

GE_GERICHTE ATA/682/2010 vom 5. Oktober 2010

GE Cour de justice, 2010-10-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_682_2010

FR: GE_GERICHTE ATA/682/2010 du 5 octobre 2010

IT: GE_GERICHTE ATA/682/2010 del 5 ottobre 2010

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. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

E. 2

Il convient de déterminer si les conditions justifiant l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et en soustraction étaient remplies et, partant, si l'AFC était en droit d'effectuer des reprises d'impôt pour les années fiscales 2000 et 2002, ainsi que d'infliger une amende pour la période 2000 pour soustraction intentionnelle.

E. 3

La loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), qui règle en ses art. 53 ss la procédure par devant le Tribunal administratif, est entrée en vigueur le 1er janvier 2002. L'art. 86 LPFisc stipule que les règles de procédure s'appliquent dès l'entrée en vigueur de la présente loi aux causes encore pendantes.

E. 4

Selon l'art. 36 al. 1 LPFisc, le département procède à la taxation des impôts sur la base de la déclaration d'impôt et des justificatifs déposés par le contribuable, ainsi que des contrôles et investigations effectués.

La taxation est notifiée au contribuable et aux époux vivant en ménage commun, par une décision de taxation qui fixe les éléments imposables, les éléments déterminants pour le taux d'imposition, le montant de l'impôt et, le cas échéant, la période pour laquelle l'impôt est prélevé (art. 36 al. 2 LPFisc).

- 8/12 -

A/909/2006

Le département communique au contribuable les modifications apportées à sa déclaration au plus tard lors de la notification de la décision de taxation, en faisant ressortir les éléments modifiés (art. 36 al. 3 LPFisc).

E. 5

Le rappel d'impôt est prévu par l'art. 59 LPFisc, qui reprend le texte de l'art. 53 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Il stipule que lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus du département 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, ou

qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou un délit commis contre le département, ce dernier procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts.

E. 6

a. Selon une jurisprudence constante du tribunal de céans, la notion de rappel d'impôt relève toutefois du droit matériel (ATA/350/2008 du 24 juin 2008 et les références citées).

b. En particulier, les prétentions découlant du rappel d'impôt sont régies par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (ATA/585/2008 du 18 novembre 2008 et les références citées), sous réserve de l'amende à laquelle s'applique le principe de la *lex mitior*.

E. 7

Le présent litige, pour ce qui est de l'ICC 2000, est donc soumis à la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) dans sa teneur antérieure au 1er janvier 2001 (ci-après : aLCP). L'ICC 2002 relève en revanche de la LPFisc.

E. 8

a. L'art. 336 aLCP donne le pouvoir à l'AFC de procéder au contrôle des déclarations des contribuables et de fixer, au terme de cette procédure, cas échéant, de nouveaux éléments imposables. Il en résulte une nouvelle taxation à laquelle il est procédé par le biais du rappel d'impôt au sens de l'art. 340 aLCP.

b. Selon l'art. 340 aLCP, lorsqu'un contribuable, par suite des 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 régler 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.

c. 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'art. 53 LHID. 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.

- 9/12 -

A/909/2006

E. 9

a. La définition récente arrêtée par le Tribunal fédéral du rappel d'impôt dans l'arrêt précité peut donc être reprise *mutatis mutandis* pour le cas d'espèce.

b. 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 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 interrompu 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. 10

En l'espèce, l'AFC a envoyé au contribuable pour la première fois, le 4 novembre 2005, un bordereau de taxation ICC 2002, soit près de huit mois après l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt. Or, le rappel d'impôt permet, comme il a été vu ci-dessus, de revenir sur une taxation définitive. Il ne peut avoir lieu avant la taxation ordinaire ou à la place de celle-ci. Les reprises effectuées par l'AFC concernant l'année 2002 doivent par conséquent être annulées car elles sont fondées sur une procédure qui n'avait pas lieu d'être.

E. 11

S'agissant de l'ICC 2000, la procédure en rappel d'impôt a été ouverte après l'entrée en force de la taxation ordinaire. Elle est par conséquent justifiée dans son principe. Reste à déterminer si les conditions objectives du rappel d'impôt sont remplies, telles qu'elles sont exigées par la jurisprudence précitée.

Dans sa déclaration ICC 2000, le contribuable a déclaré les revenus provenant de son activité lucrative indépendante liée à l'entreprise en raison individuelle et au cabinet. Il a également annexé les bilans et les comptes de pertes et profits de ces deux entités. Les comptes de pertes et profits (ci-après : PP) montrent les divers postes de charges. En bas de ces documents, le contribuable a indiqué rester à disposition du fisc pour les pièces justificatives. S'agissant de la S.à.r.l., il a déclaré les tantièmes perçus par cette société en tant que gérant, avec

- 10/12 -

A/909/2006

attestations à l'appui. Dans sa déclaration ICC 1999, figuraient déjà comme annexes les bilans et comptes PP des trois raisons sociales.

Au cours de la procédure devant la commission, à la demande de cette dernière, l'AFC a expliqué, par courrier du 19 septembre 2008, que la procédure en cause avait « été ouverte suite à un recoupement entre les différentes formes juridiques des sociétés ou raisons individuelles dont le contribuable était le titulaire ou l'associé ». Dans le cadre de ce recoupement, l'AFC avait eu des « soupçons quant à l'exactitude des chiffres comptabilisés ». « Sur cette base », elle avait engagé une procédure en soustraction et avait demandé notamment à « pouvoir consulter les pièces comptables afin de disposer d'une vue consolidée des charges et produits ».

La structure tripartite mise en place par le contribuable et qui est à l'origine, selon l'AFC, de l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt, lui était toutefois déjà connue, puisque le

contribuable en faisait déjà état dans ses déclarations précédant celle de 2000, annexant de surcroît les bilans et les comptes PP. Dans le cadre de la taxation ordinaire et en présence de soupçons d'évasion fiscale, l'AFC ne pouvait considérer d'emblée que la déclaration était conforme à la réalité. Elle avait donc à ce moment-là un motif de se mettre en quête de renseignements plus précis. Certes, les différents postes déclarés dans chacune des entités apparaissent douteux à la lecture des justificatifs produits dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt, comme l'a relevé la commission. Il n'en demeure pas moins que l'AFC n'a examiné, au stade de la procédure en rappel d'impôt et en soustraction, que les frais encourus dans la S.à.r.l., comme dans les raisons individuelles, pour en examiner la légitimité de la même manière que s'ils avaient été encourus dans une seule structure, alors que la forme juridique employée par le contribuable apparaissait déjà comme insolite, voire inappropriée, dans la déclaration. Rien dans le dossier en possession du Tribunal administratif ne montre toutefois que l'AFC aurait requis des explications supplémentaires sur cette organisation tripartite, ni sollicité les pièces justificatives des postes comptabilisés au sein des trois entités, ni même proposé un entretien avec les contribuables, avant l'annonce de la procédure en cause. Elle a de ce fait violé son obligation d'instruction d'office par le fait qu'elle n'a pas vérifié certaines données ou, à tout le moins, pas recueilli les compléments de preuve nécessaires ; il ne saurait être question de lui permettre de se rattraper en procédure de rappel d'impôt (voir dans ce sens W. RYSER, B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4ème éd. 2002, p. 484-485 n° 37 a). Dès lors que l'AFC aurait dû se rendre compte que la déclaration ICC 2000 était lacunaire pour les motifs exposés ci-dessus, le rapport de causalité entre cette déclaration et la taxation insuffisante est interrompu et les conditions pour ouvrir une procédure en rappel d'impôt font défaut, conformément à la jurisprudence précitée.

- 11/12 -

A/909/2006

E. 12

Au vu de ce qui précède, le recours sera admis. La décision de la commission sera en conséquence annulée, ainsi que les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende notifiés les 19 septembre, 4 octobre, et 5 novembre 2005.

E. 13

Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de l'AFC.

E. 14

Aucune indemnité ne sera versée aux contribuables dès lors qu'ils n'ont pas pris de conclusions dans ce sens (art. 87 LPA).

* * * * *