

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1567/2007-FIN

ATA/86/2008

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 26 février 2008**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**Madame B\_\_\_\_\_**

représentée par Me Jean-Jacques Martin, avocat

contre

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

---

## EN FAIT

1. Madame B\_\_\_\_\_ (ci-après : la contribuable ou l'intéressée), de nationalité française, est née en 1914.

2. La contribuable vit depuis 1947 dans une villa de douze pièces représentant une surface de 275m<sup>2</sup>, dénommée "L\_\_\_\_\_". Cette habitation est la propriété de la société immobilière H\_\_\_\_\_ (ci-après : la SI), dont l'administrateur est Me M\_\_\_\_\_. L'intéressée est usufruitière des actions de la SI.

Dans cette villa, il y a également un logement indépendant de trois pièces, que la SI loue aux gardiens, Madame et Monsieur D\_\_\_\_\_, au prix de CHF 7'800.- par an.

3. Depuis 1984, la contribuable est au bénéfice d'une imposition à forfait sur la base d'une dépense annuelle. La convention établissant ce forfait a régulièrement été renouvelée jusqu'en 2001.

4. La dernière en date a été signée le 24 novembre 1997. Elle était valable pour les années 1998 à 2001. Pour cette période, la dépense annuelle a été fixée à CHF 135'000.-.

L'attention de la contribuable était attirée sur le fait que le montant ne pouvait "en aucun cas être inférieur à cinq fois la valeur locative des locaux occupés comme locataire, actionnaire/locataire ou propriétaire calculée selon les modalités d'application de l'impôt à forfait (LCP et Ordonnance du Conseil fédéral du 15.03.93)". De plus, le montant de l'impôt ne pouvait être inférieur à l'impôt calculé selon le régime de droit commun.

La convention mentionnait également que la contribuable pouvait renoncer en tout temps à l'impôt forfaitaire, conformément aux dispositions prévues à l'article 4B de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).

5. Dans ses déclarations fiscales ICC 1998 à 2000, la contribuable a mentionné à chaque fois un revenu selon convention de CHF 135'000.-.

Pour les années fiscales en cause, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a fixé l'ICC comme suit :

	ICC 1998	ICC 1999	ICC 2000
Revenu imposable	124'617.00	125'910.00	126'362.00
Impôt	28'968.35	29'253.40	31'173.60

6. Les 3 décembre 1998, 19 octobre 1999 et 30 juin 2000, l'AFC a notifié à la contribuable des bordereaux de taxation ICC 1998, 1999 et 2000. En l'absence de contestation de l'intéressée, ces bordereaux sont entrés en force.

7. Par courrier du 23 juin 2003, l'AFC a informé le mandataire de la contribuable, que le loyer théorique de la SI, retenu par l'AFC, était de CHF 72'000.-. Ainsi, c'était ce montant qui devait être pris en compte pour fixer la dépense imposable de l'intéressée, de sorte que celle-ci passait à CHF 360'000.-. L'intéressée n'avait pas mentionné dans ses déclarations 1998, 1999, 2000 et 2001 ce loyer théorique. Les taxations en cause étaient par conséquent erronées et allaient être rectifiées.

8. Le 7 novembre 2003, l'AFC a informé la contribuable de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt pour les années fiscales 1998 à 2000.

Elle lui a remis en même temps trois bordereaux rectificatifs qui tenaient compte de la nouvelle base d'imposition à forfait de CHF 360'000.- (CHF 72'000.- x 5) en lieu et place de CHF 135'000.-.

Il résultait de ces nouvelles taxations les éléments suivants :

Année fiscale	Supplément d'impôts	Intérêts de retard
1998	70'854.15	11'395.70
1999	67'508.30	8'663.55
2000	60'713.55	5'818.35

9. En date du 13 décembre 2003, la contribuable a élevé réclamation contre lesdits bordereaux. Si les calculs établis par l'AFC aboutissaient à un loyer théorique de la villa de CHF 72'000.- par an, sa situation économique ne correspondait pas à cette augmentation. Agée de 89 ans, elle avait une mobilité

suffisante pour occuper trois pièces de la villa seulement, les autres n'étant qu'épisodiquement utilisées par ses enfants, quand ils venaient lui rendre visite. Un calcul démontrait que la proportion d'utilisation aboutissait bien au montant du forfait négocié. Elle ne pouvait assumer financièrement les suppléments d'impôts.

10. Par décision du 5 février 2004, l'AFC a maintenu les taxations précitées au motif que la dépense annuelle était calculée sur la base du quintuple de la valeur locative de CHF 72'000.-. Le forfait devait être fixé à CHF 360'000.-.
11. Contre cette décision, la contribuable a interjeté recours le 3 mars 2004 auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRICC).

Depuis 1993, la SI avait estimé la valeur d'utilisation de la villa par l'intéressée à CHF 27'000 par année, soit CHF 2'250.- par mois. Un bail avait été conclu dans ce sens. Les gardiens payaient pour leur logement un loyer annuel de CHF 7'800.-.

Régulièrement et jusqu'à la fin de l'année 1996, la SI avait ainsi indiqué dans ses comptes, comme produits, des loyers globaux de CHF 34'800.- (CHF 27'000.- plus CHF 7'800.-).

Lorsque la convention de forfait fiscal avait été renouvelée le 24 novembre 1997 pour les exercices fiscaux 1998 à 2001, c'était encore cette valeur locative de CHF 34'800.-, figurant dans les comptes au 31 décembre 1996, que la contribuable avait à l'esprit.

Ce n'était que l'année suivante, lors de l'établissement des comptes annuels au 31 décembre 1997, que la valeur locative de la SI avait été augmentée à CHF 47'231.-, selon le formulaire intitulé "Valeur locative cantonale et fédérale 1997 pour les SIAL".

Par la suite, la valeur locative de la SI avait encore augmenté à CHF 72'000.-, pour la première fois lors de l'exercice 1999.

Ainsi, au moment où la contribuable, par l'intermédiaire de son mandataire, fixait, le 24 novembre 1997, la valeur de ses dépenses annuelles à CHF 135'000.-, elle était en accord avec la valeur locative fixée par l'AFC.

L'AFC disposait constamment, dans le dossier de la SI, de tous les éléments lui permettant d'apprécier la concordance de cette dépense annuelle avec la valeur locative figurant dans les bilans.

La contribuable n'avait eu aucune intention de tromper l'AFC quant à la valeur locative de sa villa, ce d'autant qu'elle n'occupait qu'une partie de celle-ci.

L'AFC était tenue de respecter les conventions qu'elle avait conclues de bonne foi avec les administrés. Si l'AFC avait considéré qu'il n'était plus possible de maintenir le forfait de CHF 135'000.-, elle aurait dû le dire clairement à l'intéressée, laquelle à l'époque aurait pu demander alternativement d'être taxée de manière ordinaire. Cette deuxième solution lui aurait d'ailleurs été plus favorable.

La contribuable a conclu à l'annulation des bordereaux ICC en cause et au maintien des taxations 1998, 1999 et 2000, basées sur une dépense annuelle de CHF 135'000.-.

12. Dans sa réponse du 31 janvier 2005, l'AFC a conclu à l'annulation du rappel d'impôt concernant la période 1998 et à la confirmation de sa décision pour le surplus.

Selon la jurisprudence fédérale, on ne pouvait exiger de l'AFC qu'elle procède à une comparaison transversale des dossiers fiscaux de la contribuable avec ceux de la SI.

C'était seulement lors de l'examen du renouvellement de la convention, que l'AFC s'était aperçue que la contribuable faisait l'objet d'une taxation insuffisante. Il était apparu après examen des déclarations fiscales de la SI que la valeur locative théorique de la propriété était de CHF 72'000.- depuis l'année 1998. Si au moment de la signature de la convention, le 24 novembre 1997, la valeur locative n'avait pas été encore portée à CHF 72'000.-, elle l'avait été dès l'année suivante. La contribuable n'avait jamais signalé ce fait dans les déclarations fiscales 1998 à 2001, alors qu'il lui incombait d'en aviser l'AFC et de solliciter cas échéant une imposition ordinaire.

En revanche, pour la taxation 1998, la valeur locative théorique de CHF 72'000.- n'avait été comptabilisée par la SI que durant l'année de calcul 1998. Pour les personnes physiques, l'ICC 1998 était calculé sur la base de l'année 1997, c'était donc l'ancienne valeur locative de CHF 27'000.- qui devait encore servir de base pour l'impôt 1998.

13. Les parties ont encore répliqué et dupliqué par mémoires respectivement des 31 mai et 20 juillet 2005. L'intéressée, tout en persistant dans ses conclusions, a subsidiairement conclu à ce que les bordereaux annulés soient remplacés par des taxations ordinaires.

14. Par décision du 19 mars 2007, la CCRICC a partiellement admis le recours.

a. La convention signée par les parties le 24 novembre 1997, rappelait que le montant de la dépense ne pouvait être inférieur à cinq fois la valeur locative du logement occupé par la contribuable d'une part, et d'autre part, que l'impôt sur la dépense annuelle ne pouvait être inférieur à celui calculé selon le régime ordinaire sur les éléments de revenus et de fortune énumérés par la loi. Ces deux clauses permettaient ainsi à l'AFC de revoir le montant de la dépense annuelle en cas de changement de situation de la locataire. Il ne pouvait donc être reproché à l'AFC d'avoir fait une promesse inconditionnelle qu'elle n'aurait ensuite pas tenue. Une violation du principe de la bonne foi ne pouvait donc être alléguée par la contribuable.

b. La procédure de rappel d'impôt était justifiée dans son principe dès lors que c'était au moment de l'examen du renouvellement de la convention en cause pour les périodes 2002 et suivantes que l'AFC s'était aperçue que les comptes de la SI faisaient état d'une augmentation de la valeur locative de CHF 27'000.- à CHF 47'231.- en 1998, puis à CHF 72'000.- à partir de l'exercice comptable 1999. Faute d'indices particuliers, l'AFC n'avait pas l'obligation de procéder à des recoupements avec des dossiers fiscaux d'autres contribuables, soit avec celui de la SI.

c. S'agissant du montant des reprises, l'AFC s'était fondée sur une valeur locative de CHF 72'000.- résultant des comptes de la SI, de sorte que la dépense prise en considération correspondait à cinq fois cette valeur locative, soit CHF 360'000.-. Rien ne permettait de douter que ce loyer annuel était supérieur au marché et ne pouvait ainsi pas servir de base au calcul de contrôle prévu par la loi.

Il convenait toutefois de déduire du montant de CHF 360'000.-, la somme de CHF 7'800.-, correspondant à la part du loyer versé par les gardiens pour l'occupation d'une partie de l'immeuble détenu par la SI. Le loyer déterminant était ainsi réduit à CHF 64'200.-, ce qui représentait une dépense annuelle de CHF 321'000.-.

d. Pour ce qui était de la violation du principe de la capacité contributive, l'AFC n'avait pas à se fonder sur les revenus et la fortune déclarés en 2002 et 2003 pour examiner ladite capacité de la contribuable durant les années fiscales 1999 et 2000. Rien n'indiquait que les éléments retenus pour les années 2002 et 2003 étaient semblables à ceux des années 1999 et 2000. Par conséquent, faute d'informations complètes et précises sur les revenus et la fortune de la contribuable durant les deux années en cause, il n'était guère possible d'examiner sa capacité contributive pour cette période.

e. Le rappel d'impôt étant une procédure extraordinaire, le bordereau y relatif ne pouvait être contesté que sur les points faisant l'objet d'une reprise. La contribuable n'était donc plus en droit de remettre en cause l'intégralité de la

taxation sur la dépense en demandant que le régime d'imposition ordinaire lui soit appliqué rétroactivement.

f. La CCRICC a donné acte à l'AFC de ce qu'elle acceptait d'annuler le bordereau rectificatif ICC 1998 et a renvoyé le dossier à l'AFC afin qu'elle corrige les bordereaux rectificatifs ICC 1999 et 2000 au sens des considérants.

15. Par acte du 19 avril 2007, l'AFC a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif.

La valeur locative déterminante dans le cadre de l'imposition de la SI avait été calculée en fonction de la totalité du bien selon le prix du marché, et il ne pouvait pas être tenu compte dans le calcul de la dépense annuelle d'une éventuelle sous-occupation des pièces de la maison par la contribuable, actionnaire-locataire de la SI.

Le fait que l'intéressée n'occupait qu'une petite partie de l'ensemble des pièces mises à sa disposition n'avait aucune influence sur l'estimation de la valeur locative déterminante pour la fixation du forfait. La contribuable étant usufruitière de l'ensemble des actions de la SI, elle devait être imposée sur la base de la valeur locative totale fixée dans le cadre de l'imposition de la SI.

L'AFC conclut à l'annulation de la décision de la CCRICC en tant qu'elle réduit le montant de la dépense annuelle de CHF 360'000.- à CHF 321'000.-, à la confirmation de la décision pour le surplus et au maintien de ses bordereaux rectificatifs ICC 1999 et 2000 du 7 novembre 2003. Cette cause a été enregistrée sous n° A/1567/2007.

16. Le 26 avril 2007, la CCRICC a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.

17. Le 30 avril 2007, la contribuable a également interjeté recours auprès du Tribunal administratif contre la décision précitée (cause A/1709/2007).

a. La valeur locative retenue par la CCRICC était erronée. La loi exigeait en effet la prise en compte du loyer qui aurait été réclamé à la contribuable si celle-ci avait été locataire de son logement. Or, elle occupait la maison depuis 1947. Si elle avait été locataire, il n'aurait pas été possible au propriétaire de procéder à une actualisation du loyer en doublant ou triplant celui-ci, en application des dispositions des articles 269 et suivants CO et son loyer serait resté bas. La loi fiscale genevoise tenait d'ailleurs partiellement compte de ce paramètre pour les logements occupés par leurs propriétaires, puisque la valeur locative, lorsqu'elle était appréhendée comme revenu, faisait l'objet d'un abattement de 4% par année. Un tel abattement devait également être pris en compte lorsque des contribuables soumis à l'impôt à forfait occupaient un logement appartenant à une SI dont ils étaient actionnaires-locataires depuis plusieurs années.

Ainsi, la prise en considération d'une valeur locative de CHF 72'000.- au motif que le mode de détermination de ces valeurs avait changé, n'était en aucune manière conforme à un loyer annuel du marché pour un locataire de plus 90 ans, qui occupait la même maison depuis plus de 50 ans, et dont le loyer était fixé jusqu'en 1997 à CHF 27'000.- pour un objet dont la nature n'avait pas changé, et qui n'avait pas fait l'objet de travaux à plus-value.

Même si la valeur locative - telle que prévue pour l'ensemble des SI - devait être prise en compte, ce qui était contesté, dite valeur devait alors être déterminée selon les critères objectifs du questionnaire établi par l'AFC retenant un montant de CHF 47'231.- et non de CHF 72'000.-. En prenant en considération la surface de la villa, ainsi que l'ensemble des paramètres entrant en ligne de compte pour la détermination de la valeur locative (vétusté, aménagement, situation, etc.), une valeur inférieure était obtenue. Cela correspondait d'ailleurs au résultat du questionnaire sur l'établissement de la valeur locative, rempli pour la SI, dont la valeur était de CHF 47'231.-. L'admission d'une valeur de CHF 72'000.- par la CCRICC comme étant conforme au marché était dès lors arbitraire. Si dite valeur bénéficiait de la chose jugée pour la SI, tel n'était pas le cas pour la contribuable, et dans la mesure où l'AFC entendait prendre cette valeur en considération pour la détermination de sa dépense imposable, l'intéressée était en droit de la contester.

b. Le Tribunal fédéral avait jugé dans un arrêt 2A.227/2006 du 10 octobre 2006 que si, par mesure de simplification, l'estimation du train de vie pouvait être fixée en fonction de la valeur locative, il ne s'agissait pas de soumettre à l'impôt la valeur locative pour elle-même, mais de faire usage d'une dépense du contribuable consentie en Suisse aux fins d'estimer son train de vie, seul objet de l'impôt d'après la dépense. Aucune circonstance de vie n'avait changé pour la contribuable, âgée de 85 ans à l'époque, alors que le changement de mode de détermination de la valeur locative avait pour conséquence de doubler ou tripler sa dépense.

c. La CCRICC avait commis un déni de justice formel en refusant de trancher la question de la violation du principe de la capacité contributive, faute d'informations suffisantes. Elle aurait dû demander des informations complètes et précises sur les revenus 1998 et 1999 de la contribuable.

d. Les impôts calculés sur une dépense de CHF 321'000.- portaient atteinte à la substance même de la fortune de la contribuable, puisqu'ils représentaient plus du double de ses revenus, ce qui était contraire au principe de sa capacité contributive et étaient de nature confiscatoire.

e. Selon la jurisprudence et la circulaire n° 9 de l'administration fédérale des contributions relative à l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct (ci-après : circulaire n° 9), le contribuable étranger était en droit,

pour chaque période fiscale et jusqu'au moment de la taxation définitive, d'acquitter l'impôt ordinaire sur le revenu, au lieu de l'impôt sur la dépense. En ouvrant une procédure de rappel d'impôt, l'AFC ne pouvait plus invoquer l'entrée en force de la précédente taxation pour refuser à la contribuable le droit de renoncer à l'imposition à forfait pour revenir à une imposition ordinaire.

La contribuable conclut à la jonction de sa cause A/1707/2007 avec la procédure A/1567/2007 initiée par l'AFC, à l'annulation de la décision de la CCRICC, au caractère confiscatoire de son imposition sur la dépense, au retour du dossier à l'AFC pour qu'elle notifie des bordereaux d'impôts ordinaires sur le revenu et la fortune pour les périodes 1999 et 2000, et à l'octroi d'une indemnité de procédure.

18. Appelée à se déterminer sur ce recours, la CCRICC a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision, le 25 mai 2007.
19. L'administration a répondu le 29 mai 2007 en concluant au maintien de ses conclusions et au rejet du recours.

- a. La nouvelle valeur locative de CHF 72'000.- dès l'exercice 1998 avait été déterminée selon les principes définis par l'information n° 12/1996 du 24 octobre 1996 concernant l'imposition des sociétés immobilières d'actionnaires-locataires dès 1997 (ci-après : l'information n° 12/1996).

La SI avait porté cette valeur dans la déclaration fiscale suivante et avait ainsi explicitement admis que le montant précité correspondait aux loyers du marché de la villa en cause. Cette valeur étant acquise pour la SI propriétaire, elle devait également s'appliquer pour l'actionnaire-locataire.

Le montant de la valeur locative et/ou des loyers ne pouvait en aucun cas dépendre de l'âge de la contribuable, de son état de santé ou du nombre de pièces utilisées effectivement par cette dernière.

La circulaire n° 9 précisait également qu'il n'y avait pas de réduction en cas de sous-utilisation de la maison.

Il n'y avait donc aucun motif justifiant de s'écarter du loyer annuel de CHF 72'000.- pour servir de base au calcul de contrôle prévu par la loi.

- b. S'agissant d'une violation du principe de la capacité contributive de l'intéressée, le système particulier de l'imposition à forfait avait précisément été instauré pour les cas où il était impossible pour l'AFC de procéder au contrôle de tous les revenus et fortune provenant de l'étranger. Les nouvelles pièces remises par la contribuable en annexe à son recours ne permettaient pas de procéder à un examen fiable et complet de sa capacité de contribution lors des périodes litigieuses.

c. La contribuable avait été taxée pour l'ICC 1999 et 2000 par des bordereaux respectivement notifiés le 19 octobre 1999 et le 30 juin 2000. Ces bordereaux étaient entrés en force dans les 30 jours, dans la mesure où ils n'avaient pas fait l'objet d'une réclamation. La procédure en rappel d'impôt, procédure extraordinaire, permettait de revenir sur une taxation entrée en force. Un bordereau rectificatif, notifié dans le cadre d'une telle procédure, ne permettait cependant pas au contribuable de remettre en cause des points qui auraient pu l'être avant l'entrée en force du bordereau de taxation initial. Les bordereaux de rappels d'impôt en cause ne remettaient pas en question le principe de l'imposition à forfait. Ils ne faisaient que rectifier le montant du forfait servant de base à la taxation. Dans le cadre des réclamations et recours contre les bordereaux de rappel d'impôt en question, la contribuable pouvait certes remettre en cause le nouveau calcul du forfait effectué par l'AFC, mais elle ne pouvait à cette occasion remettre en question le principe même de l'imposition à forfait ou demander avec effet rétroactif de renoncer à ce système d'imposition.

20. Par acte du 31 mai 2007, la contribuable a répondu au recours interjeté par l'AFC en concluant à la jonction des causes en présence, au rejet du recours et à l'octroi d'une indemnité de procédure.

La villa, propriété de la SI, comprenait deux logements distincts qui avaient des entrées séparées et qui ne communiquaient pas. Le logement des gardiens était occupé exclusivement par ceux-ci qui étaient liés à la SI par un contrat de bail. La contribuable n'avait donc aucun droit de jouissance sur ce second logement. Ainsi, seule devait être pris en compte pour fixer sa dépense, le logement dont elle disposait, à l'exclusion de celui des gardiens, en application de l'article 4A aLCP.

21. Par décision du 5 juin 2007, le Tribunal administratif a ordonné la jonction des causes A/1567/2007 et A/1707/2007 sous le n° A/1567/2007.
22. A la demande du juge délégué, la contribuable a transmis, le 17 septembre 2007, les pièces justificatives de ses revenus et fortune 1998 et 1999.
23. Le 15 octobre 2007, l'AFC a informé le Tribunal administratif qu'elle n'avait pas de nouvelles observations à ajouter et qu'elle persistait dans les conclusions de ses précédentes écritures.

## **EN DROIT**

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 -

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).

2. La première question qui se pose est de savoir si les conditions justifiant un rappel d'impôt sont remplies.
3. a. Le 1<sup>er</sup> 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.

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.

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

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.

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).
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).
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

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.

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.
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.

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.

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

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).

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

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.

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).

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

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable les recours interjetés les 19 et 30 avril 2007 respectivement par l'administration fiscale cantonale et par Madame B\_\_\_\_\_ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 19 mars 2007 ;

**au fond :**

les rejette ;

met à la charge de chacun des recourants un émoulement de CHF 2'000.- ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour qu'elle corrige les bordereaux rectificatifs ICC 1999 et 2000 dans le sens des considérants ;

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 du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Jean-Jacques Martin, avocat de Mme B\_\_\_\_\_, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

la vice-présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :