmission d'informations entre cantons ne dispensait aucunement le contribuable de ses propres obligations. Celles-ci étaient certes allégées, en ce sens que le recourant aurait pu se contenter d'envoyer une copie de sa déclaration vaudoise aux autorités genevoises, mais elles n'étaient pas inexistantes. Elles ne le dispensaient pas de communiquer à l'AFC-GE ses revenus d'indépendant réalisés en 2016.

E. 3.2

Du fait de l'absence d'informations sur les revenus réalisés en tant qu'indépendant en 2016 par le contribuable, celui-ci a échappé à l'imposition dans le canton de Genève pour l'année fiscale 2016. Un montant d'impôt a ainsi été soustrait. En tant que le recourant se prévaut d'avoir spontanément remis ses comptes 2016 et 2017 à l'AFC-GE en respectivement décembre 2018 et janvier 2019, il convient

- 11/13 - A/1307/2023 de relever que ces transmissions ne sont intervenues qu'après le courrier du 22 juin 2017 l'informant qu'il n'était pas assujéti à Genève et après la transmission par l'AFC-VD de sa décision de taxation pour 2016. Le recourant ne peut donc rien déduire en sa faveur des courriers précités.

E. 3.3

Enfin, le recourant avait expressément été invité, par deux fois, par les autorités fiscales genevoises à lui faire parvenir une déclaration fiscale, communications auxquelles il n'a donné aucune suite. Comme relevé ci-avant, il n'était pas dispensé de fournir à l'AFC-GE une déclaration fiscale, fût-ce la copie de celle remise à l'AFC-VD. Il ne pouvait se contenter de se désintéresser de la question de son assujétissement dans le canton de Genève lorsqu'il a commencé à y exercer une activité indépendante. Il ne pouvait, de bonne foi, éprouver aucun doute sur son changement de statut d'employé à celui d'indépendant et devait savoir, au vu de sa formation universitaire, que ce changement de statut était susceptible d'avoir une répercussion sur sa situation fiscale à Genève. Il lui appartenait, à tout le moins, de se renseigner à ce sujet. Enfin, le recourant doit également se voir opposer son absence de collaboration avec l'AFC-GE, n'ayant donné aucune suite aux communications de celle-ci en 2017. Dans ces circonstances, il doit se voir reprocher d'avoir agi, à tout le moins, par négligence.

E. 3.4

Au vu de ce qui précède, il y a lieu de retenir qu'un montant d'impôt a été soustrait en 2016, en violation d'une obligation légale incombant au recourant, que ce dernier a commis une faute et que le lien de causalité entre son comportement illicite et la perte fiscale subie par la collectivité est établi. L'AFC-GE a donc, à juste titre, retenu que le recourant avait commis une soustraction d'impôts pour l'année fiscale 2016.

E. 4

Le recourant conteste nouvellement la quotité de l'amende mise à sa charge.

E. 4.1

Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende (art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc).

E. 4.2

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. 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/407/2022 du 12 avril 2022 consid. 6c).

E. 4.3

La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du CP, les principes de l'art. 47 CP régissant la fixation de la peine s'appliquant. En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder,

- 12/13 - A/1307/2023 les motivations ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur. Les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 s).

E. 4.4

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 du

E. 4.5

En l'espèce, le montant des revenus nets non déclarés est de CHF 172'978.80, soit une somme relativement importante. La faute du recourant, commise à tout le moins par négligence, peut être qualifiée de moyenne, au vu de son absence de collaboration lors dans la procédure de taxation de 2016 et du fait qu'il ne pouvait ignorer, compte tenu de sa formation universitaire, que l'exercice d'une activité indépendante dans le canton de Genève y entraînait son assujettissement fiscal limité. Il a d'ailleurs fait parvenir à l'AFC-GE, pour l'année fiscale 2017, copie de sa déclaration fiscale vaudoise et de ses comptes, ce qui démontre qu'il n'était pas dans l'ignorance de ses obligations fiscales dans le canton de Genève. L'autorité intimée a retenu une quotité de $\frac{3}{4}$ du montant des impôts soustraits, avant de réduire à la moitié la quotité devant le TAPI. Compte tenu de l'importance du montant soustrait et de la négligence commise, l'AFC-GE a respecté le cadre légal et n'a nullement fait preuve d'une sévérité excessive en revoyant à 0.5 fois la quotité de l'amende dans le cadre de la présente procédure. Au vu de ce qui précède, l'amende infligée est justifiée tant dans son principe que dans sa quotité. Mal fondé, le recours sera rejeté 5. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant, qui ne peut se voir allouer une indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

E. 6

octobre 2020 consid. 9b et les références citées).