

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/88/2016-ICC

ATA/481/2018

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 15 mai 2018

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

représenté par Me Antoine Berthoud, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
19 décembre 2016 (JTAPI/1348/2016)**

EN FAIT

- 1) Monsieur A_____, domicilié à Borex (VD), exerce l'activité indépendante d'avocat dans le canton de Genève. Dès le 1^{er} janvier 2010, il est devenu associé de l'Étude B_____.
- 2) Pour les années fiscales 2010 à 2013, M. A_____ et son épouse ont déposé conjointement leurs déclarations fiscales dans le canton de Vaud, en déclarant dûment les revenus issus de son activité genevoise.
- 3) Les 7 mars 2012, 17 avril 2013, 20 juin 2014, respectivement 1^{er} mai 2015, l'office d'impôt du district de Nyon (ci-après : AFC-VD) a adressé à M. A_____ des décisions de taxation pour les années 2010 à 2013, auxquelles étaient jointes des décisions de répartition intercantonale – avec le canton de Genève – des éléments imposables.

Il ressort de ces documents que M. A_____ avait alors réalisé la totalité du produit de son activité indépendante à Genève, soit CHF 221'222.- en 2010, CHF 278'296.- en 2011, CHF 259'053.- en 2012 et CHF 227'734 en 2013. Pour les années 2010 et 2011, l'impôt dû à l'AFC-VD s'était élevé à CHF 2'354.40 et CHF 1'629.40.

- 4) Le 21 novembre 2014, l'administration fiscale cantonale genevoise (ci-après : AFC-GE) a informé M. A_____ de l'ouverture d'une procédure en tentative de soustraction pour les années 2010 à 2013.

Comme il n'avait pas rempli de déclaration d'impôt, des éléments de revenu et fortune pouvaient ne pas avoir été correctement taxés. Il devait retourner les formules de déclaration 2010 à 2013 dûment remplies, datées et signées. Un délai au 31 décembre 2014 lui était imparti pour faire valoir son droit d'être entendu.

- 5) Le 23 décembre 2014, M. A_____ a répondu n'avoir aucune intention de se soustraire à ses obligations fiscales, ce qu'il n'avait d'ailleurs jamais fait. Depuis le 1^{er} janvier 2010, il était devenu associé de l'Étude B_____ et définitivement inscrit au barreau de Genève dès le 8 février 2010. Depuis le mois de mars 2014, il employait une collaboratrice à temps partiel. Pour les périodes concernées, il avait systématiquement rempli ses déclarations fiscales, annexées à ce courrier, au lieu de son domicile. Il ajoutait, pour chaque année, un exemplaire de ses bilans, comptes d'exploitation, ainsi que de pertes et profits. Il n'avait aucun retard dans le paiement de ses impôts. En raison des conventions fiscales liant les cantons, il lui avait semblé que toutes communications utiles étaient faites par l'AFC-VD à l'AFC-GE. Il sollicitait un délai au 31 janvier 2015 pour permettre à sa fiduciaire d'achever ses déclarations fiscales genevoises.

6) Le 30 avril 2015, M. A_____ a transmis à l'AFC-GE les déclarations fiscales genevoises pour les années 2010 à 2013.

7) Le 8 juillet 2015, l'AFC-GE lui a notifié quatre bordereaux de taxation concernant l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) des années fiscales 2010 à 2013 – indiquant que le 10 juin 2015, M. A_____ avait versé la somme de CHF 29'000.- pour l'impôt 2010 –, accompagnés de quatre bordereaux d'amende pour tentative de soustraction d'impôt d'un montant de CHF 10'347.- pour 2010, CHF 14'755.- pour 2011, CHF 13'123.- pour 2012 et CHF 9'822.- pour 2013.

Faute d'avoir annoncé son activité indépendante exercée depuis le 1^{er} janvier 2010, il avait, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte que les taxations ne soient pas effectuées.

8) Le 16 juillet 2015, la fiduciaire de M. A_____ a élevé réclamation contre les quatre bordereaux ICC précités, afin que les frais de représentation soient comptabilisés en totalité et que les allocations familiales non perçues ne soient pas imposées.

9) Le 5 août 2015, M. A_____ a également formé réclamation personnellement contre les amendes infligées, en contestant fermement avoir tenté de se soustraire à ses obligations fiscales pour la période concernée.

Reprenant les termes de son courrier du 23 décembre 2014, il ajoutait avoir toujours diligemment rempli ses obligations fiscales et déliait à cet effet toutes les autorités concernées de leur secret de fonction afin qu'elles puissent en convaincre l'AFC-GE. Il « travaill[ait] à la lumière du grand jour et il aurait été pure folie d'imaginer de pouvoir [se] soustraire, dans ces circonstances, à [ses] obligations à l'égard de [l'AFC-GE], sauf à souffrir de troubles mentaux sérieux ». Il était intimement persuadé qu'en raison des conventions liant les cantons entre eux, toutes les communications utiles étaient faites par l'AFC-VD à l'AFC-GE, tel que le prévoyait notamment 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). Dès le dépôt de ses déclarations fiscales auprès de l'AFC-GE, sa fiduciaire avait demandé à celle-ci de lui adresser les bulletins de versement afin qu'il puisse s'acquitter au plus vite des impôts estimés. Lorsque les bordereaux d'amende précités lui avaient été notifiés, il avait déjà versé la somme de CHF 64'000.-, réglant ainsi la totalité de l'impôt estimé pour l'année 2010 et une large partie de celui pour l'année 2011. Contrairement à ce qui était indiqué comme motif justifiant les amendes infligées, il avait bien été taxé sur sa réelle capacité contributive pour l'ensemble des années concernées. La reprise de formulation-type par l'AFC-GE indiquait que son cas avait été traité « avec légèreté ».

- 10) Le 7 octobre 2015, l'AFC-GE a émis les bordereaux de taxation ICC rectificatifs pour les années 2011 à 2013, dont il ressortait notamment que M. A_____ avait versé les 7 juillet et 18 août 2015 les sommes de CHF 35'000.- et CHF 10'000.- pour les années 2011 et 2012. Le 1^{er} octobre 2015, il avait encore versé CHF 24'000.- et CHF 25'000.- pour les années 2012 et 2013.

L'AFC-GE n'ayant pas traité l'année 2010, la fiduciaire l'a relancée le 24 novembre 2015 afin qu'elle l'examine également.

- 11) Par décision du 10 décembre 2015, l'AFC-GE a maintenu la quotité des amendes, soit un tiers du montant de l'impôt soustrait, dont le montant était corrigé en raison des taxations rectifiées. Les amendes s'élevaient ainsi à CHF 10'347.- pour 2010 (montant inchangé), CHF 13'486.- pour 2011, CHF 11'226.- pour 2012 et à CHF 8'177.- pour 2013.

En tant qu'indépendant travaillant dans le canton de Genève, M. A_____ y avait un rattachement économique et l'obligation de réclamer la formule de déclaration. En outre, un avis était inséré chaque année dans la Feuille d'avis officielle de la République et canton de Genève (ci-après : FAO) et publié par voie d'affiches, avisant les contribuables de l'obligation de payer les impôts directs. M. A_____ ne s'était toutefois jamais annoncé, de sorte qu'il était inconnu au rôle des contribuables genevois. La collaboration entre les autorités fiscales ne dispensait pas le contribuable de remplir ses obligations légales dans tous les cantons dans lesquels il disposait d'un for d'imposition. En omettant de déposer des déclarations fiscales genevoises ou copie des déclarations fiscales vaudoises, il n'avait pas été imposé sur le bénéfice de son activité indépendante, avec pour conséquence une absence de taxation et une tentative de soustraction, par dol éventuel, compte tenu de son activité professionnelle. En tant qu'avocat, il ne pouvait ignorer que son activité indépendante était imposable à Genève, ce d'autant plus que les taxations vaudoises excluaient les revenus genevois. Il ne s'était jamais manifesté jusqu'à son courrier du mois d'octobre 2014, quand bien même il n'avait jamais reçu de communication de sa part. L'amende était donc maintenue dans son principe, de même que dans sa quotité, qu'il ne contestait pas.

- 12) Par acte du 11 janvier 2016, M. A_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision précitée, en concluant à l'annulation des amendes en cause.

En sus de ses précédents développements, il relevait que la taxation 2010 n'avait pas fait l'objet d'une décision sur réclamation, de sorte que l'amende y relative apparaissait prématurée.

- 13) Le 29 février 2016, l'AFC-GE a adressé à M. A_____ un bordereau ICC rectificatif pour l'année 2010.

14) Le 14 avril 2016, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours et s'est engagée à rectifier le montant de l'amende pour tentative de soustraction concernant l'ICC 2010.

15) Les 16 juin et 11 juillet 2016, les parties ont répliqué, respectivement dupliqué.

M. A_____ a alors produit deux courriers de l'AFC-VD datés des 25 mai et 14 juin 2016 attestant que « les répartitions intercantionales touchant des contribuables vaudois avec un rattachement fiscal à Genève [étaient] envoyées régulièrement par support informatique ou par papier à [l'AFC-GE] », respectivement qu'en l'absence « des correspondances échangées avec les autorités genevoises et conformément aux accords passés entre les administrations cantonales, les répartitions intercantionales [étaient] envoyées régulièrement après les décisions de taxation ».

16) Les 25 juillet et 22 août 2016, les parties sont se déterminées à ce sujet, l'AFC-GE confirmant notamment avoir reçu le 5 septembre 2014 la communication de l'AFC-VD du 16 juin 2014 concernant la répartition intercantonale 2012. C'était la raison pour laquelle elle avait ouvert la procédure en rappel d'impôt et soustraction fiscale. Aucune communication antérieure concernant M. A_____ n'avait été enregistrée dans ses dossiers.

17) Par jugement du 19 décembre 2016, le TAPI a admis partiellement ce recours, renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision relative à l'amende concernant l'année 2010 et confirmé les amendes pour les années 2011 à 2013.

M. A_____ ne contestait pas être assujetti dans le canton de Genève à compter du 1^{er} janvier 2010.

Le contribuable n'avait déposé ses déclarations fiscales 2010 à 2013 auprès de l'AFC-GE que le 30 avril 2015, après qu'elle lui ait fait parvenir les formulaires 2010 à 2012 à fin octobre 2014 et le formulaire 2013 courant novembre 2014. Il avait donc violé une obligation légale lui incombant, de sorte que la condition objective de la tentative de soustraction était réalisée. Il n'était pas établi que l'AFC-GE avait été informée de la situation de M. A_____ avant le 5 septembre 2014. Les informations contenues dans les courriers des 25 mai et 14 juin 2016 étaient trop générales pour retenir avec certitude que tel avait été le cas en l'espèce. La situation aurait été plus complexe si l'AFC-VD avait effectivement adressé une communication au sujet de la taxation 2010 du contribuable à l'AFC-GE au mois de mars 2012. Dans cette hypothèse, les deux concernés auraient commis une erreur. Une éventuelle omission de l'AFC-VD quant à la transmission d'informations à l'AFC-GE était sans conséquence sur les taxations genevoises. Ainsi, les amendes pour tentative de soustraction concernant les périodes fiscales 2010 à 2013 étaient confirmées, sous réserve du montant de l'amende 2010 qui

devrait être rectifiée conformément au bordereau de taxation rectificatif du 29 février 2016, ainsi que l'AFC-GE s'était engagée à le faire.

S'agissant de la condition subjective, M. A_____, en tant qu'avocat, aurait sans peine pu établir la situation juridique appropriée. Dès lors qu'il déplaçait son activité professionnelle à Genève, il lui incombait de s'informer sur ses obligations en matière fiscale. En omettant de déclarer le revenu de son activité indépendante et en s'abstenant durant quatre années consécutives d'entreprendre des démarches auprès de l'AFC-GE, il ne pouvait ignorer le risque que son revenu réalisé à Genève n'y soit pas dûment taxé et il s'en était accommodé. La tentative de soustraction devait donc être admise, à tout le moins par dol éventuel.

Les montants soustraits au fisc étaient importants et la faute du contribuable devait être qualifiée de grave au vu de sa formation et des possibilités qu'il avait de prendre conseil afin de respecter ses obligations fiscales. L'AFC-GE avait donc correctement fixé la quotité des amendes dues.

- 18) Par acte du 20 janvier 2017, M. A_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, en concluant à son annulation, ainsi qu'à celle des amendes infligées par l'AFC-GE pour tentative de soustraction pour les périodes fiscales 2010 à 2013.

Le jugement querellé retenait les faits de manière partielle, faute de mentionner qu'il avait toujours rempli de manière complète et dans les délais impartis, ses déclarations fiscales vaudoises, en mettant en évidence son activité indépendante à Genève. Le 7 mars 2012, l'AFC-VD avait émis un bordereau 2010 accompagné d'une décision de répartition intercantonale qui attribuait clairement au canton de Genève le résultat de son activité indépendante. Les bordereaux et répartitions intercantionales des périodes 2011, 2012 et 2013 avaient été établis selon les mêmes principes, les 17 avril 2013, 20 juin 2014, respectivement 1^{er} mai 2015. L'AFC-VD avait confirmé avoir régulièrement envoyé ses décisions par support informatique ou par papier à l'AFC-GE. Celles-ci avaient en outre certainement été transmises via le système d'échange CH-Meldewesen Steuern.

Les bordereaux d'impôts ne faisant pas l'objet de la procédure, celle-ci avait une nature exclusivement pénale. Selon le principe *in dubio pro reo* applicable en l'espèce, si le TAPI estimait qu'un fait, pourtant considéré comme déterminant, n'avait pas été établi de manière claire, il aurait dû l'instruire lui-même, sous peine de violer les règles sur la répartition du fardeau de la preuve en matière pénale. Le TAPI avait également violé le principe précité en s'accommodant de faits et preuves rapportés, insuffisants à établir que les décisions de la répartition intercantonale avaient été transmises par l'AFC-VD à l'AFC-GE, en sachant que ce point était d'une importance particulière à la résolution du cas d'espèce. En cas de doute sur la réalité du fait allégué, le TAPI

aurait dû retenir l'état de fait qui lui était le plus favorable. Il fallait donc considérer que l'AFC-GE avait été informée en mars 2012 par l'AFC-VD pour la période 2010. C'était uniquement en raison des graves défaillances internes de l'AFC-GE, qui n'avait pas pris en considération trois communications successives de l'AFC-VD, que la tentative de soustraction qui lui était reprochée, avait été consommée. Aucun élément du dossier ne permettait d'emporter la conviction qu'il aurait eu l'intention de se soustraire à ses obligations fiscales dans le canton de Genève. Tout au plus, sa mauvaise interprétation des règles de procédure en matière intercantonale, laquelle ressortait de ses correspondances avec l'AFC-GE, relevait de la simple négligence, qui n'était pas réprimée dans le cadre d'une tentative de soustraction.

19) Le 24 janvier 2017, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations.

20) Dans sa réponse du 17 février 2017, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, en se référant au jugement querellé et à ses précédentes écritures.

Aucun nouvel argument ni aucune nouvelle pièce déterminante pour l'issue du litige n'était avancé ou produite.

M. A_____ tentait de convaincre la chambre de céans qu'il n'avait pas d'obligation personnelle de déclarer ses revenus dans le canton de Genève. Le législateur suisse n'avait jamais prévu l'obligation pour l'AFC-GE de se baser sur les communications intercantionales pour découvrir de nouveaux contribuables potentiellement assujettis dans le canton. En revanche, selon la jurisprudence fédérale, le contribuable devait faire tout ce qui était nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte ; peu importait que les autres autorités fussent appelées à collaborer à l'application de la législation fiscale. Le système CH-Meldewesen Steuern avait été conçu pour permettre une simplification administrative et des économies de coûts de fonctionnement aux autorités fiscales, et non pas pour libérer les contribuables de leurs obligations légales dans la procédure de déclaration fiscale cantonale. En omettant de déclarer son revenu genevois et en s'abstenant durant quatre années consécutives d'entreprendre des démarches auprès de l'AFC-GE, M. A_____ s'était accommodé du risque que son revenu réalisé à Genève n'y fût pas dûment taxé, notamment en payant uniquement durant cette période un montant annuel d'impôt sur le revenu avoisinant CHF 2'000.-.

21) Le 17 mars 2017, M. A_____ a répliqué.

Il produisait un courrier du 6 mars 2017 de l'AFC-VD, attestant qu'elle avait expédié ses décisions de répartition intercantonale à l'AFC-GE le 6 mars 2012 pour la période 2010, le 11 avril 2013 pour la période 2011, le 5 septembre 2014 pour la période 2012 et le 12 mai 2015 pour la période 2013. Si l'AFC-GE avait

traité cette information de manière diligente, elle aurait été en mesure de le taxer régulièrement et en temps utile.

- 22) Les parties ont été informées le 22 mars 2017 que la cause était 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 ; art. 53 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
- 2) À titre liminaire, le recourant fait valoir un établissement des faits empreint de partialité de la part des premiers juges.

Même à considérer que tel ait pu être le cas, cette violation serait réparée compte tenu des développements qui suivent, la chambre de céans disposant du même pouvoir d'examen que l'autorité inférieure (ATF 138 I 97 consid. 4.1.6.1 ; 137 I 195 consid. 2.3.2.).
- 3) Le litige porte sur le bien-fondé des amendes infligées au recourant selon les décisions sur réclamation du 10 décembre 2015 de l'intimée, à savoir un potentiel manquement du premier à son obligation de renseigner spontanément la seconde sur sa situation fiscale en raison de l'exercice de son activité indépendante dans le canton de Genève.
- 4) Les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles exploitent une entreprise ou un établissement stable dans le canton, qu'elles y possèdent des immeubles, en ont la jouissance, servent d'intermédiaires dans des opérations immobilières ou font du commerce immobilier (art. 4 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 et 3 al. 1 let. b de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08).
- 5) a. Dans la phase préparatoire de la procédure de taxation, le département 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. Le rôle des contribuables n'est pas public (art. 24 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. Puis, 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 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).

- 6) a. 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).

À teneur de l'art. 2 OLHID visant les contribuables assujéti 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'assujétiement 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'assujétiement 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 dans le déroulement de la procédure de taxation et de répartition. On peut parler de canton « leader ». 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. En règle générale, le canton du for spécial de la propriété foncière devrait limiter ses demandes de renseignements aux seuls éléments qu'il impose directement. Si des divergences existent entre cantons quant à l'évaluation d'un revenu (par exemple, la valeur locative d'une résidence secondaire), la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale est applicable. Lorsqu'une personne physique, domiciliée dans un canton, exerce une activité indépendante dans un autre canton et y crée de ce fait un for spécial d'imposition, il est indiqué que les autorités de taxation du canton de domicile collaborent d'emblée avec celles du canton du for de l'exploitation pour le contrôle des éléments rattachés à l'exploitation.

b. Pour sa part, 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).

- 7) a. Selon l'art. 176 al. 1 LIFD, celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni d'une amende. La tentative de soustraction au sens de cette disposition se situe entre les actes préparatoires d'une soustraction, qui ne sont pas punissables, et la soustraction consommée au sens de l'art. 175 LIFD, qui l'est. Le comportement illicite réprimé correspond, sur le plan objectif, à celui de la soustraction fiscale au sens de l'art. 175 LIFD, nécessitant la réunion de trois éléments : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier (arrêt du Tribunal fédéral 2C_907/2012 du 22 mai 2012 consid. 5). Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (Pietro SANSONETT/Danielle HOSTETTLER in Commentaire romand LIFD, Yves NOËL/Florence AUBRY/GIRARDIN [éd.], 2017, ad art. 175, p. 1986 n. 7 ss ; Xavier OBERSON, Droit fiscal Suisse, 2012, p. 586 ss n. 15 ss). Dans la procédure de taxation, il suffit que le contribuable donne à l'autorité fiscale des renseignements inexacts, en particulier en fournissant une déclaration d'impôt incomplète et qui n'est pas conforme à la vérité au sens de l'art. 124 al. 2 LIFD. Pour qu'il y ait tentative, l'autorité de taxation doit découvrir que les renseignements fournis sont inexacts avant que la décision de taxation ne soit entrée en force, car, ensuite, la soustraction est consommée (arrêts du Tribunal fédéral 2C_32/2016 du 24 novembre 2016 consid. 15 ; 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.1, in RDAF 2012 II 324).

Une législation équivalente prévaut en matière d'impôt cantonal et communal (art. 56 al. 2 LHID et art. 70 al. 1 et 2 LPFisc).

b. Sur le plan subjectif, la tentative de soustraction fiscale suppose, contrairement à la soustraction consommée qui peut être commise par négligence (art. 175 LIFD ; art. 56 al. 2 LHID et art. 70 al. 1 et 2 LPFisc), un agissement intentionnel de l'auteur. Il faut donc que le contribuable ait agi intentionnellement, soit avec conscience et volonté (art. 12 al. 2 CP, applicable par renvoi combiné des art. 333 al. 1 et 104 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0). Le dol éventuel suffit (arrêts du Tribunal fédéral 2C_32/2016 précité consid. 15 ; 2C_898/2011 du 28 mars 2012 consid. 2.2, in RF 67/2012 700).

8) Le principe de la libre appréciation des preuves s'applique également en droit fiscal. L'autorité forme librement sa conviction, en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6^{ème} éd., 2002, p. 403 s ; Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2^{ème} éd., 1998, p. 139). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 précité consid. 7.2 ; 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; ATA/779/2015 du 28 juillet 2015).

9) En l'espèce, le recourant reconnaît être assujetti en raison d'un rattachement économique dans le canton de Genève depuis le 1^{er} janvier 2010, date à laquelle il est devenu associé de l'Étude B_____. Se prévalant du fait qu'il a régulièrement rempli ses déclarations fiscales au lieu de son domicile en indiquant les revenus en rapport avec son activité indépendante, il considère en revanche avoir satisfait à ses obligations fiscales.

Tel que rappelé ci-dessus, en cas d'assujettissement limité d'un contribuable, l'autorité fiscale du lieu de domicile, soit in casu l'AFC-VD, doit transmettre aux autres autorités fiscales, à savoir l'AFC-GE, les déclarations d'impôt remises. Cette communication ou collaboration entre les administrations fiscales concernées ne se substitue toutefois aucunement à l'obligation faite au contribuable de s'annoncer également auprès de l'autorité compétente à raison du rattachement économique. En l'occurrence, force est de constater que le recourant n'y a pas satisfait. Il n'a en effet déposé aucune de ses déclarations fiscales vaudoises auprès de l'AFC-GE, ni rempli aucune formule de déclaration genevoise avant les demandes formulées par celle-ci à la fin de l'année 2014.

Cela étant, le recourant a affirmé que l'AFC-VD lui avait assuré que ses déclarations fiscales vaudoises seraient transmises à l'AFC-GE, ce qui ressortait des courriers de l'administration vaudoise des 25 mai et 14 juin 2016. Contrairement aux allégations de l'intimée, une telle transmission est désormais établie, vu le courrier du 6 mars 2017 de l'AFC-VD, produit devant la chambre de céans, attestant que les décisions de répartition intercantonale lui ont effectivement été transmises le 6 mars 2012 pour la période 2010, le 11 avril 2013 pour la période 2011, le 5 mars 2014 pour la période 2012 et le 12 mai 2015 pour la période 2013. L'AFC-GE était donc en mesure d'avoir connaissance de la situation du contribuable bien avant le mois d'octobre 2014, soit dès le mois de mars 2012. À cet égard, l'argumentation du recourant selon laquelle il attendait que l'AFC-GE lui notifie des bordereaux de taxation sur la base de ses déclarations fiscales vaudoises, ou plus particulièrement des décisions vaudoises de répartition intercantonale, apparaît crédible.

En outre, lorsqu'à l'automne 2014, l'intimée lui a adressé les formules de déclarations fiscales genevoises, il s'est exécuté dans les délais impartis en lui retournant ses déclarations fiscales vaudoises. Alors qu'il aurait pu s'en tenir à cette démarche, il a également joint les documents comptables liés à son activité indépendante, avant d'envoyer le 30 avril 2015, les déclarations fiscales genevoises dûment remplies par sa fiduciaire. À cela s'ajoute qu'alors même que les taxations genevoises le concernant n'étaient pas encore définitives, voire même étaient erronées, le recourant a effectué divers versements en vue du règlement de l'ICC pour les quatre périodes fiscales concernées pour un montant total de CHF 123'000.- entre le 10 juin et le 1^{er} octobre 2015.

Ainsi, si ce dernier ne s'est effectivement pas annoncé spontanément auprès de l'intimée comme il aurait dû, cela ne démontre encore pas qu'il avait une réelle intention de se soustraire à ses obligations fiscales compte tenu des circonstances du cas d'espèce. Au contraire, les preuves apportées et son attitude coopérative tendent davantage à démontrer une négligence de sa part, fondée sur la collaboration entre administrations fiscales, laquelle ne peut, au stade de la tentative, être prise en considération.

Au vu de ce qui précède, l'intimée ne pouvait à bon droit infliger au recourant les amendes contestées pour les périodes fiscales 2010 à 2013, de sorte que le recours sera admis.

- 10) Aucun émolument ne sera mis à la charge de l'intimée (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée au recourant, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 20 janvier 2017 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 19 décembre 2016 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 19 décembre 2016 ;

annule les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 23 novembre 2016 ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue à Monsieur A_____ une indemnité de procédure de CHF 1'000.-, à la charge de l'État de Genève ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de LTF, 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, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

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

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :