

GE_GERICHTE ATA/360/2011 vom 7. Juni 2011

GE Cour de justice, 2011-06-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_360_2011

FR: GE_GERICHTE ATA/360/2011 du 7 juin 2011

IT: GE_GERICHTE ATA/360/2011 del 7 giugno 2011

Erwägungen

E. 1

Depuis le 1er janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative de la Cour de justice, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1er janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

E. 2

Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ et 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 E, dans leur teneur au 31 décembre 2010).

E. 3

La LPFisc est entrée en vigueur le 1er janvier 2002, remplaçant les dispositions de procédure contenues dans la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05). Cette loi s'applique immédiatement aux causes pendantes (art. 86 LPFisc). En l'occurrence, la procédure de taxation 2001B a débuté pour la contribuable par le dépôt de sa déclaration fiscale le 31 août 2002. La procédure qui s'en est suivie jusqu'à ce jour doit être examinée au regard de la nouvelle loi de procédure fiscale.

E. 4

Il s'agit ici de déterminer si l'AFC-GE, compte tenu des éléments figurant dans la déclaration fiscale 2001B des intimés, était ou non légitimée à reprendre les revenus déclarés.

A teneur de l'art. 26 al. 1 LPFisc, le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète, en indiquant notamment tous les éléments du revenu, du bénéfice, de la fortune et du capital, qu'ils soient imposables ou non. Une règle similaire figure à l'art. 124 al. 2 LIFD.

E. 5

a. Selon l'art. 123 al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complexe et exacte, en collaboration avec le contribuable. Celle-ci implique que les autorités fiscales comme le contribuable travaillent ensemble en vue d'établir une taxation exacte et complète. Le contribuable doit faire tout ce qui est

nécessaire pour assurer une telle taxation (art. 126 al. 1 LIFD). Outre remplir sa déclaration d'impôt de

- 12/17 - A/1362/2007 manière conforme à la vérité et complète, il doit joindre à celle-ci toutes pièces utiles. Il assure la responsabilité de l'exactitude et de l'intégralité de la sa déclaration fiscale. S'il se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il lui appartient de le signaler dans sa déclaration et n'a pas à le dissimuler. Il doit présenter le fait de manière complète et correcte (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.182/2002 du 25 avril 2003 in RDAF 2003 p. 627).

b. En revanche, l'autorité de taxation contrôle la déclaration fiscale et procède aux investigations nécessaires (art. 130 al. 1 LIFD). Elle n'a cependant pas l'obligation, en l'absence d'indices particuliers, d'effectuer des recoupements avec les données d'autres contribuables (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.187/2000 du 3 novembre 2000 consid. 3.3.2). Elle n'a pas à se mettre à la recherche de renseignements supplémentaires dans le dossier fiscal du contribuable concerné et n'a pas davantage à considérer que la déclaration constitue la taxation individuelle elle-même. Il appartient, en particulier, de ne point perdre de vue que la formule de déclaration ne comporte pas uniquement des faits, mais également des questions juridiques qui peuvent y être attachées (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.182/2002 précité, consid.3.3.2 et références citées). L'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Si elles ne sont que décelables, elles ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation ou encore qu'il faudrait leur en imputer la connaissance (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.187/2000 du 3 novembre 2000 consid. 3.3.).

c. Lorsque les moyens de preuve ou des effets jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète et est due à un crime ou un délit commis contre le département, cette autorité procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 151 al. 1 LIFD et art. 59 al. 1 LPA).

Toutefois, lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant ses éléments imposables, et que le département en a admis l'évaluation, un rappel d'impôt est exclu, même si cette évaluation est insuffisante (art. 151 al. 2 LIFD et art. 59 al. 2 LPFisc).

Imposition 2001

E. 6

L'examen de la déclaration fiscale 2001B des recourants permet de constater que ceux-ci ont fait état de la perception par M. B. _____ d'un revenu brut de CHF 363'120,35 mais que le montant des frais forfaitaires ne figurait pas dans la déclaration, ne ressortant que du certificat de salaire émis par l'employeur de celui-ci, qui en était également l'administrateur et l'actionnaire unique. Il est exact que L'AFC-GE, lorsqu'elle a procédé à la taxation de l'exercice fiscal, n'a

- 13/17 - A/1362/2007 pas rectifié le montant de ces « frais forfaitaires » qui s'écartait des standards admissibles en procédant aux reprises nécessaires. On peut rappeler, à l'instar de la commission, que les art. 151 al. 2 LIFD et 59 al. 2 LPFisc imposent à l'AFC-GE d'être vigilante dans le processus de taxation en lui interdisent de rectifier l'inattention dont elle a

fait preuve par le biais d'une procédure de rappel d'impôt. En revanche, l'AFC-GE reste légitimée à procéder aux redressements fiscaux nécessaires lorsque des éléments de taxation non reportés dans la déclaration fiscale des contribuables, mais figurant dans les annexes à celle-ci, se révèlent inexacts, à l'issue d'une procédure de contrôle fiscal relative au contribuable ou à un tiers lié à ce dernier.

E. 7

Par ailleurs, un contrôle fiscal, ouvert en 2004, opéré dans la comptabilité de P_____, société dont le contribuable est l'administrateur et l'actionnaire, avait mis en évidence, postérieurement à la taxation, d'une part que ce dernier avait perçu de la société, toutes sommes confondues, non pas CHF 441'667.- (CHF 363'120.- + CHF 78'547.-) mais CHF 452 472.-. Il a surtout mis en évidence que, dans ce dernier montant, la part comptabilisée à titre de « frais forfaitaires » au sein de la société ne représentait que CHF 11'404,40, ce qui laissait inexplicée une différence de CHF 67'142,85, montant ne se retrouvant pas dans la comptabilité. Dans ces circonstances, non seulement l'AFC-GE était en droit d'ouvrir une procédure en rappel d'impôt comme l'a admis la commission, mais également de décider d'une reprise fiscale passant par une réduction du montant admis à titre de frais à celui retrouvé dans la comptabilité de l'employeur et à une augmentation du revenu perçu réellement par le contribuable. Admettre cette faculté de la recourante s'impose d'autant plus qu'en l'occurrence le contribuable était à la fois le bénéficiaire des sommes perçues et l'administrateur de la société à l'origine de leur comptabilisation. Les contribuables n'étaient donc pas protégés par les art. 59 al. 2 LPFisc et 151 al. 1 LIFD et c'est à tort que la commission a admis leur recours sur ce point.

E. 8

Reste à déterminer si les redressements opérés sont conformes à la loi.

En matière d'IFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tout revenu du contribuable, qu'il soit unique ou périodique (art. 16 LIFD). Pour les contribuables exerçant une activité en la forme dépendante, il s'agit de tous les revenus d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail au sens du droit privé ou du droit public, y compris les revenus accessoires tels les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes et les autres avantages appréciables en argent (art. 17 al. 1 LIFD).

E. 9

Peuvent être déduits dudit revenu les frais professionnels, notamment les frais indispensables à l'exercice de la profession (art. 26 al. 1 let. c LIFD). Si le contribuable peut justifier que ces frais sont plus élevés, ils peuvent être estimés forfaitairement. En application de cette disposition, l'AFC-GE a émis une

- 14/17 - A/1362/2007 circulaire (Information n° 6/2005 du 7 décembre 2005 - frais de représentation des employés dans le cadre de leur activité professionnelle et prise en charge par leur employeur - conditions à l'admission d'une prise en charge calculée de manière forfaitaire et traitement fiscal de celle-ci). Cette dernière n'était pas en vigueur pour les périodes fiscales 2001 et 2002. Néanmoins, elle confirmait la pratique administrative suivie jusque-là par l'administration à teneur de laquelle « les frais effectifs de représentation, engagés par les employés qui exercent un fort devoir de représentation, pouvaient être pris en charge de manière forfaitaire par l'entreprise qui les emploie ». Par soucis de

simplification administrative et dès lors que le devoir de représentation était avéré et démontré à l'administration, cette allocation forfaitaire ne faisait pas partie du revenu imposable, pour autant qu'elle ne dépasse pas les limites suivantes : 5 % du salaire brut total lorsque celui-ci n'excédait pas CHF 250'000.- par année ; 10 % pour la tranche de salaire brut total excédant CHF 250'000.- par année, avec un maximum de CHF 100'000.-.

E. 10

En l'occurrence, les contribuables ont considéré que le montant de CHF 78'547.- ne faisait pas partie du revenu imposable et n'avait pas à être annoncé comme tel dans leur déclaration fiscale. L'AFC-GE, lors du contrôle fiscal effectué dans la comptabilité de P _____ a constaté qu'il n'y avait aucune concordance entre le montant précité et ceux comptabilisés dans les livres de la société. Les revenus perçus par le contribuable étaient comptabilisés sur quatre comptes, dont la somme de deux d'entre eux permettait d'arriver au montant du salaire brut déclaré, tandis que la somme des deux autres était inférieure au montant des « indemnités forfaitaires » indiqué dans le certificat de salaire, comme montant forfaitaire perçu à titre de frais professionnels. Cette non concordance de chiffres permettait, dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt, de reprendre tout ou partie de ce montant en le réintégrant au revenu imposable. L'AFC-GE était ainsi en droit de ne retenir comme « frais forfaitaires » justifiés que le montant de CHF 11'404.- et de considérer que le solde de CHF 78'547,25 constituait du revenu. Dès lors que le contribuable n'avait pas lui-même déclaré un montant de « frais forfaitaires » correspondant au montant admissible, il n'appartenait pas à l'AFC-GE de refaire elle-même les calculs en admettant un montant de « frais forfaitaires » admissible de CHF 45'247,25, alors que celui-ci ne ressortait pas de la comptabilité de la société, dont le contribuable bénéficiaire était l'administrateur.

E. 11

En considération de ce qui précède, la commission aurait dû confirmer la décision de l'AFC-GE du 21 février 2007, qui maintenait la décision de taxation du 15 décembre 2006.

E. 12

En matière d'ICC, des dispositions similaires aux art. 16, 17 et 26 LIFD ont été adoptées par le législateur cantonal en application des art. 7 al. 1 et 9 al. 1 LHID, soit les art. 1 et 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques -

- 15/17 - A/1362/2007 Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14) ainsi que de l'art. 3 al. 1 LIPP-V de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16). En fonction de ces dispositions, la recourante était en droit, dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt, d'effectuer les mêmes reprises que pour l'IFD, notamment de ne pas admettre CHF 67'143.- à titre de frais forfaitaires.

Imposition 2002

E. 13

Les mêmes principes s'appliquent pour l'exercice fiscal 2002. Les contribuables ont produit un certificat de salaire duquel il ressortait un montant d'« indemnités forfaitaires » de CHF 77'351,05. Le montant de « frais forfaitaires » figurant dans la comptabilité de la société était de CHF 22'541.-, ainsi que cela avait pu être constaté dans le cadre du contrôle fiscal. La différence à reprendre était de CHF 54'810,05. L'AFC-GE ayant repris en taxation CHF

35'000.-, le montant de la reprise était, pour 2002, de CHF 19'810.- .

E. 14

Au vu de ce qui précède, la commission aurait dû rejeter le recours et confirmer les deux décisions sur réclamation du 21 février 2007, maintenant les bordereaux de rappel d'impôt du 15 décembre 2006, tant pour l'ICC que pour l'IFD.

Amendes

E. 15

Dans la décision attaquée, la commission a considéré que les conditions objectives et subjectives d'une soustraction fiscale étaient réalisées pour le poste « loyer » qu'elle considérait devoir être repris, en application des art. 151 et 175 LIFD et 69 al. 1 LPFisc, dès lors que le contribuable était également actionnaire et administrateur de la société qui avait versé les montants repris. C'est enfin à juste titre que la commission a considéré qu'il était difficile d'admettre que le contribuable n'était pas conscient d'occulter cette prestation imposable et qu'il avait agi au moins par dol éventuel. Sur ce point, l'AFC-GE, fixant le montant de l'amende à une fois celui éludé, n'a pas abusé de son pouvoir d'appréciation.

Les deux bordereaux-amendes, de CHF 37'708.- pour l'ICC et CHF 14'313.- pour l'IFD seront confirmés. Ces derniers ne devant pas être réduits comme l'avait retenu la commission, puisque c'est conformément au droit que les reprises ont été ordonnées.

E. 16

Le recours sera admis. La décision de la commission sera partiellement annulée, en tant qu'elle porte sur les « indemnités forfaitaires » perçues par le contribuable. Les bordereaux de rappel d'impôt ICC 2001B et 2002 ainsi qu'IFD 2001B et 2002 du 15 décembre 2006 seront confirmés.

- 16/17 - A/1362/2007

E. 17

Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge conjointe et solidaire des époux B_____, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA). Il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

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