

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2053/2008-FIN

ATA/464/2009

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 22 septembre 2009**

**1<sup>ère</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE  
ADMINISTRATIVE**

et

**Madame W\_\_\_\_\_**

représentée par Me Jean Patry, avocat

---

## EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) pour les années fiscales 1998 à 2000 dû par Madame W\_\_\_\_\_.
2. Mme W\_\_\_\_\_ est la veuve de Monsieur W\_\_\_\_\_, citoyen américain domicilié à Genève, décédé le 18 janvier 1992 aux Etats-Unis.
3. Par testament public du 11 janvier 1992, M. W\_\_\_\_\_ avait établi, notamment, un trust dit marital destiné à recevoir par son trustee la somme de USD 5'000'000.- ainsi que diverses valeurs mobilières dont les actions d'une société immobilière détenant un manoir sur la commune de Y\_\_\_\_\_. Monsieur X\_\_\_\_\_ était à la fois trustee et exécuteur testamentaire. Selon la volonté du défunt, Mme W\_\_\_\_\_ devait recevoir, sa vie durant, les revenus des biens dévolus au trust de manière compatible avec la valeur du capital et à sa conservation. Le trustee était en outre habilité à transmettre à Mme W\_\_\_\_\_ tout ou partie du capital. Les autres héritiers de M. W\_\_\_\_\_ étaient ses enfants, eux aussi au bénéfice de dispositions successorales par l'intermédiaire de trusts, ainsi qu'une fondation de droit suisse.
4. Le 15 avril 1993, la succession de M. W\_\_\_\_\_ a émis un billet à ordre à hauteur de USD 5'000'000.- afin de fonder le trust dont Mme W\_\_\_\_\_ était bénéficiaire. Des intérêts à raison de 5% étaient dus par la succession sur le montant en capital, à compter du 18 janvier 1992. Il s'agissait, avec l'émission de ce billet à ordre, de pallier le manque de liquidités de la succession, dans l'attente de la réalisation d'actifs successoraux dont le produit serait affecté au trust.
5. La déclaration de succession a été déposée à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) le 26 juin 1995. Ce document faisait état de parts allouées à Mme W\_\_\_\_\_ à concurrence de montants de USD 5'000'000.- (soit CHF 7'105'000.-) et CHF 1'240'000.-. Sous la rubrique « observations », il était précisé que, conformément aux dispositions testamentaires, les parts revenant tant à la veuve qu'aux deux enfants avaient été transmises à des trusts américains respectivement intitulés « M\_\_\_\_\_ », « H\_\_\_\_\_ » et « A\_\_\_\_\_ » soumis à des impôts successoraux américains. La taxation définitive était intervenue le 18 janvier 1999.
6. Le 19 juillet 1995, l'AFC et Mme W\_\_\_\_\_ se sont entendues sur le fait que Mme W\_\_\_\_\_ ne serait pas imposable au titre de l'ICC sur la fortune du trust, et serait imposée seulement sur les montants effectivement reçus par elle, provenant des revenus nets du trust, pour l'ICC et pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD). De plus, les distributions éventuelles provenant de gains en capital réalisés par le trust n'étaient pas imposables. Dans son courrier du 19 juillet 1995 faisant

état de l'accord intervenu, contresigné par l'AFC le 21 juillet 1995, le conseil de Mme W\_\_\_\_\_ ajoutait que la liquidation de la succession était en cours et que les actifs de nature essentiellement immobilière devaient encore être vendus. Pour cette raison, le trust n'avait pas encore produit de revenus. Les sommes versées en 1992 et 1993 à Mme W\_\_\_\_\_ provenaient pour l'essentiel de la substance de la succession.

7. Entre 1993 et 2000, Mme W\_\_\_\_\_ a reçu un certain nombre de versements provenant directement de la succession, pour un total de CHF 2'408'401.-. Dans ses déclarations fiscales successives, Mme W\_\_\_\_\_ a mentionné ces versements non pas comme des revenus, mais comme des versements en capital sous la rubrique « Remarques », avec la précision selon laquelle la succession n'était pas encore liquidée.
8. A ce titre, Mme W\_\_\_\_\_ a reçu pour l'année 1993 la somme de CHF 379'903.-. Dans sa déclaration fiscale, Mme W\_\_\_\_\_ a indiqué que le versement reçu l'avait été au titre d'avancement d'hoirie. Ce montant correspondait, selon un formulaire US 1042-S intitulé « Foreign Person's U.S. Source Income Subject to Withholding », établi dans le cadre d'une taxation anticipée sur le revenu dû par des personnes à l'étranger, au revenu versé par la succession, sous déduction de l'impôt à la source payé aux Etats-Unis.
9. Les années suivantes, les attestations de la succession produites par Mme W\_\_\_\_\_ n'ont fait état que du montant net qu'elle avait reçu, sans mentionner de taxation anticipée aux Etats-Unis.
10. Ce mode de faire a été contesté par l'AFC le 16 décembre 1996 dans le cadre de la taxation de Mme W\_\_\_\_\_ pour les années 1995 et 1996, l'autorité considérant les montants reçus par Mme W\_\_\_\_\_ comme des éléments de revenu et non comme une avance sur le capital de la succession. L'AFC se fondait sur un formulaire US 1041 intitulé « Beneficiary's Share of Income, Deduction, Credit, etc. », lequel faisait état d'intérêts versés par le trust à Mme W\_\_\_\_\_. Dans le cadre de l'instruction du dossier sur réclamation puis sur recours devant la commission cantonale de recours en matière d'impôts, remplacée le 1<sup>er</sup> janvier 2009 par la commission de recours en matière administrative (ci-après : la commission), Mme W\_\_\_\_\_ a affirmé que, s'agissant des états financiers de la succession de feu M. W\_\_\_\_\_, les sorties de fonds mentionnées sous « Payments to family » et « Interest-Promissory Note » concernaient les montants versés par la succession à Mme W\_\_\_\_\_ et à ses deux enfants, tous trois bénéficiaires de trusts, selon le testament du défunt. L'utilisation de la formule 1041 et la référence dans celle-ci au paiement d'intérêts servait à éviter que, du point de vue américain, les montants versés à Mme W\_\_\_\_\_ pris sur la substance de la succession, ne viennent en diminution du montant de UDS 5'000'000.- devant être détenu par le trust marital.

11. L'AFC a rectifié les bordereaux de taxation ICC 1995 et 1996 en juin 1997, avant que la commission ne statue. De même, le bordereau ICC 1994, qui était également litigieux, a été rectifié en novembre 2002. Ces bordereaux rectificatifs faisaient état de ce que Mme W\_\_\_\_\_ n'avait pas été taxée sur le revenu pour ces périodes.
12. Le 6 octobre 2003, le service du contrôle de l'AFC a ouvert une procédure en rappel d'impôt pour les périodes fiscales 1998 à 2000 s'agissant de l'IFD et pour les périodes fiscales 28<sup>ème</sup> à 30<sup>ème</sup> et 2000 s'agissant de l'ICC. Le service se fondait notamment sur un document émis par le département américain du trésor (« Internal Revenue Service », IRS), et transmis aux autorités genevoises sur la base de l'échange automatique d'informations. Ce document, qui ne spécifiait pas l'année sur laquelle il portait, faisait état de la taxation de Mme W\_\_\_\_\_ au titre de « Pensions, annuités, alimony, insurance premiums », soit pensions, rentes, pension alimentaire, primes, à hauteur de USD 178'032.-, au taux de 5%.
13. Dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt, Mme W\_\_\_\_\_ a été priée de transmettre au service du contrôle un certain nombre de documents, en particulier les pièces permettant de démontrer la date du partage et le fait que les fonds qu'elle avait reçus correspondaient à une diminution de capital du trust.
14. Le 9 décembre 2003, l'AFC a notifié à Mme W\_\_\_\_\_ un bordereau de rappel ICC pour l'année 1998, dont la taxation se fonde sur un revenu imposable de CHF 237'690.-.
15. Par courrier du 24 décembre 2003, Mme W\_\_\_\_\_ a formé réclamation contre cette décision. Le montant perçu en 1998 de CHF 270'222.- provenait non pas des revenus du trust, mais de la réalisation d'actifs successoraux de feu M. W\_\_\_\_\_. La taxation serait ainsi contraire à l'arrangement convenu le 21 juillet 1995.
16. Le 5 mars 2004, le service du contrôle a sollicité de Mme W\_\_\_\_\_ qu'elle lui remette copie de la lettre de crédit entre le trust et la succession. Le service du contrôle s'est également vu remettre ultérieurement les chiffres annuels de la succession.
17. Par courrier du 7 décembre 2004, le service du contrôle a sollicité la remise de documents ou renseignements, à savoir le prix de vente de deux biens immobiliers sis en France et vendus par la succession entre 1997 et 1998, les avis bancaires relatifs aux versements parvenus au trust, ainsi que les comptes bancaires débités pour ces transferts, l'état des actifs et passifs de la succession et du trust au 31 décembre pour les années 1993 à 1999, ainsi que les relevés bancaires faisant état des versements en faveur de Mme W\_\_\_\_\_. Les documents non encore en possession du service du contrôle lui ont été remis le 14 janvier 2005.

