

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4421/2015-ICCIFD

ATA/1641/2017

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 19 décembre 2017

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

représenté par Me Antoine Berthoud, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
12 septembre 2016 (JTAPI/900/2016)**

EN FAIT

- 1) Monsieur A_____, né le _____ 1954, de nationalité suisse, a vécu dans le canton de Genève et y a été assujetti aux impôts de manière illimitée du 1^{er} février 1999 au 30 décembre 2006, date à laquelle il est parti s'installer en Espagne. Il réside à nouveau à Genève depuis le 1^{er} mai 2014.
- 2) Le présent litige concerne les périodes fiscales 2005 à 2013.
- 3) M. A_____ est détenteur d'une part de copropriété de l'immeuble sis chemin B_____ à Genève (parcelle n° 1_____ de la commune cadastrale de Genève-C_____ ; ci-après : l'immeuble).
- 4) En 2005, M. A_____ a fait l'objet d'une imposition ordinaire. Il a été taxé en particulier sur le bénéfice de son activité indépendante de traiteur, ainsi que sur le loyer de l'immeuble. Pour les années 2007 à 2009, il a également fait l'objet d'une taxation ordinaire et n'a été imposé que sur les loyers de l'immeuble. En 2006, ainsi que de 2010 à 2013, il a été taxé d'office.

Par ailleurs, pour les années 2007 à 2010, ainsi que 2012 et 2013, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fait application du taux maximum de l'impôt sur le revenu, à savoir 11,5 % pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et 33,5 % pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC).

Aucune de ces taxations n'a été contestée.

- 5) Par pli recommandé du 5 juin 2015, l'AFC-GE a informé M. A_____ de l'ouverture à son encontre d'une procédure en rappel et en soustraction d'impôts pour les années 2005 à 2013. Le service des remises d'impôt l'avait informée que le précité avait reçu de la société D_____ SA des produits de sous-location d'un montant net de CHF 23'760.- l'an depuis 2004.

En cas de déclaration inexacte, une reprise d'un montant correspondant serait effectuée pour chaque période fiscale concernée, des intérêts de retard étant alors perçus, et une amende fixée selon le montant d'impôt soustrait serait infligée. Un délai de dix jours a été accordé à M. A_____ pour faire valoir son droit d'être entendu.

- 6) Par pli recommandé du 13 juillet 2015, l'AFC-GE a transmis à M. A_____ des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende pour les années 2005 à 2013. Les revenus immobiliers étaient imposables au lieu de situation des immeubles. M. A_____ avait reconnu avoir encaissé lors des années considérées des produits de sous-location pour une arcade située à la rue E_____ à Genève (recte : avenue F_____), pour un montant annuel de CHF 23'760.-.

Le montant total des rappels d'impôt s'élevait à CHF 81'459.10 (soit CHF 62'879.10 pour l'ICC et CHF 18'580.50 pour l'IFD). Les amendes étaient fixées, vu la bonne collaboration de M. A_____ et sa situation personnelle, à la moitié de l'impôt soustrait, soit à CHF 41'960.- au total (CHF 32'531.- pour l'ICC et CHF 9'429.- pour l'IFD).

7) Par courriel du 12 août 2015, M. A_____ a formé opposition à l'encontre des bordereaux de taxation précités, sans prendre de conclusions. Les revenus taxés n'étaient ni des traitements et salaires, ni des revenus immobiliers.

8) Le 1^{er} octobre 2015, M. A_____ a écrit à l'AFC-GE. Il n'était pas propriétaire de l'arcade en cause, mais seulement locataire ; il encaissait juste une gérance de la société D_____ SA. C'est pourquoi, lors de son départ pour l'étranger, sa comptable avait rempli une déclaration simplifiée déclarant le seul bien dont il était propriétaire, à savoir la part de copropriété du chemin B_____.

Il joignait le contrat de bail conclu en 2008, qui liait la propriétaire à la société « G_____ SA A_____ Succ. » à H_____ ; le montant annuel du loyer s'élevait à CHF 15'384.- en 2008 et à CHF 15'780.- en 2009.

9) Par décisions du 16 novembre 2015, l'AFC-GE a maintenu les reprises et amendes contestées.

Tout revenu de sous-location d'un immeuble réalisé dans le cadre d'un contrat de bail à loyer était imposable selon l'art. 24 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). La condition objective d'une soustraction d'impôt était dès lors remplie, la taxation initiale étant insuffisante et la collectivité ayant subi une perte financière. La condition subjective était également donnée. L'amende avait été fixée à la moitié du montant élué, si bien que le principe de la proportionnalité était pleinement respecté.

10) Le 16 décembre 2015, M. A_____ a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions sur réclamation précitées, concluant à l'annulation totale des rappels d'impôt et des amendes.

Si les produits de sous-location constituaient, pour l'IFD, des droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels, il n'en allait pas de même pour l'ICC, le droit cantonal harmonisé n'étant pas clair à ce sujet. La convention de double imposition avec l'Espagne, calquée sur le modèle de l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après : OCDE), visait exclusivement au titre des revenus réels la propriété foncière ainsi que l'usufruit, les produits de sous-location ne pouvant y être assimilés.

Pour plusieurs des périodes fiscales en cause, il avait opté pour la déclaration simplifiée. Ce choix, qui impliquait l'application à son revenu du taux

maximal, n'avait de sens que dans la mesure où seule une petite partie de son revenu était taxée en Suisse ; s'il avait su que les produits de sous-location en cause seraient taxés, il aurait opté pour la déclaration complète pour bénéficier du taux d'impôt effectif. Au cas où l'imposition des revenus litigieux serait confirmée, elle devrait s'effectuer au taux résultant des déclarations fiscales jointes, avec un nouveau calcul du montant des amendes.

- 11) Par jugement du 12 septembre 2016, le TAPI a rejeté le recours.

Les produits de sous-location constituaient des revenus provenant de biens immobiliers, y compris en droit cantonal et dans le cadre de la convention de double imposition avec l'Espagne. Les conditions du rappel d'impôt étaient données, l'AFC-GE n'ayant pas fait preuve de négligence – lors de la période 2005 durant laquelle il était assujéti de manière illimitée à Genève, M. A_____ n'avait pas déclaré ces revenus.

M. A_____ n'ayant pas contesté les taxations pour lesquelles l'AFC-GE avait fait application du taux maximum, il n'était plus fondé à critiquer cet aspect au stade de la procédure de rappel d'impôt.

Les conditions d'une soustraction fiscale étaient également réalisées, et M. A_____ ne pouvait se prévaloir d'une erreur sur l'illicéité.

- 12) Par acte posté le 11 octobre 2016, M. A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant principalement à l'annulation en totalité des rappels d'impôt et des amendes, au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour qu'elle procède à de nouvelles taxations 2007 à 2013 basées sur les déclarations fiscales versées à la procédure et à l'octroi d'une indemnité de procédure.

Le TAPI s'était fondé sur l'argument de l'harmonisation verticale pour retenir que le droit cantonal devait avoir la même portée que le droit fédéral, alors qu'il était pourtant patent en l'occurrence que sur le point litigieux la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) n'avait pas le même contenu que la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

Le TAPI avait également refusé d'ordonner sa taxation sur la base des déclarations fiscales complètes déposées, en se fondant sur un arrêt du Tribunal fédéral qui concernait un contexte différent, soit celui de l'imposition d'après la dépense. Or la circulaire qui fondait la possibilité de la déclaration simplifiée ne prévoyait pas jusqu'à quel moment le contribuable pouvait opter pour une déclaration complète. Selon la jurisprudence, la procédure de rappel d'impôt servait à mettre le contribuable dans la situation qui aurait dû être la sienne si, lors

de la procédure de taxation ordinaire, l'autorité avait eu connaissance de tous les faits pertinents. Or si l'AFC-GE avait, en procédure ordinaire de taxation, déclaré vouloir taxer également les produits de sous-location, il aurait renoncé à une déclaration simplifiée et déposé une déclaration complète.

La taxation au taux maximum violait le principe de la capacité contributive, puisque le solde disponible chaque année pour l'ensemble de ses besoins ne s'élevait qu'à CHF 18'455.- en moyenne, soit CHF 1'500.- par mois environ.

Le TAPI avait en outre refusé à tort de retenir une erreur sur l'illicéité. À titre complémentaire, une circonstance aggravante avait été retenue du fait que les soustractions auraient été commises sur plusieurs années, alors qu'il s'agissait de la répétition de la même erreur et non d'une volonté réitérée de soustraire l'impôt.

- 13) Le 18 octobre 2016, le TAPI a communiqué son dossier sans formuler d'observations.
- 14) Le 23 novembre 2016, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Elle avait découvert que les revenus litigieux n'avaient jamais été déclarés à la suite d'une demande d'offre transactionnelle déposée auprès du service des remises au début de l'année 2015 par M. A_____, qui rencontrait des difficultés financières.

Le raisonnement du TAPI au sujet de l'imposition des produits de sous-location devait être confirmée. De plus, selon la réalité économique, il n'y avait pas de différence à faire entre les produits de la location et de la sous-location, les deux étant liés à l'immeuble.

Il appartenait à M. A_____ de choisir la méthode de la déclaration complète avant le stade de la procédure en rappel d'impôts.

M. A_____ avait échoué à démontrer avoir été victime d'une erreur sur l'illicéité. Il disait d'une part avoir déjà auparavant, soit en 2002, déclaré ces produits de sous-location, et d'autre part s'il avait eu un doute sur leur imposition, il aurait dû se renseigner et, le cas échéant, les mentionner dans sa déclaration.

Enfin, le principe de la capacité contributive n'avait pas été violé. M. A_____ avait librement choisi la méthode simplifiée, qui conduisait à l'utilisation d'un taux plus élevé.

- 15) Le 26 avril 2017, le juge délégué a tenu une audience de comparution personnelle des parties.

a. M. A_____ a déclaré que lorsqu'il avait fait ses démarches en vue de préparer son départ à l'étranger, il s'était rendu à l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM). Là, un fonctionnaire lui avait dit qu'il lui fallait se mettre en ordre avec le département militaire et avec l'AFC-GE. Concernant cette dernière, il lui restait un solde CHF 1'500.- à régler, ce qu'il avait fait en se rendant à la caisse. Le caissier lui avait indiqué que s'il se rendait durablement à l'étranger, il n'aurait à payer d'impôts que sur d'éventuels immeubles et titres détenus en Suisse. Il en avait ensuite parlé à sa comptable, qui lui avait confirmé qu'il était possible de faire une déclaration simplifiée. Personne ne lui avait parlé de l'implication de la déclaration simplifiée quant au taux, ni du caractère imposable des produits de sous-location. Pendant sa période de séjour en Espagne, il y avait été assujetti aux impôts. Ce n'était pas lui qui avait rempli ses déclarations, mais il avait eu la chance d'avoir un ami qui l'avait fait pour lui. Il avait déclaré là-bas tous ses revenus, y compris les produits de sous-location litigieux.

Il lui était arrivé plusieurs fois de s'interroger sur l'importance des montants d'impôts qui lui étaient demandés à Genève, et qu'il trouvait excessifs. En effet, en Espagne, il lui était demandé environ CHF 1'500.- par année au titre de l'impôt sur le revenu. Lorsqu'il se trouvait à Genève, il lui était arrivé plusieurs fois de s'en enquérir auprès de l'AFC-GE en se rendant à l'Hôtel des finances, soit une vingtaine de fois au fil des années. Le service de la taxation l'avait renvoyé à celui du contentieux, mais sans jamais lui parler du taux maximum associé à la déclaration simplifiée, ni de la possibilité de faire une déclaration complète. Ce n'était que beaucoup plus tard qu'il avait fait des recherches sur internet et qu'il avait vu que la loi ne parlait que de la possession d'immeubles et de titres, et pas de produits de sous-location. S'il avait su que la déclaration simplifiée était associée au prélèvement du taux maximum, il aurait préféré déposer une déclaration complète, ce qui lui aurait aussi permis de procéder à certaines déductions, notamment des primes d'assurance-maladie qu'il continuait à payer en Suisse.

Quant à sa situation personnelle, elle ne s'était pas fondamentalement modifiée. Il ne travaillait pas et ne touchait ni salaire, ni rente de l'assurance-invalidité (ci-après : AI). Il avait une prothèse au genou à la suite d'un accident qui s'était produit longtemps auparavant. Il avait toujours espéré pouvoir retravailler un jour. Il venait d'avoir 63 ans et n'avait jamais cotisé pour la prévoyance professionnelle, si bien qu'il ne toucherait qu'une rente partielle de l'assurance-vieillesse et survivants (ci-après : AVS).

b. À l'issue de l'audience, un délai au 26 mai 2017 a été fixé aux parties pour formuler leurs observations finales, après quoi la cause serait gardée à juger.

16) Le 26 mai 2017, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

Durant toutes les années où il avait vécu en Espagne, M. A_____ n'avait jamais remis en question l'application du taux maximum. Or le rappel d'impôt n'équivalait pas à un nouvel examen de la taxation, mais ne portait que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale disposait de nouveaux éléments.

- 17) Le 26 mai 2017 également, M. A_____ a persisté dans ses conclusions.

Si l'on tenait compte du taux effectif comme il le plaidait, cela conduirait à une réduction des montants éventuellement dus de CHF 80'600.15. Compte tenu de sa situation personnelle telle qu'exposée en audience, seule une telle prise en compte permettrait de ramener ces montants à un total raisonnable, soit CHF 28'575.35, amendes comprises.

Il résultait de l'administration des preuves qu'il n'avait jamais reçu d'information claire, que ce soit de la part de l'AFC-GE ou de sa fiduciaire, de l'implication de la déclaration simplifiée sur le taux d'imposition. On ne pouvait ainsi pas considérer qu'il avait librement choisi cette méthode.

Étaient jointes à nouveau les déclarations fiscales 2007 à 2013 accompagnées d'estimations des bordereaux correspondants selon le logiciel GeTax, ainsi qu'un récapitulatif de comparaison entre les montants ainsi obtenus et les bordereaux de rappel d'impôt contestés, dont les chiffres seront repris ci-après en tant que de besoin.

- 18) Sur ce, la cause a été gardée à juger.

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. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) Le litige porte sur les rappels d'impôt et amendes relatifs tant à l'ICC qu'à l'IFD éventuellement dus par le recourant pour les années 2005 à 2013.
- 3) a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; ATA/234/2015 du 3 mars 2015 ; ATA/112/2015 du 27 janvier 2015). Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 précité consid. 4 ; 2C_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.1 ; ATA/369/2015 du 21 avril 2015 ; ATA/307/2014 du 29 avril 2014).

b. En l'occurrence, les rappels d'ICC et d'IFD et les amendes concernent les exercices fiscaux 2005 à 2013. Sont ainsi applicables, en matière d'IFD, les dispositions de la LIFD précitée. Pour l'ICC, la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010, ne s'applique qu'à partir de l'exercice fiscal 2010 (art. 72 LIPP). En matière d'ICC, le litige est donc soumis à la LIPP pour ce qui est des exercices fiscaux 2010 à 2013 (art. 72 al. 1 phr. 1 LIPP) et aux cinq lois cantonales que la LIPP a remplacées, désignées à l'art. 69 LIPP qui les abroge, ainsi qu'à leur réglementation d'application, en ce qui concerne les exercices fiscaux 2005 à 2009 (art. 72 al. 1 phr. 2 LIPP). Il est également soumis aux dispositions de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2002 (art. 86 LPFisc). La LPA est au surplus applicable dans la mesure où la LPFisc n'y déroge pas (art. 2 al. 2 LPFisc).

4) Le contribuable, qu'il soit assujetti de façon illimitée ou limitée, a l'obligation de remplir une déclaration, même s'il n'a pas reçu de formule de l'autorité (art. 124 al. LIFD ; art. 26 al. 1 LPFisc). La déclaration doit être sincère, complète et conforme à la vérité. Tous les éléments du revenu, du bénéfice, de la fortune ou du capital, qu'ils soient imposables ou non doivent être déclarés (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc).

5) a. Il existe entre la Suisse et l'Espagne une convention en matière de double imposition (Convention entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, du 26 avril 1966 ; CDI-E - RS 0.672.933.21).

b. 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 (ATF 117 Ib 358 consid. 3 et les références citées). Par conséquent, il convient d'abord de s'assurer de l'existence d'un droit (interne) d'imposition, puis, le cas échéant, de 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 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_436/2011 du 13 décembre 2011 consid. 2.1 ; Xavier OBERSON, Précis de droit fiscal international, 4^{ème} éd., 2014, n. 138 s. ; Peter LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3^{ème} éd., 2005, p. 95 s.).

c. Cela étant, selon l'art. 6 § 1 CDI-E, les revenus provenant de biens immobiliers sont imposables dans l'État contractant où ces biens sont situés ; et les dispositions de l'art. 6 § 1 CDI-E s'appliquent aux revenus provenant de l'exploitation directe, de la location ou de l'affermage, ainsi que de toute autre forme d'exploitation de biens immobiliers (art. 6 § 3 CDI-E), si bien qu'en cas d'imposition selon le droit suisse, on peut d'emblée affirmer au vu de cette définition très large que la CDI-E ne limiterait pas une telle imposition des

produits de sous-location au titre de l'assujettissement limité aux immeubles. À cet égard, si le recourant a allégué en audience avoir payé des impôts en Espagne sur les produits de sous-location litigieux, il n'a jamais produit de pièces à même de démontrer une telle affirmation.

- 6) a. Les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique, notamment, lorsqu'elles sont propriétaires d'un immeuble sis en Suisse (art. 4 al. 1 let. c LIFD). L'assujettissement fondé sur un rattachement économique est limité aux parties du revenu qui sont imposables en Suisse selon les art. 4 et 5 LIFD (art. 6 al. 2 LIFD).
- b. Le droit fiscal cantonal prévoit une réglementation similaire, d'un rattachement économique fondé sur la propriété d'un immeuble, limité aux parties du revenu imposables en suisse (art. 4 al. 1 LHID ; art. 3 al. 1 let. c et art. 5 al. 2 LIPP).
- c. Contrairement à ce qu'allègue le recourant, les différences de formulation entre ces différentes lois concernant les revenus liés aux droits sur les immeubles n'entraînent pas de différence quant à leur applicabilité aux produits de sous-location. Ainsi le Tribunal fédéral a-t-il expressément reconnu la connexité étroite de tels revenus avec l'immeuble non seulement dans le cadre de la LIFD, mais également dans celui posé par les art. 4 al. 1 et 21 al. 1 let. c LHID (arrêts du Tribunal fédéral 2C_666/2015 du 7 octobre 2016 consid. 4.7 ; 2C_228/2015 du 7 juin 2016 consid. 5.2.1 ; 2C_41/2012 du 12 octobre 2012 consid. 3.3), loi fédérale d'harmonisation que la LIPP genevoise ne saurait éluder ni contrer. Il n'y a ainsi aucune raison de ne pas interpréter la notion de « jouissance » sur l'immeuble de l'art. 3 al. 1 let. c LIPP de manière différente que celle, identique, de l'art. 4 al. 1 LHID ; or le Tribunal fédéral précise qu'une personne qui perçoit des loyers d'une sous-location jouit « comme un propriétaire » de l'immeuble situé dans le canton (arrêt du Tribunal fédéral 2C_666/2015 précité consid. 4.10).
- d. Le grief lié au caractère non imposable des produits de sous-location litigieux sera dès lors écarté.
- 7) Le recourant prétend à l'application du taux ordinaire, fondé sur des déclarations fiscales complètes remises durant la présente procédure, en lieu et place du taux d'imposition maximum prévu dans le cadre de la procédure simplifiée par une ordonnance administrative.
- 8) a. L'imposition des personnes physiques qui ne sont que partiellement assujetties à l'impôt sur le revenu en Suisse, est faite par application du taux auquel leur revenu serait imposé si tous les éléments étaient imposables en Suisse (art. 7 al. 1 LIFD).

b. Sur le plan cantonal, pour les personnes qui ne sont imposables dans le canton que sur une partie de leur revenu ou de leur fortune, le taux de l'impôt doit être celui qui serait applicable au revenu total ou à la fortune totale du contribuable (art. 5 al. 1 LIPP).

La prise en compte des éléments imposables en Suisse et ailleurs a pour but de respecter la capacité contributive de chacun et l'égalité de traitement. Notamment, elle entend éviter que la personne qui a des éléments imposables en Suisse et dans d'autres États ne soit privilégiée en Suisse par rapport à la personne dont tous les éléments imposables se trouvent dans cet État (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1133/2015 du 11 novembre 2016 consid. 5.2 ; ATA/1385/2017 du 10 octobre 2017 consid. 5b ; ATA/1188/2015 du 3 novembre 2015).

- 9) a. L'AFC-GE a pour pratique depuis 1995 (information 1/2008) de soumettre à une procédure dite simplifiée les déclarations de contribuables domiciliés hors de Suisse mais possédant des biens immobiliers sis dans le canton, pour lesquelles seuls la valeur immobilière, la valeur locative, les dettes hypothécaires et les intérêts passifs relatifs au bien immobilier sis dans le canton sont pris en considération. Les intérêts passifs effectifs sont déductibles, mais à concurrence de 60 % de la valeur de rendement, soit le montant de la location moins les frais d'entretien. Le revenu net est ensuite imposé au taux maximum.

Cette façon de procéder a été régulièrement annoncée, notamment dans une information 6/1995 du 7 juin 1995 remplacée par une information 9/2003 à l'attention des associations professionnelles, remplacée par l'information 1/2008 adressée aux mêmes associations et au contenu similaire. Ces informations indiquent que le contribuable peut opter pour une durée minimale de deux ans consécutifs, pour la procédure simplifiée, en lieu et place de la procédure ordinaire où l'ensemble des revenus acquis et de la fortune sis en Suisse ou à l'étranger est déclaré et lors de laquelle la taxation est opérée selon les règles ordinaires de répartition des éléments imposables.

b. Cette pratique a été reconnue et confirmée par la jurisprudence cantonale. L'information doit être considérée comme une ordonnance interprétative, et à l'instar d'une pratique publiée, tout contribuable peut s'en prévaloir, le fait qu'elle soit adressée aux associations professionnelles ne constituant pas un obstacle à ce principe (ATA/1385/2017 précité consid. 6b ; ATA/787/1997 du 23 décembre 1997 ; ATA H. du 18 novembre 1997).

- 10) Le recourant estime que c'est à tort que l'AFC-GE a appliqué cette procédure à ses taxations sans qu'il l'ait véritablement choisie puisqu'il en ignorait les conséquences.

a. Aux termes de l'art. 5 al. 3 et 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), les organes de l'État et les

particuliers doivent agir de manière conforme aux règles de la bonne foi. Cela implique notamment qu'ils s'abstiennent d'adopter un comportement contradictoire ou abusif (ATF 136 I 254 consid. 5.2 ; 134 V 306 consid. 4.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_227/2015 du 31 mai 2016 consid. 7 ; 1C_153/2015 du 23 avril 2015 consid. 4).

b. En matière fiscale, les actes du représentant sont opposables au représenté comme les siens propres, principe qui vaut également en droit public (arrêt du Tribunal fédéral 2C_280/2013 du 6 avril 2013). La responsabilité du mandant ne saurait être dissociée de celle de son mandataire. Le premier est responsable des actes de celui qui le représente et répond de toute faute de ses auxiliaires (ATA/370/2015 du 21 avril 2015 consid. 6b ; ATA/140/2015 du 3 février 2015 et les références citées) ; en particulier, le contribuable qui mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt n'est pas pour autant libéré de sa responsabilité et de ses obligations fiscales (ATA/1155/2017 du 2 août 2017 consid. 22b).

c. Le recourant ne peut dès lors rien tirer de ce que son mandataire lui a donné à l'époque des renseignements incomplets au sujet de la procédure simplifiée, évoquant les avantages de celle-ci mais non ses inconvénients. Quant à l'absence de renseignements adéquats de la part de l'AFC-GE, les différentes directives évoquées ci-dessus et prévoyant la procédure simplifiée se trouvent sans difficulté sur internet.

On ne saurait dès lors retenir que le recourant n'a pas lui-même fait le choix de la procédure simplifiée, si bien que son grief à cet égard sera écarté.

11) Le recourant invoque également qu'il serait possible de revenir sur ce choix encore au stade de la procédure de rappel d'impôt ; il fait valoir, en connexité avec ce grief, que l'utilisation du taux maximum contreviendrait en l'espèce au principe de l'imposition selon la capacité contributive.

a. Selon la jurisprudence, le rappel d'impôt n'équivaut pas à un nouvel examen complet de la taxation, mais ne porte que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments. L'existence d'un rappel d'impôt ne saurait ainsi autoriser le contribuable à revenir librement sur l'ensemble de sa taxation. Sous réserve d'une erreur manifeste, celui-ci peut uniquement demander que la taxation soit reprise en sa faveur sur les points qui, précisément, font l'objet du rappel d'impôt (ATF 98 Ia 22 consid. 2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_277/2008 du 26 septembre 2008 consid. 5.3 ; ATA/57/2014 du 4 février 2014 consid. 3 ; ATA/86/2008 du 26 février 2008 consid. 2a).

b. La question se pose toutefois de savoir si, pour pouvoir être pris en compte dans la procédure en rappel d'impôt, des faits diminuant la dette fiscale du contribuable doivent avoir une connexité avec les éléments justifiant le rappel. Ce

point est controversé dans la doctrine (arrêts du Tribunal fédéral 2C_123/2012 et 2C_124/2012 du 8 août 2012 consid. 7.3 ; 2A.300/2006 du 27 février 2007 consid. 3.3). Certains auteurs jugent qu'il doit y avoir une connexité suffisante (Hugo CASANOVA in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], *Impôt fédéral direct – Commentaire romand*, 2^{ème} éd. 2017, n. 7 ad art. 153 ; Hugo CASANOVA, *Le rappel d'impôt*, RDAF 1999 II 3 p. 17 ; Peter KUBLI, *Nachsteuerrecht und Nachsteuerverfahrensrecht mit Nachsteuersicherstellungsrecht erläutert am Zürcher Steuergesetz über die direkten Steuern*, 1984, § 17 n. 2 p. 38 ss.; Thomas MEISTER, *Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, Der Rechtsschutz nach StHG und DBG*, 1995, p. 243), d'autres qu'un tel élément n'est pas requis (Klaus A. VALLENDER/Martin E. LOOSER in Martin ZWEIFEL/Peter ATHANAS [éd.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG]*, 2^{ème} éd., 2008, n. 14 ad art. 151).

Le Tribunal fédéral n'a pas tranché la question (arrêts du Tribunal fédéral 2C_123/2012 précité consid. 7.3 ; 2A.300/2006 précité consid. 3.3), relevant toutefois qu'un argument pouvait être invoqué à l'appui de la seconde opinion : dès lors que le rappel constituait une nouvelle taxation, obéissant aux mêmes règles que la procédure initiale, l'exigence de la connexité avec les éléments justifiant le rappel devrait être réduite au minimum, afin que la nouvelle taxation respecte la capacité contributive du contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2A.300/2006 précité consid. 3.3).

c. Le principe de l'imposition selon la capacité contributive, prévu par l'art. 127 al. 2 Cst. implique que les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable, mais que, lorsqu'ils sont dans des situations de faits différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée (ATF 122 I 305 consid. 6a ; ATA/1201/2017 du 22 août 2017 consid. 2 ; Xavier OBERSON, *op. cit.*, § 3 n. 18).

Le Tribunal fédéral a notamment admis une situation d'imposition confiscatoire, et donc contraire au principe précité, dans le cas d'une rente viagère constituée par disposition pour cause de mort en faveur d'une personne de condition modeste et soumise cumulativement à l'impôt sur les successions (pour le capital) et à l'impôt sur le revenu (pour les arrérages) ; compte tenu de la capacité contributive limitée de la contribuable, la charge globale représentant 55 % des rentes mensuelles touchées a été jugée prohibitive (arrêt du Tribunal fédéral P.1704/1984 du 10 mai 1985 consid. 2e, in *Archives* 56 p. 439, cité notamment dans l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_837/2015 du 23 août 2016 consid. 4.1).

Au niveau cantonal, un « bouclier fiscal » est en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2011 ; ainsi, selon l'art. 60 al. 1 LIPP, pour les contribuables domiciliés

en Suisse, les impôts sur la fortune et sur le revenu, centimes additionnels cantonaux et communaux compris, ne peuvent excéder au total 60 % du revenu net imposable, un rendement net de la fortune étant fixé pour ce calcul à au moins à 1 % de la fortune nette. Pour les périodes fiscales précédentes, la chambre de céans avait jugé qu'il était expédient de s'inspirer de ce système, mais avec un taux de 70 % (ATA/812/2012 du 4 décembre 2012 ; ATA/771/2011 du 20 décembre 2011).

d. Aux termes des art. 48 al. 2 LHID et 39 al. 2 LPFisc, le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. Au surplus, l'envoi des déclarations fiscales après l'entrée en vigueur d'une taxation d'office ne saurait constituer un motif de révision (art. 51 LHID et 55 LPFisc), car le requérant pouvait faire valoir les mêmes faits au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 51 al. 2 LHID et 55 al. 2 LPFisc ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_978/2011 du 24 avril 2012 consid. 3). Le même système prévaut pour l'IFD (art. 132 al. 3 et 147 al. 2 LIFD).

- 12) L'utilisation du taux maximum pour les périodes fiscales durant lesquelles le recourant était à l'étranger – le recourant ne remet, à juste titre, pas en cause sur ce point les taxations 2005 et 2006 – résulte de l'utilisation de la déclaration simplifiée, qu'il a, comme déjà exposé, lui-même choisie. Les résultats conduisent évidemment à une imposition majorée, et relativement importante compte tenu du revenu annuel imposable du recourant. Mais comme le prouve la comparaison entre les bordereaux de rappel d'impôt litigieux avec les déclarations fiscales jointes par le recourant à ses écritures, ces montants n'atteignent pas 60 % desdits revenus et ne sont pas confiscatoires au sens de la loi et de la jurisprudence.

Par ailleurs, quand bien même des faits diminuant la dette fiscale du contribuable peuvent le cas échéant être pris en compte dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt, en principe celle-ci ne permet pas au contribuable de revenir librement sur l'ensemble de sa taxation : sous réserve d'une erreur manifeste, celui-ci peut uniquement demander que la taxation soit reprise en sa faveur sur les points qui, précisément, font l'objet du rappel d'impôt.

Dès lors, en l'absence d'une imposition confiscatoire, il n'est pas possible de revenir sur le taux d'imposition en tant que corollaire de la méthode d'imposition choisie par le contribuable, ce même si l'information 1/2008 n'est qu'une ordonnance administrative et ne précise pas jusqu'à quand le contribuable peut revenir sur son choix. Un retour à la méthode ordinaire, qui suppose le dépôt d'une déclaration fiscale complète, serait d'autant plus inenvisageable pour les années 2010 à 2013, qui ont fait l'objet de taxations d'office, celles-ci ne pouvant être revues qu'à des conditions particulières fixées par la loi et rappelées ci-dessus.

- 13) S'agissant des amendes, le recourant invoque une erreur sur l'illicéité.

Selon l'art. 21 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0), applicable par les renvois respectifs des art. 333 CP et 82 LPFisc, et intitulé « erreur sur l'illicéité », quiconque ne sait ni ne peut savoir au moment d'agir que son comportement est illicite n'agit pas de manière coupable. Le juge atténue la peine si l'erreur était évitable.

Cette disposition implique que l'auteur ait cru à tort que son comportement était licite parce qu'il ignorait que l'acte qu'il commettait était interdit ou punissable et, en outre, qu'il avait eu des raisons suffisantes de se croire en droit d'agir. La réglementation de l'erreur sur l'illicéité est stricte. Elle repose sur l'idée que le sujet de droit doit faire l'effort d'acquérir la connaissance des lois et que son ignorance ne l'absout que dans des circonstances particulières (ATF 129 IV 238 consid. 3.1). Selon la jurisprudence, cette erreur est admise à la double condition que l'auteur a agi en se croyant être en droit de le faire et qu'il avait des « raisons suffisantes » de se tromper. Pour exclure l'erreur, il suffit que l'auteur ait eu le sentiment de faire quelque chose de contraire à ce qui se doit (ATF 104 IV 217 consid. 2) ou qu'il eût dû avoir ce sentiment. Il en va de même s'il a été expressément informé de la situation juridique par l'autorité compétente ou qu'il en a éludé les prescriptions.

Lorsque le doute est permis quant à la légalité du comportement, l'auteur doit, dans la règle, s'informer de manière plus précise auprès de l'autorité compétente (ATF 129 IV 6 consid. 4.1 et les références citées ; arrêts du Tribunal fédéral 6A.54/2006 du 13 février 2007 ; 6A.94/2006 du 29 mars 2007 ; ATA/1472/2017 du 14 novembre 2017 consid. 4a ; ATA/19/2009 du 13 janvier 2009 et les références citées). Ceci est particulièrement vrai en droit fiscal ; la jurisprudence retient en effet de manière constante qu'en cas de doute sur le caractère imposable d'un élément de revenu ou de fortune, le contribuable quoi qu'il en soit doit le mentionner dans sa déclaration (arrêt du Tribunal fédéral 2C_651/2017 du 2 novembre 2017 consid. 2.2.1 et les arrêts cités).

- 14) En l'espèce, le recourant n'a pas déclaré les produits de sous-location litigieux y compris en 2005, soit une année où il était assujéti de manière illimitée à Genève, et de même, il n'a jamais prouvé avoir déclaré ces revenus en Espagne lors des périodes fiscales où il y était assujéti de manière illimitée. Or ces produits étaient, quel que soient leur rattachement, des revenus qu'il savait devoir déclarer, quelle que soit la collectivité publique à laquelle ils se rattachaient. Le recourant n'a pas davantage mentionné dans ses déclarations fiscales ces produits, pourtant rattachés matériellement à un immeuble situé à Genève, en indiquant par exemple les avoir déclarés en Espagne, ou ne pas savoir s'ils devaient être pris en compte à Genève. Dans ces conditions, il n'est pas possible de le mettre au bénéfice d'une erreur sur l'illicéité, dont les conditions d'admission sont strictes.

15) Enfin, le recourant se plaint de la quotité des amendes, fixées à la moitié de l'impôt soustrait.

16) En règle générale, la quotité de l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD ; 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 (ATA/1416/2017 du 17 octobre 2017 consid. 12 ; ATA/955/2014 du 2 décembre 2014 consid. 4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2). 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).

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 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 précité consid. 6.2) et l'autorité de recours ne censure que l'abus du pouvoir d'appréciation (ATA/42/2011 du 25 janvier 2011 consid. 6 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009 consid. 10a). Ces autorités doivent, dans le respect du principe de la proportionnalité, faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi (ATA/765/2015 du 28 juillet 2015 ; ATA/955/2014 du 2 décembre 2014 ; ATA/18/2013 du 8 janvier 2013).

17) En l'espèce, considérée de manière globale, la pondération des amendes à la moitié de l'impôt soustrait ne prête pas le flanc à la critique même si l'on ne devait pas retenir l'argument du TAPI selon lequel la répétition de la soustraction sur plusieurs années constituerait une circonstance aggravante. Cette pondération est en effet proche du seuil minimum d'un tiers, et tient compte de la bonne collaboration du recourant et de sa situation financière. Il n'est en revanche pas possible de retenir, comme déjà exposé, une erreur sur l'illicéité, pas plus qu'une simple négligence. À cet égard, le fait que le recourant n'ait pas déclaré ces revenus en 2005, alors qu'il était assujéti de manière illimitée à Genève, et qu'il n'ait jamais transmis ses déclarations fiscales espagnoles alors même qu'il prétendait avoir déclaré les produits de sous-location dans ce cadre tend à démontrer que l'infraction était, comme l'a retenu l'AFC-GE, intentionnelle.

18) Infondé, le recours sera rejeté.

- 19) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 11 octobre 2016 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 septembre 2016 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Monsieur A_____ un émolument de CHF 500.- ;

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 ;

communique le présent arrêt à Me Antoine Berthoud, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : M. Verniory, président, Mmes Krauskopf et Junod, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :