

GE_GERICHTE JTAPI/161/2024 vom 26. Februar 2024

GE Cour de justice, 2024-02-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_161_2024

FR: GE_GERICHTE JTAPI/161/2024 du 26 février 2024

IT: GE_GERICHTE JTAPI/161/2024 del 26 febbraio 2024

Erwägungen

E. 1

Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE (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

Dans sa réponse, l'AFC-GE a indiqué accepter d'annuler les reprises sur les commissions 2011 et 2012 de respectivement CHF 4'157.- et CHF 4'194.-, ce qui

- 10/20 - A/4116/2022 impliquerait nécessairement une réduction du montant des amendes ICC et IFD 2011 et 2012. Il lui en sera donné acte. Ces reprises ne sont ainsi plus litigieuses.

E. 4

Le requérant soutient que les conditions d'ouverture des procédures en rappel et en soustraction d'impôt ne sont pas données pour les années 2011 et 2012, dans la mesure où les comptes découverts par le Ministère public concernent les exercices 2014 et 2015.

E. 4.1

; 143 II 402 consid. 5.1).

Sont en particulier imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, et de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD et 19 al. 1 LIPP).

E. 5

Aux termes des art. 59 al. 1 LPFisc et 151 al. 1 LIFD, 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. 6

Selon les art. 60 al. 1 LPFisc et 153 al. 1 LIFD, le contribuable est avisé par écrit de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt. Cette communication écrite est de nature déclaratoire et doit permettre à contribuable de faire valoir ses droits, dont le droit d'être entendu, et de présenter ses arguments et ses moyens de preuve (cf. arrêt du Tribunal fédéral 9C_688/2023 du 4 décembre 2023 consid. 5.1.2.1.)

E. 7

Selon la jurisprudence, de simples soupçons quant à l'exactitude de la déclaration fiscale sont suffisants pour justifier l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 6.4 ; ATA/1249/2020 du 8 décembre 2020 consid. 6). Par ailleurs, il est toujours possible pour l'administration fiscale d'étendre la procédure de rappel d'impôt à d'autres éléments imposables qu'elle serait amenée à détecter au cours de ses investigations (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 et 4.5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_688/2023 du 4 décembre 2023 consid. 5.1.2.2.).

E. 8

En l'espèce, suite à la découverte, par le Ministère public, des éléments laissant supposer que les déclarations fiscales 2014 et 2015 du recourant n'étaient pas complètes, l'AFC-GE était parfaitement légitimée à nourrir des soupçons quant à l'exactitude de celles des années 2011, 2012 et 2013. Ces soupçons étaient en soi tout à fait suffisants pour étendre l'ouverture des procédures en rappel et en soustraction d'impôt à ces trois années. Pour le surplus, il n'est pas contesté que l'AFC-GE a procédé à l'ouverture de ces procédures par un courrier recommandé adressé au recourant en date du 12 novembre 2020, en y précisant qu'elles concernaient des produits de sous-location et des commissions pour les périodes fiscales 2011 à 2015, ce qui a permis à ce dernier de pouvoir exercer pleinement son droit d'être entendu. Ce grief est ainsi écarté.

E. 9

Le recourant ne conteste pas clairement les reprises opérées sur les commissions qu'il a prélevées sur des paiements par cartes de crédits (années 2013 à 2015), admettant expressément qu'il ne les avait pas déclarées. Il conteste en revanche celles effectuées sur son chiffre d'affaires de sous-location des années 2011, 2012,

- 11/20 - A/4116/2022 2014 et 2015, soutenant que ses comptes initiaux joints à ses déclarations seraient exacts et que ceux découverts par le Ministère public ne refléteraient pas la réalité de ses recettes. Il indique par ailleurs n'avoir tenu aucune comptabilité pour l'exercice 2014, pour lequel il a été taxé d'office.

E. 10

Selon les art. 16 al. 1 LIFD et 17 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions. Ces dispositions expriment la théorie de l'accroissement du patrimoine, respectivement du principe de l'imposition du revenu global net, selon lesquels tous les montants qui accroissent le patrimoine d'une personne sont inclus dans son revenu imposable, à moins d'être expressément exonérés (cf. ATF 146 II 6 consid.

E. 11

La détermination du bénéfice net imposable pour les contribuables tenant une comptabilité en bonne et due forme s'effectue selon les règles applicables aux personnes morales (art. 19 al. 4 LIPP et 18 al. 3 LIFD).

E. 12

Les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante doivent joindre à leur déclaration, à chaque période fiscale, les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats et, le cas échéant, annexe) de la période concernée ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés (art. 125 al 2 LIFD et 29 al. 2 LPFisc). Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte. Sur demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires. Les personnes physiques qui exercent une activité lucrative indépendante doivent conserver pendant dix ans les livres ou les relevés, ainsi que les pièces justificatives en relation avec leur activité (art. 126 LIFD et 31 LPFisc).

Les exigences auxquelles doivent répondre les pièces comptables requises par les dispositions précitées dépendent des circonstances du cas d'espèce, en particulier du type d'activité et de l'ampleur de cette dernière. Dans tous les cas, elles doivent être propres à garantir une saisie complète et fiable du revenu et de la fortune liés à l'activité lucrative indépendante et pouvoir être contrôlées dans des conditions raisonnables par les autorités fiscales (arrêts 2C_189/2016 du 13 février 2017 consid. 6.4.4; 2C_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 6.5). Cette exigence est d'autant plus importante lorsque le contribuable entend alléguer des faits de nature

- 12/20 - A/4116/2022 à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266), ce qu'il lui incombe de prouver (ATF 133 II 153 consid. 4.3).

La fonction première de la comptabilité commerciale est de fournir un système d'information fiable. Cette fiabilité intéresse en particulier les créanciers et les actionnaires de l'entreprise ou encore l'administration fiscale (déclaration d'impôt). Le principe d'intégralité (art. 957a al.2 ch.1 et 958c al.1 ch.1 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse - CO - RS 220) exige que toutes les informations qui sont nécessaires à l'évaluation de la situation économique de l'entreprise (art. 957a al.1 CO) soient communiquées. Le principe de fiabilité, quant à lui, englobe les principes de l'exactitude des comptes, de la sincérité (fidélité) du bilan et de l'absence d'arbitraire. Selon ce principe, les informations fournies dans les comptes doivent être exemptes d'erreurs importantes et de distorsions. En particulier, les écritures ne doivent pas être falsifiées ou déformées. De plus, les transactions doivent être enregistrées chronologiquement et intégralement dans un journal, la comptabilité doit être tenue en partie double et les comptes doivent s'aligner sur une structure logique qui soit conforme à un plan comptable reconnu. Le principe de justification de chaque enregistrement par une pièce comptable, qui concerne l'établissement de la comptabilité (art.957a al.2 ch. 2 CO), commande de documenter chaque opération significative par une pièce comptable reflétant l'élément de fait concerné (MSA 2014, 33). La pièce justificative doit porter le libellé de l'écriture, son montant, les références de l'émetteur et la date de son établissement (Robert DANON in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral

direct, 2ème édition, 2017, art. 58 § 21 - 24, p. 1059-1060).

E. 13

Les autorités de taxation quant à elles établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. Elles peuvent en particulier ordonner des expertises, procéder à des inspections et examiner sur place les comptes et les pièces justificatives (art. 123 LIFD et 26 al. 2 LPFisc). Enfin, elles contrôlent la déclaration d'impôt et procèdent aux investigations nécessaires (art. 130 al. 1 LIFD). Elles établissent la taxation sur la base de la déclaration d'impôt et des justificatifs déposés par le contribuable, ainsi que des contrôles et investigations effectués (art. 36 al. 1 LPFisc). Dans la procédure de rappel d'impôt, le contribuable doit - à la différence de la procédure de soustraction d'impôt - collaborer régulièrement (arrêts du Tribunal fédéral 2C_223/2008 du 9 février 2009 consid. 2.2 ; 2C_514/2007 du 2 octobre 2007 consid. 3).

E. 14

Selon le Tribunal fédéral, lorsqu'elle est confrontée au caractère déficient d'une comptabilité, l'administration fiscale peut procéder à une taxation par estimation. Il appartient au contribuable de s'accommoder de l'imprécision ou de l'approximation qui résulte nécessairement d'une estimation fiscale, laquelle a elle-même été déclenchée à cause d'une tenue lacunaire de sa comptabilité (arrêt du Tribunal fédéral 2C_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 3 = SJ 2013 p. 446). La procédure

- 13/20 - A/4116/2022 par estimation vise à éviter que, les cas où le contribuable se soustrait à son obligation de coopérer ou dans lesquels les documents comptables se révèlent incomplets, insuffisants, voire inexistant, ne se soldent par une perte d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 3.1 et les arrêts cités). La taxation par estimation intervient également lorsque les documents comptables se révèlent incomplets ou insuffisants. Dans la mesure où le contribuable admet la présence d'un chiffre d'affaires non déclaré mais conteste les montants retenus par l'AFC-GE, il lui appartient de chiffrer et de prouver les reprises qui auraient dû être faites (cf. ATA/218/2016 du 8 mars 2016). Doctrine et jurisprudence identifient deux principaux groupes de méthodes de taxation par estimation, auxquelles l'AFC-CH a recours : d'une part, les méthodes reconstructives, qui visent à compléter ou reconstituer une comptabilité déficiente ; l'administration peut notamment, dans ce but, opérer une reprise d'impôt, présumer de l'exactitude d'une pièce justificative (par exemple, d'une liste d'offres de ventes ou de factures des achats de marchandises de revente de l'assujetti) ou encore établir le chiffre d'affaires pour une brève période, puis appliquer le résultat ainsi obtenu à une période plus longue (extrapolation). D'autre part, la méthode des chiffres d'expérience ou coefficients expérimentaux, qui consiste à partir de résultats partiels incontestés ressortant de la comptabilité du contribuable, auxquels on ajoute des suppléments en pour cent, dictés par les chiffres d'expérience ; l'AFC-CH obtient ces derniers, et peut ainsi définir la marge de bénéfice brut moyenne, en analysant les autres entreprises de la même branche, par le biais d'enquêtes statistiques menées lors de contrôles (arrêt du Tribunal fédéral 2C_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 3.1). Lorsqu'elle procède à une estimation du chiffre d'affaires, l'autorité de taxation doit tenir compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause ; elle doit s'appuyer sur des données plausibles et aboutir à un résultat s'approchant le plus possible de la réalité. Le contribuable qui a présenté une comptabilité non conforme aux exigences légales et qui est dans l'incapacité d'établir que l'estimation

faite par l'administration ne correspondrait manifestement pas à la réalité doit supporter les désavantages d'une situation illégale qu'il a lui-même créée (arrêts du Tribunal fédéral 2C_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 3.1 et les arrêts cités ; 2C_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 2.2 et 3.4).

E. 15

En matière fiscale, les règles générales relatives à la répartition du fardeau de la preuve, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, impliquent que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 146 II 6 consid. 4.2 et les références; 144 II 427

- 14/20 - A/4116/2022 consid. 8.3.1; 140 II 248 consid. 3.5; 133 II 153 consid. 4.3). Ce dernier devra justifier l'origine des montants non déclarés et il pourra même être obligé de fournir des renseignements supplémentaires sur les rapports contractuels mis à jour par l'autorité fiscale et sur les prestations qui en découlent. L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si ces dernières paraissent vraisemblables. Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2).

E. 16

En l'espèce, les comptes que le recourant a joints initialement à ses déclarations fiscales n'étaient accompagnés d'aucune pièce justificative y relative. Lorsque l'AFC-GE lui a demandé - à trois reprises dans le cadre de la présente procédure - de lui remettre les comptabilités complètes de son activité de sous-location ainsi que les montants des commissions encaissées, il n'y a donné aucune suite. Dans ces conditions, elle était parfaitement légitimée à procéder à une estimation de son chiffre d'affaires, en se fondant sur les documents et informations communiqués par le Ministère public. Dans son recours, le recourant se limite à soutenir que les comptes produits en annexe à ses déclarations fiscales seraient exacts, sans toutefois produire des justificatifs attestant des écritures y fuguant, de sorte que le principe de justification de chaque enregistrement par une pièce comptable n'est pas respecté. Pour le surplus, l'estimation opérée par l'AFC-GE ne prête pas le flanc à la critique. En effet, les loyers redressés pour les années 2011 à 2013 correspondent à un taux d'occupation des chambres de 67 %, ce qui ne paraît manifestement pas excessif, dans la mesure où le recourant indique lui-même les avoir louées « au tarif de CHF 75.- à CHF 100.- » par jour. En effet, comme l'a relevé l'AFC-GE dans sa réponse, pour l'année 2011 par exemple, si l'on se fondait sur ces prix de location, on obtiendrait un loyer annuel de CHF 164'250.-, respectivement CHF 219'000.-, pour les 6 chambres que le recourant a louées cette année. Or, l'AFC-GE n'a retenu qu'un loyer annuel de CHF 108'398.-, correspondant à un taux d'occupation de 67 % (si l'on prend en compte le prix de location de CHF 75.- par jour). En tout état, le recourant n'a apporté aucun élément permettant de retenir un taux d'occupation moins élevé. De même, pour les exercices 2014 et 2015, l'AFC-GE pouvait, sans tomber dans l'arbitraire, déterminer les

loyers à reprendre par la différence entre ceux retenus dans les taxations initiales et ceux ressortant des comptes découverts par le Ministère public. En effet, d'une part, le recourant a signé ces comptes et, d'autre part, son comptable a déclaré à la police judiciaire que c'était lui-même qui lui avait « dicté » les montants du chiffre d'affaires figurant dans sa double comptabilité établie en 2017. Ainsi, dans la mesure où il n'a pas produit de justificatifs démontrant le caractère exact de sa comptabilité initiale, c'est à bon droit que l'AFC-GE a pris en compte celle de 2017.

- 15/20 - A/4116/2022 Enfin, le recourant n'a fourni aucun élément concret probant permettant de remettre en cause le montant des reprises sur les commissions 2013 à 2015, étant relevé que l'AFC-GE les a fixées selon le pourcentage qu'il fait valoir dans son recours (8 %). Au vu de ce qui précède, les reprises litigieuses et les rappels d'impôt y relatifs seront confirmés.

E. 17

Le recourant s'oppose également au principe des amendes, soutenant en particulier n'avoir commis aucune faute, sa comptabilité ayant été établie par son mandataire de l'époque. Subsidiairement, leur quotité devait être réduite au minimum légal (un tiers des impôts soustraits), compte tenu des circonstances atténuantes et de sa négligence. Il ajoute que sa seule faute est d'avoir omis d'intégrer dans son chiffre d'affaires les commissions perçues entre 2013 et 2015, mais que ce comportement relèverait de la négligence inconsciente.

E. 18

Est notamment puni d'une amende 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 (art. 69 al. 1 LPFisc et 175 al. 1 LIFD). Pour que cette infraction soit retenue, il faut qu'il y ait soustraction d'un montant d'impôt, en violation d'une obligation légale incombant au contribuable, une faute de ce dernier, ainsi qu'un lien de causalité entre le comportement illicite et la perte fiscale subie par la collectivité (arrêts du Tribunal fédéral 2C_553/2018 du 17 juin 2019 consid. 4.2.1 ; 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 7 ; 2C_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 10.1 ; 2C_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 9.2 et les arrêts cités).

E. 19

Lorsqu'un contribuable signe sa déclaration fiscale, il endosse la responsabilité de la véracité des indications qui s'y trouvent ; il répond ainsi lui-même des infractions fiscales commises si une faute lui est imputable ; il ne peut se libérer en faisant valoir qu'il s'est fait assister ou conseiller. Il ne faut en effet 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.3 et les arrêts cités).

Ainsi, 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. Lorsqu'un contribuable signe sa déclaration fiscale 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. Pour retenir l'intention par dol éventuel, il faut toutefois que le contribuable ait pu reconnaître

- 16/20 - A/4116/2022 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 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 (ATA/1282/2018 du 27 novembre 2018 consid. 4a et la jurisprudence citée).

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 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_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.2 ; ATA/222/2019 du 5 mars 2019 consid. 9a). Il n'est toutefois pas aisé de distinguer le dol éventuel de la négligence consciente. Il y a dol éventuel lorsque l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, même s'il ne le souhaite pas, parce qu'il s'en accommode pour le cas où il se produirait. La négligence consciente se distingue du dol éventuel par l'élément volitif. Alors que celui qui agit par dol éventuel s'accommode du résultat dommageable pour le cas où il se produirait, celui qui agit par négligence consciente escompte - ensuite d'une imprévoyance coupable - que ce résultat, qu'il envisage aussi comme possible, ne se produira pas (arrêt du Tribunal fédéral 2C_81/2022 du 25 novembre 2022 consid. 10.2).

En règle générale et pour autant que toutes les autres conditions soient remplies, une soustraction est commise dès qu'il y a irrégularité dans la comptabilité (ATF 135 II 86 consid. 3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_508/2014, 2C_509/2014 du 20 février 2015 consid. 5.3.1 ; 2C_907/2012, 2C_908/2012 du 22 mai 2013 consid. 5.2.1).

E. 20

En l'espèce, il a été établi que les déclarations 2011, 2012, 2013 et 2015 du recourant étaient irrégulières et incomplètes, ne mentionnant pas la totalité de son chiffre d'affaires, et que sa taxation d'office 2014 était insuffisante. Le dommage subi par la collectivité est équivalent au montant du rappel d'impôt dont le bien-fondé doit, comme vu ci-dessus, être confirmé. Il est par ailleurs établi qu'en ne déclarant pas

- 17/20 - A/4116/2022 ces éléments, le recourant a violé son obligation de remplir la déclaration fiscale de manière complète et conforme à la vérité (cf. art. 124 al. 2 LIFD et 26 al. 2 LPFisc). Les éléments objectifs d'une soustraction fiscale sont ainsi donnés. L'élément

subjectif, soit la faute, apparaît également réalisé, à tout le moins sous forme de dol éventuel. Que sa comptabilité et ses déclarations fiscales aient été établies par une fiduciaire n'est pas suffisant pour admettre qu'il aurait pris toutes les précautions nécessaires. Ce fait ne l'a en effet pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales. Il ne peut au demeurant prétendre qu'il n'aurait pas pu déceler les prétendues erreurs de son mandataire, ne démontrant ni d'ailleurs n'alléguant, avoir effectivement contrôlé les déclarations établies par sa fiduciaire. Il ne démontre pas non plus l'avoir effectivement informée des éléments de revenu en cause, étant rappelé qu'il admet ne pas l'avoir fait en ce qui concerne les commissions litigieuses. Il faut relever aussi qu'il a déclaré à la police judiciaire s'être laissé taxer d'office pour l'année 2014 parce qu'il aurait payé « beaucoup » d'impôt pour la période 2013. Entendu également par cette autorité, son comptable a indiqué qu'il avait « cherché à payer moins d'impôt ». Dans ces conditions, il faut admettre qu'il a agi fautivement, à tout le moins par dol éventuel. Toutes les conditions de la soustraction fiscale étant ainsi remplies, les amendes ICC et IFD 2011 à 2015 infligées sont justifiées dans leur principe.

E. 21

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). Il en découle qu'en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Ce dernier 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/1427/2019 du 24 septembre 2019 consid. 4a). Le fait que l'auteur ait agi intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant, sur la quotité de l'amende (ATA/513/2016 du 14 juin 2016 consid. 10).

E. 22

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 sur plusieurs exercices (cf. Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, n. 54 ad art. 175).

- 18/20 - A/4116/2022

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). 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 (régulé par l'art. 175 al. 3 LIFD) ou encore l'écoulement d'un temps relativement long entre l'acte et sa découverte, durant lequel le contribuable s'est comporté correctement à l'égard du fisc (cf. Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., n. 47 ad art. 175 et les références citées).

Lorsque le contribuable cache un élément de sa fortune et omet de signaler les revenus qui en découlent dans plusieurs déclarations, on est en présence d'un concours réel : le contribuable commet une nouvelle soustraction fiscale à chaque déclaration (cf. Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., n. 46 s., 54 et 56 s. ad art. 175).

E. 23

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).

Par ailleurs, selon la jurisprudence, l'importance des montants soustraits et donc des rappels d'impôts ne constitue pas une sorte de double sanction et n'est donc pas un critère devant jouer en faveur du contribuable, le critère légal des art. 175 al. 2 LIFD et 69 al. 2 LPFisc étant celui de la gravité de la faute (cf. ATF 144 IV 136 consid. 7.3.2).

E. 24

En l'espèce, le recourant a commis intentionnellement une soustraction fiscale s'étant déroulée consécutivement sur cinq années et portant sur des montants de revenu non négligeables. Dans ces conditions, il faut admettre que cette soustraction procède d'une faute grave, qui doit être sanctionnée, conformément à ce que prévoient les art. 175 al. 2 LIFD et 69 al. 2 LPFisc, par une amende supérieure à une fois le montant de l'impôt soustrait. Or, quand bien même elle n'a retenu explicitement aucune circonstance atténuante, l'AFC-GE a fixé la quotité des amendes aux 3/4 des impôts soustraits. Au vu des circonstances aggravantes (soustraction commise consécutivement sur cinq années, par faute grave, et portant sur des montants d'impôt importants) et de l'absence des circonstances atténuantes (en particulier celle de la bonne collaboration, puisqu'il n'a donné aucune suite aux demandes de renseignements de l'AFC-GE), cette quotité apparaît plutôt clémente. Pour le surplus, le recourant ne saurait se prévaloir de sa prétendue méconnaissance du droit fiscal et comptable (cf. not. ATF 126 V

- 19/20 - A/4116/2022 308 consid. 2b) à titre de circonstance atténuante, puisqu'il est manifeste que tout contribuable sait - ou doit savoir - devoir déclarer l'entier de ses avoirs et des revenus découlant d'une activité lucrative. Quant à la dépression dont il aurait souffert en 2014, il n'a étayé son existence par aucun certificat médical, ni n'a démontré qu'elle l'aurait empêché de mandater un tiers afin de remplir correctement ses obligations fiscales. L'on rappellera qu'il était assisté d'une fiduciaire durant l'année en question. Enfin, le fait qu'il doive verser à l'AFC-GE un montant de CHF 311'134,55 pour les rappels d'impôt et amendes, ne peut en aucune mesure être retenu comme une circonstance atténuante. En effet, selon la jurisprudence précitée, l'importance des montants soustraits et donc des rappels d'impôts n'est pas un critère pouvant jouer en sa faveur. Dans ces conditions la quotité retenue par l'AFC-GE ne peut qu'être confirmée. Il lui appartiendra toutefois de recalculer le montant des amendes pour l'ICC et l'IFD 2011 et 2012 en fonction des nouveaux bordereaux de rappel d'impôts qu'elle établira pour ces deux périodes.

E. 25

Au vu de ce qui précède, le recours est admis très partiellement, dans la mesure reconnue par l'AFC-GE. Il est rejeté pour le surplus, les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende 2013 à 2015 étant confirmés. En conséquence, le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE pour nouveaux bordereaux de rappel d'impôt et d'amende ICC et IFD 2011 et 2012 tenant compte des rectifications qu'elle a admises dans le cadre de la présente procédure.

E. 26

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 LPA 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), le recourant, qui succombe dans une très large mesure, est condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 1'500.- ; il est partiellement couvert par l'avance de frais de CHF 1'000.- versée à la suite du dépôt du recours. 27. Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF 250.-, à la charge de l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, sera allouée au recourant (art. 87 al. 2 à 4 LPA et 6 RFPA).

- 20/20 - A/4116/2022

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