

GE_GERICHTE JTAPI/852/2022 vom 29. August 2022

GE Cour de justice, 2022-08-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_852_2022

FR: GE_GERICHTE JTAPI/852/2022 du 29 août 2022

IT: GE_GERICHTE JTAPI/852/2022 del 29 agosto 2022

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

Les arguments formulés par les parties à l'appui de leurs conclusions respectives et le contenu des pièces qu'elles ont versées au dossier seront repris et discutés dans la mesure utile (arrêts du Tribunal fédéral 1C_159/2020 du 5 octobre 2020 consid. 2.1.1 ; 2C_831/2019 du 8 juin 2020 consid. 2.1 et les références citées).

E. 3.1

; arrêt du Tribunal fédéral 2C_178/2022 du 16 mars 2022 consid. 5.2 ; ATA/394/2022 du 12 avril 2022 consid. 2c). Une partie peut recourir en tout temps pour déni de justice ou retard non justifié si l'autorité concernée ne donne pas suite rapidement à la mise en demeure prévue à l'art. 4 al. 4 LPA (art. 62 al. 6 LPA ; ATA/1199/2017 du 22 août 2017 et les références citées).

- 16/17 - A/227/2022

E. 4

Le litige concerne en partie une période antérieure au 1er janvier 2010, de sorte que se pose la question du droit applicable.

- 10/17 - A/227/2022 La loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), s'applique dès la période fiscale 2010, les périodes antérieures étant régies par l'ancien droit (art. 72 al. 1 LIPP), soit les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à V). De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_60/2020 du 27 avril 2021 consid.

E. 4.1

; arrêt du Tribunal fédéral 2C_971/2020 du 5 août 2021 consid. 7.1).

E. 5

Le recourant conteste son assujettissement illimité en Suisse pour les années fiscales litigieuses.

E. 6

Les conventions internationales en matière de double imposition ne contiennent que des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des États mais ne fondent pas l'imposition elle-même. Par conséquent, il faut d'abord s'assurer de l'existence d'un droit interne d'imposition, puis, le cas échéant, vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale (ATF 143 II 257 consid. 5.1 et les références citées ; ATA/1400/2021 du 21 décembre 2021 consid. 5b ; Xavier OBERSON, Précis de droit fiscal international, 4^{ème} éd., 2014, p. 49 n. 138 et 139). Il convient dès lors de déterminer en premier lieu si le recourant remplit les conditions d'assujettissement illimité du droit fiscal suisse pour les années fiscales en cause.

E. 7

Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent en Suisse (art. 3 al. 1 LIFD). Une personne a son domicile fiscal en Suisse lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral (art. 3 al. 2 LIFD). Une personne séjourne en Suisse au regard du droit fiscal lorsque, sans interruption notable, elle y réside pendant trente jours au moins et y exerce une activité lucrative ou elle y réside pendant nonante jours au moins sans y exercer d'activité lucrative (art. 3 al. 3 LIFD). L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité (art. 6 al. 1 LIFD).

- 11/17 - A/227/2022 L'art. 3 al. 1 à 3 LIFD a son pendant, en droit cantonal genevois, aux art. 2 al. 1 à 3 aLIPP- I et 2 al. 1 à 3 LIPP. L'art. 6 al. 1 LIFD correspond en tout point aux art. 5 al. 1 1^{ère} phrase aLIPP-I et 5 al. 1 1^{ère} phrase LIPP.

E. 8

Même si la LIFD et la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) connaissent une définition du domicile (art. 3 LIFD et 3 LHID) qui n'est plus, à l'instar des anciennes lois fiscales, calquée sur la définition du droit civil, la notion de domicile fiscal reste néanmoins très proche de celle du droit civil (ATF 131 V 59 consid. 5.7 ; ATA/1400/2021 du 21 décembre 2021 consid. 4a ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 52 ss n. 152 et 153). Ainsi, le domicile fiscal correspond en principe au domicile civil, c'est-à-dire le lieu où la personne réside avec l'intention de s'établir (art. 23 al. 1 du code civil suisse du 10 décembre 1907 - CC - RS 210), ou le lieu où se situe le centre de ses intérêts personnels et professionnels (ATF 134 V 236 consid. 2.1). Il n'est pas nécessaire à cet égard qu'elle ait l'intention d'y demeurer pour toujours ou pour une durée indéterminée. Il suffit qu'elle veuille faire d'un endroit déterminé le centre de ses relations personnelles et économiques et qu'elle lui confère ainsi une certaine stabilité. Le fait qu'une personne a déposé ses papiers ou exerce ses droits politiques dans un autre lieu n'a pas de portée déterminante (ATF 132 I 29 consid. 4.1). Ces circonstances extérieures peuvent toutefois constituer des indices à l'appui du domicile fiscal lorsqu'ils sont confirmés par ailleurs par le comportement de la personne (ATA/1400/2021 du 21 décembre 2021 consid. 4b).

E. 9

Pour déterminer le domicile fiscal d'une personne qui alterne les séjours à deux endroits différents, notamment lorsque le lieu où elle exerce son activité ne coïncide pas avec le lieu où elle réside, il faut examiner avec lequel de ces endroits ses relations sont les plus étroites (ATF 132 I 29 consid. 4.2). Le centre des intérêts vitaux se détermine d'après l'ensemble des événements objectifs extérieurs permettant de reconnaître ces intérêts, et non simplement d'après les souhaits exprimés par la personne concernée ou en fonction de ses déclarations (ATF 123 I 289 consid. 2 ; ATA/1400/2021 du 21 décembre 2021 consid. 4c et les références citées). Ainsi, ce qui importe n'est pas la volonté intime de la personne, mais les circonstances reconnaissables par des tiers. Dans cette mesure, il n'est pas possible de choisir librement un domicile fiscal (ATF 132 I 29 consid.

E. 10

Le Tribunal fédéral a retenu qu'en matière de droit fiscal international, il ne suffit pas, pour admettre la constitution d'un nouveau domicile, d'avoir coupé les liens avec le domicile antérieur ; il faut au contraire s'être constitué un nouveau domicile fiscal. Ainsi, dans la règle, selon le principe de la rémanence du domicile fiscal, le contribuable qui abandonne son domicile suisse pour se rendre à l'étranger conserve son domicile fiscal au lieu de son ancien domicile tant qu'il ne s'en est pas constitué un nouveau au lieu de sa nouvelle installation. La notion du

- 12/17 - A/227/2022 domicile fiscal reste ainsi très proche de celle du droit civil et l'art. 24 al. 1 CC, qui prévoit que toute personne conserve son domicile aussi longtemps qu'elle ne s'en est pas créé un nouveau, s'applique par analogie en matière de droit fiscal international (ATF 138 II 300 consid. 3.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_330/2021 du 3 août 2021 consid. 5.3). Pratiquement, l'existence d'un nouveau domicile ou d'un séjour à l'étranger - ce qui est équivalent sur le plan de l'assujettissement - ne sera admise que si l'intéressé y paie des impôts ou s'il établit qu'il en est dûment dispensé (arrêt du Tribunal fédéral 2A.475/2003 du 26 juillet 2004). Selon la doctrine, « le constat du transfert de domicile à l'étranger doit être effectué en tenant compte de l'ensemble des circonstances de fait. [...] La diversité des situations rend en effet difficile, sinon impossible, une présentation synthétique des critères à prendre en considération et de leur poids respectif pour l'appréciation du cas (situation familiale, motifs du séjour à l'étranger, conditions et durée des engagements à l'étranger, maintien de relations personnelles et économiques en Suisse, assujettissement aux impôts directs à l'étranger) » (Jean-Blaise PASCHOUD, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, p. 175 n. 17 ad art. 8).

E. 11

En matière fiscale, il appartient à l'autorité d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation (art. 123 al. 1 LIFD), tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 143 II 661 consid. 7.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1087/2018 du 29 juillet 2019 consid. 4.1 ; ATA/441/2022 du 26 avril 2022 consid. 5a). En ce qui concerne le domicile, cela implique qu'il appartient à l'autorité d'apporter les éléments de fait nécessaires pour établir le domicile fiscal déterminant pour l'assujettissement (arrêt du Tribunal fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4). Quand des indices clairs et précis rendent vraisemblable l'état de fait établi par l'autorité, il revient ensuite au contribuable de réfuter, preuves à l'appui, les faits avancés par celle-ci (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 ; ATA/570/2015 du

2 juin 2015 consid. 11a). En cas de changement de domicile, le fardeau de la preuve de la création d'un nouveau domicile incombe au contribuable (ATF 138 II 300 consid. 3.4 ; ATA/570/2015 du 2 juin 2015 consid. 11c).

E. 12

En l'espèce, au vu des pièces au dossier - en particulier l'absence de documents établissant que le recourant a, lors des années en cause, payé des impôts dans un autre État ou qu'il en a été dûment dispensé - et de l'ATA/192/2016 du 1er mars 2016 qui a tranché la question du domicile du recourant lors de la période d'octobre 2006 à juillet 2013 sur la base des mêmes pièces versées à la présente procédure, le tribunal fait sien le raisonnement tenu par la chambre administrative au consid. 6 de l'arrêt précité et retient ainsi que le recourant ne parvient pas à

- 13/17 - A/227/2022 démontrer, alors que le fardeau de la preuve lui incombe, qu'il a créé un domicile à l'étranger lors des années fiscales litigieuses. Partant, il faut retenir qu'il est resté assujetti de manière illimitée à Genève. Son grief sera dès lors rejeté.

E. 13

Le recourant ne formule aucun grief quant aux rappels d'impôts, mais il convient toutefois de se poser la question de la péremption du droit de procéder à un rappel d'impôt, qui doit être examinée d'office lorsqu'elle joue en faveur du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 4 ; ATA/1249/2020 du 8 décembre 2020 consid. 3a).

E. 14

Le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète (art. 61 al. 1 LPFisc et 152 al. 1 LIFD). Le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 61 al. 3 LPFisc et 152 al. 3 LIFD).

E. 15

En l'espèce, ouvertes le 24 juillet 2014, les procédures de rappel d'impôt des exercices fiscaux 2006-2012 respectent le délai de prescription de dix ans à compter de la fin de la première période fiscale concernée ; il en va de même pour la procédure de rappel d'impôt relative à l'année fiscale 2013 ouverte le 24 juin 2020. En revanche, le délai de péremption de quinze ans est échu pour l'année 2006 depuis le 1er janvier 2022. En conséquence, à la date du présent jugement, le rappel d'impôt ne peut plus porter que sur les années fiscales 2007 et suivants. Le rappel d'impôt ICC/IFD concernant l'année fiscale 2006 sera donc annulé, étant précisé qu'aucune amende n'a été infligée pour cette période fiscale.

E. 16

Le recourant se plaint que les intérêts moratoires et compensatoires importants mis à sa charge sont essentiellement dus aux lenteurs de l'AFC-GE à traiter son dossier.

E. 17

Concernant l'ICC, la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 (LPGIP - D 3 18), entrée en vigueur le 1er janvier 2009, distingue les intérêts moratoires (art. 9 et 20 LPGIP) des intérêts financiers, nommés « intérêts compensatoires négatifs » (art. 14 LPGIP). Durant la période

fiscale, notamment les impôts cantonaux et communaux annuels sur le revenu et la fortune des personnes physiques sont perçus à titre provisoire, sous forme d'acomptes (art. 4 al. 1 et 5 al. 1 LPGIP). Un intérêt moratoire est perçu sur les acomptes payés tardivement ou impayés en totalité ou en partie (art. 9 al. 1 LPGIP), lequel court dès l'expiration du délai de paiement de l'acompte

- 14/17 - A/227/2022 concerné jusqu'au paiement respectivement et au plus tard jusqu'au terme général d'échéance (art. 9 al. 3 LPGIP). Aux termes de l'art. 12 LPGIP, les impôts périodiques des personnes physiques sont échus le 31 mars de l'année civile qui suit l'année fiscale (al. 1), le terme général d'échéance étant maintenu si le contribuable n'a reçu, à cette date, aucune décision de taxation (al. 3). Selon l'art. 14 LPGIP, si, au terme général d'échéance, les montants perçus à titre provisoire pour l'année ou la période fiscale sont insuffisants par rapport à l'impôt fixé dans le bordereau de taxation, la différence est soumise à un impôt compensatoire (al. 1). Les intérêts compensatoires négatifs courent à partir du terme général d'échéance jusqu'à la date de notification du bordereau de taxation et du décompte final (al. 2). En cas de versements volontaires ou de transferts de crédits postérieurs au terme général d'échéance, la différence est rectifiée et les intérêts courent, durant la période visée à l'al. 2, pro rata temporis (al. 3). Le solde indiqué dans le décompte final est échu à la date de notification du décompte et doit être payé ou remboursé dans un délai de trente jours dès l'échéance (art. 18 al. 1 et 2 LPGIP). Le solde du décompte final, en faveur de l'État, porte intérêt moratoire, s'il n'est pas payé à l'expiration du délai prévu à l'art. 18 al. 2 LPGIP jusqu'à la date du paiement (art. 20 LPGIP). Tandis que les intérêts moratoires sont dus sur les acomptes impayés ou payés tardivement, les intérêts compensatoires négatifs ou financiers sont calculés sur les montants encore dus à partir du terme général d'échéance de l'impôt. Ces derniers n'ont pas le caractère d'une sanction, mais visent à rétablir un déséquilibre financier découlant de l'introduction du système postnumerando, dans lequel les contribuables sont taxés au plus tôt au cours de l'année suivante, avec pour conséquence que les collectivités publiques perdent les intérêts pour la part supérieure aux acomptes et doivent de plus rembourser le trop-perçu d'impôts au taux des intérêts moratoires. Les intérêts compensatoires négatifs ou financiers sont ainsi destinés à réduire les pertes induites par le système (arrêt du Tribunal fédéral 2C_939/2011 du 7 août 2012 consid. 6). Par ailleurs, dans le système d'imposition postnumerando, l'impôt dû ne peut être connu avant la fin de la période fiscale puisque celle-ci coïncide avec la période de calcul, de sorte que seuls les acomptes provisionnels sont acquittés durant celle-ci. L'échéance décalée par rapport à la fin de la période fiscale s'explique par l'impossibilité matérielle pour les contribuables, dans un tel système, d'anticiper le montant d'impôts dû à la fin de l'année fiscale. Un délai de trois mois, correspondant au délai pour remplir la déclaration d'impôts, doit dès lors leur permettre d'estimer au plus près leur charge fiscale de l'année précédente et d'effectuer, le cas échéant, un versement complémentaire avant que ne démarre le calcul des intérêts financiers ou compensatoires négatifs. Ce système d'intérêts a, notamment, pour but d'assurer une égalité de traitement entre les contribuables

- 15/17 - A/227/2022 qui, après la période fiscale, se voient notifier rapidement leur décision de taxation et ceux pour lesquels cette décision n'arrive que plus tard. Il appartient aux contribuables d'estimer le montant de leurs impôts afin, le cas échéant, de payer un éventuel solde si celui-ci devait s'avérer supérieur aux acomptes provisionnels et d'éviter des intérêts financiers ou compensatoires négatifs. Une fois la déclaration d'impôt remplie,

cet exercice est simple puisque le site de l'AFC-GE propose une « calculette » pour ce faire, laquelle nécessite uniquement d'entrer certaines données, comme la situation familiale ou les revenus, contenues dans la déclaration d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_520/2011 précité consid. 3.4 et les références citées). Il convient de rappeler par ailleurs que selon l'art. 40 al. 2 LPFisc, la somme que le contribuable reconnaît devoir doit être versée aux échéances prévues par la loi, indépendamment de toutes réclamations ou de tous recours ultérieurs.

E. 18

L'IFD est, quant à lui, perçu sur la base de la taxation. Lorsque celle-ci n'est pas encore effectuée au terme d'échéance, l'impôt est perçu à titre provisoire. Il est fixé sur la base de la déclaration ou sur celle de la taxation précédente ou encore selon une estimation du montant dû (art. 162 al. 1 LIFD). Les impôts perçus à titre provisoire sont imputés sur les impôts dus selon la taxation définitive (art. 162 al. 2 LIFD). Si les montants perçus sont insuffisants, la différence est exigée; les montants perçus en trop sont restitués. Le département fédéral des finances (ci-après : DFF) arrête les conditions auxquelles ces montants portent intérêt. Selon l'art. 163 al. 1 1^{ère} phr. LIFD, les impôts doivent être acquittés dans les trente jours suivant l'échéance. Le débiteur de l'impôt qui n'a pas acquitté les montants dus dans les délais doit verser un intérêt moratoire fixé par le DFF (art. 164 al. 1 LIFD).

E. 19

Une autorité qui n'applique pas ou applique d'une façon incorrecte une règle de procédure, de sorte qu'elle ferme l'accès à la justice au particulier qui, normalement, y aurait droit, commet un déni de justice formel. Il en va de même pour l'autorité qui refuse expressément de statuer, alors qu'elle en a l'obligation. Un tel déni constitue une violation de l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101 ; ATF 144 II 184 consid.

E. 20

En l'espèce, le recourant ne conteste pas le bien-fondé des intérêts moratoires et compensatoires en cause. Il reproche en revanche à l'AFC-GE d'avoir pris trop de temps pour traiter son dossier, ce qui a contribué à accroître les montants des intérêts litigieux. Le recourant perd toutefois de vue que les intérêts financiers et compensatoires négatifs qui lui ont été facturés découlent de l'insuffisance des acomptes provisionnels versés pour chacune des années fiscales en cause, laquelle découle du fait qu'il n'avait pas déclaré la totalité de ses avoirs et revenus, et qu'il est donc malvenu de se plaindre d'une situation qu'il a créée. De plus, s'il jugeait que l'AFC-GE tardait à établir ses taxations, il lui appartenait de l'interpeller formellement pour s'inquiéter de l'avancement de celle-ci et l'enjoindre à statuer, de sorte qu'il ne peut soulever ce grief une fois ses taxations établies. Ces intérêts litigieux sont dès lors confirmés.

E. 21

Quant aux amendes, force est de constater que le recourant ne forme en réalité aucun grief à leurs égards. En effet, il ne fait pas valoir que les éléments objectifs ou subjectifs fondant ces dernières sont erronés, mais se contente d'alléguer, sans d'ailleurs nullement l'étayer par des pièces, que le contrôle de l'AFC-GE lui avait causé une intense période de stress, altéré sa santé (AVC et diabète) et mis en dépression. Il n'en tire aucune conclusion juridique. Cette remarque ne constitue donc pas un grief, mais tout au plus une demande de

remise d'impôt. En tout état, si on retenait que le recourant faisait valoir sa bonne collaboration avec l'AFC-GE malgré son état de santé, il faudrait constater que la quotité des amendes est inférieure à celle d'un cas ordinaire et que l'AFC-GE n'a pas versé dans l'arbitraire en la fixant à ce taux. Il en résulte que le tribunal ne saurait entrer en matière sur cette requête, qui est prématurée et est en soi irrecevable devant lui. Le cas échéant, elle devra être déposée auprès de l'AFC-GE après l'entrée en force du présent jugement.

E. 22

Au vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis puisque le rappel d'impôt ICC/IFD 2006 doit être annulé en raison de sa prescription.

E. 23

Vu que le recourant obtient partiellement gain de cause, il sera perçu un émolument réduit de CHF 500.- (art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc et 87 al. 1 et 2 LPA). L'avance de frais versée au moment du dépôt du recours, de CHF 700.-, lui sera donc restituée à hauteur de CHF 200.-. Il ne lui sera toutefois alloué aucune indemnité de procédure, le recourant n'ayant pas conclu à l'allocation de dépens ; au surplus, ses conclusions n'ont pas été acceptées et le point ayant conduit à l'admission partielle du recours ne découle en rien de ses écritures.

- 17/17 - A/227/2022

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