

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4140/2007-FIN

ATA/505/2008

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 30 septembre 2008**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS**

et

**Monsieur M\_\_\_\_\_**

---

## EN FAIT

1. Monsieur M\_\_\_\_\_ (ci-après : le contribuable), domicilié à D\_\_\_\_\_, est administrateur de la société R\_\_\_\_\_ S.A. (ci-après : la société) inscrite au registre du commerce de Genève depuis 1976 et active dans les domaines du recouvrement de créances, de la tenue de comptabilités, de la gestion de biens immobiliers et de société, d'agence d'assurances et de toutes activités commerciales analogues.

Il exploite en raison individuelle, dans les mêmes locaux que la société, une étude d'agents d'affaire.

2. Pour l'année fiscale 1998, il a reçu de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC), le 8 décembre 1998, un bordereau d'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) de CHF 1'099,70, calculé sur un revenu imposable de CHF 8'480.- et une fortune de CHF 50'013.-.

Pour l'année fiscale 1999, il a reçu de l'AFC le 14 décembre 1999 un bordereau ICC de CHF 379,65, calculé sur un revenu de CHF 1'420.- et une fortune de CHF 86'993.-.

Pour l'année fiscale 2000, il a reçu de l'AFC le 4 décembre 2000 un bordereau II de CHF 501,50, calculé sur un revenu de CHF 0.- et une fortune de CHF 129'155.-.

Dans les comptes commerciaux annexés aux déclarations, le contribuable avait fait état sous rubrique produits, un poste intitulé honoraires s'élevant à CHF 91'990.- pour l'année 1997, CHF 117'491,10 pour l'année 1998 et CHF 102'987.- pour l'année 1999.

Ces taxations n'ayant pas été contestées, sont entrées en force.

3. Le 2 avril 2003, l'AFC a informé le contribuable de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et en soustraction d'impôt pour les années fiscales 1998 à 2000. Elle indiquait avoir constaté que des éléments de revenu et fortune semblaient ne pas avoir été déclarés. Par ailleurs, elle a demandé au contribuable de lui mettre à disposition dans ses locaux professionnels un certain nombre de pièces comptables, dont notamment la justification de l'augmentation du capital de son entreprise passé de CHF 85'000.- en 1998 à 128'000.- fin 1999 ainsi que les certificats de salaires des employés pour toutes les années concernées.

Des procédures simultanées ont été ouvertes à l'encontre de la société et de Madame C\_\_\_\_\_, administratrice de la société et également collaboratrice de M. M\_\_\_\_\_.

Le contrôle a eu lieu les 21, 22 et 23 mai 2003.

4. Le 6 juin 2003, l'AFC a informé le contribuable d'un nouvel entretien et lui a demandé de fournir les relevés du compte postal de la société indiquant tous les mouvements pour les années comptables 1997 à 2001, ainsi que la situation du capital de celle-ci et des intérêts bruts au 31 décembre de chaque année. Les contrôleurs ont également demandé d'avoir la confirmation, avec toutes les pièces à l'appui, que tous les honoraires d'administrateurs et autres revenus provenant des comptes de la société avaient été imposés auprès des bénéficiaires respectifs.
5. Par courrier du 12 juin 2003, Mme C\_\_\_\_\_ à indiqué à l'AFC qu'elle ne pouvait pas répondre à ces questions, M. M\_\_\_\_\_ qui s'occupait seul et personnellement de la ventilation de la comptabilité de l'étude et celle de la société était malade depuis plus de cinq semaines.
6. Le 28 août 2003, M. G\_\_\_\_\_, fiduciaire de la société, a informé l'AFC que pour rendre service à Mme C\_\_\_\_\_, qui ne s'occupait pas de comptabilité, et à M. M\_\_\_\_\_, il était disposé à répondre aux interrogations de l'administration.

Toutefois, durant l'entretien du 3 novembre 2003, M. G\_\_\_\_\_ a indiqué ne pas pouvoir prendre de décision pour le compte du contribuable ni faire de commentaires sur les reprises auxquelles l'AFC entendait procéder.

7. Le 18 novembre 2003, l'AFC a notifié trois bordereaux de rappel d'impôt. Elle a rajouté au revenu imposable du contribuable les montants suivants : CHF 30'385.- pour l'année 1998, CHF 45'377.- pour l'année 1999 et CHF 40'291.- pour l'année 2000. Il en résultait un supplément d'impôt total de CHF 29'809,85 et des intérêts de retard de CHF 4'270,05.

L'AFC a indiqué que la société avait octroyé au contribuable des prestations appréciables en argent sous forme de salaires et honoraires versés qu'il n'avait ni comptabilisés ni déclarés. La traçabilité de ces versements était établie et détaillée sur la base notamment des mouvements des comptes postaux et bancaires appartenant au contribuable et à la société. L'AFC avait dressé une liste contenant le détail des montants versés et des comptes concernés, ainsi que de l'identité des bénéficiaires.

Une amende de CHF 44'715.-, correspondant à une fois et demi l'impôt éludé a également été infligée au contribuable. L'AFC précisait qu'elle avait tenu compte de la très mauvaise collaboration du contribuable.

8. Le 17 décembre 2003, le contribuable a réclamé contre les bordereaux et l'amende. Il se trouvait dans l'impossibilité de motiver sa réclamation sans que l'AFC ne lui fournisse des éclaircissements sur le détail des reprises.

9. Le 6 avril 2004, l'AFC a remis à nouveau au contribuable le détail des reprises effectuées.
10. Par décision du 29 avril 2004, l'AFC a admis partiellement la réclamation. Elle a maintenu l'ensemble des suppléments d'impôt en confirmant ses bordereaux de taxation. L'amende était ramenée à une fois l'impôt éludé.
11. Le 10 juin 2004, M. M\_\_\_\_\_ a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) contre la décision sur réclamation de l'AFC en concluant à son annulation.

L'ensemble des montants versés par la société avait été comptabilisé dans les comptes de l'étude. Au vu du but social de la société et de la législation genevoise, il était amené à effectuer divers mandats pour le compte de la société. Les versements en cause représentaient donc des rémunérations pour ses activités et étaient comptabilisés dans ses bilans d'activité indépendante sous poste honoraires.

12. Le 16 septembre 2005, l'AFC s'est opposée au recours. Une partie des mandats exécutés par le contribuable pour la société avait bien été comptabilisée dans la raison individuelle. Les reprises litigieuses ne concernaient pas ces revenus mais des honoraires d'administrateur et autres montants qu'il avait touchés de la part de la société de recouvrement.
13. Le 19 avril 2007, la commission a requis de l'AFC la production des renseignements documentés concernant les éléments qui étaient à l'origine de l'ouverture de la procédure en rappel d'impôts.
14. Le 4 juin 2007, l'AFC a indiqué que conformément à l'article 76 alinéa 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), "l'ouverture d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt devait être communiquée par écrit à l'intéressé". La loi ne prévoyait aucune autre condition que la forme écrite. Cet article étant calqué sur l'article 183 alinéa 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), il convenait de l'interpréter dans le contexte de l'harmonisation verticale. La circulaire fédérale n°21 du 7 avril 1995, intitulée "Le droit de rappel d'impôt et le droit pénal fiscal dans la loi sur l'impôt fédéral direct" précisait, au sujet de la notification de l'ouverture de la procédure pénale encas de soustraction d'impôt consommée ou de tentative de soustraction que la communication devait informer l'inculpé de manière sommaire sur les actes punissables qui lui étaient reprochés. Le contribuable avait été informé le 2 avril 2003 que "des éléments de revenu et de fortune semblaient ne pas avoir été déclarés". Il n'y avait dès lors pas d'autres éléments à communiquer au contribuable.

15. Le 24 septembre 2007, la commission a admis le recours du contribuable et annulé les bordereaux de rappel d'impôt et l'amende.

La commission doutait de l'existence de motifs qui légitimaient l'ouverture de procédures en rappel et en soustraction d'impôt. La procédure en rappel devait être fondée sur des moyens de preuve et des faits qui étaient jusqu'alors inconnus de l'autorité, ceux-ci ne ressortant pas clairement de la déclaration d'impôt. La procédure en matière de soustraction fiscale supposait qu'il y ait le soupçon qu'un contribuable déterminé ait privé l'Etat d'un montant d'impôt. Le fisc devait posséder des indices à la charge du contribuable pour initier la procédure. L'AFC n'avait pas répondu au sujet des éléments qui avaient fondés l'ouverture de la procédure de contrôle. La commission ne voyait pas quel intérêt public important ou intérêt privé prépondérant pouvait justifier les réticences de l'administration à lui communiquer la source et la nature de ses soupçons. Les procédures étaient injustifiées, les motifs qui les fondaient n'ayant pas pu être établis.

16. Le 1<sup>er</sup> novembre 2007, l'AFC a recouru au Tribunal administratif contre la décision de la commission notifiée le 3 octobre 2007 en concluant à son annulation et à la confirmation de sa propre décision du 29 avril 2004.

L'autorité fiscale pouvait en principe considérer que la déclaration d'impôt était complète et conforme à la vérité. Elle n'avait 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 complémentaires dans le dossier fiscal du contribuable concerné. L'autorité fiscale ne devait se livrer à des investigations complémentaires que si la taxation contenait indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Le Tribunal fédéral avait confirmé qu'en l'absence d'indice, l'autorité fiscale n'avait pas l'obligation d'effectuer des investigations particulières lors de la taxation. Le contribuable était présumé se comporter en personne honnête. En revanche, si cette relation de confiance était remise en question, l'autorité fiscale devait pouvoir réagir sans attendre d'avoir une preuve indubitable. Dans le cas des procédures de rappel d'impôt et de soustraction d'impôt, elle n'avait pas besoin d'être absolument certaine d'avoir été trompée, un simple doute suffisait.

Les dispositions légales confirmaient implicitement le droit de l'autorité fiscale de remettre en cause une taxation entrée en force, sur la base d'un simple doute. Tant l'article 75 alinéa 2 que l'article 76 alinéa 2 LPFisc prévoyait une instruction en cours de procédure. Cette démarche serait inutile si la procédure ne pouvait être initiée que sur la base de preuves. La procédure en soustraction d'impôt n'était pas une véritable procédure pénale mais une procédure administrative prévoyant des sanctions à caractère pénal. En général, un intérêt public ou privé s'opposait à la communication au contribuable de l'élément originaire ayant mis en route la procédure de soustraction.

17. Le 5 décembre 2007, la commission a transmis son dossier en persistant dans les considérants et le dispositif de sa décision.
18. Le 28 février 2008, le contribuable a déposé des observations et conclu au rejet du recours.
19. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

## EN DROIT

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 de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; arts. 57 à 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, applicables par renvoi de l'art. 53 al. 4 PLFisc).
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 1998, 1999 et 2000. Suivant la réponse apportée à cette question, se posera celle du bien-fondé et de la quotité de l'amende.
3. Plusieurs lois fiscales sur l'imposition des personnes physiques ont été adoptées à Genève en application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Ces lois sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001 (LIPP I et III à V et LITPP II). Elles ont abrogé, à partir de cette date, la plupart des dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05). Les dispositions en question demeurent cependant applicables, notamment quant à l'imposition des personnes physiques, pour les périodes fiscales antérieures à l'année 2001. L'adaptation de la législation fiscale genevoise aux exigences de la LHID est en effet dépourvue d'effet rétroactif, comme l'a relevé le Tribunal administratif (art. 6 al. 1<sup>er</sup> de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 - D 3 12 ; ATA/43/2003 du 21 janvier 2003).
4. Est également entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2002, la LPFisc, dont l'article 86 prévoit que ses règles de procédure s'appliquent dès son entrée en vigueur aux causes encore pendantes.

S'agissant du rappel d'impôt, l'article 59 LPFisc qui reprend le texte de l'article 53 LHID, prévoit 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.

Tel que défini dans ces lois, le rappel d'impôt est une procédure extraordinaire qui remet en cause une décision entrée en force qui lie à la fois le contribuable et l'administration. Elle constitue le pendant de la révision qui est opérée en faveur du contribuable en présence de faits importants ou de preuves concluantes découvertes après l'entrée en force d'une décision (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 1998, p. 437 et 3<sup>e</sup> éd., 2007, p. 486). Sont considérés comme inconnus les faits ou moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation. Font partie des moyens de preuve, par exemple, les documents, actes officiels, informations données par les parties, par des tiers, témoignages, expertises et rapports etc. propres à prouver les faits et dont l'administration a eu connaissance subséquentement.

L'ouverture d'une procédure permettant à l'administration de revenir sur une décision entrée en force, sous l'empire de la LHID (art. 53) comme sous celui de la LPFisc (art. 59), présuppose la découverte de faits ou de moyens de preuve nouveaux permettant de mettre en doute l'exactitude de la taxation.

5. Concernant le droit applicable au litige et selon une jurisprudence constante du tribunal de céans, les prétentions découlant du rappel d'impôt sont régies par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (ATA/93/2005 du 1<sup>er</sup> mars 2005 et les références citées), sous réserve de l'amende pour laquelle s'applique le principe de la *lex mitior*.

Le présente litige est donc soumis à la LCP dans sa teneur antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2001 (aLCP), contrairement à ce qu'a retenu la commission, en tant qu'il concerne le rappel d'impôt (art. 333 et 340 aLCP) relatif aux périodes fiscales 1998, 1999 et 2000.

6. Le rappel d'impôt sous l'empire de l'aLCP différait dans le sens qu'il pouvait résulter d'une procédure dite de vérification (art. 333 aLCP). Ainsi, les déclarations des cinq dernières années, non comprise l'année courante, pouvaient faire l'objet d'une révision par les contrôleurs ; ceux-ci, après enquête ou citation du contribuable, fixaient les éléments imposables (art. 333 aLCP).

Cette vérification, se définit comme une procédure de contrôle simplifiée dont le but est d'accroître l'efficacité du service de contrôle. Les contrôleurs de l'impôt peuvent théoriquement ouvrir la procédure de vérification de manière aléatoire, sans devoir justifier de soupçons sur l'exactitude de la déclaration en cause (ATA /346/2006 du 20 juin 2006 et références citées). Cette procédure se terminant, cas échéant, par un rappel d'impôt et la répression de la soustraction (art. 340 al. 3 et 341 al. 1 aLCP).

7. En l'espèce, l'AFC a envoyé au contribuable le 18 novembre 2003 trois bordereaux de rappels d'impôt 1998, 1999 et 2000 faisant suite à une procédure de rappel ouverte le 2 avril 2003. Dans ses communications, l'AFC n'a pas indiqué d'élément qui aurait motivé l'ouverture de ladite procédure.

L'AFC a ensuite refusé de révéler à la commission la nature et la source de l'élément qui avaient fondé ses soupçons et initié la procédure de rappel. Elle n'a pas non plus communiqué cette indication au tribunal de céans ni n'a invoqué d'intérêt public ou privé important qui pourrait justifier ses réticences. La commission a dès lors estimé que la procédure de rappel était infondée.

Or, l'introduction d'une procédure de rappel d'impôt dans l'aLCP n'était soumise à aucune condition. L'absence de communication de l'élément déclencheur n'a pas pour effet de rendre les rappels d'impôt injustifiés.

Les conditions d'ouverture des procédures de rappel d'impôt doivent donc être considérées comme remplies pour les années 1998 à 2000.

Le recours sera admis et la décision de la commission annulée.

8. Les conditions objectives du rappel d'impôt, soit le fait que les déclarations soient inexactes ou incomplètes et qu'il en soit résulté une taxation insuffisante, n'ont pas été examinées par la commission. Le dossier lui sera donc renvoyé afin qu'elle se détermine sur ces points et sur l'amende.
9. Vu les motifs ayant conduit à l'admission du recours, aucun émolument ne sera perçu (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 1er novembre 2007 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 24 septembre 2007 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 24 septembre 2007;

renvoie la cause à la commission cantonale de recours en matière d'impôts au sens des considérants ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'article 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession de la recourante, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts ainsi qu'à M. M\_\_\_\_\_.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Hurni et Junod, M. Dumartheray, juges,  
M. Hottelier, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :