

GE_GERICHTE ATA/86/2008 vom 26. Februar 2008

GE Cour de justice, 2008-02-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_86_2008

FR: GE_GERICHTE ATA/86/2008 du 26 février 2008

IT: GE_GERICHTE ATA/86/2008 del 26 febbraio 2008

Regeste

Résumé: La recourante a conclu une convention forfaitaire avec l'administration fiscale cantonale pour ce qui concernait l'ICC 1999 et 2000. La recourante vit dans une villa, propriété d'une SI, dont elle est l'usufruitière des actions. L'administration fiscale cantonale a procédé à un rappel d'impôt s'étant aperçue que la valeur locative servant de base à l'imposition forfaitaire avait augmenté au cours des années précitées. Le Tribunal administratif a jugé que la procédure de rappel d'impôt s'appliquait en cas d'imposition d'après la dépense et qu'elle était justifiée dans le cas d'espèce. Il a de même jugé que la recourante ne pouvait pas demander rétroactivement une imposition ordinaire, et que la valeur locative retenue ne pouvait pas être remise en cause dès lors qu'elle était entrée en force. Au surplus, une déduction de dite valeur pour sous-utilisation de la villa, ou en raison de l'âge de la recourante, était exclu. Sa capacité contributive n'était pas non plus touchée par l'augmentation de la valeur locative. Il fallait néanmoins déduire de cette valeur, le loyer payé par les gardiens qui disposaient d'un logement indépendant dans la villa, et dont dit loyer n'avait pas été pris en compte lors de la négociation du forfait litigieux.

Erwägungen

E. 1

Interjetés en temps utile devant la juridiction compétente, les recours sont recevables (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 -

- 11/18 - A/1567/2007 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

La première question qui se pose est de savoir si les conditions justifiant un rappel d'impôt sont remplies.

E. 3

a. Le 1er janvier 2001 sont entrées en vigueur cinq nouvelles lois genevoises sur l'imposition des personnes physiques (LIPP-I, LITPP II, LIPP-III, LIPP-IV, LIPP-V) qui ont modifié ou abrogé la plupart des dispositions de la LCP.

b. En vertu du principe de la non-rétroactivité des lois, le nouveau droit ne s'applique pas aux faits antérieurs à sa mise en vigueur (ATA/406/2007 du 28 août 2007).

c. En particulier, les prétentions découlant du rappel d'impôt sont régies par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.568/1998 du 31 janvier 2000, consid. 10d aa ; ATA/106/2006 du 7 mars 2006).

En l'espèce, le rappel d'impôt concerne les taxations 1999 et 2000, c'est donc sous l'angle des dispositions légales de la LCP en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000 que le bien-fondé du recours doit être examiné.

E. 4

a. L'article 333 alinéa 1 aLCP prévoit que les déclarations peuvent faire l'objet d'une révision par les contrôleurs de l'impôt ; ceux-ci, après enquête ou citation du contribuable, fixent les éléments imposables.

b. En vertu de l'article 340 alinéa 1 aLCP, lorsqu'un contribuable, par suite de déclarations inexactes ou incomplètes, n'a pas payé les impôts qu'il aurait dû ou d'une manière insuffisante, il est tenu de s'acquitter des montants ayant échappé au fisc pour les années éludées, jusqu'à cinq ans en arrière, année courante non comprise.

En l'espèce, l'AFC a envoyé à la contribuable le 7 novembre 2003 deux bordereaux rectificatifs 1999 et 2000. La taxation est ainsi intervenue dans les cinq ans suivant la fin de la période fiscale la plus ancienne concernée par le rappel d'impôt.

E. 5

a. L'AFC 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 aucune faute, intentionnelle ou par négligence (ATA/106/2006 précité et les références citées).

b. Le rappel d'impôt est réservé aux cas où l'insuffisance de l'impôt est due à la manière dont la déclaration a été établie par le contribuable et non lorsque cette

- 12/18 - A/1567/2007 insuffisance provient d'une autre cause, telle une erreur de l'administration fiscale (ATA/886/2004 du 16 novembre 2004).

c. Cette procédure de vérification se définit comme une procédure de contrôle simplifiée, dont le but est d'accroître l'efficacité du service de contrôle (ATA/346/2006 du 20 juin 2006 et références citées). Par le biais de dite procédure, l'AFC est en droit de revenir sur des décisions entrées en force de chose jugée pour autant que les conditions précitées soient remplies.

E. 6

La procédure de rappel d'impôt s'applique également en matière d'imposition forfaitaire fondée sur la dépense (voir notamment ATA/91/2006 du 14 février 2006).

E. 7

L'autorité fiscale peut en principe considérer que la déclaration est conforme à la vérité et complète ; elle n'a pas l'obligation, en l'absence d'indice particulier, d'effectuer des recoupements avec les données d'autres contribuables ni de se mettre à la recherche de renseignements supplémentaires dans le dossier fiscal du contribuable concerné. L'AFC ne doit se livrer à des investigations complémentaires que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Des inexactitudes qui ne sont que décelables 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 (RDAF 2003 II 622 consid. 3.3.2 p. 627).

E. 8

En l'espèce, c'est au moment de la renégociation du forfait en 2002 que l'administration s'est aperçue que la contribuable faisait l'objet d'une taxation insuffisante, suite à l'examen des déclarations fiscales de la SI. Dans ses déclarations pour les années 1999 et 2000, la contribuable a certes mentionné la dépense arrêtée par convention du 24 novembre 1997. Il lui importait cependant, au vu du contenu de la convention, d'informer l'AFC de la nouvelle valeur locative, cas échéant de l'incertitude qui prévalait et dont elle était forcément informée, son mandataire étant le même que celui de la SI, et non pas de renoncer purement et simplement à la mentionner. Cela étant, la contribuable n'a pas satisfait à ses obligations légales en remplissant ses déclarations d'impôt pour les années 1999 et 2000.

L'AFC avait connaissance de la convention signée étant elle-même partie à cette convention. Elle ne pouvait toutefois pas savoir que la valeur locative avait été augmentée, dès lors que la taxation de l'intéressée et celle de la société étaient traitées séparément, et qu'en tout état de cause, elle n'était pas tenue d'effectuer des recoupements entre les deux contribuables en question. La contribuable ne l'y avait pas rendue attentive. Au contraire, celle-ci avait déclaré une dépense de CHF 135'000.- laissant entendre par là que la valeur locative était restée identique pour les années concernées. Par conséquent, les réquisits de l'article 344 aLCP, selon lequel tout rappel d'impôt est exclu lorsque le contribuable a déposé une

- 13/18 - A/1567/2007 déclaration complète et précise et que l'autorité a admis l'évaluation effectuée, ne sont pas remplis.

En conclusion, on ne se trouve pas, dans la présente cause, en présence d'un état de fait connu de l'AFC ou que l'AFC aurait pu connaître. La contribuable ne pouvait pas non plus déduire de l'insuffisance de sa taxation que l'AFC considérerait la dépense arrêtée par convention du 24 novembre 1997 comme base de l'imposition. Un rappel d'impôt était dès lors nécessaire.

E. 9

La deuxième question est celle de savoir si, par l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt, la contribuable pourrait bénéficier d'une imposition ordinaire en lieu et place d'une imposition forfaitaire.

a. Le rappel d'impôt constitue le pendant de la révision qui est opérée en faveur du contribuable, mais en faveur du fisc. Il s'agit en fait de la perception après coup d'impôts qui n'ont, à tort, pas été perçus dans le cadre de la procédure de taxation. Le rappel d'impôt ne représente pas une prétention fiscale de nature différente de la créance primitive d'impôt. Il porte uniquement sur l'obligation fiscale originelle qui ne s'est pas encore éteinte (X. CASANOVA, Le rappel d'impôt, publié in RDAF 1999 II 3). Une telle procédure de révision n'a nullement pour conséquence un nouvel examen complet de la précédente taxation. La nouvelle estimation doit au contraire se limiter aux points sur lesquels une modification doit intervenir en raison des nouveaux éléments découverts (Arrêt du Tribunal fédéral 98 Ia 22 publié in JT 1974 I-III p.123).

b. En l'espèce, l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt se limite à l'élément nouveau, soit la modification de la valeur locative de la villa, et de son impact sur l'imposition forfaitaire de la contribuable pour les périodes concernées. Au vu de ce qui précède, l'intéressée ne peut que contester cet élément nouveau et non requérir avec effet rétroactif la renonciation du régime spécial au profit d'une imposition ordinaire.

E. 10

La contribuable allègue encore que la valeur locative retenue par l'AFC serait erronée. Elle se fonde sur la circulaire n° 9 qui prévoit que la valeur locative de la maison ou du logement que le contribuable occupe et qui lui appartient doit correspondre au loyer annuel qu'il devrait payer pour un objet de même nature dans une situation semblable. L'intéressée en conclut que si elle avait été locataire de la villa, le propriétaire hypothétique de cette dernière n'aurait pas pu procéder à une actualisation de son loyer, en le doublant voire le triplant, sans aller à l'encontre des dispositions légales protégeant les locataires. Elle fait valoir également que l'abattement de 4% prévu par l'article 48 lettre e aLCP en cas d'occupation continue par le même propriétaire d'un immeuble devrait également être appliqué aux actionnaires-locataires d'une SI dont ils occupent un logement leur appartenant.

- 14/18 - A/1567/2007

- a. Le raisonnement de la contribuable ne saurait être suivi pour les raisons suivantes. Les paramètres du cas d'espèce impliquent nécessairement la prise en compte de la structure existante mise en place, soit l'existence de la SIAL. Certes, la contribuable et la SI sont des entités juridiques distinctes, la valeur locative devrait correspondre au montant du loyer qui pourrait être obtenu pour la villa, ce qui ne saurait résulter automatiquement de sa valeur comptable (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.227/2006 du 10 octobre 2006, consid. 2.4). Néanmoins, les rapports étroits entre la société et son actionnaire-locataire exigent une surveillance plus accrue de la réalité des loyers exigés de la première au second, et engendre nécessairement une application stricte des méthodes d'évaluation de la valeur locative du bien en question. La contribuable semble perdre de vue que la villa en question est propriété de la SI et qu'elle n'est qu'usufruitière des actions de la SI. En particulier, l'abattement requis par la contribuable n'est pas offert aux actionnaires-locataires détenant des actions d'une SI (RDAF 1966 192 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2007, p. 221 n. 122).
- b. Dans l'information n° 12/96, l'AFC a défini les principes selon lesquels devrait être déterminée la valeur locative des biens immobiliers détenus par ces sociétés. Il s'agit de se baser sur une "méthode objective", utilisée déjà pour fixer la valeur locative des immeubles occupés par leurs propriétaires en nom en matière d'IFD (ch. 4.1).

A cet effet, les SIAL sont tenus de remplir, par logement, un questionnaire comprenant des critères considérés comme étant objectifs (ch.4.5).

Cette méthode se base ainsi sur le principe de la valeur économique réelle dégagé par la jurisprudence du Tribunal fédéral (ch.2).

A sa déclaration fiscale, la société doit joindre le ou les questionnaires précités, d'autres documents d'estimation, accompagnés d'un récapitulatif, où seront portées les valeurs locatives brutes, et ses états financiers (ch.4.5).

En l'espèce, la société a rempli le questionnaire ad hoc pour l'année 1997 déterminant une valeur locative brute de CHF 47'231.-. Selon les pièces en possession du Tribunal administratif relatives à la taxation de la SI en 1998, l'AFC a opéré une reprise de CHF 24'769.-, estimant que les loyers du marché pour la propriété en question devaient se monter à CHF 72'000.-. Cette reprise n'a pas été contestée par la SI. Un montant CHF 72'000.- figure d'ailleurs dans ses comptes 1999 sous la rubrique "loyers". La valeur locative ainsi déterminée est entrée en force et ne saurait être remise en cause par la

contribuable, dès lors qu'elle n'est pas propriétaire de la villa en question.

E. 11

En troisième lieu se pose la question de savoir si l'estimation du train de vie de l'intéressée devrait nécessairement être fixée en fonction de la valeur locative de la villa. La contribuable allègue que le changement de mode de détermination

- 15/18 - A/1567/2007 de la valeur locative aurait pour conséquence de doubler voire tripler sa dépense, alors que son train de vie ne se serait pas modifié et qu'elle occupe toujours le même logement.

Dans le cadre de l'imposition d'après la dépense, la prise en compte de la valeur locative vise à simplifier à l'autorité fiscale un contrôle, souvent impossible, des revenus provenant de l'étranger et permet ainsi de fixer le train de vie du contribuable (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.227/2006 précité, consid.2.2). Il s'agit cependant d'une limite minimale de la dépense imposable (ATA/91/2006 du 14 février 2006).

Par ailleurs, l'exclusion d'une réduction pour une sous-utilisation d'un bien immobilier, a récemment été confirmée par le Tribunal fédéral (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.227/2006 précité, consid.2.2.).

De même, le fait que la contribuable ait pu entamer sa fortune pour financer son train de vie, ainsi que son âge, ne sont pas des motifs autorisant des réductions du montant des dépenses (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.227/2006 précité, consid.2.3).

E. 12

Dans son recours l'AFC fait valoir que le loyer annuel de CHF 7'800.-, payé par les gardiens pour leur logement, devait être englobé dans la valeur locative servant de base à l'imposition forfaitaire. Ce raisonnement ne saurait être suivi.

a. La convention d'imposition du 24 novembre 1997, base des taxations faisant l'objet du rappel d'impôt, n'englobait pas dans la dépense arrêtée, le loyer du logement indépendant des gardiens. Le loyer déterminant pour la contribuable était en effet de CHF 27'000.-, soit une dépense de CHF 135'000.- (5 X CHF 27'000.-).

b. L'AFC perd de vue dans son argumentation que la villa en cause est propriété de la SI et non de la contribuable. Aussi, la jurisprudence sur l'usage effectif ou non par le propriétaire de son logement tombe à faux. Certes, la valeur locative déterminante est bien celle figurant dans les comptes de la société pour les motifs exposés ci-dessus. Celle-ci est néanmoins composée de deux loyers payés d'une part par la contribuable et d'autre part par les gardiens. Le cumul ne saurait être admis.

c. Cela est d'autant plus vrai sous l'angle de la procédure en rappel d'impôt et des principes dégagés ci-dessus à ce sujet. Dès lors que dite procédure ne vise nullement à un nouvel examen complet de la précédente taxation, et que lors de la taxation initiale, le loyer payé par les gardiens n'a pas été pris en compte, l'AFC ne saurait utiliser le rappel pour modifier les paramètres considérés lors de la taxation primitive. La nouvelle estimation concerne exclusivement l'augmentation de la valeur locative pour la partie qui concerne la contribuable. La question

- 16/18 - A/1567/2007 générale de savoir si la valeur locative d'un bien immobilier devrait être prise en compte dans sa globalité peut ainsi restée ouverte, dès lors qu'en l'espèce la révision de la décision ne saurait combler les éventuelles carences de l'AFC.

Ainsi, c'est bien une dépense annuelle de CHF 321'000.- qui doit être retenue.

E. 13

Reste enfin à déterminer si cette dépense annuelle viole la capacité contributive de l'intéressée.

a. Selon le Tribunal fédéral, le principe de la capacité contributive veut que tous les contribuables doivent supporter une charge d'imposition comparable, en fonction des moyens dont ils disposent ; cette charge fiscale doit être adaptée à la matière économique à la disposition du contribuable et à sa situation personnelle (RDAF 1997 II 185 consid. 2b. aa p. 186).

b. L'imposition d'après la dépense permet aux étrangers qui remplissent les conditions nécessaires de ne pas déclarer leur fortune et leurs revenus étrangers. En devenant contribuable en Suisse, ces personnes seraient normalement assujetties fiscalement pour leur fortune mondiale et leurs revenus mondiaux. Le système de cette imposition leur permet non seulement d'échapper aux impôts sur leur fortune et leurs revenus étrangers, mais encore de n'avoir aucune obligation de déclarer ces éléments dans notre pays (G. WILHELM, L'imposition des étrangers d'après la dépense, publié in Revue fiscale n. 2/1998 p. 74).

En l'espèce, la contribuable est certes imposée depuis 2002 sur une base ordinaire. Cela étant, ses revenus et fortune déclarés pour cette année en particulier ne permettent pas de remettre en cause sa capacité contributive pour les années 1999 et 2000. Les documents produits par l'intéressée pour ces deux années concernent exclusivement sa situation en Suisse et ne préfigurent pas d'éventuels revenus et fortune étrangers, éléments qu'elle n'est pas tenue de fournir au vu de ce qui précède. En d'autres termes, ces pièces ne permettent pas de déterminer quelle était sa capacité contributive réelle à l'époque des faits. Le système légal de l'imposition d'après la dépense suppose qu'une diminution réelle et durable du train de vie de la contribuable soit prise en compte dans la fixation de l'assiette de l'impôt d'une période ultérieure, ce qui en l'occurrence a été le cas puisque la contribuable a choisi d'opter pour une imposition ordinaire. De surcroît, en regard du régime spécial en vigueur pendant les années 1999 et 2000, ni l'origine des fonds, ni l'identité des personnes qui finançaient la dépense ne revêtait d'importance ; ainsi la dépense ne devait pas nécessairement être subventionnée par les revenus de la contribuable ou d'autres revenus, elle pouvait aussi l'être par la fortune, par des contributions de tiers ou même par des emprunts (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.45/2001 du 12 juillet 2001, consid.2).

- 17/18 - A/1567/2007

E. 14

Mal fondés, les recours interjetés par la contribuable et par l'AFC seront rejetés et la décision de la CCRICC confirmée. Le dossier sera dès lors renvoyé à l'AFC afin qu'elle corrige les bordereaux rectificatifs ICC 1999 et 2000 dans le sens des considérants.

E. 15

Un émolument de CHF 2'000 sera mis à la charge de chacun des recourants.

* * * * *

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