

# **GE\_GERICHTE JTAPI/986/2022 vom 21. September 2022**

GE Cour de justice, 2022-09-21, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_JTAPI\\_986\\_2022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_986_2022)

FR: GE\_GERICHTE JTAPI/986/2022 du 21 septembre 2022

IT: GE\_GERICHTE JTAPI/986/2022 del 21 settembre 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).

### **E. 2**

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

### **E. 3**

L'appel en cause des AFC-VS et AFC-VD n'est, compte tenu de l'issue de la présente procédure, pas nécessaire.

### **E. 4**

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 ; 1C\_72/2017 du 14 septembre 2017 consid. 4.1).

- 15/24 - A/4273/2021

### **E. 5**

10) est applicable dans la mesure où la LPFisc n'y déroge pas (art. 2 al. 2 LPFisc).

### **E. 6**

L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/755/2022 du 26 juillet 2022 consid. 2a). La contestation ne peut excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer (ATA/85/2022 du 1er février 2022 consid. 3a).

### **E. 6.4**

; ATA/1249/2020 du 8 décembre 2020 consid. 6). En tout état, cet avis d'ouverture n'a qu'un caractère informatif et ne constitue nullement une condition de validité qui empêcherait un rappel d'impôt (Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2015, n. 5 ad art. 153 et les références citées).

## **E. 7**

En l'occurrence, l'objet du litige se rapporte exclusivement à l'assujettissement du recourant aux ICC dans le canton de Genève et ne concerne pas l'impôt fédéral direct. Il n'est partant pas nécessaire, au sens de l'art. 108 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), de demander à l'AFC-CH de fixer le for fiscal.

## **E. 8**

Les recourants se plaignent qu'ils n'ont pas eu accès à leur dossier avant le prononcé de la décision du 20 août 2021, alors qu'ils en avaient fait la demande. Ils soutiennent aussi que la décision entreprise n'est pas suffisamment motivée, l'autorité intimée alléguant des faits sans se référer à aucune pièce. L'AFC-GE n'a pas pris position sur ces griefs de nature formelle qu'il convient d'examiner en premier (ATF 138 I 232 consid. 5.1 ; ATA/573/2022 du 31 mai 2022 consid. 5).

## **E. 9**

Le droit de consulter le dossier est un aspect du droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101 ; ATF 142 I 86 consid. 2.2). Il s'étend à toutes les pièces décisives figurant au dossier et garantit que les parties puissent prendre connais-

- 16/24 - A/4273/2021 sance des éléments fondant la décision et s'exprimer à leur sujet (arrêt du Tribunal fédéral 1C\_415/2019 du 27 mars 2020 consid. 2.3.1). Ce droit doit être respecté tant lors de la procédure conduisant à la première décision de l'autorité fiscale que lors de la procédure aboutissant à la décision sur réclamation (Martin ZWEIFEL/ Silvia HUNZIKER, in Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3ème éd. 2017, n. 29b ad art. 48, p. 1380). Le principe de l'accès au dossier figure également à l'art. 44 LPA, alors que les restrictions sont traitées à l'art. 45 LPA. Ces dispositions n'offrent cependant pas de garantie plus étendue que l'art. 29 al. 2 Cst. Ce droit doit également pouvoir s'exercer lorsque les pièces du dossier ne sont pas de nature à influencer la décision à rendre. Il ne suffit donc pas, pour refuser la consultation d'un acte dans une procédure déterminée, de déclarer que le document en cause est sans importance pour l'issue de la procédure. Il faut plutôt laisser à la partie qui en demande la consultation de juger elle-même de la pertinence de cet acte. Le dossier doit être complet et l'administré dispose du droit d'avoir accès à tous les éléments de celui-ci, même si ceux-ci ne sont visés ni dans la décision dont est recours, ni dans les écritures de l'administration (ATA/118/2021 du 2 février 2021 consid. 5a). Les art. 17 al. 2 LPFisc et 41 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) prévoient aussi que le contribuable peut consulter les pièces du dossier qu'il a produites ou signées. Il peut prendre connaissance des autres pièces une fois les faits établis et à condition que des intérêts publics ou privés ne s'y opposent pas.

## **E. 10**

Le droit d'être entendu implique aussi l'obligation, pour l'autorité, de motiver sa décision (cf. également art. 41 al. 3 LHID, 43 al. 2 LPFisc) afin que le destinataire puisse la comprendre, l'attaquer utilement s'il y a lieu et afin que l'autorité de recours puisse exercer son contrôle. L'autorité doit ainsi mentionner, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidé et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause. Elle n'est pas tenue de discuter tous les arguments soulevés, mais peut se limiter à l'examen des questions

décisives pour l'issue du litige. La motivation peut être implicite et résulter des différents considérants de la décision. Savoir si la motivation présentée est convaincante est une question distincte de celle du droit à une décision motivée. Dès lors que l'on peut discerner les motifs qui ont guidé la décision de l'autorité, le droit à une décision motivée est respecté, même si la motivation présentée est erronée (arrêts du Tribunal fédéral 6B\_762/2020 du 17 mars 2021 consid. 2.1 et les références citées ; 1C\_415/2019 du 27 mars 2020 consid. 2.1 ; ATA/447/2021 du 27 avril 2021 consid. 6b). Une violation du droit d'être entendu peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un

- 17/24 - A/4273/2021 plein pouvoir d'examen, pour autant que celle-ci dispose du même pouvoir d'examen que l'autorité inférieure. Si une telle réparation dépend de la gravité et de l'étendue de l'atteinte portée au droit d'être entendu et doit rester l'exception, elle peut cependant se justifier même en présence d'un vice grave lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure. En outre, la possibilité de recourir doit être propre à effacer les conséquences de cette violation (ATF 145 I 167 consid. 4.4 ; ATA/782/2022 du 9 août 2022 consid. 2b ; ATA/447/2021 du 27 avril 2021 consid. 6c et les références citées). Dans la procédure de recours, le tribunal a les mêmes compétences que le département dans la procédure de taxation (art. 48 al. 3 LHID, 50 al. 2 LPFisc).

#### **E. 11**

En l'espèce, il est patent que les recourants n'ont pas bénéficié du droit d'accéder à leur dossier avant le prononcé de la décision d'assujettissement du 20 août 2021, ne recevant en effet les pièces sur lesquelles l'AFC-GE a fondé sa décision, qu'ils avaient réclamées six mois auparavant, le 18 février 2021, qu'avec cette dernière. Cela étant, il convient de constater que les recourants ont pu se prononcer sur ces pièces tant dans leur réclamation que dans le cadre de la présente procédure, étant relevé que le tribunal dispose du même pouvoir d'examen que l'autorité intimée. S'agissant du défaut de motivation, même en admettant que la décision entreprise n'était pas suffisamment motivée en raison du fait que les allégués de l'autorité intimée n'étaient pas systématiquement étayés par le renvoi à une pièce, question qui peut demeurer ouverte en l'espèce, il faudrait à nouveau constater qu'une telle éventuelle violation du droit d'être entendu aurait été réparée dans le cadre de la présente procédure. En effet, dans sa réponse du 7 avril 2022, l'autorité intimée a exposé un état de fait en mentionnant les pièces soutenant ces allégations et fourni une pièce (n° 70) les résumant. Les parties se sont ensuite encore déterminées, dans leur réplique, duplique et écritures du 12 juillet 2022, sur les points litigieux. Dans ces circonstances, ces griefs tirés de la violation du droit d'être entendu seront écartés.

#### **E. 12**

Les recourants soutiennent que les conditions pour effectuer un rappel d'impôt ne sont pas réalisées, ce que l'autorité intimée conteste.

#### **E. 13**

Selon les art. 53 al. 1 LHID 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 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.

- 18/24 - A/4273/2021 Le rappel d'impôt est ainsi soumis à des conditions objectives. Il faut d'abord qu'une taxation n'ait, à tort, pas été établie ou soit restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale. Le rappel d'impôt suppose ensuite l'existence d'un motif de rappel. A cet égard, l'art. 59 al. 1 LPFisc envisage en premier lieu la découverte de moyens de preuve ou de faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale. Il y a dès lors motif à rappel d'impôt lorsque l'autorité découvre des faits ou des moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont elle disposait au moment de la taxation (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_676/2016 du 5 décembre 2017 consid. 4.1; 2C\_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 6.1, in Archives 86 p. 407, RF 73/2018 p. 255 et RDAF 2017 II 630, tous deux avec les références citées). Le rappel d'impôt ne peut porter que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, n. 8 ad art. 151 LIFD et références citées, p. 1812).

#### **E. 14**

Aux termes des art. 60 al. 1 et 76 al. 1 LPFisc, le contribuable est avisé par écrit de l'ouverture des procédures en rappel et en soustraction d'impôt. L'art. 60 LPFisc n'oblige pas l'AFC-GE à donner, dans l'avis d'ouverture de la procédure, les raisons détaillées qui l'ont amenée à prendre une telle décision. Elle doit seulement être en mesure de la justifier si elle est contestée (ATA/167/2012 du 27 mars 2012 consid. 5). À cet égard, 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.

#### **E. 15**

Il convient de ne pas confondre les motifs d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt, pour laquelle de simples soupçons sont suffisants nonobstant leur source, avec le bien-fondé matériel des rappels. En effet, il découle des dispositions susmentionnées et de la jurisprudence que l'existence d'éléments nouveaux ne conditionne pas l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt, mais seulement le rappel d'impôt proprement dit, auquel il sera procédé, le cas échéant, au terme de cette procédure. En d'autres termes, l'AFC-GE peut ouvrir une telle procédure même en l'absence de faits nouveaux (JTAPI/956/2016 du 19 septembre 2016 consid. 9, confirmé par ATA/1060/2017 du 4 juillet 2017 consid. 6). En revanche, elle ne peut opérer un rappel d'impôt que sur la base de tels faits, dont l'existence constitue précisément l'un des objets de la procédure.

- 19/24 - A/4273/2021

#### **E. 16**

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. 53 al. 2 LHID et 61 al. 1 LPFisc). 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. 53 al. 3 LHID et 61 al. 3 LPFisc). À teneur de ces dispositions, l'autorité fiscale n'est pas contrainte à introduire une procédure de rappel d'impôt dans un délai donné. Elle est libre d'initier une telle procédure à son bon vouloir,

avec la contrepartie que l'écoulement du temps a pour effet que des années fiscales peuvent être prescrites au cours de la procédure subséquente (cf. Martin E. LOOSER, in Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH, op. cit., n. 29 ad. art. 53, p. 1527).

#### **E. 17**

Une exception jurisprudentielle existe toutefois en matière de double imposition, laquelle se réalise en particulier lorsqu'un contribuable est concrètement soumis, par deux cantons, sur le même objet, pendant la même période, à des impôts analogues (double imposition effective ; ATF 140 I 114 consid. 2.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_323/2021 du 8 mars 2022 consid. 2.1 ; C\_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 13.1). Dans un tel cas de figure, la jurisprudence a en effet retenu qu'il y avait lieu de se montrer strict et que le canton devait donc faire valoir sa prétention dès qu'il avait connaissance des faits déterminants pour l'imposition (« umso strenger wird gefordert, dass der berechnigte Kanton den Steueranspruch erhebt, sobald er von den massgebenden Verhältnissen Kenntnis hat »). En effet, dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt, il fallait particulièrement s'attendre à des répercussions sur les impôts déjà perçus dans d'autres cantons (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_428/2020 du 19 janvier 2021 consid. 4.2 ; 2C\_604/2013 du 10 février 2014 consid. 4.2). La doctrine partage cet avis (Raphaël GANI, Jurisprudence en matière de double imposition intercantonale durant le premier semestre 2021, ASA 90 / 7 / 2021-2022, p. 364). Cette exception ne s'applique cependant que dans le cadre d'une péremption du droit d'imposer, laquelle ne peut être élevée que par un canton et non par le contribuable lui-même puisque cette institution a pour but de protéger le ou les autres cantons (ATF 139 I 64 consid. 3.2; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_428/2020 du 19 janvier 2021 consid. 4.3). À cet égard, le tribunal est en mesure d'examiner cette problématique lorsque l'autorité fiscale du canton impliqué dans la double imposition expose vouloir se prévaloir de cette exception, et ce même si elle n'est pas partie à la présente procédure (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_619/2010 du

#### **E. 22**

En vertu de la jurisprudence, l'interdiction de la double imposition intercantonale est également restreinte, sur le plan de la procédure, par l'absence de bonne foi caractérisant le comportement du contribuable s'en prévalant, et à ce titre son grief devient constitutif d'un abus de droit (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_663/2019 du 26 mars 2020). Au-delà du cas de figure où le contribuable reconnaît sans réserve la prétention d'un canton en connaissance de la prétention concurrente d'un autre canton, la déchéance du droit de recours contre une double imposition intercantonale ne doit toutefois être, compte tenu de la nature de l'interdiction de la double imposition en tant que droit constitutionnel, retenue qu'avec réserve, à savoir lorsque le comportement du contribuable se révèle abusif ou alors contraire à la bonne foi (ATF 147 I 325 consid. 4.2.1 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1444/2018 du 25 mars 2021 consid. 6.3.3). La jurisprudence a admis l'existence d'un comportement contraire à la bonne foi lorsqu'un contribuable savait ou devait savoir, en raison de la présence d'un établissement stable dans l'autre canton, que le canton de l'établissement stable ferait valoir une prétention conflictuelle et qu'il ne mentionnait pourtant pas l'existence d'un établissement stable dans l'autre canton dans la déclaration d'impôt du canton du premier (arrêt 2C\_655/2016 du 17 juillet 2017 consid. 2.4.2), lorsqu'un contribuable donnait sciemment de fausses indications au premier canton (arrêt 2C\_592/2018 du 1er octobre 2019 consid. 6.4 et 6.6) et lorsqu'un contribuable transférait son siège dans un autre canton en y établissant un « Briefkastendomizil », y payait sans

réserve des impôts de manière illimitée puis, en cours de procédure, faisait valoir son assujettissement dans le canton où se trouvait l'administration effective (arrêt 2C\_539/2017 du 7 février 2019 consid. 5.4).

### **E. 23**

En l'espèce, il est patent - et la présente procédure le démontre - que le recourant n'a pas reconnu sans réserve la prétention du canton du Valais en connaissant de la prétention concurrente du canton de Genève. Depuis son départ de C\_\_\_\_\_ (GE) en 2005, l'AFC-GE n'a pas entrepris de démarches à son encontre jusqu'en 2016, lorsqu'elle a requis un contrôle de la part de l'AFC-CH, autorité qui semble avoir retenu que le recourant était effectivement domicilié à I\_\_\_\_\_ (VS). Partant, il ne peut lui être reproché d'avoir connu les prétentions genevoises pendant les périodes fiscales en cause.

- 23/24 - A/4273/2021 La situation des recourants n'est en outre pas similaire à celle décrite dans l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_663/2019 précité, où le comportement du contribuable avait été contradictoire et contraire à la loyauté, ayant constitué un domicile boîte aux lettres et s'étant comporté comme si son lieu de l'administration effective se trouvait effectivement dans le canton de Zoug alors que tel n'était pas le cas. Il ne ressort en effet nullement du dossier que le recourant a « simplement » créé les apparences d'un nouveau domicile dans le canton de Vaud puis du Valais. Il y a au contraire acheté des biens immobiliers d'une valeur importante, y a créé des liens à teneur des attestations qu'il a versées à la procédure, ses enfants y ont vécu avec lui et l'AFC-CH a contrôlé sa situation en 2016 sans trouver à y redire. Dans de telles circonstances, on ne peut comparer son changement de domicile à la mise en place d'un domicile fictif de type « boîte aux lettres ». Partant, le tribunal ne peut suivre l'AFC-GE lorsque celle-ci prétend que le recourant a adopté un comportement abusif pour se soustraire à son imposition illimitée aux ICC dans le canton de Genève.

### **E. 24**

Au vu de ce qui précède, la décision entreprise, mal fondée, doit être annulée.

### **E. 25**

Vu l'issue du litige, l'avance de frais de CHF 900.-, versée à la suite du dépôt du recours, sera restituée aux recourants (art. 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03). Les recourants ayant eu recours aux services d'avocats pour les besoins de la cause et ayant conclu à l'allocation de dépens, il leur sera alloué à chacun d'eux, à la charge de l'autorité intimée (cf. art. 4 LPFisc), une indemnité de procédure de CHF 600.-, comprenant une participation aux honoraires de leur conseils (art. 87 al. 2 à 4 et 6 RFPA).

- 24/24 - A/4273/2021

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