

GE_GERICHTE JTAPI/1246/2024 vom 16. Dezember 2024

GE Cour de justice, 2024-12-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_1246_2024

FR: GE_GERICHTE JTAPI/1246/2024 du 16 décembre 2024

IT: GE_GERICHTE JTAPI/1246/2024 del 16 dicembre 2024

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 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).

E. 2

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

E. 3

Le présent litige porte sur les bordereaux de rappels d'impôts et amendes notifiés à la recourante pour les années 2014 et 2017.

E. 4

À teneur des art. 151 al. 1 LIFD et 69 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 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. 5

Le rappel d'impôt est le pendant, en faveur du fisc, de la révision en faveur du contribuable. Cette procédure porte sur la perception d'impôts qui n'ont pas pu être prélevés par l'administration fiscale au cours de la taxation ordinaire. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives : il implique qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale. Il suppose aussi l'existence d'un motif de rappel, qui peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits ou moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation. Le rappel d'impôt ne peut

- 7/12 - A/3767/2023 porter que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1).

E. 6

Pour sa part, le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète et y joindre les annexes (art. 124 al. 2 LIFD ; 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 C_879/2008 du 20 avril 2009 consid. 5.1). "Selon la jurisprudence, l'autorité fiscale peut, en principe, considérer que la déclaration d'impôt est exacte et complète et elle n'est pas tenue, à défaut d'indices correspondants, de rechercher des informations complémentaires. En raison de la maxime inquisitoire, l'autorité doit cependant procéder à une analyse plus approfondie, lorsqu'il ressort manifestement du dossier que les faits déterminants sont incomplets ou peu clairs. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante ou incomplète est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 et les arrêts cités). La rupture du lien de causalité est soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave de l'autorité fiscale (arrêt 2C_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 6.1 et les arrêts cités)"(ATF 2C_700/2022 du 25.11.2022 consid. 8.1). Dans un arrêt antérieur, le Tribunal fédéral a considéré que l'autorité fiscale "n'a pas l'obligation, en l'absence d'indice particulier, d'effectuer des recoupements avec les données d'autres contribuables (arrêt du Tribunal fédéral 2A. 187/2000 du 3 novembre 2000) ni de se mettre à la recherche de renseignements supplémentaires dans le dossier fiscal du contribuable concerné." (RDAF 2003 II 622 consid. 3.3.2)

E. 7

En l'espèce, il n'est pas contesté que, s'agissant de la période 2017, la recourante n'a mentionné aucune part dans une succession non partagée. Elle n'y a pas non plus fait mention dans le cadre de l'instruction de la réclamation qu'elle avait déposée contre les bordereaux émis pour cette période. Les conditions d'un rappel d'impôts pour celle-ci sont manifestement réunies.

E. 8

En ce qui concerne la période 2014, la question d'un rappel d'impôts portant sur la rente viagère est plus délicate. En effet, la recourante avait retourné pour cette période un formulaire vierge signé, mais y avait annexé diverses attestations de rentes, qui ont pu être correctement prises en compte dans les bordereaux émis le 31 août 2015. Il n'y avait en revanche aucun justificatif relatif à la rente viagère litigieuse.

E. 9

Au caractère manifestement incomplet de la déclaration déposée, on peut opposer à l'AFC-GE le fait que, en 2011 déjà, elle avait été saisie d'une demande d'accord préalable sur les modalités de la vente immobilière et le paiement d'une partie du prix sous forme de rente viagère qui a été retournée avec "bon pour accord". Cette

- 8/12 - A/3767/2023 même rente, omise dans la déclaration fiscale 2013, avait fait l'objet d'un courrier complétant celle-ci et a été taxée. La recourante se prévaut de ces deux éléments et soutient que, par essence, une rente viagère ne s'éteint pas, si bien que le taxateur, en se basant sur les éléments du dossier, aurait spontanément dû l'intégrer dans la taxation de la période suivante.

E. 10

Pour le tribunal, l'AFC-GE ne pouvait pas en l'espèce partir de l'idée qu'une déclaration complète lui avait été soumise, puisque celle-ci n'avait pas du tout été remplie et que seuls quelques justificatifs avaient été annexés au formulaire signé et retourné par la recourante. C'est pour cette raison que ses Services de l'immobilier et des titres ont demandé que soient remplies des annexes complètes, qui lui ont été retournées dans les délais et avec les justificatifs requis par la recourante. On peut dès lors s'étonner qu'il ne lui y ait pas été donné l'occasion de remplir une déclaration complète comprenant les autres revenus et déductions.

E. 11

Pour établir dans ces circonstances très particulières la taxation 2014 de la recourante, il apparaît évident que le taxateur a dû examiner quels éléments ont été retenus dans la taxation de la période précédente et a ainsi pu fixer le montant de certaines déductions, en particulier les primes d'assurance. Il est inexplicable qu'il ne se soit pas interrogé sur la rente viagère litigieuse, qui avait fait l'objet d'un courrier se trouvant dans le dossier de la période 2013. C'est d'ailleurs de manière pertinente que la recourante relève que, par définition, une rente viagère perdure jusqu'au décès de sa bénéficiaire.

E. 12

Le tribunal retient dès lors que l'AFC-GE a fait preuve d'une négligence suffisamment grave pour que le lien de causalité entre absence de déclaration et taxation incomplète soit rompu, de sorte qu'elle n'était pas en droit de corriger son erreur par un rappel d'impôt. Celui-ci sera dès lors annulé, ce qui conduit également à l'annulation des pénalités infligées pour la période 2013.

E. 13

Les rappels d'impôt ayant été confirmés dans leur principe pour la période 2017 seulement, reste à examiner la question des pénalités.

E. 14

Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende (art. 175 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) ; art. 69 al. 1 LPFisc).

E. 15

Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent dès lors être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier. Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (arrêts du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 9.1 et 11 ; 2C_874/2018 précité consid. 10.1 ; ATA/859/2018 du 21 août 2018 consid. 13b et la référence). La violation d'une obligation légale peut résulter d'une irrégularité dans la comptabilité ou du fait de remplir sa déclaration

- 9/12 - A/3767/2023 fiscale de manière non conforme à la vérité et non complète, en violation de l'art. 124 al. 2 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1018/2015 précité consid. 9.4.2 et les références citées).

E. 16

La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence. La notion de négligence des art. 175 LIFD et 56 LHID est identique à celle de l'art. 12 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0) : 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 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_874/2018 précité consid. 10.1.3 ; 2C_129/2018 précité consid. 9.1 et les références ; ATA/407/2022 du 12 avril 2022 consid. 6 a).

E. 17

La preuve d'un comportement intentionnel de la part du contribuable doit ainsi être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que celui-ci était conscient du caractère erroné ou incomplet des indications fournies. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a voulu tromper les autorités fiscales, afin d'obtenir une taxation plus favorable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 6.4.1 ; 2C_1052/2019 du 18 mai 2020 consid. 3.7.1 ; 2C_184/2019 du 25 septembre 2019 consid. 3.2 et 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 10.4.1). Cette présomption ne se 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1066/2018 du 21 juin 2019 consid. 4.1 ; 2C_129/2018 précité consid. 9.1). Le dol éventuel suffit pour retenir l'intention (arrêts du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.2 ; 2C_444/2018 précité consid. 9.2) : il suppose que l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1073/2018 précité consid. 17.3.1 et les arrêts cités ; ATA/407/2022 précité consid. 6b). En revanche, 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 précité consid. 3.7.1 ; 2C_1066/2018 précité consid. 4.1 ; 2C_1018/2015 précité consid. 9.4.4).

E. 18

"La présomption d'innocence, garantie par les art. 6 par. 2 CEDH et 32 al. 1 Cst., ainsi que son corollaire, le principe in dubio pro reo, concernent tant le fardeau de la preuve que l'appréciation des preuves (ATF 120 Ia 31 consid. 2c). En tant que

- 10/12 - A/3767/2023 règle relative au fardeau de la preuve, la présomption d'innocence signifie que toute personne prévenue d'une infraction pénale doit être présumée innocente jusqu'à ce que sa culpabilité soit légalement établie et, partant, qu'il appartient à l'accusation de prouver la culpabilité de l'intéressé (ATF 144 IV 345 consid. 2.2.3.3; 127 I 38 consid. 2a; 124 IV 86 consid. 2a; 120 Ia 31 consid. 2c). (...) Comme règle d'appréciation des preuves, la présomption d'innocence signifie que le juge ne doit pas se déclarer convaincu de l'existence d'un fait défavorable à l'accusé si, d'un point de vue objectif, il existe des doutes

quant à l'existence de ce fait. Il importe peu qu'il subsiste des doutes seulement abstraits et théoriques, qui sont toujours possibles, une certitude absolue ne pouvant être exigée. Il doit s'agir de doutes sérieux et irréductibles, c'est-à-dire de doutes qui s'imposent à l'esprit en fonction de la situation objective. Lorsque l'appréciation des preuves et la constatation des faits sont critiquées en référence au principe "in dubio pro reo", celui-ci n'a pas de portée plus large que l'interdiction de l'arbitraire (ATF 146 IV 88 consid. 1.3.1; 145 IV 154 consid. 1.1; 127 I 38 consid. 2; 124 IV 86 consid. 2a; 120 Ia 31 consid. 2c-e)." (ATF 2C_700/2022 du 26.11.2022 consid. 11).

E. 19

En l'espèce, les rappels d'impôts ont été confirmés par le tribunal. Les éléments objectifs d'une soustraction consommée sont ainsi réunis.

E. 20

Reste à déterminer si les conditions subjectives sont réunies. Dans sa réponse au recours, l'AFC-GE estime qu'une simple négligence peut être reprochée à la recourante. Un comportement intentionnel de sa part, fût-ce par dol éventuel, n'est en effet pas démontré.

E. 21

Aucun des documents versés à la procédure ne permet de justifier qu'avant la réception du jugement du tribunal d'arrondissement de E_____ (ZH) du 7 décembre 2018, la recourante pouvait imaginer être héritière de la de cujus. Il s'agissait en effet d'une parente éloignée décédée dans un autre canton et le tribunal tient pour plausible l'allégation de la recourante selon laquelle elle n'avait aucun contact avec elle. En revanche, elle aurait dû spontanément transmettre à l'AFC- GE l'attestation qu'elle avait reçue début février 2019, soit quelques jours avant ou après avoir complété la réclamation qu'elle avait déposée contre sa taxation 2017. Cette omission constitue à tout le moins une négligence, et le tribunal confirmera sur ce point l'analyse de l'AFC-GE.

E. 22

En cas de soustraction consommée, l'amende est, en règle générale, fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc). Le montant de l'impôt soustrait constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité (ATA/407/2022 du 12 avril 2022 consid. 6c).

E. 23

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

- 11/12 - A/3767/2023 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. Les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 s).

E. 24

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

E. 25

En l'espèce, l'AFC-GE propose, dans sa réponse au recours, de retenir une négligence et de réduire la quotité des amendes à 0.40 fois. Celle-ci est proche du minimum de un tiers et est dès lors conforme à la loi. Elle sera confirmée par le tribunal.

E. 26

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du

E. 30

juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante, dont le recours est largement admis, est condamnée au paiement d'un émolument réduit s'élevant à CHF 200.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. 27. Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF 1'000.-, à la charge de l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, sera allouée à la recourante (art. 87 al. 2 à 4 LPA et 6 RFPA).

- 12/12 - A/3767/2023

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