18. Dans le même temps, le 31 août 2004, l'AFC a notifié à Mme W\_\_\_\_\_ un bordereau de rappel d'impôt relatif à l'IFD, portant sur les périodes fiscales 1995-1996, 1997-1998 et 1999-2000 et se fondant sur un revenu imposable de CHF 232'700.-, CHF 170'400.- et CHF 160'100.-.
19. Le même jour, l'AFC a notifié à Mme W\_\_\_\_\_ un bordereau de rappel d'impôt relatif à l'ICC pour les années 1999 et 2000, prenant en compte un revenu imposable de CHF 147'013.-, respectivement CHF 138'292.-.
20. Le 17 septembre 2004, Mme W\_\_\_\_\_ a formé réclamation contre ces décisions. Le rappel d'impôt ne se justifiait pas, l'AFC ayant, pour les années concernées, eu connaissance des distributions effectuées en faveur de Mme W\_\_\_\_\_. Compte tenu de la comptabilité déficitaire de la succession, ni la succession, ni le trust n'étaient susceptibles de dégager un revenu. Or, seule la distribution de revenus dégagés par le trust pouvait être imposée en tant que telle, à l'exclusion de versements en capital, conformément à l'arrangement de juillet 1995. Mme W\_\_\_\_\_ ignorait au surplus pourquoi les montants qui lui avaient été versés figuraient sous une rubrique intitulée « intérêts » dans le document transmis par l'IRS.
21. D'autres échanges de correspondances et de courriers électroniques ont eu lieu aux mois de novembre et décembre 2004. A ces occasions, Mme W\_\_\_\_\_ a remis à l'AFC les comptes de la succession de M. W\_\_\_\_\_ pour les années 1992 à 2003. De ceux-ci il ressort que la succession a versé au trust, entre 2001 et 2003, la somme de USD 4'331'406,23.
22. En date du 1<sup>er</sup> juin 2005, l'AFC a fait part à Mme W\_\_\_\_\_ de ce que l'analyse du dossier ne permettait pas de voir que les montants reçus par elle provenaient de la substance de la succession. De ce fait, l'intégralité des revenus distribués par le trust était imposable, conformément à l'accord du 21 juillet 1995.
23. Le 14 juillet 2005, statuant sur réclamation, l'AFC a décidé de modifier les taxations relevant des bordereaux pour l'ICC 1998, 1999 et 2000. La procédure avait permis d'établir que Mme W\_\_\_\_\_ ne vivait pas des distributions en capital, mais des intérêts qu'elle recevait d'un trust, contrairement aux observations mentionnées dans sa déclaration d'impôt, et que ces intérêts étaient imposables selon la convention passée avec l'administration. Aucun manquement ne pouvait être imputé à l'administration au stade de la taxation et le rappel d'impôt était admis. Quant au fond, le testament ne prévoyait aucune distribution à la contribuable des avoirs successoraux et seuls les intérêts sur ces avoirs devaient être distribués, de manière indirecte par l'intermédiaire du trust. L'intérêt versé par la succession au trust sur le billet à ordre versé ensuite à Mme W\_\_\_\_\_, n'était pas un versement en capital et il n'était pas exclu que le trust puisse dégager des revenus alors même que la succession était déficitaire.

24. Par décision du même jour et pour les mêmes motifs, l'AFC a modifié les taxations pour l'IFD 1995-1996, 1997-1998 et 1999-2000.
25. Le 15 août 2005, Mme W\_\_\_\_\_ a recouru auprès de la commission contre la décision relative aux périodes ICC 1998 à 2000. Les conditions du rappel d'impôt n'étaient pas réalisées dans la mesure où tous les éléments pertinents avaient été transmis à l'appui des déclarations d'impôt et lors de la procédure de rectification des bordereaux 1995 et 1996. La démarche de l'AFC constituait une tentative de voir qualifiés de revenus des versements précédemment admis comme versements en capital. Quant au fond, le trust ne pouvait, sous l'angle du droit suisse, réaliser des revenus du fait de la distribution des actifs de l'hoirie, faute de disposer de la personnalité juridique. Le transfert d'un élément de l'actif successoral à Mme W\_\_\_\_\_ via le trust marital ne changeait pas la qualification à donner à cette transmission du patrimoine. Les distributions d'actifs de la succession servaient à alimenter le trust. La dévolution de la somme de USD 5'000'000.- avait été taxée dans le cadre de l'imposition de la succession de feu son époux et les versements au trust par le débit de l'avoir successoral ne pouvaient consister en plus en autant de réalisations de revenus.
26. L'AFC a répondu au recours le 28 juin 2006. L'accord conclu en juillet 1995 de même que les affirmations de Mme W\_\_\_\_\_ dans ses déclarations fiscales successives selon lesquelles les versements en sa faveur provenaient de la substance même de la succession et non du trust avaient incité l'AFC à lui faire confiance. La découverte de nouveaux éléments lui permettait de supposer que la taxation n'avait pas correctement été effectuée et, partant, d'ouvrir une procédure de rappel d'impôt. Quant au fond, Mme W\_\_\_\_\_ n'avait pas apporté la preuve que les versements qu'elle avait reçus consistaient en la distribution de capital. La contribuable avait failli à son devoir de collaborer. Les versements litigieux étaient des distributions de revenus, car issus du service de l'intérêt sur le billet à ordre émis par la succession aux fins de la dotation en capital du trust.
27. Le 28 avril 2008, la commission a admis le recours formé par Mme W\_\_\_\_\_ et annulé les bordereaux de rappel d'impôts. Les procédures en rappel d'impôt et en soustraction fiscale étaient dépourvues de justification. Les déclarations fiscales de Mme W\_\_\_\_\_ ne pouvaient être considérées comme incomplètes. La contribuable avait indiqué les montants exacts qu'elle avait perçus de la part de l'hoirie et l'AFC avait qualifié ceux-ci de distribution de capital de la succession, alors qu'elle aurait pu facilement établir que les montants provenaient des revenus du trust. L'AFC ne pouvait pas, par le biais d'une procédure de rappel d'impôt, procéder à l'imposition d'éléments de revenu qu'elle aurait dû et pu considérer comme tels lors de la taxation initiale. La contribuable avait satisfait à son devoir de déclarer et, partant, le rappel d'impôt était exclu.
28. Par acte du 9 juin 2008, l'AFC a saisi le Tribunal administratif du litige. L'administration n'avait pas à procéder à des investigations plus poussées, compte

tenu des déclarations systématiques de Mme W\_\_\_\_\_ dans ses déclarations fiscales. Des soupçons quant à l'exactitude desdites déclarations étaient nés ensuite de la réception du formulaire de l'IRS américain, lequel faisait état d'une déduction à la source de 5% sur les revenus que Mme W\_\_\_\_\_ recevait du trust. En conséquence, l'administration était légitimée à ouvrir une procédure de rappel d'impôt, la découverte de ces nouveaux éléments lui permettant de supposer que la taxation n'avait pas été correctement effectuée. Quant au fond, les montants perçus par Mme W\_\_\_\_\_, déclarés comme revenus à l'administration fiscale américaine et taxés comme tels au taux de 5%, étaient soumis à l'impôt cantonal et communal sur le revenu. Dans le cadre de la procédure de rappel, Mme W\_\_\_\_\_ avait failli à son devoir de collaborer et n'avait pas fourni de preuve établissant la diminution des actifs de la succession ainsi que de ceux du trust.

29. Le 14 août 2008, Mme W\_\_\_\_\_ a répondu au recours. L'AFC avait en main tous les éléments lui permettant de procéder à la taxation des éléments ressortant des déclarations fiscales annuelles de Mme W\_\_\_\_\_. L'administration n'était donc pas en droit d'ouvrir une procédure en rappel d'impôt. Le transfert par le trust n'affectait pas la qualification à donner à la transmission du patrimoine ; or, la succession était déficitaire.
30. Le 27 juin 2008, la commission a persisté dans les termes de sa décision.
31. Les parties ont été entendues en date du 5 mai 2009. Mme W\_\_\_\_\_ expliquait que les montants versés par la succession et désignés comme « interest-promissory-note » constituaient ce qui avait été versé par la succession au trust et qui était traité aux USA comme un intérêt sur le billet à ordre pour des raisons fiscales américaines. Il n'y avait pas de contradiction entre les déclarations faites aux USA et en Suisse. La conception du trust était différente de celle des USA. Pour la Suisse, le trust était transparent et le bénéfice du trust appartenait aux héritiers. L'exécuteur testamentaire devait lui envoyer les sommes dont Mme W\_\_\_\_\_ avait besoin pour vivre et il avait traité du point de vue fiscal américain ces paiements de manière à éviter un impôt de succession d'environ 48%. La succession avait versé au trust la somme d'USD 4'331'406,23 en remboursement partiel du billet à ordre jusqu'au 31 décembre 2003. Depuis cette date, il n'y avait plus à sa connaissance de versements d'intérêts sur le billet à ordre. Le décompte au 31 décembre 2003 était, selon elle, le décompte final, sous réserve de quelques biens immobiliers vendus progressivement et qui ne représentaient pas grand-chose. Au surplus, elle n'avait jamais fait appel à la convention de double imposition avec les USA.
32. Le 26 mai 2009, Mme W\_\_\_\_\_ a remis au Tribunal administratif la plupart des formulaires 1042-S pour les années 1994 à 2000 ainsi que certaines des déclarations fiscales faites aux Etats-Unis par le Trust pour ces mêmes périodes. Pour l'année 1994, le Trust avait déclaré avoir perçu le paiement d'un intérêt de

USD 234'378.- ; le revenu se montait à USD 253'550.- pour 1995, USD 235'943.- pour 1996, USD 167'000.- pour 1998, USD 137'679.- pour 1999 et USD 128'024.- pour 2000. Parallèlement, il ressort des formulaires 1042-S que le Trust a viré à Mme W\_\_\_\_\_ les sommes de USD 232'924.- pour l'année 1994, USD 247'474.- pour l'année 1996, USD 178'032.- pour l'année 1997, USD 167'984 pour l'année 1998, USD 139'125.- pour l'année 1999 et USD 127'050.- pour l'année 2000.

33. Par courrier du 29 juin 2009, le service des titres de l'AFC, à la demande du Tribunal administratif, a expliqué que, les contribuables domiciliés en Suisse mais détenant des comptes directs, des pensions ou des royalties aux Etats-Unis bénéficiaient directement de la Convention de double imposition avec les Etats-Unis. Le Trésor américain fournissait un fichier informatique à l'Administration fédérale des contributions, dont les données étaient transmises aux cantons après répartition manuelle de celles-ci. Le service des titres n'avait pas connaissance des formulaires remis par Mme W\_\_\_\_\_ à l'administration fiscale américaine et ne détenait pas d'autre information que celle remise par Mme W\_\_\_\_\_ à l'AFC.
34. Par courrier du 30 juin 2009, l'AFC a transmis au tribunal de céans un certain nombre de pièces qui lui avaient été remises par Mme W\_\_\_\_\_ à l'appui de ses déclarations fiscales, en original ou en copie. Le formulaire 1042 S 1993 avait été remis à l'AFC avec la déclaration fiscale 1994 (ICC) et 1995-1996 (IFD) et le formulaire 1042 S 1995 avait été remis avec la déclaration fiscale 1995 (ICC) et 1995-1996 (IFD). Ces documents avaient élevé les soupçons des autorités quant à la provenance des montants indiqués comme étant versés à Mme W\_\_\_\_\_. Ces formulaires n'avaient plus été transmis à l'AFC avec les déclarations des années suivantes. L'AFC s'était cependant fondée de bonne foi sur les indications fournies par la contribuable. Le formulaire de l'IRS avait été transmis au service du contrôle par le service des titres. Ce document, qui faisait état du versement de pensions et annuités, différait des formulaires 1042-S remis par Mme W\_\_\_\_\_, qui indiquaient un prélèvement à la source. C'est sur la base des informations figurant dans ce formulaire que la procédure en rappel d'impôt avait été initiée.
35. Par courrier du 28 juillet 2009, la contribuable a persisté dans ses explications.
36. La cause a été gardée à juger.

## EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A et suivants 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. Bien que de nouvelles lois fiscales soient entrées en vigueur depuis le 1er janvier 2001, l'ancien droit reste applicable au cas d'espèce et au rappel d'impôt, les éléments déterminants étant antérieurs à ces modifications (ATA/505/2008 du 30 septembre 2008 ; ATA/93/2005 du 1er mars 2005 et les références citées ; RDAF 2004 II p. 567).
3. L'administration recourante fait grief à la commission d'avoir incorrectement apprécié les conditions permettant l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt.
  - a. A teneur de l'art. 333 de l'ancienne loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (aLCP – D 3 05), les déclarations peuvent faire l'objet d'une révision par les contrôleurs de l'impôt. Ceux-ci, après une enquête ou citation du contribuable, fixent les éléments imposables. Selon l'art. 340 aLCP, lorsqu'un contribuable, par suite de déclarations inexactes ou incomplètes, n'a pas payé les impôts qu'il aurait dû payer ou les a payés d'une manière insuffisante, il est tenu de payer les impôts arriérés pour les années pendant lesquelles ils n'ont pas été payés, jusqu'à cinq ans en arrière non compris l'année courante. Selon la jurisprudence du tribunal de céans rendue en application de l'art. 340 aLCP, l'administration 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 l'existence d'aucune faute intentionnelle ou par négligence (ATA/631/2007 du 11 décembre 2007; ATA/410/2007 du 28 août 2007 ; ATA/21/2005 du 18 janvier 2005 et les références citées).
  - b. Cette disposition de la aLCP, telle qu'interprétée par la jurisprudence cantonale ne contient pas de différence significative relative à la notion de rappel d'impôt prévue à l'art. 53 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), à teneur duquel lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée alors qu'elle aurait dû l'être, 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 à un rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Un rappel d'impôt est exclu lorsqu'il n'y a que sous-évaluation des éléments imposables (dans le sens de l'absence de différence notable entre l'art. 53 LHID et les dispositions de la aLCP, voir Arrêt du Tribunal fédéral 2C.104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.1 in fine où la question a cependant été laissée ouverte). La seule différence concerne la procédure dite de vérification qui était consacrée par l'art. 333 aLCP, mais qui n'est pas concernée par le cas d'espèce. Sur cette procédure, voir ATA/505/2008 du 30 septembre 2008 ; ATA/504/2008 et ATA/503/2008 du 30 septembre 2008).

c. La définition arrêtée par le Tribunal fédéral du rappel d'impôt dans l'arrêt précité du 20 juin 2008 peut donc être reprise mutatis mutandis pour le cas d'espèce.

d. Le rappel d'impôt constitue ainsi la perception après coup d'impôts qui n'ont, à tort, pas été perçus dans le cadre de la procédure de taxation. Il s'agit du pendant, en faveur du fisc, de la procédure de révision. Comme le rappel d'impôt permet à l'autorité de revenir sur une taxation entrée en force, il implique qu'un intérêt important justifie de modifier la taxation définitive, à savoir l'existence d'une imposition insuffisante. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives : il suppose qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale, ainsi que l'existence d'un motif de rappel. Ce motif peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit les faits ou moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation. Il n'est pas nécessaire que le contribuable ait commis une faute. En d'autres termes, l'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires au moment de procéder à la transaction que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de faits incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante est interrompue et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (Arrêt du Tribunal fédéral 2C.104/2008 du 20 juin 2008, consid. 3.3 et les références citées ; ATA/585/2008 du 18 novembre 2008).

En l'espèce, la contribuable a déclaré les versements qu'elle avait perçus de l'exécuteur testamentaire, en les indiquant systématiquement sous la rubrique « observations » de ses déclarations fiscales. Elle a également produit, à l'appui de sa déclaration pour l'année 2003, le formulaire 1042, duquel il ressort qu'un impôt à la source sur le revenu a été perçu, ainsi que les extraits de la comptabilité de la succession s'y rapportant.

L'AFC était informée des versements issus de la succession et de la portée, au plan fiscal, que la contribuable entendait leur attribuer. Avec l'accord intervenu en 1995, l'AFC savait que la contribuable recevait des montants provenant de la succession, dont la contribuable prétendait qu'ils ne consistaient pas en des revenus du trust. La contribuable a ultérieurement maintenu sa position quant au traitement des versements en sa faveur dans le cadre de la procédure sur réclamation initiée en 1996 pour des motifs similaires à ceux ayant donné lieu à la présente procédure et à l'issue de laquelle l'AFC a rectifié ses taxations.

Au surplus, le formulaire de l'IRS reçu par l'AFC et sur lequel elle se fonde pour justifier l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt n'apporte pas d'élément nouveau et déterminant par rapport à la situation dont l'AFC avait déjà connaissance auparavant. En particulier, la contribuable l'avait déjà informée, lors

de la première procédure de rappel d'impôt, que le service des intérêts du billet à ordre lui parvenait, mais qu'il s'agissait, selon elle, d'éléments d'attributions en capital provenant de la succession.

Partant, il n'y a pas lieu de considérer que les déclarations fiscales de la contribuable étaient lacunaires. Pour cette raison, les conditions exigées pour le rappel d'impôt ne sont pas réalisées et le recours de l'AFC doit être rejeté.

4. Vu la nature du litige, aucun émoulement ne sera perçu de l'AFC (art. 11 al. 2 du règlement sur les frais, émoulements et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03). Mme W\_\_\_\_\_, assistée par un avocat, a droit à une indemnité de procédure d'un montant de CHF 1'500.- dans la mesure où elle y a conclu (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 9 juin 2008 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 28 avril 2008 ;

**au fond :**

le rejette ;

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

alloue à Mme W\_\_\_\_\_ une indemnité de procédure de CHF 1'500.- à charge de l'Etat de Genève ;

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 ;

communiqué le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Jean Patry, avocat de Mme W\_\_\_\_\_, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Junod, juges, M. Bellanger, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

le vice-président :

C. Del Gaudio-Siegrist.

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :