GE_GERICHTE A/1484/2017 vom 27. November 2018

GE Cour de justice, 2018-11-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1484_2017

FR: GE_GERICHTE A/1484/2017 du 27 novembre 2018

IT: GE_GERICHTE A/1484/2017 del 27 novembre 2018

Erwägungen

E. 22

Par courrier du 14 décembre 2015, les contribuables ont relevé que le bordereau rectificatif précité ne mentionnait pas l'imputation de l'impôt anticipé. Ils ont déclaré que, dès lors que le retrait de leur recours était « gravement préjudiciable » à leurs intérêts, celui-ci était maintenu.![endif]>![if>

E. 23

Par bordereaux rectificatifs du 18 décembre 2015, l'AFC-GE a imputé l'impôt anticipé litigieux.![endif]>![if>

E. 24

Par courrier du 13 janvier 2016, l'AFC-GE a indiqué au TAPI que la cause était désormais devenue « formellement et matériellement sans objet ».![endif]>![if>

E. 25

À la suite de cette rectification, les contribuables ont retiré leur recours, de sorte que celui-ci a été déclaré sans objet par jugement du 5 février 2016 (JTAPI/115/2016).![endif]>![if>

E. 26

Par décision sur réclamation du 27 mars 2017, l'AFC-GE a maintenu les amendes ICC et IFD 2006. Contrairement à ce que soutenait le contribuable, le bordereau d'amende IFD 2006 n'était pas nul. Le fait qu'il avait été notifié avant l'entrée en force de la taxation ne portait pas à conséquence.![endif]>![if> Le droit d'être entendu du contribuable avait été respecté. Ce dernier n'avait pas demandé à s'exprimer oralement. Par ailleurs, lors d'une entrevue organisée le 11 juin 2015 pour lui permettre de consulter le dossier, le contribuable avait choisi d'être représenté par son mandataire. Vu l'importance du montant du dividende non déclaré, qui représentait plus de 60 % du revenu imposable total, il était peu vraisemblable que le contribuable n'eût pas été conscient de cette omission. La quotité de l'amende était proportionnée aux circonstances.

E. 27

Le contribuable a recouru contre cette décision auprès du TAPI, concluant à son annulation et à celle des bordereaux d'amende ICC et IFD 2006.![endif]>![if> En vertu du principe res judicata pro veritate habetur , une amende pour tentative de soustraction fiscale d'un dividende de CHF 2'167'500.- ne pouvait pas coexister avec une décision de remboursement de l'impôt anticipé sur ce même dividende. L'AFC-GE n'ayant fait valoir aucun fait ou moyen de preuve nouveau, le maintien de l'amende violait le principe de l'autorité de la chose jugée. L'AFC-GE avait également violé le principe de la bonne foi et de l'interdiction de l'arbitraire en raison des renseignements inexacts qu'elle avait donnés

ou des attentes créées (en l'invitant à retirer son recours, alors que le bordereau rectificatif n'avait pas été corrigé, puis en maintenant la procédure pénale), ainsi qu'en raison d'un comportement contradictoire (en maintenant les amendes, alors qu'elle avait admis l'imputation de l'impôt anticipé). La condition subjective de la tentative de soustraction n'était pas remplie, l'AFC-GE n'ayant pas apporté la preuve que le contribuable était conscient que les informations données étaient incomplètes. La complexité des opérations de restructuration faisait que, de bonne foi, il n'avait pas relevé que la distribution du dividende litigieux avait eu lieu avant le transfert de ses actions B_____ à B_____ Holding. L'AFC-GE n'avait pas contesté le courrier du 5 octobre 2010 et avait accordé l'imputation de l'impôt anticipé par bordereau du 11 octobre 2011. Le contribuable savait pertinemment que la distribution du dividende était connue de l'AFC-GE et ne pouvait pas consciemment tenter une soustraction fiscale, compte tenu du risque très élevé encouru et de l'avantage fiscal tout à fait marginal qu'il en aurait retiré. Son omission relevait dès lors d'une inattention de la fiduciaire, qu'il n'avait pas remarquée par négligence. La prescription des amendes était également atteinte du fait que sept ans s'étaient écoulés entre la prétendue commission de la tentative de soustraction (soit la date du dépôt de la déclaration fiscale) et le prononcé des amendes du 27 février 2015. Subsidiairement, la quotité de l'amende devait être réduite aux 2/9 de l'impôt soustrait pour tenir compte de l'écoulement du temps excessivement long entre la période fiscale 2006 et la notification des amendes le 27 février 2015 et leur maintien par décision du 27 mars 2017.

E. 28

L'AFC-GE a conclu au rejet du recours. ![endif]>![if> Les conditions objective et subjective de la tentative de soustraction étaient remplies. Le recourant n'avait pas remis une déclaration fiscale conforme à la vérité et complète. Vu sa position de directeur général de la banque, il ne pouvait pas se prévaloir de l'exception réservée aux personnes ne disposant pas de connaissances fiscales particulières. Par une simple vérification de sa déclaration fiscale, il pouvait constater qu'un revenu de plus de CHF 2 millions n'y figurait pas. L'imputation de l'impôt anticipé découlait d'un « cumul d'irrégularités » dans cette procédure, qui l'avait empêchée de maintenir devant les instances judiciaires son refus du remboursement de l'impôt anticipé prononcé le 20 janvier 2015, soit plus de trois ans après l'entrée en force du bordereau ICC 2006 accordant son imputation. Cette imputation finale de l'impôt anticipé ne signifiait pas qu'elle reconnaissait que le recourant avait mentionné en bonne et due forme le dividende dans sa déclaration fiscale 2006. Par ailleurs, le principe de l'autorité de la chose jugée ne pouvait pas être invoqué pour des procédures différentes : l'une relative à l'impôt anticipé et l'autre concernant la poursuite pénale. Il en allait de même des principes de la bonne foi et de l'interdiction de l'arbitraire. Le recourant n'avait reçu aucune assurance de sa part quant à l'annulation des amendes. Enfin, la quotité de l'amende n'était pas disproportionnée, compte tenu des éléments déjà relevés dans la décision sur réclamation.

E. 29

Dans sa réplique, le recourant a persisté dans ses conclusions.![endif]>![if> L'AFC-GE en a fait de même dans sa duplique et a remis des pièces complémentaires portant sur le calcul des impôts, avec et sans le dividende, ainsi que sur le calcul des amendes.

E. 30

Dans ses observations subséquentes, le recourant a notamment soutenu que, si l’amende devait être confirmée, il fallait alors imputer l’impôt anticipé dans le calcul de celle-ci.![endif]>![if>

E. 31

L’AFC-GE a ensuite encore produit une nouvelle feuille de calcul mentionnant le calcul des amendes avant imputation de l’impôt anticipé, d’où il résultait que les montants des amendes étaient identiques à ceux figurant sur les bordereaux d’amende ICC et IFD 2006 du 27 février 2015. ![endif]>![if>

E. 32

Se déterminant sur cette feuille de calcul, le recourant a présenté son calcul des amendes comme suit : ![endif]>![if> ICC IFD Avec dividende CHF 1'824'928.40 CHF 397'635.50 ./. Impôt anticipé - CHF 762'890.20 Total CHF 1'062'058.20 CHF 397'635.50 Sans dividende CHF 393'641.50 CHF 148'373.00 Plus impôt anticipé CHF 762'890.20 Total CHF 1'156'531.70 CHF 148'373.00 Différence - CHF 94'473.50 CHF 249'262.50 Compensation CHF 154'789.00 Amende à 2/9 CHF 0.00 CHF 34'397.56

E. 33

L’AFC-GE a relevé que la loi sur l’impôt anticipé n’entrait pas en ligne de compte dans la problématique de soustraction fiscale et que la quotité de l’amende n’était pas de 2/9, mais de 1/2 de l’impôt soustrait.![endif]>![if>

E. 34

Le recourant a encore déposé des observations et persisté dans ses conclusions.![endif]>![if>

E. 35

Par jugement du 29 janvier 2018, le TAPI a rejeté le recours.![endif]>![if> Le principe ne bis in idem ne trouvait pas application puisque la procédure relative à l’impôt anticipé se distinguait de celle portant sur la poursuite pénale pour tentative de soustraction. Par ailleurs, aucun comportement contraire au principe de la bonne foi ne pouvait être reproché à l’AFC-GE, qui n’avait pas non plus donné d’assurances particulières au contribuable quant à l’annulation de la poursuite pénale. Cette dernière n’était pas prescrite. En outre, les éléments constitutifs de la tentative intentionnelle de soustraction commise par dol éventuel étaient remplis. Enfin, la quotité des amendes infligées ne prêtait pas le flanc à la critique.

E. 36

Par acte expédié le 2 mars 2018, M. A_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice contre ce jugement, dont il a demandé l’annulation. Il a également conclu à l’annulation des décisions sur réclamation du 27 mars 2017.![endif]>![if> Il s’est plaint de différentes constatations inexactes du TAPI. L’imputation de l’impôt anticipé avait été faite pour des raisons de procédure et non de fond. L’actionnaire, qui avait correctement déclaré ses titres et payé l’impôt anticipé, ne pouvait avoir omis de déclarer le rendement dans sa propre déclaration qu’involontairement. Le fait de ne pas avoir mentionné le rendement des dividendes était le fruit d’une inadvertance de sa fiduciaire. Les opérations de restructuration du capital avaient été très complexes. L’AFC-GE avait d’ailleurs accepté de corriger les bordereaux ICC et IFD de 2006 lorsque la fiduciaire avait signalé que, par inattention, elle avait omis de

signalé le dividende perçu en 2006. Par ailleurs, le recourant a repris son argumentation relative à la violation du principe de l'autorité de la chose jugée. Il a insisté sur le fait que l'objet de l'impôt, à savoir la prise en compte de l'impôt anticipé, était le même tant dans la procédure y relative que dans la présente procédure. La motivation du TAPI sur ce point était très lacunaire. Il semblerait que ce dernier ait considéré que la décision relative à l'impôt anticipé était entachée d'erreur, ce qui justifiait de dénier la force de chose jugée à celle-ci. L'invitation faite par le TAPI au recourant de retirer son recours dans la procédure d'impôt anticipé avait empêché une prise de décision au fond. Il n'était ainsi pas possible de savoir si la renonciation de l'autorité fiscale à poursuivre la procédure d'impôt anticipé était due à l'absence des conditions formelles ou matérielles. Le principe ne bis in idem , tiré du droit pénal, s'opposait de la même manière à revoir, sous l'angle du droit pénal, un comportement qui avait été jugé légal d'un point de vue du droit administratif. En outre, le recourant pouvait, de bonne foi, s'attendre à ce que la procédure fiscale pénale en lien avec l'impôt anticipé était terminée, après que l'AFC-GE avait considéré que sa déclaration était conforme. Pour le surplus, le recourant a repris ses arguments relatifs à la sécurité du droit, à l'interdiction de l'arbitraire, à l'égalité de traitement ainsi que celui se rapportant à la fixation des amendes.

E. 37

L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.![endif]>![if> L'action n'était pas prescrite. Les éléments constitutifs de la tentative de soustraction étaient remplis. Il n'y avait pas identité d'objet entre les procédures de taxation et pénale. L'administration fiscale n'avait pas agi de manière contradictoire. Le contribuable savait que la décision de l'office cantonal de l'impôt anticipé du 20 janvier 2015 était d'une légalité douteuse et devait ainsi se rendre compte que si l'AFC-GE avait finalement admis cette imputation, c'était « en raison d'un cumul d'irrégularités formelles commises dans cette procédure ». Le développement récent de la jurisprudence en matière d'impôt anticipé lui était inconnu en 2015, de sorte qu'il convenait d'exclure l'idée du contribuable selon laquelle c'était « de manière stratégique qu'elle avait finalement décidé d'admettre de lui rembourser l'impôt anticipé ». Si le TAPI avait dû se prononcer sur le recours dirigé contre la décision de l'office de l'impôt anticipé du 20 janvier 2015, il l'aurait rejeté. Le contribuable savait en décembre 2015 qu'une procédure pour tentative de soustraction fiscale était en cours. Il ne pouvait donc considérer que l'affirmation de l'AFC-GE que la cause alors pendante devant le TAPI était formellement et matériellement close incluait la procédure pour tentative de soustraction fiscale. Pour le surplus, l'AFC-GE a repris des arguments déjà exposés.

E. 38

Dans sa réplique, le recourant a persisté dans ses conclusions.![endif]>![if>

E. 39

Sur ce, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.![endif]>![if> EN DROIT 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. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; 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).![endif]>![if> 2. Les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours de la période fiscale litigieuse (arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2012 du 1er avril

2013 consid. 8 ; 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/594/2015 du 9 juin 2015 consid. 2), sous réserve de l'amende pour laquelle s'applique le principe de la lex mitior.![endif]>![if> Ainsi, sont applicables en matière d'ICC, la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) et la LIFD, ainsi que leurs dispositions d'exécution en vigueur au 31 décembre 2011. 3. Se pose, en premier lieu, la question de savoir si la poursuite pénale est prescrite, comme le soutient le recourant.![endif]>![if> a. Aux termes de l'art. 184 al. 1 er let. a LIFD ainsi que de l'art. 58 al. 2 let. b et al. 3 LHID, dans leur teneur en vigueur depuis le 1 er janvier 2017, la poursuite pénale se prescrit en cas de tentative de soustraction d'impôt par six ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la violation des obligations de procédure ou la tentative de soustraction a été commise. Le nouveau droit étant plus favorable que l'ancien (arrêt du Tribunal fédéral 2C_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 8.4), il trouve application. b. En l'espèce, la poursuite pour tentative de soustraction fiscale en matière d'impôt fédéral direct, cantonal et communal concerne la période fiscale 2006. Selon le nouveau droit, la prescription de six ans ne commence à courir qu'à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction a été commise. La procédure de taxation incluant le dividende et imputant l'impôt anticipé a pris fin par le jugement rendu le 5 février 2016 par le TAPI. Le délai de prescription n'ayant commencé à courir qu'à cette date, la prescription n'est pas atteinte. 4. Le recourant conteste s'être rendu coupable d'une tentative de soustraction fiscale.![endif]>![if> a. Le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD et 26 al. 2 LPFisc). Celui qui tente de se soustraire à l'impôt, sera puni d'une amende (art. 176 al. 1 LIFD, 57 al. 2 LHID et 70 al. 1 LPFisc). 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). Une législation équivalente prévaut en matière d'impôt cantonal et communal (art. 56 al. 2 LHID et art. 70 al. 1 et 2 LPFisc). 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). Le contribuable qui mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt n'est pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales, mais doit supporter les inconvénients d'une telle intervention ; il répond en particulier des erreurs de l'auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement ou dont il ne contrôle pas l'activité, du moins s'il était en mesure de reconnaître ces erreurs (arrêts 2A.351/2002 du 5 novembre 2002 consid. 4.2 in fine, in : RDAF 2003 II 632 ; cf. également arrêts 2C_290/2011 du 12 septembre 2011 consid. 6.1 ; 2A.194/2002 du 25 avril 2003 consid. 2.5.1, in : RF 59/2004 p. 58). Lorsqu'un contribuable signe sa déclaration fiscale, conformément à l'art. 124 al. 2 LIFD, il répond ainsi lui-même des infractions fiscales commises si une faute lui est imputable. S’il la signe par avance, laissant à la fiduciaire la charge de l'envoyer sans effectuer aucun contrôle, il s'accommode de la réalisation d'une éventuelle infraction fiscale si la déclaration fournie est inexacte (arrêt du Tribunal fédéral 2A.538/1998 du 30 juin 1999 consid. 3b, in : RDAF 1999 II 535). Pour retenir l'intention par dol éventuel, il faut toutefois que le contribuable ait pu reconnaître le caractère erroné de la déclaration fiscale s'il avait agi avec la diligence requise et qu'il ait ainsi été en mesure de la faire corriger. S'agissant de savoir si une tentative de soustraction est intentionnelle ou procède d'une négligence non punissable, l'importance des montants en cause joue aussi un rôle non négligeable, dès lors que l'absence d'un montant sur la déclaration d'impôt peut d'autant plus difficilement échapper au contribuable que la somme est élevée (arrêts du Tribunal fédéral 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.5 ; 2C_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2 in fine). b. En l’espèce, il n’est pas contesté que la déclaration fiscale 2006 était incomplète en ce qu’elle ne mentionnait pas le dividende de CHF 2'167'500.- perçu par le recourant le 13 mars 2006. L’AFC-GE s’est aperçue de cette omission dans le cadre de la taxation, sans que le recourant l’en informe spontanément après le dépôt de sa déclaration fiscale. La condition objective de la tentative de soustraction est donc remplie. Le recourant ne peut être suivi lorsqu’il indique que cette omission était le fruit d’une simple négligence, non punissable. En effet, d’une part, le montant non déclaré est très important et a constitué, en 2006, une partie substantielle de ses revenus. Par ailleurs, vu l’implication personnelle du recourant dans la banque, de par sa position de directeur général de B_____, celui-ci ne pouvait pas ne pas se souvenir des décisions prises en 2006, notamment de celle de verser un dividende très important et de procéder ensuite au transfert des actions. Comme le relève l’AFC-GE, les demandes de ruling que lui a adressées en 2005 et 2006 le recourant démontrent toutes sa forte implication dans les décisions prises concernant B_____ et B_____ Holding. Il ressort également du dossier que le recourant s’est soucié de la pérennité des emplois des personnes qui lui avaient fait confiance ainsi que de préserver les intérêts de la clientèle de la banque, qui portait, au demeurant, son nom. Dans ce contexte, la remise du dernier lot d’actions à la Holding, en avril 2006, a dû constituer un moment important de son activité bancaire. Le recourant ne pouvait donc pas ignorer qu’il était resté propriétaire de ses actions B_____ avant cette date. Au regard de l’importance du montant non déclaré, l’on peut raisonnablement penser, à l’instar du TAPI, que le recourant n’a pas contrôlé sa déclaration fiscale et s’est, ainsi, accommodé de la réalisation d’une éventuelle infraction fiscale au cas où les éléments déclarés seraient incomplets ou inexacts ; il a ainsi commis la tentative de soustraction par dol éventuel. Dans ces conditions, l’infraction a été commise par dol éventuel. 5. Le recourant fait valoir que, quand bien même il se serait rendu

coupable d’une tentative de soustraction fiscale, les décisions de l’autorité fiscale devraient être annulées, dès lors qu’elles violaient les principes de l’autorité de la chose jugée, ne bis in idem et de la bonne foi.![endif]>![if> a. Valant pour l’ensemble de l’activite etatique, le principe de la bonne foi, exprime aux art. 5 al. 3 et 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst - RS 101), exige que l’administration et les administres se comportent reciproquement de maniere loyale. En particulier, l’administration doit s’abstenir de toute attitude propre a tromper l’administre et elle ne saurait tirer aucun avantage des consequences d’une incorrection ou insuffisance de sa part (ATF 138 I 49 consid. 8.3 ; 129 I 161 consid. 4 ; 129 II 361 consid. 7.1). Le principe de protection de la bonne foi ne s’applique pas si l’intéressé connaissait l’inexactitude de l’indication ou aurait pu la connaître en consultant simplement les dispositions légales (ATF 135 III 489 consid. 4.4 ; 134 I 199 consid. 1.3.1). Toutefois, en droit fiscal, qui est dominé par le principe de la légalité (art. 5 al. 1 et 127 al. 1 Cst.), le principe de la bonne foi n'exerce qu'une influence limitée dans ce domaine du droit administratif, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (ATF 131 II 627 consid. 6.1 ; 118 Ib 312 consid. 3b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1120/2015 du 26 avril 2017 consid. 6.3.2). b. Lorsqu’elle ne peut plus être contestée par un moyen de droit ordinaire, une décision de taxation acquiert l’autorité de chose décidée, ce qui signifie qu’elle lie les parties à la procédure ainsi que les autorités, notamment celle qui a statué, de telle sorte que la créance fiscale ne peut plus faire l’objet d’une nouvelle procédure ordinaire. Il n’est possible de revenir sur la décision de taxation, en dépit de l’autorité de chose décidée dont elle est revêtue, que lorsque les conditions de la révision, qui constitue une voie de droit extraordinaire, sont réunies (ATF 127 III 496 consid. 3a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_134/2007 du 20 septembre 2007 consid. 2.2). c. Le principe ne bis in idem , qui est un corollaire de l'autorité de chose jugée, interdit qu'une personne soit pénalement poursuivie deux fois pour les mêmes faits. L'autorité de chose jugée et le principe ne bis in idem supposent qu'il y ait identité de l'objet de la procédure, de la personne visée et des faits retenus (ATF 123 II 464 consid. 2b ; 120 IV 10 consid. 2b ; 118 IV 269 consid. 2). d. Jusqu’en octobre 2011, la pratique des administrations fiscales, se fondant sur une circulaire de l’administration fédérale des contributions, consistait à ne refuser l’imputation de l’impôt anticipé que de manière très restrictive, soit « lorsque le contribuable n'a pas déclaré les éléments en question "avec une intention manifeste ou même dans le dessein de fraude" ». Tel était le cas, selon la circulaire, lorsque le contribuable avait cherché à dissimuler les revenus ou la fortune en présentant de faux documents ou en omettant de les comptabiliser (comme contribuable astreint à tenir une comptabilité) ou avait, comme actionnaire, encaissé des revenus non comptabilisés par sa société et ne les a (également) pas déclarés lui-même. Dans un arrêt du 11 octobre 2011, le Tribunal fédéral a retenu que cette pratique, qualifiée de « généreuse », était contraire à l’art. 23 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (LIA - RS 642.21). Ainsi, dès que le contribuable n’avait pas satisfait à son obligation de déclaration des revenus concernés, il ne pouvait prétendre au remboursement de l’impôt anticipé (arrêt 2C_95/2011 consid. 2.2 à 4.1 et les références citées). 6. a. En l'espèce, le bordereau de taxation rectifié du 18 décembre 2015 a imputé l’impôt anticipé relatif au dividende de CHF 2'167'500.-, comme l’avait sollicité le contribuable dans son recours. Ce dernier a ensuite retiré son recours et le TAPI a statué, le 6 février 2016, sur les frais et l’indemnité de procédure. L’objet de cette procédure se rapportait à la prise en compte d’un élément devant être imputé de la charge fiscale ; il ne s’agissait pas d’une procédure pénale ou disciplinaire ni d’une sanction

administrative.![endif]>![if> En revanche et contrairement à ce que soutient le recourant, la présente procédure ne porte pas sur l'imputation de l'impôt anticipé, mais sur la question de savoir si le fait de ne pas avoir déclaré le dividende constituait une tentative de soustraction d'impôt. Partant, l'objet de la procédure s'étant terminée par le jugement du 5 février 2016 et celui, de caractère pénal, de la présente procédure diffèrent. Par conséquent, à défaut d'identité de l'objet de la procédure, les principes ne bis in idem et de l'autorité de la chose jugée ne sont pas violés. Il n'y a pas non plus lieu d'examiner la question de savoir si la rectification du bordereau intervenue le 18 décembre 2015 était fondée ou non, point sur lequel les parties divergent, dès lors que la présente procédure ne porte pas sur le bienfondé de l'imputation de l'impôt anticipé. b. Il convient toutefois d'observer ce qui suit. Le recourant avait été informé, le 13 juillet 2010, de l'ouverture de la procédure pour tentative de soustraction fiscale et qu'elle était fondée sur le fait qu'il n'avait pas déclaré le dividende perçu en 2006. Un délai lui était imparti pour se déterminer sur le reproche qui lui était fait. Par ailleurs, l'autorité fiscale a précisé que l'amende pour tentative de soustraction d'impôt serait fixée une fois la procédure de taxation, alors pendante, terminée et entrée en force. Après la détermination du recourant du 5 octobre 2010 sur la procédure pour tentative de soustraction fiscale, l'AFC-GE a rendu la décision de taxation le 11 octobre 2011. Celle-ci a tenu compte du paiement de l'impôt anticipé. Au regard de la jurisprudence alors applicable, le recourant pouvait, certes, en déduire que l'administration fiscale avait, implicitement, renoncé à le poursuivre pour tentative de soustraction fiscale. Toutefois, la procédure fiscale s'est alors poursuivie et la jurisprudence fédérale a, le jour même où les bordereaux de taxation ont été émis, retenu que la pratique généreuse des administrations fiscales n'était pas conforme au droit. Le contribuable ne pouvait ainsi pas partir de l'idée que l'intimée, qui était alors saisie d'une réclamation, ne procède à une reformatio in peius . Tel a effectivement été le cas, lorsque le 20 janvier 2015, alors que la procédure de réclamation – qui ne portait ni sur le dividende ni sur l'impôt anticipé y relatif – n'était pas terminée et encore pendante devant l'AFC-GE, l'office cantonal de l'impôt anticipé a décidé de ne plus accorder l'imputation dudit impôt. Le contribuable a contesté cette décision, faisant notamment valoir sa nullité, la décision du 11 octobre 2011 concernant l'imputation de l'impôt anticipé n'ayant pas été contestée et étant entrée en force. Les nouveaux bordereaux du 27 mai 2015, rendus sur réclamation, ont, à nouveau, tenu compte de l'impôt litigieux, bien que la décision les accompagnant indiquait le contraire. L'AFC-GE a ensuite rendu une nouvelle décision sur réclamation le 11 juin 2015, revenant sur celle du 27 mai 2015, faisant valoir une erreur de plume en ce que sous la position « imputation », il avait été tenu compte à tort de l'impôt anticipé et que l'office cantonal de l'impôt anticipé confirmait sa décision du 20 janvier 2015. Dans le cadre du recours devant le TAPI, l'AFC-GE a finalement consenti à tenir compte de cette imputation ; elle n'a cependant, dans la procédure de taxation, pas motivé son revirement d'attitude. S'il est possible que, comme elle l'a exposé dans la présente procédure, l'AFC-GE se soit aperçue du caractère douteux de la validité formelle de la décision du 20 janvier 2015, il n'en demeure pas moins qu'elle doit se laisser imputer son attitude contradictoire. En effet, elle a d'abord admis l'imputation de l'impôt anticipé, le 11 octobre 2011, créant chez le contribuable, comme évoqué ci-avant, l'impression qu'elle ne poursuivait pas l'aspect pénal du dossier, avant de revenir, de manière inattendue pour les contribuables, sur l'imputation accordée, qui a précédé d'un mois la décision du 27 février 2015 fixant l'amende contestée. Elle n'a, de surcroît, pas laissé à l'administré la possibilité de s'exprimer sur l'approche différente qu'elle venait d'adopter. Quand bien même les procédures de taxation et

