

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2018/2019-ICC

ATA/1002/2020

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 6 octobre 2020

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
9 décembre 2019 (JTAPI/1093/2019)**

EN FAIT

- 1) Monsieur A_____, domicilié dans le canton de Vaud, a exercé, à titre d'indépendant, la profession d'avocat dans le canton de Genève, notamment entre les années 2007 et 2010.
- 2) L'intéressé n'a déposé aucune déclaration fiscale dans le canton de Genève durant les années précitées.
- 3) Le 2 décembre 2015, l'administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après : ACI-VD) a communiqué à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) ses décisions du 30 novembre 2015 concernant la répartition intercantonale des éléments imposables de M. A_____, à teneur desquelles les bénéfices de l'activité indépendante de ce dernier étaient attribués au canton de Genève à concurrence de CHF 101'514.- en 2007, CHF 92'749.- en 2008, CHF 32'549.- en 2009 et CHF 2'698.- en 2010.
- 4) Le 24 août 2018, l'AFC-GE a informé le contribuable de l'ouverture, à son encontre, d'une procédure en rappel d'impôts et d'une procédure pénale pour soustraction d'impôts pour les périodes fiscales 2008 à 2010, au motif qu'il n'avait pas déclaré à Genève une partie des bénéfices provenant de son activité indépendante entre 2008 et 2010.
- 5) Le 14 septembre 2018, l'intéressé a répondu à l'AFC-GE qu'il n'avait eu aucune intention de se soustraire à ses obligations fiscales. Il avait systématiquement rempli ses déclarations fiscales au lieu de son domicile et ignorait qu'un indépendant était imposable au lieu de son travail. En raison d'échanges de renseignements fiscaux entre les deux cantons, il lui avait semblé que toute communication utile serait faite par l'ACI-VD à son homologue genevoise et que, par conséquent, son « intervention » n'était pas nécessaire. S'il reconnaissait que les impôts sur les bénéfices litigieux pouvaient être perçus par l'AFC-GE, il s'opposait en revanche à toute amende, puisqu'il n'avait commis aucune faute.
- 6) Le 26 octobre 2018, l'AFC-GE a notifié au contribuable trois bordereaux de rappel relatifs aux impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2008 à 2010, totalisant CHF 28'408,55, y compris les intérêts, et trois bordereaux d'amende pour la soustraction de ces impôts, pour un total de CHF 17'366.-, au motif qu'il n'avait pas déclaré les bénéfices de son activité indépendante et que, par conséquent, il n'avait pas été imposé sur sa réelle capacité contributive. Considérant qu'il avait agi par négligence, elle a fixé la quotité des amendes aux trois quarts du montant des impôts soustraits.

L'AFC-GE l'a également informé le même jour qu'elle renonçait à l'assujettir à l'impôt fédéral direct pour les années 2008 à 2010.

- 7) Le 26 novembre 2018, M. A_____ a formé réclamation contre les bordereaux d'amende précités, concluant, principalement, à leur annulation et, subsidiairement, à la réduction de leur quotité à un tiers du montant des impôts soustraits.

Il n'avait en effet jamais eu la volonté de se soustraire aux impôts, puisqu'il avait toujours déclaré l'entier de ses revenus dans le canton de Vaud. Il était apparu seulement par la suite qu'une partie de ces derniers aurait dû être déclarée à Genève. Il n'avait toutefois pas eu l'intention de commettre une soustraction, d'autant qu'il lui aurait été « économiquement plus favorable de procéder à une répartition intercantonale ». Il s'était ainsi agi uniquement d'une erreur. Il n'avait pas eu conscience que les informations qu'il avait données au fisc vaudois étaient incorrectes. Il n'avait jamais reçu de l'AFC-GE de formules de déclaration fiscale à remplir pour les années en cause, ce qui l'avait conforté dans sa position.

À l'occasion d'une réclamation qu'il avait formée auprès de l'ACI-VD, celle-ci lui avait indiqué qu'une partie de ses revenus aurait dû être déclarée à Genève. Il avait donné son accord pour que cette dernière transmette à l'AFC-GE toutes les informations utiles, ce qui l'avait conforté dans l'idée qu'il n'avait pas à le faire de son côté. Le fait qu'il n'ait pas lui-même signalé à l'AFC-GE les éléments qu'il avait « officiellement acceptés » auprès d'une autre administration fiscale ne pouvait pas être constitutif d'une faute, même sous la forme de la négligence. On ne voyait pas quelles pouvaient être les conséquences de son omission, laquelle ne pouvait justement pas être préjudiciable pour l'AFC-GE, puisque les éléments imposables litigieux avaient été communiquées à celle-ci par l'ACI-VD.

Enfin, dans la mesure où l'AFC-GE avait retenu qu'il avait agi par négligence, elle ne pouvait pas fixer la quotité des amendes aux trois quarts du montant des impôts soustraits, cette quotité s'appliquant à des cas de soustractions intentionnelle suivis d'une bonne collaboration du contribuable. Si la négligence devait être retenue, ladite quotité ne pouvait excéder un tiers du montant des impôts soustraits, compte tenu de sa bonne collaboration.

- 8) Par décision du 15 mars 2019, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

L'intéressé n'avait pas déclaré les revenus liés à son activité indépendante, de sorte qu'il avait adopté un comportement illicite engendrant une perte pour la collectivité publique. Lorsqu'elle avait reçu l'information de l'ACI-VD qu'une partie des revenus du contribuable devait être assujettie à Genève, elle avait envoyé à ce dernier des déclarations fiscales à remplir pour les années concernées. Le 7 décembre 2016, le contribuable lui avait répondu qu'il ne devait pas être

assujetti aux impôts à Genève et qu'il refusait de collaborer, ce qui contredisait ses allégués. Dans ces conditions, les amendes étaient justifiées tant dans leur principe que dans leur quotité.

- 9) Par acte du 19 mars 2019, M. A_____ a interjeté recours par-devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision précitée, concluant implicitement à son annulation.

Reprenant en substance la motivation de sa réclamation du 26 novembre 2018, il a ajouté que l'AFC-GE ne lui avait jamais communiqué de déclarations fiscales à remplir pour les années 2008 à 2010. Par courrier du 7 décembre 2016, il avait fait suite à la réception de formules de déclaration fiscale pour les années 2011 à 2015, et non pour les années litigieuses, qu'il n'avait jamais reçues. Il n'avait jamais refusé de collaborer s'agissant de ces taxations 2008 à 2010, mais avait uniquement indiqué, dans son courrier du 7 décembre 2016, qu'il n'avait pas été « un contribuable genevois » entre 2011 et 2016. Ainsi, la décision querellée, reposant sur des éléments de fait erronés, devait être annulée.

- 10) Dans sa réponse du 29 juillet 2019, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Reprenant les explications contenues dans sa décision querellée, elle a relevé que le droit genevois ne dispensait pas le contribuable n'ayant pas reçu une formule de déclaration fiscale du paiement des impôts ni de l'obligation de déposer une déclaration. Les éléments objectifs d'une soustraction fiscale étaient ainsi réunis.

Exerçant son activité professionnelle dans le domaine juridique, l'intéressé connaissait ou devait connaître les obligations découlant des lois fiscales applicables à des cas d'exercice d'une activité indépendante dans un autre canton que celui du domicile. De plus, il savait depuis 2015 déjà, soit l'année au cours de laquelle l'ACI-VD l'avait taxé pour les périodes 2008 à 2010, qu'il devait s'acquitter d'impôts à Genève. Or, il n'avait jamais pris contact avec l'AFC-GE ni requis l'envoi de déclarations fiscales avant l'ouverture, en 2018, de la procédure litigieuse. Laissant le temps s'écouler, l'intéressé avait fait en sorte que le délai de prescription de dix ans pour procéder au rappel d'impôt s'approche, raison pour laquelle l'année fiscale 2007 n'avait pas pu faire l'objet d'un rappel et d'une sanction pour soustraction d'impôts. Il n'apportait aucun élément probant démontrant qu'il avait voulu régulariser sa situation avant l'ouverture desdites procédures litigieuses. Ainsi, tous les éléments pour retenir une soustraction intentionnelle étaient réunis. Cela étant, elle avait seulement retenu une négligence de sa part.

Enfin, la quotité des amendes, qui s'inscrivait dans le cadre légal et ne consacrait aucun abus ou excès de son pouvoir d'appréciation, devait être considérée comme clémente.

- 11) Par réplique du 13 septembre 2019, l'intéressé a persisté dans ses conclusions.

De 2001 à 2006, domicilié dans le canton de Vaud, il avait travaillé à Genève en tant que salarié, puis avait fondé son étude d'avocat, qui disposait de bureaux à Nyon et à Genève. Entre 2007 et 2010, il avait progressivement « délaissé l'étude de Genève ». Depuis 2011, il n'exerçait son activité d'avocat qu'à Nyon. Il avait toujours déclaré ses revenus à l'ACI-VD, partant du principe que celle-ci était compétente pour le taxer. De bonne foi, il avait ignoré qu'un indépendant devait être taxé au lieu de l'exercice de son activité, et non au lieu de son domicile. Il n'avait ainsi jamais imaginé devoir déclarer ses revenus d'indépendant auprès de l'AFC-GE. Il avait dûment rempli ses déclarations fiscales et déclaré l'intégralité de ses revenus, y compris ceux réalisés à Genève, auprès de l'ACI-VD.

Dès décembre 2015, l'AFC-GE disposait de tous les éléments nécessaires à sa taxation pour les années 2007 à 2010, puisque l'ACI-VD lui avait communiqué ses décisions de répartition intercantonale du 30 novembre 2015. Ce n'était que le 24 août 2018, soit plus de deux ans après, que l'AFC-GE l'avait avisé de l'ouverture des procédures en rappel et soustraction d'impôts pour les années 2008 à 2010. Or, il n'avait jamais refusé de remplir et de retourner les déclarations fiscales pour ces périodes, l'AFC-GE ne l'ayant jamais contacté à ce sujet. Il se demandait pour quel motif cette dernière ne lui avait pas envoyé en même temps toutes les formules de déclaration pour les années 2007 à 2015, si cela avait été nécessaire. Si elle avait procédé de la sorte, la présente procédure n'aurait pas été ouverte et la poursuite pénale relative à l'année fiscale 2007 n'aurait pas été prescrite.

On ne pouvait soutenir qu'il avait tenté de dissimuler ses revenus, puisqu'il les avait entièrement déclarés auprès d'une autorité fiscale. Compte tenu du fait que l'imposition intercantonale de ses revenus était plus faible que si ceux-ci étaient taxés par le seul canton de Vaud, il n'avait aucun intérêt à ne pas déclarer ses revenus genevois à l'AFC-GE. C'était donc bien de manière involontaire et par ignorance qu'il n'avait pas procédé aux déclarations fiscales litigieuses.

S'il exerçait la profession d'avocat, il n'était pas spécialisé en droit fiscal. Il s'était désintéressé à l'époque de ces problématiques fiscales, raison pour laquelle il avait toujours fait remplir ses déclarations fiscales par une fiduciaire. Cette dernière avait rempli ses déclarations uniquement à l'attention de l'ACI-VD, ignorant vraisemblablement qu'il exerçait son activité également à Genève.

Dans ces circonstances, on ne pouvait considérer qu'il avait agi intentionnellement dans le but de tromper l'autorité fiscale, même par dol éventuel. C'était l'AFC-GE qui, par sa manière incompréhensible de faire, l'avait persuadé qu'il n'avait « rien à faire » pour les années 2007 à 2010.

Sous l'angle du droit pénal, il avait commis une erreur excusable sur l'illicéité, qui devait être prise en considération dans l'évaluation de sa culpabilité, pour le cas où une négligence était retenue à son encontre. La soustraction susceptible de lui être reprochée n'était pas particulièrement longue et portait sur des montants d'impôt peu importants. Il y avait lieu de retenir, en sa faveur, le fait que l'AFC-GE avait « perdu beaucoup de temps », n'avait pas voulu lui envoyer les déclarations fiscales à remplir, ce qui l'avait conforté dans l'idée qu'il n'avait rien à faire de son côté. Ainsi, compte tenu de sa négligence et du manque de diligence de l'AFC-GE, seule une quotité se situant entre un dixième et un vingtième du montant des impôts soustraits pourrait être retenue pour fixer l'amende.

12) Dans sa duplique du 9 octobre 2019, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

13) Par jugement du 9 décembre 2019, le TAPI a rejeté le recours.

L'intéressé exerçait une activité lucrative indépendante à Genève, 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, ce qu'il n'avait pas fait pour les années fiscales 2008 à 2010. L'intéressé tentait en vain de remettre en cause la condition du lien de causalité entre la perte fiscale et son comportement, en invoquant les manquements de l'AFC-GE. Son comportement, se caractérisant par le fait qu'il ne s'était pas informé sur la question de son assujettissement fiscal à Genève et n'avait rien entrepris pour que cette question soit clarifiée, était constitutif, à tout le moins, de négligence, de sorte que les amendes étaient justifiées sur le principe. La fixation des amendes aux trois quarts des impôts soustraits ne témoignait pas d'un abus ou d'un excès du pouvoir d'appréciation et devait être confirmée.

14) Par acte posté le 13 janvier 2020, M. A_____ a interjeté recours par-devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant principalement à son annulation ainsi qu'à celle de la décision sur réclamation du 15 mars 2019 et des bordereaux d'amende ICC 2008 à 2010, et subsidiairement à l'annulation du jugement attaqué et à la réformation de la décision sur réclamation du 15 mars 2019, en ce sens que la quotité des amendes devait correspondre à un tiers des montants soustraits.

Il ne contestait pas la réalisation des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, soit la soustraction d'un montant d'impôt et la violation d'une obligation légale. Il contestait en revanche l'existence d'un lien de causalité entre son comportement et la perte fiscale subie par la collectivité.

Reprenant sa précédente argumentation, il a relevé que l'AFC-GE avait fait preuve de négligence grave dès lors qu'elle avait eu connaissance de son assujettissement pour les années 2007 à 2010 à tout le moins en décembre 2015, après avoir reçu les décisions de répartition intercantonale de la part de l'ACI-VD, mais ne lui avait jamais adressé de formules de déclaration pour les années litigieuses ni ne l'avait invité à fournir des informations utiles pour ces années. Elle lui avait en revanche adressé des formules de déclaration pour les années 2011 à 2015. Cela l'avait conforté dans son idée de ne pas devoir déclarer à nouveau des revenus qui l'avaient été auprès de l'ACI-VD et dont l'AFC-GE avait déjà connaissance. La manière de procéder de l'AFC-GE consistant à ne pas envoyer de formules de déclaration pour les années litigieuses pour s'en prévaloir ensuite dans le cadre d'une procédure de soustraction était « scandaleuse ».

Si l'AFC-GE entendait lui reprocher de ne pas avoir satisfait à son obligation de déclaration, elle ne pouvait pas, de bonne foi, ne pas l'interpeller à cet égard. C'était ainsi à tort que le TAPI avait considéré que l'on ne pouvait reprocher à l'AFC-GE une négligence grave au point de reléguer à l'arrière-plan son comportement.

S'agissant de la quotité de l'amende, il semblait que l'AFC-GE était partie d'une « sanction de base » correspondant au montant de l'impôt soustrait, alors que, dès lors qu'elle avait retenu qu'il avait agi par négligence, elle aurait dû partir d'une « sanction de base » correspondant à un tiers du montant de l'impôt soustrait. L'autorité avait donc commis une erreur dans la détermination de la sanction, par une violation du droit et un excès du pouvoir d'appréciation. Des circonstances aggravantes avaient par ailleurs été retenues à tort. Si l'infraction retenue touchait plusieurs années fiscales, la soustraction d'impôts reprochée ne s'inscrivait pas dans la durée, mais relevait d'un seul et unique événement. Quant au montant total du rappel d'impôts, il n'était pas particulièrement important. Il n'avait par ailleurs pas soustrait ce montant d'impôt, puisqu'il avait été taxé dessus par l'ACI-VD, avant que celle-ci ne s'aperçoive qu'il y avait une erreur de répartition intercantonale et la communique à l'AFC-GE. Il n'avait enfin jamais fait de fausses déclarations ni caché des revenus. Il n'y avait donc pas eu de faute de sa part. Il convenait par ailleurs de tenir compte de sa parfaite collaboration, du fait qu'il n'avait pas contesté les rappels d'impôts et qu'il avait rapidement procédé à leur règlement.

- 15) Dans sa réponse du 25 février 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Elle ne pouvait que faire sienne les conclusions du TAPI, lesquelles étaient conformes à la loi, à la jurisprudence et à la doctrine.

Lors de la transmission de renseignements de la part de l'ACI-VD en décembre 2015, la prescription du droit de procéder à la taxation était déjà atteinte pour les années fiscales 2007 et 2009, raison pour laquelle aucune déclaration

fiscale ne pouvait être envoyée par l'AFC-GE au recourant pour ces années-là. Il en allait de même pour l'année fiscale 2010, laquelle avait été prescrite le 1^{er} janvier 2016. Seule la voie du rappel d'impôt et de la procédure pour soustraction était dès lors ouverte. Même s'il fallait retenir que l'AFC-GE aurait dû transmettre la déclaration fiscale 2010 au recourant à compter du 2 décembre 2015, le lien de causalité n'était pas rompu. Ce motif ne pouvait être considéré comme une négligence grave selon la jurisprudence du Tribunal fédéral. Il incombait au recourant de réclamer le formulaire de déclaration pour les années fiscales 2007 à 2010 déjà en 2008, respectivement 2009, 2010 et 2011, avant que la prescription du droit de taxer n'ait été atteinte.

Compte tenu de la longue durée de la soustraction, soit de 2007 à 2010, que la recourant avait laissé perdurer durant dix ans, la quotité de l'amende n'était pas disproportionnée, et était même clémente.

- 16) Le 9 mars 2020, le juge délégué a fixé un délai aux parties pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.
- 17) Le 19 mars 2020, l'AFC-GE a indiqué ne pas avoir de requêtes ni d'observations complémentaires à formuler.
- 18) Par réplique du 5 juin 2020, le recourant a persisté dans ses conclusions et ses précédentes explications.

Le comportement de l'autorité relevait d'une négligence grave, rompant le lien de causalité. Si une négligence de sa part devait être retenue, celle-ci devait être qualifiée d'extrêmement légère.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) a. À titre préalable, il convient de déterminer le droit applicable.

b. 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_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; ATA/191/2020 du 18 février 2020 consid. 4b ; ATA/379/2018 du 24 avril 2018 et les références citées).

c. La loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) prévoit qu'elle s'applique dès la période fiscale 2010, les périodes antérieures étant régies par l'ancien droit (art. 72 al. 1 LIPP).

d. La présente affaire concerne l'ICC 2008 à 2010. Trouvent ainsi application la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), ainsi que les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000) pour les périodes fiscales 2008 et 2009 et la LIPP pour la période fiscale 2010.

- 3) La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative, à l'instar du Tribunal fédéral, examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 4 ; ATA/600/2020 du 16 juin 2020 consid. 4b).

Avant le 1^{er} janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction consommée se prescrivait par quinze ans (art. 58 al. 3 LHID, dans sa teneur avant le 1^{er} janvier 2017). Depuis le 1^{er} janvier 2017, la poursuite pénale se prescrit, en cas de soustraction d'impôt consommée, par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète (art. 58 al. 2 let. a LHID). La prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente (art. 58 al. 3 LHID) avant l'échéance du délai de prescription. En vertu de l'art. 78f LHID, le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours de périodes fiscales précédant le 1^{er} janvier 2017 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (arrêts du Tribunal fédéral 2C_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 5.2 ; 2C_333/2017 du 12 avril 2018 consid. 8).

En l'occurrence, les délais de prescription ne sont pas échus, tant sous l'angle du nouveau que de l'ancien droit, pour les poursuites pénales concernant les soustractions en matière d'ICC pour les années 2008 à 2010.

- 4) Le litige porte sur le bien-fondé et, le cas échéant, le montant, des amendes infligées au recourant pour les années 2008 à 2010 en lien avec les rappels d'impôts qui lui ont été notifiés pour ces mêmes années.

Il sera ainsi relevé que le recourant ne conteste ni le bien-fondé ni les montants des reprises d'impôts opérées pour les années 2008 à 2010, lesquels ne constituent pas l'objet du litige.

- 5) a. Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende (art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc).

Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, il faut donc qu'il y ait soustraction d'un montant d'impôt en violation d'une obligation légale incombant au contribuable et une faute de ce dernier (arrêts du Tribunal fédéral 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 7 ; 2C_814/2017 du 17 septembre 2018 consid. 9.2 ; 2C_508/2014 du 20 février 2015 consid. 5.1), ainsi qu'un lien de causalité entre le comportement illicite et la perte fiscale subie par la collectivité (arrêts du Tribunal fédéral 2C_444/2018 précité consid. 7 ; 2C_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 9.2 ; Petro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand - Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd., 2017, n. 14 ss ad art. 175 LIFD).

Le contribuable ne peut qu'exceptionnellement se prévaloir du fait que l'insuffisance de la taxation serait due non pas à son comportement, mais à une négligence de l'autorité fiscale et seule une négligence grave entre en ligne de compte (arrêts du Tribunal fédéral 2C_553/2018 du 17 juin 2019 consid. 5.3.2 ; 2C_1018/2015 précité consid. 9.4.3). Lorsque le contribuable peut établir que les inexactitudes ou le caractère lacunaire de la déclaration étaient connus des autorités, lesquelles n'ont volontairement pas respecté leurs obligations en cours de procédure de taxation, il faut admettre que le lien de causalité est rompu (Henri TORRIONE, Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA, in Les procédures en droit fiscal, 3^{ème} éd. 2015, p. 951 ss, p. 1084).

Lorsqu'une taxation n'a pas été effectuée alors qu'elle aurait dû l'être (art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc, première hypothèse), la soustraction fiscale n'est consommée que si le droit de procéder à une taxation (ordinaire) est prescrit (Petro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, op. cit., n. 13 ad art. 175 LIFD).

b. La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence. Agit intentionnellement celui qui le fait avec conscience et volonté (art. 12 al. 2 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0, applicable par renvoi des art. 333 al. 1 et 104 CP). La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les indications fournies étaient erronées ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut admettre qu'il a volontairement cherché à induire les autorités fiscales en erreur, afin d'obtenir une taxation moins élevée, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel pour ce faire (ATA/600/2020 précité consid. 7a ; ATA/1727/2019 du 26 novembre 2019 consid. 7c).

La conscience implique que l'auteur ait acquis la connaissance des faits, de telle manière que l'on puisse dire qu'il savait ce qu'il faisait. La conscience ne suppose toutefois pas une certitude. Il suffit qu'il la considère comme sérieusement possible. Pour conclure à l'existence d'une intention, il faut que

l'analyse, à la lumière du bon sens, des circonstances connues de l'auteur permette de se convaincre qu'il avait nécessairement conscience du risque que l'infraction survienne et qu'il a quand même agi. Le risque doit apparaître tellement élevé que la décision d'agir néanmoins ne peut se comprendre que comme une acceptation de la survenance du résultat prohibé. Cette appréciation conduit à distinguer l'intention de la négligence consciente. L'intention est avant tout une question de fait : le juge doit rechercher ce qui se passait dans l'esprit de l'auteur, c'est-à-dire ce qu'il savait, ce qu'il voulait ou l'éventualité à laquelle il consentait. La négligence implique quant à elle de porter un jugement sur le comportement de l'auteur en se demandant ce qu'il aurait pu et dû faire, et non de rechercher ce que l'auteur avait à l'esprit (ATA/203/2014 précité et les références citées).

La notion de négligence de l'art. 56 LHID est identique à celle ressortant de l'art. 12 CP : commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte (négligence inconsciente) ou sans tenir compte des conséquences de son acte (négligence consciente). L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées objectivement par les circonstances et subjectivement par sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles, sa situation économique et sociale ainsi que son expérience professionnelle (art. 12 al. 3 CP ; ATA/1727/2019 précité consid. 7c ; ATA/30/2009 du 20 janvier 2009). Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 9.1 et les références citées).

- 6) a. Dans la phase préparatoire de la procédure de taxation, le département des finances et des ressources humaines (ci-après : département) – dont les obligations en vertu de la législation fiscale sont assurées par l'AFC-GE selon l'art. 4 al. 1 LPfisc – établit et tient à jour le rôle des contribuables présumés astreints au paiement des impôts directs perçus par l'État de Genève. Les autorités compétentes du canton et des communes communiquent aux autorités chargées de l'application de la législation fiscale, tous renseignements utiles qui ressortent de leurs registres de contrôle (art. 24 al. 1 et 2 LPFisc).

Le département établit les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable (art. 25 LPFisc).

- b. De leur côté, 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 (art. 26 al. 1 LPFisc). Le contribuable qui omet de déposer la formule de déclaration d'impôt ou qui dépose une formule incomplète est invité à remédier à l'omission dans un délai raisonnable (art. 26 al. 3 LPFisc).

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 (ci-après : FAO) 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).

Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 42 al. 1 LHID ; art. 31 al. 1 LPFisc).

c. 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 assujéti 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 LHID ; art. 13 LPFisc).

d. À teneur de l'art. 2 de l'ordonnance sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux du 9 mars 2001 (OLHID - RS 642.141) visant les contribuables assujéttis à l'impôt dans plusieurs cantons, dans sa version en vigueur durant les années litigieuses, 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'assujéttissement 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'assujéttissement 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 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.

7) Dans une affaire présentant de fortes similitudes avec le cas d'espèce – à savoir 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 la condition du 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 a 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 du contribuable. 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).

8) En l'espèce, le recourant ne conteste pas la réalisation des conditions objectives de la soustraction d'impôt, à savoir la soustraction d'un montant d'impôt et la violation d'une obligation légale, mais la réalisation de la condition subjective de la soustraction, soit le lien de causalité entre son comportement – qu'il juge non fautif – et la perte fiscale pour la collectivité.

Il est certes regrettable que l'AFC-GE ait attendu le mois d'août 2018 pour entreprendre une procédure en rappel d'impôts et une procédure pénale pour soustraction d'impôts pour les années litigieuses à l'encontre du recourant, alors même qu'elle connaissait l'existence de revenus devant être taxés dans le canton de Genève qui n'avaient pas été déclarés depuis décembre 2015 déjà – ce qu'elle ne conteste pas –, date de la transmission par l'ACI-VD de décisions de répartition intercantonale pour les années 2007 à 2010. Ce manque de célérité a conduit à l'impossibilité de notifier au recourant tout bordereau de rappel d'impôts et d'amende concernant l'année 2007, compte tenu de la prescription. Cela étant, le comportement de l'AFC-GE, au vu de la jurisprudence susmentionnée, ne saurait être considéré comme une négligence grave permettant de reléguer à l'arrière-plan le propre comportement fautif du recourant.

Le recourant se borne par ailleurs à invoquer le comportement prétendument fautif de l'autorité, laquelle ne lui avait jamais adressé de formules de déclaration pour les années litigieuses ni ne l'avait invité à fournir des informations utiles pour ces années après avoir reçu la communication de l'ACI-VD en décembre 2015, relevant encore qu'il avait été conforté dans son idée de ne pas devoir déclarer à nouveau des revenus qui l'avaient été auprès des autorités vaudoises, par la réception des formules de déclaration fiscale pour les années 2011 à 2015. À titre préalable, il sera relevé qu'au moment de la communication des informations par l'ACI-VD le 4 décembre 2015, le droit de procéder à la taxation ordinaire du recourant pour les années 2007 à 2009 était prescrit et en passe de l'être pour l'année 2010, soit le 31 décembre 2015 (art. 22 al. 1 LPFisc). De sorte que le recourant ne saurait de bonne foi reprocher à l'intimée de ne pas lui avoir adressé de formules de déclaration pour les années litigieuses. Cela étant précisé, il convient de rappeler que le comportement du recourant, et le lien de causalité entre ledit comportement et la perte fiscale subie par la collectivité, doit être analysé bien avant décembre 2015. Celui-ci n'a, en effet, pas déposé de déclarations fiscales pour les années 2008 à 2010, alors qu'il lui incombait de le faire en 2009, 2010 et 2011, compte tenu des dispositions légales rappelées ci-avant. Le fait que l'AFC-GE ne lui ait pas transmis de son propre chef les formules de déclaration d'impôt, tout comme le fait qu'il ait déclaré l'entier de ses revenus dans le canton de Vaud, n'exonérât en rien le recourant de son obligation de déposer une déclaration d'impôt pour les années litigieuses, à tout le moins en remettant une copie de ses déclarations fiscales vaudoises. En ne le faisant pas, il a fautivement omis de remplir ses obligations fiscales. Il existe ainsi incontestablement un lien de causalité entre le comportement du recourant consistant à ne pas déposer de déclarations fiscales et la perte fiscale subie par la collectivité.

Enfin, comme relevé à juste titre par le TAPI, le fait pour le recourant de ne pas avoir déposé de déclarations fiscales pour les années litigieuses, 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 ainsi 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.3).

Dès lors, toutes les conditions de la soustraction étant remplies, les amendes infligées sont justifiées dans leur principe.

Le grief du recourant sera dès lors écarté.

- 9) Le recourant se plaint encore, subsidiairement, de la quotité des amendes infligées.

a. La quotité de l'amende est, en général, 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. 56 al. 2 LHID et art. 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 précité consid. 6.2 ; ATA/600/2020 précité consid. 7c).

Il convient notamment de réduire le montant de l'amende lorsque le contribuable a agi par négligence, celle-ci devant être considérée comme un cas de faute légère au sens de l'art. 175 LIFD (Diane MONTI, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, 2001, p. 70).

La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du CP, qui ont vocation à s'appliquer en droit pénal fiscal, à moins que la législation applicable ne contienne des dispositions sur la matière (art. 333 al. 1 CP). Ainsi, conformément à l'art. 106 al. 3 CP, l'amende doit être fixée en tenant compte de la situation de l'auteur, afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principes régissant la fixation de la peine prévus à l'art. 47 CP s'appliquent. 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. Les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie en droit pénal fiscal (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 s. et les références citées).

b. Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende (ATF 114 Ib 27 consid. 4a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2) et l'autorité de recours ne censure que l'abus ou l'excès du pouvoir d'appréciation (ATA/1850/2019 précité consid. 5b ; ATA/42/2011 du 25 janvier 2011 consid. 6).

c. En l'espèce, l'autorité a retenu que le recourant a agi par négligence et a fixé les amendes aux trois quarts des impôts soustraits.

Il convient de relever que la soustraction a perduré durant plusieurs années, à savoir quatre ans, même si les amendes ne concernent que les années 2008 à 2010 compte tenu de la prescription intervenue pour l'année 2007, et a porté, quoi qu'en dise le recourant, sur des montants non négligeables, à l'exception de l'année 2010. Ces éléments pèsent en défaveur du recourant. Il y a, cependant, lieu de tenir compte, à sa décharge, de sa bonne collaboration durant la procédure de rappel d'impôt et de l'ancienneté des infractions (arrêt du Tribunal fédéral

2C_78/2019 précité consid. 9.4 ; art. 48 let. e CP), celles-ci remontant, pour les plus anciennes, à 2008.

Nonobstant ce que semble laisser entendre le recourant, il n'existe aucun principe voulant qu'une négligence, même inconsciente, ait nécessairement pour conséquence une réduction de l'amende à son minimum ; c'est l'ensemble des aspects du cas qui doit être pris en compte (ATA/119/2019 du 5 février 2019 consid. 17e ; ATA/291/2016 du 5 avril 2016 consid. 11).

Au regard de l'ensemble de ces circonstances exposées ci-avant, la quotité des amendes ne saurait être qualifiée de disproportionnée et ne relève pas d'une violation du droit ou d'un excès du pouvoir d'appréciation. Par conséquent, le jugement du TAPI et les décisions de l'AFC-GE seront, sur ce point également, confirmés.

- 10) Compte tenu de ce qui précède, le recours sera rejeté.
- 11) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 13 janvier 2020 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 9 décembre 2019 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de Monsieur A_____ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé

au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Monsieur A_____, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Tombesi, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

F. Cichocki

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :