

# **GE\_GERICHTE ATA/585/2008 vom 18. November 2008**

GE Cour de justice, 2008-11-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_585\\_2008](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_585_2008)

FR: GE\_GERICHTE ATA/585/2008 du 18 novembre 2008

IT: GE\_GERICHTE ATA/585/2008 del 18 novembre 2008

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 53 al. 1 de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 57 à 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, applicable par renvoi de l'art. 53 al. 4 LPFisc).

### **E. 2**

Le présent litige porte, d'une part, sur la question de savoir si les conditions justifiant un rappel d'impôts sont remplies et, cas échéant, si l'administration était en droit d'effectuer des reprises pour l'ICC de l'année fiscale 2000, et, d'autre part, sur celle de savoir si l'amende infligée par l'AFC à la contribuable en raison de la soustraction d'impôts retenu contre cette dernière est justifiée.

### **E. 3**

a. La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) est entrée en vigueur le 1er janvier 1993. Aux termes de son article 72 alinéa 1, elle est devenue obligatoire pour l'ensemble des cantons suisses au 1er janvier 2001. A défaut de dispositions harmonisées ou compatibles, la LHID s'applique directement (art. 72 al. al. 2 LHID).

b. En application de cette loi, est entrée en vigueur le 1er janvier 1995, la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), qui règle l'imposition du bénéfice et du capital des personnes morales. Elle abroge de ce fait des dispositions y relatives de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (aLCP - D 3 05).

c. Est également entrée en vigueur le 1er janvier 2002, la LPFisc, qui règle en ses articles 53 et suivants la procédure par-devant le tribunal de céans. L'article 86 LPFisc stipule que les règles de procédure s'appliquent dès l'entrée en vigueur de la présente loi aux causes encore pendantes. Ces dispositions sont donc applicables aux cas d'espèces.

d. L'adaptation de la législation fiscale genevoise aux exigences de la LHID est cependant dépourvue d'effets rétroactifs, comme l'a relevé le Tribunal administratif dans sa jurisprudence constante (ATA/613/2007 du 11 décembre 2007 ; ATA/93/2005 du 1er mars 2005 ; ATA/373/2004 du 11 mai 2004 et les références citées).

e. En particulier, les prétentions découlant du rappel d'impôt sont régies par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (ATA/505/2008 du 30 septembre 2008 ; ATA/504/2008 du 30 septembre 2008 ; ATA/503/2008 du 30 septembre 2008 ; ATA/631/2007 du 11 décembre 2007 ; ATA/93/2005 du 1er mars 2005 et les références

citées), sous réserve de l'amende. La LIPM) ne contient cependant aucune disposition en matière de rappel d'impôt.

- 7/10 - A/2072/2007

f. Le présent litige est donc soumis à la aLCP (art. 333 LCP) dans sa teneur antérieure au 1er janvier 2001, en tant qu'il concerne le rappel d'impôt relatif à la période fiscale 2000.

#### **E. 4**

a. A teneur de l'article 333 aLCP, les déclarations peuvent faire l'objet d'une révision par les contrôleurs de l'impôt. Ceux-ci, après une enquête ou citation du contribuable, fixent les éléments imposables. Selon l'article 340 aLCP, lorsqu'un contribuable, par suite de déclarations inexactes ou incomplètes, n'a pas payé les impôts qu'il aurait dû payer ou les a payés d'une manière insuffisante, il est tenu de payer les impôts arriérés pour les années pendant lesquelles ils n'ont pas été payés, jusqu'à cinq ans en arrière non compris l'année courante. Selon la jurisprudence du tribunal de céans rendue en application de l'article 340 aLCP, l'administration est en mesure de procéder à un tel rappel si, et seulement si, la déclaration est inexacte ou incomplète et que de ce fait la taxation a été inférieure à celle qui aurait été fixée si la déclaration avait été exacte. Ledit rappel d'impôt n'est soumis à l'existence d'aucune faute intentionnelle ou par négligence (ATA/631/2007 du 11 décembre 2007 ; ATA/410/2007 du 28 août 2007 ; ATA/21/2005 du 18 janvier 2005 et les références citées).

b. En définitive, cette disposition de la aLCP, telle qu'interprétée par la jurisprudence cantonale ne contient pas de différence significative relative à la notion de rappel d'impôt prévue à l'article 53 LHID, à teneur duquel 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 en 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 à un rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Un rappel d'impôt est exclu lorsqu'il n'y a que sous-évaluation des éléments imposables (dans le sens de l'absence de différence notable entre l'art. 53 LHID et les dispositions de la aLCP, voir Arrêt du Tribunal fédéral 2C.104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.1 in fine où la question a cependant été laissée ouverte. La seule différence concerne la procédure dite de vérification qui était consacrée par l'art. 333 aLCP, mais qui n'est pas concernée par le cas d'espèce. Sur cette procédure, voir ATA/505/2008 ; ATA/504/2008 et ATA/503/2008 précités).

c. La définition récente arrêtée par le Tribunal fédéral du rappel d'impôt dans l'arrêt précité du 20 juin 2008 peut donc être reprise mutatis mutandis pour le cas d'espèces.

d. Le rappel d'impôt constitue ainsi la perception après coup d'impôts qui n'ont, à tort, pas été perçus dans le cadre de la procédure de taxation. Il s'agit du pendant, en faveur du fisc, de la procédure de révision. Comme le rappel d'impôt permet à l'autorité de revenir sur une taxation entrée en force, il implique qu'un intérêt important justifie de modifier la taxation définitive, à savoir l'existence

- 8/10 - A/2072/2007 d'une imposition insuffisante. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives : il suppose qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale, ainsi que l'existence d'un motif de rappel. Ce motif peut résider dans la découverte de faits ou de

moyens de preuve inconnus jusque-là, soit les faits ou moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation. Il n'est pas nécessaire que le contribuable ait commis une faute. En d'autres termes, l'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires au moment de procéder à la transaction que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de faits incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante est interrompue et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (Arrêt du Tribunal fédéral 2C.104/2008 du 20 juin 2008, consid. 3.3 et les références citées).

e. Si l'autorité de taxation ne saurait sans autre se laisser imputer les connaissances d'un autre secteur de l'administration (CASANOVA, Le rappel d'impôt, in RDAF 1999 II 3, p.12), elle ne saurait simplement se fonder sur la seule déclaration fiscale de l'année en cause du contribuable. Dans certaines circonstances, le taxateur d'un actionnaire doit même aller consulter le dossier de la société anonyme (CASANOVA, op.cit., p.12).

## **E. 5**

a. Le Tribunal administratif retiendra à cet égard que la contribuable, qui a fourni à l'AFC, à de nombreuses reprises, toutes les informations concernant une déduction, durant près de vingt ans, peut, nonobstant une déclaration imprécise partir du principe que l'AFC persistera dans sa pratique antérieure.

b. C'est le lieu de préciser que le principe de l'étanchéité des exercices ne s'oppose pas à cette conclusion. En effet, en vertu des principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, chaque exercice est considéré comme un tout autonome sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants d'une part, et le contribuable ne saurait choisir au cours de quelles années fiscales il fera valoir les déductions autorisées, d'autre part (ATA/395/2008 du 29 juillet 2008 ; ATA/217/2007 du 8 mai 2007 et les références citées). Le principe d'étanchéité de l'exercice s'oppose donc, notamment à ce que le contribuable se prévale de sa bonne foi pour s'opposer à un rectification de l'administration dans sa taxation pour l'année en cours alors qu'une déduction avait été admise, à tort, précédemment.

## **E. 6**

a. En l'espèce, la P\_\_\_\_\_ a, depuis 1981 au moins, comptabilisé à titre de charge les ristournes faites aux caisses maladie membres de la coopérative. Elle a informé l'AFC en détail sur la nature de cette charge en 1981 et en 1993. L'AFC a, durant toutes ses années, toujours admis cette charge comme une charge fiscale déductible du bénéfice.

- 9/10 - A/2072/2007

b. Nonobstant le fait que l'admissibilité de la déduction de cette charge soit douteuse, l'AFC disposait dans son dossier sur la contribuable de tous les éléments relatifs à l'existence de ladite charge. Au cours de la comparution personnelle des parties du 16 septembre 2008, elle a d'ailleurs admis qu'il s'agissait d'une « erreur » de taxation commise par ses services. Dans ces circonstances, nonobstant l'imprécision du libellé de la déduction contenue dans la déclaration fiscale pour l'année 2000, l'AFC n'était pas fondée à ouvrir une procédure de rappel d'impôt, les erreurs ne provenant pas de la contribuable, mais bien d'elle-même. La recourante ne peut tenter de rectifier une erreur de taxation effectuée

durant des années en arguant du fait que le libellé de la charge pour l'année 2000, qui indiquait « ristourne aux assureurs maladie », était imprécis. Elle n'a en effet découvert aucun fait nouveau lorsqu'elle a envoyé sa demande de renseignements en date du 9 août 2002. Elle a simplement réalisé que les taxations antérieures étaient erronées, ce qui ne constitue pas un motif suffisant pour ouvrir une procédure de rappel d'impôt.

c. Pour cette raison déjà, la décision de reprise du 20 septembre 2005, y compris l'amende, doit être annulée. La décision de la CCRI, qui a admis le recours de la contribuable étant donné que la déduction était commercialement justifiée, doit dès lors confirmée, avec substitution de motif, les conditions du rappel d'impôt n'étant purement et simplement pas remplies. L'admissibilité fiscale de la déduction litigieuse sera en revanche laissée ouverte.

#### **E. 7**

L'AFC, qui succombe, sera condamnée au paiement d'un émolument de CHF 1'000.-. La P\_\_\_\_\_, assistée par un avocat, a droit à une indemnité de procédure d'un montant de CHF 1'500.- dans la mesure où elle le demande (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

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