

GE_GERICHTE ATA/307/2014 vom 29. April 2014

GE Cour de justice, 2014-04-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_307_2014

FR: GE_GERICHTE ATA/307/2014 du 29 avril 2014

IT: GE_GERICHTE ATA/307/2014 del 29 aprile 2014

Regeste

Résumé: Examen des conditions justifiant un rappel d'impôt. S'agissant d'une question d'évaluation d'un élément imposable, les correctifs ne peuvent être apportés par le biais d'une procédure de rappel d'impôt.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Le litige porte sur la question de savoir si les conditions justifiant un rappel d'impôt sont remplies et, cas échéant, si l'AFC-GE était en droit d'effectuer des reprises et d'infliger des amendes à la contribuable, en raison de la soustraction d'impôt retenue contre cette dernière. 3) a. S'agissant du droit applicable, il convient d'appliquer les règles sur le rappel d'impôt en vigueur au moment de l'ouverture de la procédure par l'AFC-GE, soit en janvier 2011. Il s'agit pour l'IFD des art. 151 ss de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et, pour l'ICC, des art. 59 ss de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17).

Ces législations prévoient des conditions similaires pour le rappel d'impôt. Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, qu'une taxation entrée ne force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel d'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 151 al. 1 LIFD, art. 59 al. 1 LPFisc).

b. Le rappel d'impôt constitue la perception après coup d'impôts qui n'ont, à tort, pas été perçus dans le cadre de la procédure de taxation (ATF 121 II 257 consid. 4b p. 265 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3 ; ATA/167/2012 du 27 mars 2012 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 486 ss n. 7 ss ; Hugo CASANOVA in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 151 n. 1 ss). Il n'est soumis qu'à des conditions objectives : il suppose qu'une taxation n'a pas été établie ou est restée incomplète à tort, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale (Hugo CASANOVA, op. cit., ad art. 151 n. 5 s.).

c. L'art. 151 al. 2 LIFD précise que, lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu, sa fortune et son bénéficiaire net, qu'il a déterminé son capital propre de façon adéquate et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, tout rappel d'impôt est exclu, même si l'évaluation était insuffisante. L'art. 59 al. 2 LPFisc contient une règle similaire. Ainsi, de manière générale, la découverte d'une mauvaise appréciation des preuves ou application du droit ne saurait donner lieu à un rappel d'impôt,

tout comme celle d'une simple sous-évaluation des éléments imposables, sauf si les éléments à la base de cette

- 8/11 - A/583/2012 évaluation étaient faux ou incomplets (Hugo CASANOVA, op. cit., ad art. 151 n. 12 ; RB ZH 20000, 256). 4) a. Le Tribunal fédéral a notamment jugé qu'un rappel d'impôt était justifié parce qu'un contribuable astreint à tenir des comptes avait omis d'enregistrer le produit d'une vente dans ses comptes annuels (RDAF 2005 II 55) ou en raison de la découverte d'une distribution dissimulée de bénéfice par le biais de ristournes versées directement, à l'insu des autorités fiscales, à l'actionnaire (RDAF 1996 87). Les conditions du rappel étaient également remplies en l'absence de déclaration d'un compte privé ou de la déclaration dans la rubrique « fortune » au lieu de celle du « revenu » d'un montant reçu par la contribuable (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_123/2012 du 8 août 2012) ainsi que dans le cas de salaires « fictifs » versés à un actionnaire et figurant dans les comptes de la contribuable (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 du 20 juin 2008).

b. La chambre de céans a admis que les conditions du rappel d'impôt étaient remplies dans le cas de contribuables pour lesquels de nombreux frais à caractère privé avaient été passés en charge de l'activité commerciale, réduisant de la sorte le revenu imposable (ATA/657/2009 du 15 décembre 2009 confirmé par Arrêt du Tribunal fédéral 2C_132/2010 du 10 février 2010).

Dans une autre espèce (ATA/360/2011 du 7 juin 2011), les conditions étaient remplies du fait qu'un appartement comptabilisé comme servant à l'activité professionnelle du contribuable était en réalité utilisé comme logement et qu'un contrôle fiscal opéré dans la comptabilité d'une société, dont le contribuable était l'administrateur et l'actionnaire, avait mis en évidence une différence entre le montant des sommes perçues et les montants comptabilisés.

c. Le Tribunal cantonal vaudois a admis que les conditions d'un rappel d'impôt étaient réalisées s'agissant de la comptabilisation d'un loyer, dans les comptes d'une société, pour des locaux dont une partie était laissée à la disposition du bailleur-actionnaire. Concernant le contrat de bail, document qui n'était pas joint à la déclaration et n'avait pas été demandé par l'administration avant la taxation, ladite instance a relevé que, même en faisant preuve de l'attention que l'on pouvait exiger de sa part, l'autorité de taxation n'aurait pas découvert le loyer « fictif » en raison des indications erronées données par le contribuable, notamment dans le contrat de bail (Arrêt du Tribunal Cantonal vaudois FI.2011.0067 du 14 août 2012).

d. Dans une cause zurichoise, une taxation faite sur la base d'une valeur locative trop basse, annoncée par le contribuable dans sa déclaration, n'a pas pu être corrigée par le biais d'une procédure de rappel d'impôt, selon l'arrêt du Verwaltungsgericht zurichois (RB 1984 Nr 57, décision du 4 octobre 1984).

- 9/11 - A/583/2012 5)

En l'espèce, pour déterminer si c'est à juste titre que l'AFC-GE a procédé aux rappels d'impôt, il convient d'examiner si les déclarations de la contribuable étaient complètes et, cas échéant, si l'objet des rappels porte sur une sous-évaluation d'un élément imposable ou non.

A cet égard, l'AFC-GE soutient que les déclarations fiscales étaient incomplètes du fait que la contribuable avait procédé à une distribution dissimulée de bénéfice en louant les studios et l'arcade à un prix inférieur à celui du marché.

Il n'est par contre pas contesté que les déclarations contiennent les montants comptabilisés par la contribuable. Ce que l'AFC-GE reproche à la contribuable, et qui fait l'objet des rappels d'impôt, c'est bien le montant pour lequel cette dernière a loué son immeuble. La distribution dissimulée de bénéfice reprochée résulte, cas échéant, de la différence entre les loyers décidés et perçus par la contribuable et l'évaluation des loyers correspondant aux prix usuels du marché faite par l'AFC-GE. 6) a. S'agissant de la valeur des immeubles et de leur valeur locative, le Tribunal fédéral a retenu, dans une affaire concernant l'impôt anticipé, que la valeur des appartements, villas et locaux commerciaux dépendait de facteurs particuliers trop nombreux pour permettre l'établissement de prix courants ou de mercuriales. Lorsqu'une société immobilière décidait d'emblée de ne traiter qu'avec ses actionnaires, il était souvent difficile d'estimer le loyer qu'elle aurait pu encaisser en concluant avec des tiers. Il était dès lors possible de se fonder sur la valeur locative d'un immeuble qui pouvait représenter le loyer que la société encaisserait normalement en traitant avec un tiers, bien que l'administration puisse établir que cette valeur était inférieure aux prix usuels du marché qui seraient alors seuls déterminants (ATF 107 Ib 325 dit « arrêt Bellatrix » consid. 4 p. 332).

b. Suite à cet arrêt, l'AFC-GE a adopté une directive concernant l'imposition des sociétés immobilières d'actionnaires-locataires (information n° 12/96 adressée aux associations professionnelles) dans laquelle elle fixe une méthode basée sur le principe de la valeur économique réelle, qui s'inspire de la règle plus générale du prix de pleine concurrence devant gouverner les rapports économiques entre personnes proches, par comparaison avec des tiers indépendants. Ainsi, la valeur comptable d'un immeuble doit être remplacée par une évaluation des logements et autres locaux, basée sur des critères objectifs. La valeur locative des biens immobiliers détenus par des SI d'actionnaires-locataires serait désormais déterminée, pour les logements, en se basant sur la méthode objective et pour les locaux commerciaux, la valeur locative serait fixée par comparaison avec les loyers du marché. La détermination du bénéfice imposable interviendrait par déduction des charges fiscalement admissibles de la société du total des valeurs locatives. En cas de sous-location par des actionnaires-locataires, l'AFC-GE se réserverait le droit de revoir l'ensemble des valeurs locatives, pour le calcul du bénéfice imposable de la société, en tenant compte du montant des sous-locations.

- 10/11 - A/583/2012 7)

En l'occurrence, comme l'AFC-GE l'indique elle-même dans ses écritures, la contribuable a appliqué la méthode de la valeur locative, pendant des années, pour estimer le montant des loyers à facturer à la raison individuelle de l'actionnaire. Il faut donc retenir que l'objet des rappels d'impôt serait constitué par une évaluation fautive ou une sous-évaluation de la part de la contribuable, contrairement à ce que soutient l'AFC-GE.

En effet, comme vu ci-dessus, la valeur économique réelle qu'aurait dû facturer la contribuable pour la location des studios et de l'arcade est une donnée qu'il s'agit d'évaluer par le biais de la méthode décrite par l'AFC-GE dans sa directive. Or, l'évaluation qui a été faite par la contribuable a été admise pendant de nombreuses années par l'AFC-GE. Au demeurant, la différence entre les loyers payés par l'actionnaire et ceux qu'il encaissait n'a pas été dissimulée mais figurait dans les déclarations de celui-ci. Que l'AFC-GE entende faire application desdites directives ou d'un calcul découlant d'une nouvelle interprétation n'est pas en cause ici, mais ces correctifs, qui auraient pu être faits dans le cadre d'une taxation ordinaire, ne peuvent l'être par le biais d'une procédure de rappel d'impôt. Il

incombait à l'AFC-GE, dans le cadre de la taxation ordinaire, de requérir des explications et/ou pièces complémentaires si elle l'estimait nécessaire. 8)

Il découle de ce qui précède que la procédure de rappel d'impôt était exclue, comme l'a retenu le TAPI dans son jugement. Le recours sera rejeté. 9)

Malgré l'issue du litige, aucun émolument ne sera mis à la charge de l'AFC-GE (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité de procédure de CHF 1'500.- sera allouée à la contribuable (art. 87 al. 2 LPA), à la charge de l'Etat de Genève. * * * * *

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