

GE_GERICHTE JTAPI/1016/2021 vom 4. Oktober 2021

GE Cour de justice, 2021-10-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_1016_2021

FR: GE_GERICHTE JTAPI/1016/2021 du 4 octobre 2021

IT: GE_GERICHTE JTAPI/1016/2021 del 4 ottobre 2021

Erwägungen

E. 1

Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation prises par l'AFC-GE en matière d'impôts directs (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2

E. 05

; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11) et en matière d'IA (art. 54 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 - LIA - RS 642.21 ; art. 15 du règlement d'application de diverses dispositions fiscales fédérales du 30 décembre 1958 - RDDFF - D 3 80.04). 2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable sous l'angle des art. 49 LPFisc, 140 LIFD et 54 al. 1 LIA. 3. Au préalable, il y a lieu de constater que dans la mesure où un avis d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt a été notifié au recourant le 4 juin 2020 pour la période fiscale 2010, le délai de péremption de dix ans pour introduire une telle procédure (art. 152 al. 1 LIFD et 61 al. 1 LPFisc) a été respecté et que le délai de quinze ans relatif au droit de procéder au rappel d'impôt pour cette période (art. 152 al. 3 LIFD et 61 al. 3 LPFisc) n'est pas encore échu, si bien que ce droit n'est pas périmé. Par ailleurs, que l'on applique le nouveau droit (art. 184 al. 1 let. b ch. 1 et al. 2 LIFD en vigueur dès le 1er janvier 2017) ou l'ancien (ancien art. 184 al. 1 let. b et al. 2 LIFD, en vigueur avant le 1er janvier 2017), la poursuite pénale de la soustraction d'impôt consommée reprochée au recourant au cours de cette période n'est pas prescrite, dès lors que l'AFC-GE a rendu des décisions de rappel d'impôt le 12 octobre 2020 pour cette année, soit avant le délai de dix ans après la fin de cette période, que, le 4 juin 2020, elle a informé le recourant de l'ouverture à son encontre de la procédure en soustraction d'impôt et qu'il ne s'est pas encore écoulé quinze ans depuis fin 2010. 4. Le recourant ne s'oppose pas au principe du rappel d'impôt dû sur le dividende de CHF 192'000.-, ni à celui du prélèvement des intérêts moratoires y relatifs. Il fait valoir en revanche une réduction - qu'il ne chiffre pas de manière précise - de ces derniers au motif que l'AFC-GE avait pris du retard pour procéder à ce rappel, les éléments lui permettant de le faire lui ayant été communiqués en janvier 2014 déjà.

E. 5

Aux termes des art. 151 al. 1 LIFD et 59 al. 1 LPFisc, 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

- 9/18 - A/640/2021 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.

E. 6

L'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) garantit à toute personne, dans une procédure judiciaire ou administrative, le droit d'obtenir un jugement raisonnable et consacre le principe de la célérité. L'autorité viole cette garantie lorsqu'elle ne rend pas une décision qu'il lui incombe de prendre dans le délai prescrit par la loi ou dans le délai que la nature de l'affaire et les circonstances font apparaître comme raisonnable (ATF 130 I 312 consid. 5.1). Le caractère raisonnable du délai s'apprécie selon les circonstances particulières de la cause, eu égard notamment à la complexité de l'affaire, à l'enjeu du litige pour l'intéressé, à son comportement ainsi qu'à celui des autorités compétentes (ATF 135 I 265 consid. 4.4). À cet égard, il appartient au justiciable d'entreprendre ce qui est en son pouvoir pour que l'autorité fasse diligence, que ce soit en l'invitant à accélérer la procédure ou en recourant, le cas échéant, pour retard injustifié (ATF 130 I 312 consid. 5.2). Enfin, on ne saurait reprocher à l'autorité quelques temps morts, qui sont inévitables dans une procédure. Lorsqu'aucun d'eux n'est d'une durée vraiment choquante, c'est l'appréciation d'ensemble qui prévaut (ATF 130 IV 54 consid. 3.3.3).

E. 7

En l'occurrence, tout d'abord, il n'existe pas de règle prescrivant à l'AFC-GE d'ouvrir une procédure de rappel d'impôt aussitôt qu'elle se trouve en droit de le faire. Cela étant, en matière de rappel d'impôt, le contribuable est protégé par les délais de péremption de dix ans (art. 151 al. 1 LIFD et art. 60 al. 1 LPFisc) et de quinze ans (art. 151 al. 3 LIFD et art. 60 al. 3 LPFisc), qui restreignent dans le temps le droit de l'AFC-GE d'ouvrir une telle procédure, respectivement de procéder au rappel d'impôt. En outre, rien n'empêchait le recourant d'attirer expressément l'attention de l'AFC-GE sur le fait qu'il avait perçu le dividende susmentionné en 2010 - au lieu de se contenter de lui remettre seulement le contrat du 5 mai de cette année - ni, cas échéant, de la mettre en demeure de statuer, voire de recourir pour déni de justice. Enfin, l'autorité intimée n'a pas fait preuve de lenteur dans le traitement de la procédure de rappel d'impôt, puisqu'elle a été ouverte le 4 juin 2020 et que les bordereaux ont été notifiés le 12 octobre suivant, soit à peu près quatre mois plus tard. Il en va de même s'agissant de la procédure de réclamation, qui a duré à peine plus de deux mois, à savoir du 11 novembre 2020 au 25 janvier 2021.

En conséquence, c'est à tort que le recourant reproche à l'AFC-GE une lenteur dans la gestion de la procédure de rappel d'impôt. Son grief demandant l'exonération des intérêts liés au rappel d'impôt pour ce motif doit être rejeté.

Au surplus, il ne conteste pas le montant des intérêts calculé par l'AFC-GE, ni le calcul effectué au sujet des dates auxquelles ceux-ci ont respectivement commencé et cessé de courir.

- 10/18 - A/640/2021

E. 8

Le recourant ne s'oppose pas non plus au principe de l'amende en matière d'ICC. Il estime en revanche qu'en matière d'IFD, l'élément objectif de la perte pour la collectivité n'est pas

réalisé, dès lors que cet impôt a été couvert par l'IA versé, et que donc aucune amende ne peut lui être infligée. En outre, soutenant qu'il avait agi par négligence, il fait valoir une réduction de la quotité des amendes à un tiers des impôts soustraits.

E. 9

À teneur des art. 175 al. 1 LIFD et l'art. 69 al. 1 LPFisc, 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. Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt qui implique une perte financière pour la collectivité, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier, le comportement illicite et le résultat dommageable devant bien entendu être liés (arrêts du Tribunal fédéral 2C_508/2014 du 20 février 2015 consid. 5.1 ; 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.1). Si le contribuable s'abstient de déclarer en temps utile le rendement frappé de l'IA, il doit alors supporter la double charge de l'IA et des impôts directs. Le Tribunal fédéral a souligné que cette conséquence, même si elle peut s'avérer lourde, ne viole aucune norme de droit fédéral (arrêt 2C_642/2014 du 22 novembre 2015 consid. 5.2 et les arrêts cités). Le Tribunal fédéral a encore récemment rappelé que quand bien même l'IA est conçu comme un paiement anticipé de l'impôt sur le revenu et qu'il a ainsi une fonction de garantie pour le prélèvement des impôts directs sur le revenu et la fortune des contribuables suisses, le remboursement de cet impôt ne modifie pas le revenu imposable, sur lequel il faut se baser pour déterminer l'impôt soustrait. Il convient donc de déterminer l'impôt soustrait sans prendre en compte le remboursement de l'impôt anticipé lié au dividende non déclaré. Par ailleurs, il a rappelé que « le contribuable qui ne déclare pas ses revenus est privé, en principe, définitivement, du montant de l'impôt anticipé, bien qu'il ne s'agisse pas d'un prélèvement libératoire. L'impôt anticipé devient ainsi un impôt véritable pour le contribuable qui n'a pas rempli correctement ses devoirs de déclaration et ce dernier doit alors en supporter la conséquence, à savoir la double charge de l'impôt anticipé et des impôts directs. Il s'agit ainsi de charges différentes et on ne saurait calculer l'impôt soustrait en matière d'impôt sur le revenu en prenant en compte la charge que représente l'impôt anticipé, respectivement, le remboursement de celui-ci. La capacité contributive est de plus indirectement prise en compte, dans la mesure où le montant de l'impôt soustrait sert de base de calcul de l'amende et que la situation financière du fautif peut jouer un rôle dans la fixation de la peine. On ne voit ainsi pas en quoi l'amende prononcée serait contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive » (cf. arrêt 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 9.3).

- 11/18 - A/640/2021 Il en découle que, contrairement à ce qu'en pense le recourant, le prélèvement de l'IA n'implique pas en soi l'absence d'une perte financière pour la collectivité en cas de non déclaration du revenu grevé de cet impôt.

E. 10

En l'espèce, le recourant n'a pas déclaré le dividende de CHF 192'000.- qu'il a perçu en 2010. Sa déclaration d'impôt pour cette année n'était ainsi pas complète au sens des art. 124 al. 2 LIFD et 26 al. 2 LPFisc, ce qui a eu pour conséquence une perte pour la collectivité correspondant au montant des impôts soustraits. Par conséquent, les éléments objectifs de la soustraction réprimée aux art. 175 al. 1 LIFD et 69 al. 1 LPFisc sont réunis.

Reste à déterminer si le recourant a commis une faute.

E. 11

Le contribuable agit intentionnellement lorsqu'il agit avec conscience et volonté (art. 12 al. 2 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0). L'auteur agit déjà intentionnellement lorsqu'il tient pour possible la réalisation de l'infraction et l'accepte au cas où celle-ci se produirait (dol éventuel ; art. 12 al. 2 2ème phr. CP). La conscience implique que l'auteur ait acquis la connaissance des faits, de telle manière que l'on puisse dire qu'il savait. La conscience ne suppose toutefois pas une certitude. Il n'est pas nécessaire que l'auteur tienne l'existence ou la survenance d'un fait pour certaine ; il suffit qu'il la considère comme sérieusement possible (ATA/1262/2015 du 24 novembre 2015 consid. 7b et la référence citée). La notion de négligence, au sens de l'art. 175 LIFD, correspond à celle régie par l'art. 12 CP (ATF 135 II 86 consid. 4.4 ; ATA/203/2014 du 1er avril 2014 consid. 7c et les références citées). Commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte (négligence inconsciente) ou sans tenir compte des conséquences de son acte (négligence consciente). L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées objectivement par les circonstances et subjectivement par sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles, sa situation économique et sociale ainsi que son expérience professionnelle (art. 12 al. 3 CP ; ATA/30/2009 du 20 janvier 2009 ; ATA/828/2003 du 11 novembre 2003). 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 2A.554/2006 du 7 mars 2007 consid. 8.1). La preuve d'un comportement intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale et elle est considérée comme apportée lorsqu'il est établi de façon suffisamment sûre que le contribuable était conscient que les informations données étaient incorrectes ou incomplètes. Si tel est le cas, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel afin d'obtenir une taxation moins élevée ; cette présomption ne se

- 12/18 - A/640/2021 laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes. Cela est d'autant plus vrai que le contribuable peut compter avec la possibilité que l'autorité fiscale s'en tienne à sa déclaration sans l'examiner de manière plus approfondie. En revanche, le contribuable agit avec négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, il ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand le contribuable n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle (arrêt du Tribunal fédéral 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 9.1).

E. 12

Par ailleurs, lorsqu'il mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt, le contribuable 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. Il ne faut pas que le contribuable qui se fait représenter soit favorisé par rapport au contribuable qui remplit sa déclaration fiscale lui-même, par la possibilité de se soustraire à sa responsabilité en se retranchant derrière son représentant pour des fautes qui lui sont imputables. Pour retenir l'intention, à tout le moins 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.3 et les arrêts cités). Ainsi, lorsqu'au regard de l'importance du montant non déclaré, le contribuable, qui doit se voir imputer les actes de sa fiduciaire, n'a pas contrôlé, à tout le moins de façon adéquate, la déclaration en cause, il agit alors par dol éventuel en s'accommodant de la réalisation d'une éventuelle infraction fiscale au cas où les éléments déclarés seraient incomplets ou inexacts (arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.6).

E. 13

En l'espèce, il ressort du dossier que la déclaration fiscale 2010 du recourant a certes été préparée par sa fiduciaire, mais elle a été signée par lui-même, et que le montant non déclaré était très important et constituait, en 2010, une partie substantielle de ses revenus. Sur le vu de ces éléments, l'absence de déclaration du dividende en cause par la fiduciaire n'aurait pas dû échapper au recourant s'il avait procédé à un contrôle adéquat de sa déclaration d'impôt 2010. Il ne prétend d'ailleurs pas, ni n'explique pourquoi, une vérification de cette déclaration ne lui aurait pas permis de constater l'erreur en question et de la faire corriger. Le fait qu'il avait signé cette déclaration suppose qu'il avait pris connaissance de son contenu. Ce faisant, il ne pouvait pas ne pas se rendre compte du fait que le dividende litigieux n'y était pas déclaré, d'autant que son salaire de CHF 144'339.- versé par la même société y était indiqué et, surtout, que ce

- 13/18 - A/640/2021 montant était nettement inférieur à celui du dividende. Dans ces conditions, il ne pouvait pas lui échapper que ce dividende n'était pas déclaré. Si, comme il le prétend, il n'a pas effectué un contrôle de la véracité de sa déclaration lorsqu'il l'avait signée, il avait alors consciemment accepté le risque que celle-ci ne soit pas exacte et s'est accommodé du fait qu'une taxation insuffisante pouvait en découler. Un tel comportement relève de toute évidence du dol éventuel, et non d'une simple négligence. Du reste, il n'allègue pas, ni ne démontre, qu'il aurait informé sa fiduciaire de la perception de ce dividende, afin que celle-ci puisse en faire état dans sa déclaration fiscale. Le seul fait que l'IA prélevé s'est avéré après coup supérieur aux rappels d'impôt ne suffit pas pour admettre qu'il avait nécessairement agi par négligence, ses calculs effectués postérieurement n'étant pas déterminants à cet égard. Les variations d'une année à l'autre du montant de ses revenus à déclarer ne suffisent pas non plus pour admettre qu'il s'agit d'un simple oubli, étant rappelé qu'en 2010, ces derniers étaient constitués seulement de son salaire précité, de sa rente AVS et des rendements de sa fortune, dont le dividende en question. Le fait que le montant de ce dividende était inclus dans celui de ses avoirs bancaires, qu'il avait dûment déclarés, ne démontre en rien l'absence d'une intention dolosive, dans la mesure où cela ne permettait manifestement pas à l'AFC-GE de se rendre compte de l'existence de ce revenu.

Dans ces conditions, il faut admettre que le recourant a commis une soustraction d'impôt à tout le moins par dol éventuel. Les amendes sont donc justifiées dans leur principe.

Reste encore à examiner leur quotité.

E. 14

En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait ; si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD et 69 al. 2 LPFisc).

Le montant de l'impôt soustrait constitue le premier élément de fixation de la peine. Celle-ci doit ensuite être fixée selon le degré de la faute de l'auteur (cf. ATF 143 IV 130 consid. 3.3). En présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en règle générale au montant de l'impôt soustrait (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 10.1 ; 2C_777/2014 du 13 octobre 2014 consid. 6.2 ; 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2).

L'art. 175 LIFD est plus contraignant que le Code pénal suisse (CP - RS 311.0 ; cf. Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, n. 41-42 et 44 ad art. 175 et les références citées) : le cadre de la peine fixé par l'art. 175 al. 2 1ère phr. LIFD ne peut 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 (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_173/2015,

- 14/18 - A/640/2021 2C_174/2015 du 22 avril 2016 consid. 9.3.1 et les arrêts cités). Il convient notamment de réduire le montant de l'amende lorsque le contribuable a agi par négligence, celle-ci devant être considérée comme un cas de faute légère (Diane MONTI, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, 2002, p. 70).

En cas de faute grave, l'amende doit en principe être supérieure à une fois l'impôt soustrait et peut être au plus triplée (cf. art. 175 al. 2 in fine LIFD et 69 al. 2 in fine LPFisc ; ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_281/2019 du 26 septembre 2019 consid. 8.1). Par faute grave, il faut comprendre, entre autres, la récidive, de même que l'attitude continuellement récalcitrante du contribuable vis-à-vis des autorités fiscales. Il y a en particulier circonstance aggravante, lorsque la soustraction d'impôt s'étend sur plusieurs années et s'effectue selon différents procédés, en cas d'existence d'un compte bancaire non déclaré ou, par exemple, en cas de présentation planifiée et erronée de bilans, par une personne morale, sur plusieurs exercices (cf. Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., n. 54 ad art. 175).

La quotité précise de l'amende doit être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du CP, qui ont vocation à s'appliquer en droit pénal fiscal, à moins que la LIFD ne contiennent des dispositions sur la matière (cf. art. 333 al. 1 CP).

Conformément à l'art. 106 al. 3 CP, l'amende doit être fixée en tenant compte de la situation de l'auteur, afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principes régissant la fixation de la peine prévus à l'art. 47 CP s'appliquent (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2 ; 143 IV 130 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 9.2.2). En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1 ; 2C_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.3 et les références citées).

Les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie en droit pénal fiscal (cf. ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1157/2016 du 2 novembre 2017 consid. 6.2 ; 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1). La bonne collaboration du contribuable dans la procédure en soustraction d'impôt constitue l'un des éléments permettant de réduire la peine (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013). Entrent également en considération le repentir actif (réglé par l'art. 175 al. 3

LIFD) (cf. Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., n. 47 ad art. 175 et les références citées).

La bonne collaboration à l'enquête peut, même lorsqu'elle ne remplit pas les conditions d'un repentir sincère au sens de l'art. 48 let. d CP, constituer un élément

- 15/18 - A/640/2021 favorable pour la fixation de la peine dans le cadre ordinaire de l'art. 47 CP. Le juge pourra atténuer la peine en raison de l'aveu ou de la bonne coopération de l'auteur de l'infraction avec les autorités policières ou judiciaires, notamment si cette coopération a permis d'élucider des faits qui, à ce défaut, seraient restés obscurs (arrêt du Tribunal fédéral 6B_265/2010 du 13 août 2010 consid. 1.1 et 2.3 et les arrêts cités).

E. 15

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 (cf. ATF 144 IV 136 consid. 9.1 ; ATA/1002/2020 du 6 octobre 2020 consid. 9b et les références citées).

E. 16

En l'espèce, l'AFC-GE a fixé les amendes à une fois le montant des impôts soustraits. Il ressort du dossier que les soustractions ont porté sur des montants importants (CHF 35'701,65 pour l'ICC et CHF 14'556,35 pour l'IFD). Le caractère intentionnel - à tout le moins par dol éventuel - de l'infraction doit également être pris en considération. Ces éléments pèsent en défaveur du recourant. Pour le surplus, force est de constater, avec l'autorité intimée, qu'il n'y a aucune circonstance atténuante à mettre à son crédit. S'agissant en particulier de sa collaboration, il ressort du dossier que l'AFC-GE ne l'avait à aucun moment sollicitée au cours de la procédure de soustraction, puisqu'elle ne lui avait pas été nécessaire pour déterminer les éléments imposables en 2010. L'argumentation du recourant semble perdre de vue le fait que c'était dans le cadre de sa taxation pour l'année 2012 et de son devoir de collaboration dans l'établissement de celle-ci, et non pas de celle de 2010, qu'il avait fourni à l'AFC-GE les documents dont il découlait que sa taxation pour l'année 2010 était insuffisante. D'ailleurs, lorsqu'il a transmis ces documents à l'AFC-GE, le 3 janvier 2014, il n'a pas attiré son attention sur le fait que ces derniers devaient être pris en compte également pour sa taxation 2010. Ainsi, compte tenu de son infraction intentionnelle, sans circonstances atténuantes particulières, la quotité que l'autorité intimée a fixée à une fois le montant des impôts soustraits apparaît tout à fait proportionnée à l'intensité de sa faute et aux circonstances. Il ne faut en tout état de cause pas perdre de vue que, 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, de sorte que le tribunal n'intervient qu'en cas d'abus ou d'excès de celui-ci, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

- 16/18 - A/640/2021

E. 17

Enfin, le recourant demande le remboursement de l'IA prélevé sur le dividende de CHF 192'000.- et, si ce remboursement lui est refusé, la déduction de cet impôt de ce revenu.

E. 18

L'art. 23 LIA, en vigueur en 2010, prévoyait que celui qui, contrairement aux prescriptions légales, ne déclare pas aux autorités fiscales compétentes un revenu grevé de l'impôt anticipé ou la fortune d'où provient ce revenu perd le droit au remboursement de l'impôt anticipé déduit de ce revenu. Selon l'art. 23 al. 2 LIA, en vigueur depuis le 1er janvier 2019, il n'y a pas de déchéance du droit si l'omission du revenu ou de la fortune dans la déclaration d'impôt est due à une négligence et si, dans une procédure de taxation, de révision ou de rappel d'impôt dont la décision n'est pas encore entrée en force, ce revenu ou cette fortune : - sont déclarés ultérieurement (let. a) ; - ou ont été portés au compte du revenu ou de la fortune suite à une constatation faite par l'autorité fiscale (let. b). Dans le cadre d'application de cette dernière disposition légale, pour examiner si l'omission est intentionnelle ou résulte de la négligence, il n'y a pas lieu de s'écarter de ce qui a été développé en matière de soustraction fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1110/2018 du 27 juin 2019 consid. 4.1).

E. 19

Selon la disposition transitoire figurant à l'art. 70d LIA, l'art. 23 al. 2 LIA s'applique aux prétentions nées à partir du 1er janvier 2014 pour autant que le droit au remboursement de l'impôt anticipé n'ait pas encore fait l'objet d'une décision entrée en force.

Par « prétentions nées », il faut entendre la naissance du droit au remboursement de l'IA ; cette naissance a lieu au même moment que celle de la créance fiscale, c'est-à-dire, aux termes de l'art. 12 LIA, au moment où échoit la prestation imposable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_901/2018 du 17 juin 2019 consid. 3.2).

E. 20

En l'espèce, la prétention en remboursement de l'IA est née au moment de l'échéance du dividende de CHF 192'000.-, en 2010, soit avant le 1er janvier 2014. Il s'ensuit que le nouveau droit n'est pas applicable à la présente cause. Le recourant ne peut donc pas être mis au bénéfice du nouveau art. 23 al. 2 LIA. Quoi qu'il en soit, dans la mesure où - comme on l'a vu plus haut - sa faute relève à tout le moins du dol éventuel, et non d'une négligence, il ne pourrait de toute façon pas se prévaloir de cette disposition. S'agissant de l'ancien droit, il convient de rappeler que le contribuable doit avoir déclaré lui-même les rendements soumis à l'IA. Peu importe généralement que les autorités fiscales aient pu se rendre compte du caractère incomplet de la

- 17/18 - A/640/2021 déclaration et avoir accès aux informations manquantes en les demandant ou en effectuant une comparaison avec les dossiers fiscaux de tiers. En principe, le fisc peut en effet partir de l'idée que le contribuable a rempli sa déclaration de manière exacte et complète, conformément à ses obligations prévues notamment aux art. 124 al. 2 LIFD et 42 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14). C'est seulement lorsque la déclaration est affectée de lacunes manifestes que des investigations supplémentaires peuvent s'imposer (arrêt du Tribunal fédéral 2C_901/2018 du 17 juin 2019 consid. 4 et les arrêts cités). Ainsi, afin d'éviter de perdre son droit au remboursement, le contribuable doit annoncer spontanément le rendement du capital qui a été grevé de l'impôt, ainsi que la valeur d'où il provient, dans la première déclaration consécutive à l'échéance du rendement, ou le faire ultérieurement en communiquant des renseignements complémentaires assez tôt pour qu'ils puissent être pris en considération avant l'entrée en force de la taxation (not. ATF 113 Ib 128 consid. 2b ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_896/2015 du 10 novembre 2016

consid. 2.1 ; 2C_322/2016 du 23 mai 2016 consid. 3.2.1 ; 2C_80/2012 du 16 janvier 2013 consid. 2.2 ; 2C_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 4.1), ce que le recourant n'a pas fait.

Il en résulte que le remboursement de l'IA litigieux est exclu.

E. 21

Enfin, ni la LIFD, ni la LIPP ne prévoyant la possibilité de déduire l'IA des revenus imposables, le grief du recourant à cet égard est manifestement mal fondé.

E. 22

Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté.

E. 23

Vu cette issue, un émolument de CHF 900.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 144 al. 1 LIFD et 52 al. 1 LPFisc). Il est partiellement couvert par l'avance de frais de CHF 700.- versée à l'ouverture du recours.

E. 24

Vu l'issue du litige, le recourant n'a pas droit à une indemnité de procédure (art. 87 al. 2 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

- 18/18 - A/640/2021

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