d’amende pour tentative de soustraction constituent des procédures distinctes, leur interdépendance et la nécessité de leur cohérence est manifeste. Il n’en demeure pas moins que les contribuables ont pu faire valoir leurs moyens et leur droit d’être entendus dans la procédure de réclamation et de recours relative à l’impôt anticipé et l’autorité intimée est finalement revenue sur sa décision et a admis l’imputation dudit impôt. Par ailleurs, même à supposer que la manière de procéder de l’administration fiscale soit critiquable, il convient de relever que le droit fiscal fait primer le principe de la légalité sur le principe de la protection de la bonne foi du contribuable. Partant, le recourant ne peut être suivi en ce qu’il réclame, en se prévalant du principe de la protection de la bonne foi, l’annulation des bordereaux d’amende. En revanche, il conviendra de tenir compte de l’attitude de l’administration fiscale dans la fixation de l’amende, qui sera abordée ci-après. 7. a. Les art. 176 al. 2 LIFD et 70 al. 2 LPFisc prévoient que la quotité de l’amende pour tentative de soustraction est en règle générale fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée. En cas de soustraction fiscale 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 et 69 al. 2 LPFisc). ![endif]>![if> Selon l'art. 106 al. 3 CP, applicable en matière de droit pénal fiscal, lorsqu'il considère la faute commise comme légère (ou grave), le juge fixe l'amende en tenant compte de la situation de l'auteur afin que la peine corresponde à la faute commise. Les éléments principaux à prendre en considération à cet égard sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur. Le cadre de la peine fixé par l'art. 175 al. 2 première phrase LIFD ne peut en revanche pas être dépassé ni vers le haut ni vers le bas, à moins que l'on ne soit en présence de circonstances aggravantes ou atténuantes et dans les limites de la deuxième phrase (arrêts 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1 résumé in RDAF 2015 II 94 ; 2C_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.3; 2C_188/2009 du 7 juillet 2009 consid. 2.2). Par analogie, le même raisonnement s'applique à la peine prévue en cas de tentative de soustraction fiscale à l'art. 176 al. 2 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C_173/2015 du 22 avril 2016 consid. 9.3.1). 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 ; 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2), l’autorité de recours ne censurant que son abus (ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015 ; ATA/765/2015 du 28 juillet 2015 ; ATA/203/2014 du 1 er avril 2014). b. En l’espèce, les amendes correspondent à la moitié de l’impôt qui aurait été soustrait, soit deux tiers du trois quarts de l’impôt éludé. Contrairement à ce que soutient le recourant, le paiement de l’impôt anticipé n’a pas à être déduit du calcul du montant qui aurait été dû si le dividende avait été déclaré. En effet, c’est le revenu qui est taxé, soit en l’occurrence le revenu incluant le dividende. L’impôt payé de manière anticipée ne fait que diminuer la somme restant due sur le montant total, mais ne modifie pas la détermination de ce dernier. L’autorité intimée a, dûment, tenu compte de la bonne collaboration du recourant, de l’importance du dividende non déclaré, des compétences professionnelles et de la situation économiques du recourant. Il convient, cependant, encore de tenir compte, à titre de facteur de réduction, de la manière dont l’administration fiscale a conduit la procédure, en particulier, du fait qu’elle est revenue près de quatre ans après la décision de taxation sur l’imputation de l’impôt anticipé et a prononcé les amendes litigieuses sans attendre - contrairement à ce qu’elle avait annoncé -

la fin de la procédure de taxation et sans donner l’occasion au recourant de se déterminer avant de statuer sur la tentative de soustraction. La question de l’imputation de l’impôt anticipé était, certes, sans incidence sur la détermination de l’impôt dû en tenant compte, dans les revenus du recourant, du dividende. Toutefois, la soudaine non prise en compte de l’impôt anticipé constituait l’expression d’un changement d’attitude de l’administration fiscale dans l’appréciation du comportement du recourant. À ce titre, cet élément était de nature à influer sur la procédure de tentative de soustraction, étant relevé que la procédure relative à l’impôt anticipé s’est soldée par une nouvelle volte-face de l’autorité fiscale. Compte tenu de ces circonstances, il convient de réduire les amendes à la moitié des impôts éludés, dont seuls les deux tiers seront retenus, s’agissant d’une tentative de soustraction. Ainsi, les amendes sont fixées au tiers des impôts éludés (1/2 x 2/3). Le recours sera donc partiellement admis et la cause renvoyée à l’administration fiscale pour qu’elle établisse de nouveaux bordereaux d’amende tenant compte de cette réduction. 8. Au vu de l’issue du litige, il n’y a pas lieu à perception d’un émolument (art. 87 al. 1 LPA). Le recours étant partiellement fondé, il y a lieu à l’allocation d’une indemnité de procédure de CHF 1'000.-.![endif]>![if> * * * * *

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