

GE_GERICHTE JTAPI/162/2024 vom 26. Februar 2024

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

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_162_2024

FR: GE_GERICHTE JTAPI/162/2024 du 26 février 2024

IT: GE_GERICHTE JTAPI/162/2024 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).

E. 2

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

E. 3

Le recourant conteste la réalisation des conditions du rappel d'impôt, soutenant en particulier que l'AFC-GE n'était pas légitimée à procéder à sa taxation 2016 moyennant la procédure de rappel d'impôt, mais qu'elle aurait dû agir par le biais d'une taxation ordinaire ou d'une taxation d'office.

E. 4

Aux termes de l'art. 59 al. 1 LPFisc, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus du département 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, le département procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. 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 porter que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_116/2021 du 8 juillet 2021 consid. 6.1).

E. 5

Aux termes de l'art. 3 al. 1 de loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique notamment lorsqu'elles y exercent une activité lucrative, les règles du droit fiscal intercantonal étant réservées (let. d).

E. 6

Selon l'art. 26 al. 1 LPFisc, les contribuables sont invités, par publication officielle ou par l'envoi de la formule, à remplir et à déposer une formule de déclaration d'impôt. Le fait de n'avoir pas reçu de formule de déclaration ne dispense pas du paiement des impôts, ni de l'obligation de faire une déclaration (art. 28 al. 1 LPFisc). Un avis est inséré chaque année dans la Feuille d'avis officielle et publié par voie d'affiches avisant les contribuables de l'obligation de payer les impôts directs et invitant ceux qui sont tenus de faire une déclaration et qui n'ont pas reçu de formule à la retirer auprès du département (art. 28 al. 2 LPFisc). D'après l'art. 26 al. 2 LPFisc, le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme

- 10/16 - A/1307/2023 à la vérité et complète ; il doit la signer personnellement et la remettre au département, avec les annexes prescrites, dans le délai qui lui a été imparti. Le contribuable doit retourner la formule de déclaration, même s'il n'est pas taxable ni imposable (art. 27 al. 3 LPFisc). L'art. 35 LPFisc prévoit que toute personne qui, ayant reçu une formule de déclaration, estime ne pas être soumise à l'impôt dans le canton, comme ne remplissant pas les conditions prévues par la législation fiscale, doit la retourner au département, en exposant les motifs pour lesquels elle estime ne pas être astreinte à l'impôt (al. 1). Le département statue sur la demande (al. 2). Le département procède à la taxation des impôts 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). Il procède à une taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou si les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue faute de données suffisantes (art. 37 al. 1 LPFisc).

E. 7

Le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale (art. 22 al. 1 LPFisc). Un nouveau délai de prescription commence à courir lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable (art. 22 al. 3 let. a LPFisc).

E. 8

En l'espèce, le recourant confirme avoir reçu tant la formule de déclaration 2016 que les deux rappels de l'AFC-GE l'invitant à la remplir et à la lui retourner. Il ne l'a pas fait, alors qu'il exerçait dans le canton de Genève une activité lucrative indépendante depuis le 1er juillet 2016, de sorte qu'il y était assujéti de manière limitée à l'impôt à raison d'un rattachement économique et avait en conséquence l'obligation d'y déposer sa déclaration 2016, et ce jusqu'à la décision de l'AFC-GE du 22 juin 2017 de l'en libérer. Force est en effet d'admettre que cette décision a mis fin à la procédure de taxation ordinaire 2016, qu'elle soit considérée comme une décision d'assujettissement, au sens de l'art. 35 LPFisc, ou comme une décision de taxation, au sens de l'art. 36 al. 1 LPFisc. Le recourant ne disposait alors certes d'aucun intérêt (actuel) à la contester, dans la mesure où elle ne fixait aucun impôt direct à sa charge. Il n'en demeure pas moins que cette décision est entrée en force, si bien que la taxation 2016 ne pouvait plus être effectuée que par le biais d'une procédure de rappel d'impôt. Dès lors, les questions de la prescription du droit à la taxation ordinaire (art. 22 LPFisc) et de l'obligation de l'AFC-GE de procéder par une taxation d'office (art. 37 LPFisc) ne se posent pas, cette dernière ayant précisément renoncé à ces

taxations, par sa décision du 22 juillet 2017, parce qu'elle ignorait le fait que le recourant exerçait une activité indépendante à Genève depuis le 1er juillet 2016. Du reste, même si l'on devait admettre que le droit de taxer pour l'année 2016 était prescrit dès le 1er janvier 2021, ce n'est pas pour autant que l'AFC-GE ne pourrait plus ouvrir une procédure de rappel d'impôt. En effet, si un contribuable s'abstient

- 11/16 - A/1307/2023 de déposer sa déclaration d'impôt, comme en l'occurrence, il peut y avoir tentative de soustraction par omission à partir du moment où il laisse expirer en connaissance de cause le délai fixé pour remettre la déclaration d'impôt. Cette tentative perdure jusqu'à la prescription du droit de procéder à une taxation, moment à partir duquel elle devient une soustraction consommée (cf. Pietro SANSONETTI, Danièle HOSTETTLER in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, art. 176, p. 2000 s, n. 3 et 7 et la jurisprudence citée). Pour le surplus, l'existence de l'activité indépendante à Genève depuis le 1er juillet 2016 n'a été portée à la connaissance de l'AFC-GE qu'en juin 2018, par le fisc vaudois, ce qui représente forcément un fait nouveau au sens de l'art. 59 LPFisc. Le recourant ne remet au demeurant pas en question le principe de l'imposition à Genève de son revenu d'indépendant ni le taux de celle-ci. Au vu de ce qui précède, les deux conditions objectives posées par l'art. 59 LPFisc sont réunies en l'espèce, à savoir une perte fiscale pour la collectivité et la découverte d'un fait inconnu par le fisc au moment de la taxation, de sorte que le bordereau de rappel d'impôt litigieux doit être confirmé. Ainsi, ce grief est rejeté.

E. 9

Selon l'art. 69 LPFisc, 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 (al. 1) ; 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 (al. 2).

Pour que cette infraction soit retenue, il faut donc 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. 10

En l'espèce, un montant d'impôt, que le recourant n'a pas contesté en soi, a été soustrait. La première condition objective de la soustraction est ainsi réalisée. Alors qu'il exerçait à Genève une activité lucrative indépendante, de sorte qu'il était assujéti de manière limitée à l'impôt dans ce canton à raison d'un rattachement économique et avait en conséquence l'obligation d'y déposer une déclaration, le recourant n'y a pas remis sa déclaration pour l'année 2016, violant ainsi en particulier l'art. 26 al. 2 LPFisc. La deuxième condition objective de la soustraction est donc également réalisée. Comme il sera vu ci-après, le fait qu'il ait déposé sa déclaration vaudoise n'y change rien, d'autant moins qu'il l'a fait postérieurement

- 12/16 - A/1307/2023 à la décision de l'AFC-GE du 22 juin 2017, soit en février 2018, et qu'il n'en a jamais remis une copie à cette dernière.

E. 11

Le recourant remet en cause la condition du lien de causalité entre la perte fiscale et son comportement. Il avait rempli sa déclaration fiscale dans le canton de Vaud et les informations le concernant avaient été transmises par l'AFC-VD à l'autorité intimée, de sorte qu'il appartenait à celle-ci de le taxer sur cette base, sans lui infliger une amende pour soustraction fiscale.

E. 12

Les autorités fiscales se communiquent gratuitement toutes informations utiles et s'autorisent réciproquement à consulter leurs dossiers. Lorsqu'il ressort de la déclaration d'impôt d'un contribuable ayant son domicile ou son siège dans le canton qu'il est aussi assujetti à l'impôt dans un autre canton, l'autorité de taxation porte le contenu de sa déclaration et sa taxation à la connaissance des autorités fiscales de l'autre canton (art. 39 al. 2 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 [LHID - RS 642.14] ; art. 13 LPFisc). À teneur de l'art. 2 de l'ordonnance sur l'application de la LHID dans les rapports intercantonaux du 9 mars 2001 (OLHID - RS 642.141), visant les contribuables assujettis à l'impôt dans plusieurs cantons, ceux-ci peuvent y remplir leur obligation de déposer une déclaration d'impôt par la remise d'une copie de la déclaration d'impôt du canton de domicile ou du siège (al. 2) et l'autorité de taxation du canton de domicile ou du siège porte gratuitement à la connaissance des autorités de taxation des autres cantons le contenu de la taxation, y compris la répartition intercantonale et d'éventuelles modifications apportées à la déclaration d'impôt (al. 3). En cas d'assujettissement à l'impôt à raison du rattachement économique dans d'autres cantons que ceux du domicile ou du siège du contribuable, la procédure de taxation se déroule aussi dans ces autres cantons et est régie par le droit cantonal de procédure (al. 1 et 4). Selon la circulaire n° 16 de la Conférence suisse des impôts du 31 août 2001 relative à l'OLHID (ch. 22), l'assujettissement à l'impôt dans un canton à raison du rattachement économique aux termes de l'art. 2 al. 1 OLHID ne dispense pas le contribuable des obligations de procédure de taxation prévues par le droit de ce canton. Toutefois, l'obligation de déposer la déclaration d'impôt peut être remplie dans ce canton par la remise par le contribuable d'une copie de la déclaration d'impôt de son canton de domicile ou de siège (art. 2 al. 2 OLHID). En principe, le canton du siège ou du domicile a un rôle primordial - ou de « leader » - dans le déroulement de la procédure de taxation et de répartition. Pour les personnes physiques, le canton du domicile du contribuable contrôle la déclaration fiscale. Il procède aux investigations nécessaires et requiert du contribuable les renseignements utiles à la taxation et à la répartition des éléments imposables. Il communique au canton du for spécial ou secondaire une copie de la taxation et répartition intercantonale. Chaque canton applique sa législation pour la détermination du revenu et de la fortune imposables. Le canton du for secondaire

- 13/16 - A/1307/2023 ou spécial peut demander au contribuable les renseignements utiles à la taxation. Il est toutefois recommandé qu'il fasse preuve de retenue lorsque le canton de domicile a déjà procédé à un contrôle.

E. 13

Dans une affaire concernant un avocat domicilié dans le canton de Vaud mais exerçant son activité indépendante dans le canton de Genève, à qui il était reproché de ne pas avoir déclaré l'ensemble de ses revenus auprès de l'AFC-GE durant les années 2010 à 2013, et qui remettait également en cause le lien de causalité entre la perte fiscale et son comportement, le Tribunal fédéral a considéré que la transmission d'informations entre cantons ne dispensait aucunement le contribuable de ses propres obligations. Celles-ci étaient certes allégées, en ce sens que l'intéressé aurait pu se contenter d'envoyer une copie de sa déclaration vaudoise aux autorités genevoises, mais elles n'étaient pas inexistantes. En outre, on ne pouvait reprocher à l'AFC-GE de ne pas avoir satisfait à ses propres obligations qu'à partir du moment où la première décision de répartition intercantonale lui avait été transmise par l'ACI-VD. Or, même si l'on retenait que l'AFC-GE avait ou aurait dû avoir connaissance de l'existence du contribuable et lui transmettre les déclarations à remplir à compter de cette date, on ne pouvait en tout état lui reprocher une négligence grave au point de reléguer à l'arrière-plan le comportement de celui-ci. Le lien de causalité n'avait donc pas été rompu et la troisième condition de l'infraction était réalisée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_553/2018 précité consid. 5.3.3).

E. 14

En l'occurrence, c'est en vain que le recourant prétend que les manquements de l'AFC-GE sont la cause du retard dans la taxation pour l'année 2016. En effet, d'une part, il résulte des dispositions citées plus haut que la transmission d'informations entre cantons ne dispensait pas de ses propres obligations. Celles-ci étaient certes allégées, en ce sens qu'il aurait pu se contenter d'envoyer une copie de sa déclaration vaudoise à l'autorité intimée - ce qu'il n'a d'ailleurs jamais fait -, mais elles n'étaient pas inexistantes. D'autre part, il faut insister sur le fait qu'il était tenu, en vertu de l'art. 28 LPFisc, de déposer en 2017 déjà sa déclaration fiscale 2016 genevoise, sans attendre le dépôt de celle dans le canton de Vaud, qu'il n'a effectué qu'en février 2018. En outre, on ne pourrait reprocher à l'AFC-GE de ne pas avoir satisfait à ses propres obligations qu'à partir du moment où la décision de répartition intercantonale lui a été transmise par l'AFC-VD, à savoir en juin 2018. Or, même si l'on retient que l'AFC-GE avait ou aurait dû avoir connaissance de l'assujettissement du recourant à compter de cette date, on ne saurait en tout état lui reprocher une négligence grave au point de reléguer à l'arrière plan le comportement de ce dernier, d'autant que celui-ci était tenu de déposer sa déclaration fiscale genevoise bien avant cette date et que l'AFC-GE a eu connaissance de ce fait nouveau après l'entrée en force de la taxation 2016 et avant l'échéance du délai de prescription du rappel d'impôt. Il est certes regrettable que l'AFC-GE ait attendu le mois de novembre 2022 pour entreprendre les procédures en rappel et soustraction d'impôts pour l'année litigieuse, alors même qu'elle connaissait, ou aurait dû connaître, l'existence de revenus devant être taxés dans le canton de Genève depuis

- 14/16 - A/1307/2023 juin 2018 déjà. Le manque de célérité de l'AFC-GE est toutefois sans conséquence dans la mesure où le recourant ne l'a jamais relancée afin qu'elle le taxe plutôt pour l'année 2016 et qu'elle l'a fait avant la prescription des procédures en rappel et soustraction d'impôt. Cela étant précisé, il convient de rappeler que le comportement du recourant et le lien de causalité entre son comportement et la perte fiscale subie par la collectivité doivent être analysés bien avant juin 2018. Celui-ci n'a en effet pas déposé sa déclaration fiscale 2016, alors qu'il lui incombait de le faire en 2017, et ce malgré plusieurs rappels de l'AFC-GE. Ce faisant, il a fautivement omis de remplir ses obligations fiscales. Il existe ainsi incontestablement un lien de causalité entre son omission et la perte fiscale

subie par la collectivité. Enfin, le fait pour le recourant de ne pas avoir déposé de déclaration fiscale pour l'année litigieuse, de ne pas s'être renseigné sur la question de son assujettissement à Genève et de ne rien avoir entrepris pour clarifier cette question est à tout le moins constitutif d'une négligence, étant au surplus relevé que le fait de se désintéresser des problématiques fiscales et d'avoir recours au service d'une fiduciaire n'est pas de nature à lui permettre de se soustraire à ses responsabilités ou à modifier ce constat (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.3). Dès lors, toutes les conditions de la soustraction étant remplies, l'amende infligée est justifiée dans son principe. Par conséquent, il ne saurait être question uniquement d'une amende pour violation d'une règle de procédure, comme le prétend le recourant. Ce grief sera dès lors également écarté.

E. 15

Le recourant n'ayant formulé aucun grief, ni conclusion, concernant la quotité de l'amende, il n'y a pas lieu d'examiner plus avant cette question. Cela étant, dans ses écritures, l'AFC-GE ayant indiqué accepter de la réduire à 0,5 fois les ICC soustraits, il lui en sera donné acte.

E. 16

Au vu de ce qui précède, le recours sera admis très partiellement, dans la mesure reconnue par l'AFC-GE et par substitution de motifs. Il sera rejeté pour le surplus. En conséquence, le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE pour qu'elle établisse un nouveau bordereau d'amende ICC 2016 tenant compte d'une quotité correspondant à 0,5 fois l'impôt soustrait.

E. 17

En application des art. 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 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 versée à la suite du dépôt du recours.

- 15/16 - A/1307/2023

E. 18

L'issue de litige ne justifie aucunement l'octroi d'une indemnité de procédure à titre de dépens, à charge de l'autorité intimée, celle-ci ayant accepté spontanément de réduire la quotité de l'amende (art. 87 al. 2 à 4 LPA et 6 RFPA).

- 16/16 - A/1307/2023

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