

GE_GERICHTE A/2465/2020 vom 26. September 2023

GE Cour de justice, 2023-09-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2465_2020

FR: GE_GERICHTE A/2465/2020 du 26 septembre 2023

IT: GE_GERICHTE A/2465/2020 del 26 settembre 2023

Regeste

DROIT FISCAL;IMPÔT;IMPÔT CANTONAL ET COMMUNAL;IMPÔT SUR LA FORTUNE;PERSONNE PHYSIQUE;TAXATION CONSÉCUTIVE À UNE PROCÉDURE;OUVERTURE DE LA PROCÉDURE;DÉCLARATION D'IMPÔT;FARDEAU DE LA PREUVE;SOUSTRACTION D'IMPÔT;AMENDE | Rejet d'un recours contre un jugement du Tribunal administratif de première instance confirmant une décision de rappel d'impôt. Examen des conditions du rappel d'impôt, du cas de sous-évaluation d'un élément imposable et d'une fausse déclaration initiale fondée une comptabilité incomplète de la société dont les actions constituent un élément de la fortune du contribuable. Evaluation par l'AFC-GE des titres non cotés en application de la circulaire CSI no 28. | LPFisc.60; LHID.17.al1; LHID.53.al1

Erwägungen

E. 4

Le requérant conteste le principe du rappel d'impôt ICC 2008, consistant en une reprise opérée sur sa fortune. Les conditions formelles de l'art. 60 LPfisc ne seraient pas remplies.!

E. 4.1

Lorsque des moyens de preuve ou des faits 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 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 de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 53 al. 1 LHID ; 59 al. 1 LPFisc). !

E. 4.2

Les conditions régissant le rappel d'impôt sont réglementées de manière similaire aux plans fédéral et cantonal (ATA/1162/2018 du 30 octobre 2018 consid. 7b) si bien que la jurisprudence développée dans l'application des dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) sur le rappel d'impôt ou la littérature publiée, peut être appliquée par analogie à la procédure de rappel de droit cantonal. !

E. 4.3

Le contribuable est avisé par écrit de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt. L'avis peut être remis en mains propres au contribuable (art. 60 al. 1 LPFisc). Au surplus, les dispositions concernant les principes généraux de procédure et les procédures de taxation et de recours s'appliquent par analogie (art. 60 al. 4 LPFisc). Cet avis d'ouverture n'a qu'un

caractère informatif et ne constitue nullement une condition de validité qui empêcherait un rappel d'impôt (Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2015, n. 5 ad art. 153 et les références citées). ![/endif]>![if>

E. 4.4

Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 42 al. 1 LHID ; art. 31 al. 1 LPFisc). Il doit en particulier remplir la formule de déclaration d'impôts de manière conforme à la vérité et complète (art. 26 al. 2 LPFisc).![/endif]>![if> Le rappel d'impôt est le pendant, en faveur du fisc, de la révision en faveur du contribuable. Cette procédure porte sur la perception d'impôts qui n'ont pas pu être prélevés par l'administration cantonale au cours de la taxation ordinaire. Le rappel d'impôt est soumis à des conditions objectives. Il faut d'abord qu'une taxation n'ait, à tort, pas été établie ou soit restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale. Le rappel d'impôt suppose ensuite l'existence d'un motif de rappel, en particulier la découverte de moyens de preuve ou de faits qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation. Le rappel d'impôt ne peut porter que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_396/2022 du 7 décembre 2022 consid. 6.1.2 ; 2C_116/2021 du 8 juillet 2021 consid. 6.1).

E. 4.5

L'autorité fiscale peut, en principe, considérer que la déclaration d'impôts est exacte et complète et elle n'est pas tenue, à défaut d'indices correspondants, de rechercher des informations complémentaires. En raison de la maxime inquisitoire, l'autorité doit cependant procéder à une analyse plus approfondie, lorsqu'il ressort manifestement du dossier que les faits déterminants sont incomplets ou peu clairs. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante ou incomplète est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 et les arrêts cités). Ce ne sont que des défauts évidents – soit des erreurs clairement reconnaissables, respectivement manifestes – qui conduisent à reconnaître une violation du devoir d'instruction de l'autorité et qui ont pour conséquence de retenir qu'il n'existe pas de « faits inconnus » au sens de l'art. 151 al. 1 LIFD pour justifier un rappel d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_116/2021 du 8 juillet 2021 consid. 6.2 et les arrêts cités).![/endif]>![if> Lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective. En d'autres termes, l'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires au moment de procéder à la taxation que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. En revanche, des inexactitudes qui ne sont que décelables, sans être flagrantes, ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 3.1 et les arrêts cités). En particulier, que l'autorité de taxation puisse déduire de l'augmentation de fortune d'une année à l'autre qu'il y a eu des revenus non déclarés ne remplace pas une déclaration complète du revenu (arrêt du Tribunal fédéral 2P.15/2004 du 22 décembre 2004 consid. 5.3). Dans tous les cas, la rupture du lien de causalité doit être soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave de l'autorité fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_123 /2012 du 8 août 2012 consid. 5.3.4).

E. 4.6

L'autorité fiscale peut étendre la procédure à d'autres éléments imposables détectés au cours de ses investigations, mais toujours dans le respect, pour chacun des éléments, des conditions du rappel d'impôt de l'art. 53 al. 1 LHID (arrêt du Tribunal fédéral 2C_258/2017 du 2 juillet 2018 consid. 4.5.1).!

E. 4.7

Ancré à l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. – RS 101), et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi exige que l'administration et les administrés se comportent réciproquement de manière loyale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_596/2022 du 8 novembre 2022 consid. 8.1 ; ATA/175/2023 du 28 février 2023 consid. 4b ; Jacques DUBEY, Droits fondamentaux, vol. 2, 2018, p. 642 n. 3454). En particulier, l'administration doit s'abstenir de tout comportement propre à tromper l'administré et ne saurait tirer aucun avantage des conséquences d'une incorrection ou insuffisance de sa part (ATF 138 I 49 consid. 8.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_596/2022 du 8 novembre 2022 consid. 8.1 ; ATA/349/2023 du 4 avril 2023 consid. 3.2.3 ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2 e éd., 2018, p. 203 n. 568 ; Jacques DUBEY / Jean-Baptiste ZUFFEREY, Droit administratif général, 2014, p. 254 n. 716 et 717 et p. 256 n. 726). !

E. 4.8

Une décision irrégulièrement notifiée n'est pas nulle, mais simplement inopposable à ceux qui auraient dû en être les destinataires; une telle décision ne peut donc pas les lier, mais la protection des parties est suffisamment garantie lorsque la notification irrégulière atteint son but malgré cette irrégularité (arrêt 8C_130/2014 du 22 janvier 2015 consid. 2.3.2 publié in SJ 2015 I 293). ! Il y a lieu d'examiner, d'après les circonstances du cas concret, si les parties intéressées ont réellement été induites en erreur par l'irrégularité de la notification et ont, de ce fait, subi un préjudice. Il convient à cet égard de s'en tenir aux règles de la bonne foi qui imposent une limite à l'invocation du vice de forme (ATF 122 I 97 consid. 3a/aa p. 99). Ainsi, l'intéressé doit agir dans un délai raisonnable dès qu'il a connaissance de quelque manière que ce soit de l'existence de la décision qu'il entend contester (ATF 111 V 149 consid. 4c p. 150 ; arrêt 1C_15/2016 du 1 er septembre 2016 consid. 2.2). Contrevient évidemment aux règles de la bonne foi celui qui omet de se renseigner pendant plusieurs années (ATF 107 Ia 72 consid. 4a p. 77) ; il en va de même pour celui qui reste inactif pendant deux mois (arrêt 1P.485/1999 du 18 octobre 1999 consid. 4, publié in SJ 2000 I 118).

E. 4.9

En l'espèce, le recourant soulève le fait que l'AFC-GE ne l'a pas informé par pli recommandé de l'étendue de la procédure de rappel lorsque celle-ci a été élargie aux éléments de fortune correspondant à la valeur des titres B_____ SA corrigée.!

Le pli recommandé du 11 novembre 2016, informant le contribuable de l'ouverture d'une procédure en rappel et soustraction d'impôt indiquait que des prestations appréciables en argent, sous forme de part privée aux frais de véhicules de tourisme à affectation mixte (professionnelle et privée), avaient été octroyées lors des exercices fiscaux 2008 à 2012. Le contribuable, assisté de son conseil, a été entendu à trois reprises par la DAPE dans le cadre de son enquête portant sur la B_____ SA et a reconnu tous les faits, notamment les charges des produits fictifs enregistrés dans la comptabilité de la B_____ SA. Sur la base du

rapport de la DAPE, une rectification de l'estimation de la valeur des actions a été communiquée au conseil d'administration de la B_____ SA le 8 décembre 2017 par l'AFC-GE et l'élargissement du rappel aux éléments de fortune litigieux a été communiqué au conseil du contribuable, par courriel du 13 décembre 2017 contenant un tableau détaillé des montants qui seraient rajoutés aux revenus, respectivement à la fortune du contribuable pour les années concernées. Le tableau contenait une ligne intitulée « valeur B_____ SA (insuffisance) ». Ce n'est que le 18 janvier 2019, dans sa réclamation, que le contribuable a fait grief à l'AFC-GE de ne pas lui avoir communiqué le fait que la procédure de rappel portait également sur l'évaluation des actions B_____ SA. Vu ce qui précède, il n'est pas possible de considérer que, de bonne foi, le contribuable aurait été induit en erreur par une notification irrégulière de la décision d'élargissement de la procédure en rappel d'impôt ni de la portée de la décision de rappel d'impôt du 20 décembre 2018. Aucun vice de forme ne peut être constaté et la bonne foi imposait au contribuable, dans tous les cas, de se manifester dans un délai raisonnable, puisqu'il avait tous les éléments nécessaires pour ce faire. Le grief sera donc écarté.

E. 5

Le recourant estime qu'aucun rappel d'impôt n'était possible, s'agissant d'un cas de sous-évaluation d'un élément imposable.![endif]>![if>

E. 5.1

Lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant ses éléments imposables et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, un rappel d'impôt est exclu, même si cette évaluation était insuffisante (art. 53 al. 1 LHID ; art. 59 al. 2 LPFisc et art. 53 al. 1 LHID ; ATA/1249/2020 du 9 décembre 2020 consid. 4).![endif]>![if>

E. 5.2

L'autorité fiscale peut en principe considérer que la déclaration d'impôt est conforme à la vérité et complète et n'a pas l'obligation, en l'absence d'indice particulier, de se mettre à la recherche de renseignements supplémentaires. En vertu de la maxime inquisitoire, elle doit en revanche procéder à des investigations lorsqu'il ressort de manière évidente du dossier que les éléments de faits déterminants sont incomplets ou peu clairs. Il faut en particulier considérer que les faits et les moyens de preuve étaient connus lorsque l'autorité de taxation pouvait éclaircir l'état de fait sur la base d'indices concrets au cours de la procédure de taxation, le rappel d'impôt ne pouvant servir à pallier une instruction déficiente de l'autorité fiscale au cours de cette procédure (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 6.1 et les références citées).![endif]>![if>

E. 5.3

Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte d'un état de fait 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. La rupture du lien de causalité est soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave de l'autorité fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_676/2016 du 5 décembre 2017 consid. 4.1 ; 2C_1023/2013 du 8 juillet 2014 consid. 3.2 ; 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.1 ; 2C_123 /2012 du 8 août 2012 consid. 5.3.4). Il n'y a pas de négligence grave de l'autorité de taxation qui n'a pas connaissance d'informations à disposition d'un autre secteur de l'administration, sauf s'il est établi que ces informations ont effectivement été communiquées, notamment entre les taxateurs du service des personnes physiques et

ceux du service des personnes morales. Par ailleurs, la découverte d'une mauvaise appréciation des preuves ou application du droit ne peut donner lieu à un rappel d'impôt (arrêts du Tribunal fédéral 2C_258/2017 précité consid. 4.5.1 ; 2C_1018/2015 précité consid. 6.1 et les références citées).!

E. 5.4

En l'espèce, le contribuable a effectivement déclaré les titres B_____ SA qu'il détenait, lesquels ont été pris en compte à la valeur déclarée dans la taxation initiale de 2013. Toutefois, en sa qualité d'administrateur-président de la B_____ SA, à la période concernée, il avait accès aux comptes de la B_____ SA (art. 707 ss loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse - CO, Code des obligations - RS 220) et il a admis devant la DAPE que la comptabilité de la B_____ SA contenait des charges de produits fictifs. Il s'agit donc d'une fausse déclaration initiale fondée sur une comptabilité incomplète de la B_____ SA et le rapport de causalité adéquate entre cette décision et la taxation insuffisante n'a pas été interrompu par une quelconque négligence grave imputable à l'AFC-GE. En conséquence, les conditions du rappel d'impôt sont remplies, comme l'a retenu à juste titre le TAPI. Il s'agit d'une nouvelle valorisation des actions à hauteur de la reprise faite sur la valorisation initiale erronée en raison d'une comptabilité incomplète. En conséquence, le grief sera écarté.

E. 6

Le recourant invoque une violation de l'art. 17 al. 1 LHID, les comptes de la B_____ SA au 31 décembre 2008 n'ayant pas été pris en considération.!

E. 6.1

L'évaluation des titres non cotés a fait l'objet, en 1995, d'une circulaire de la Conférence suisse des impôts (ci-après : CSI) qui regroupe les administrations fiscales cantonales et l'administration fédérale des contributions, intitulée : « Instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune ». Elle a été remplacée par la circulaire n° 28 dans une première version du 21 août 2006, puis par une seconde version datant du 28 août 2008, applicable dès le 1er janvier 2008, soit à la période fiscale litigieuse. La CSI édite en outre annuellement un commentaire de la circulaire (ci-après : le commentaire) afin de refléter la pratique et tenir compte de la jurisprudence. La circulaire n° 28 a pour objectif l'estimation uniforme en Suisse, pour l'impôt sur la fortune, des titres nationaux et étrangers qui ne sont négociés dans aucune bourse. Elle sert à l'harmonisation fiscale intercantonale (ch. 1.1). La circulaire n° 28 prévoit une méthode d'estimation générale des titres non cotés en bourse, qui s'applique aux sociétés commerciales, industrielles et aux sociétés de services. Selon cette méthode, la valeur de ces titres correspond à la moyenne pondérée entre la valeur de rendement, doublée, et la valeur intrinsèque déterminée selon le principe de la continuation (ch. 34). Cette méthode est généralement appelée « méthode des praticiens » (arrêts du Tribunal fédéral 2C_953/2019 précité consid. 4.3 ; 2C_583/2013 du 23 décembre 2013 consid. 3.1.2 ; 2C_309/2013 du 18 septembre 2013 consid. 3.6). Elle précise que le calcul de la valeur vénale des titres non cotés à la fin de la période fiscale (n) requiert, en principe, que les comptes annuels (n) de la société à évaluer soient disponibles. Au moment de la taxation de la personne physique, les comptes annuels nécessaires à l'évaluation de la société font fréquemment défaut. Pour ne pas retarder la procédure de taxation, on peut retenir la valeur vénale de la période fiscale précédente (n-1), pour autant que la société n'ait pas connu de modifications substantielles

au cours de l'exercice commercial déterminant. Le commentaire précisant qu'elle ne peut être considérée comme conforme à la loi qu'à la condition stricte qu'il n'y ait aucune modification essentielle. Si la valeur fiscale de l'année précédente a toujours été utilisée lors des périodes précédentes, alors cette valeur fiscale de l'année précédente peut servir de base en raison du principe de continuité et ce, également dans le cadre de la procédure de recours (circulaire no 28 n. 4 et commentaire 2022 p. 10 et les décisions zurichoises citées).

E. 6.2

Concernant l'estimation de ces titres B_____ SA pour l'année fiscale 2008, cette question a été examinée par le TAPI dans son jugement JTAPI/1273/2021 du 13 décembre 2021. Celui-ci a été rendu sur recours du contribuable en qualité de nu-propriétaire des titres B_____ SA de sa sœur et sa mère dans la cause A/1051/2016 portant sur les taxations 2008 à 2010 de feu les époux A_____, dans lequel la valeur des titres prises en compte par l'AFC-GE, soit celle du 26 février 2020, était mise en cause. Le TAPI a retenu la valeur de la participation conformément aux estimations de l'AFC-GE du 7 septembre 2020 qui portaient sur les valeurs 2008, 2009 et 2010 et qui donnaient droit aux conclusions des recourants sur ce point. L'AFC-GE a estimé la valeur des titres de la B_____ SA comme ceux d'une société commerciale, à savoir par la prise en compte de la moyenne entre sa valeur de rendement doublée et de sa valeur substantielle. Par ailleurs, elle avait déterminé la valeur de rendement au moyen des taux de capitalisation revendiqués par les recourants (JTAPI/1273/2021 précité consid. 22). Le TAPI a encore retenu qu'il y avait lieu de confirmer la valeur de rendement retenue par l'AFC-GE, puisqu'elle était déterminée conformément à la circulaire de l'AFC-CH n o 28 et correspondait à celle articulée par les recourants. [endif]>![if> Ainsi, de façon cohérente et de bonne foi, dans la procédure de recours subséquente, auprès de la chambre administrative puis du Tribunal fédéral, la valeur des titres de B_____ SA, notamment pour l'année fiscale 2008, n'a plus été contestée par le contribuable (ATA/853/2022 du 23 août 2022 consid. 5). Il n'est dès lors pas possible de suivre le recourant lorsqu'il estime dans la présente procédure que la valeur des titres aurait dû être fixée sur la base des comptes à fin 2008 de la société, alors que conformément au principe de continuité c'est la valeur fiscale de l'année précédente qui a toujours été utilisée lors des périodes précédentes, cela en l'absence de modification substantielle de la société pendant l'exercice déterminant. Le recourant n'allègue aucune modification essentielle ni ne conteste que pour les périodes précédentes, la valeur fiscale de l'année précédente a été utilisée. Il allègue uniquement que dans des taxations portant sur des années ultérieures, la valeur fiscale de l'année concernée aurait été prise en compte par l'AFC-GE, ce qui n'est pas pertinent en l'espèce. Son grief sera donc écarté. En tous points infondé, le recours doit être rejeté. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge du recourant qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et il ne sera alloué aucune 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.