RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1340/2007-FIN **ATA/368/2007**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 31 juillet 2007

dans la cause

Monsieur T_____
représenté par la société Fidugrim, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

EN FAIT

1. Monsieur T_____ est architecte de profession. Il est domicilié dans la commune d'Ayent en Valais.

2. Il est propriétaire de plusieurs biens immobiliers situés dans le canton de Genève.

3. Le 20 juillet 2000, l'administration fiscale cantonale genevoise (ci-après : l'AFC) a envoyé à M. T_____ un rappel recommandé lui enjoignant de retourner la déclaration pour l'impôt cantonal et communal 2000 (ICC) et pour l'impôt fédéral direct (période transitoire), personne physique avec domicile effectif hors du canton. Un délai au 5 décembre 2000 lui a été accordé afin de retourner ladite déclaration.

4. Faute de réponse dans le délai imparti, l'AFC a notifié à M. T_____, en date du 18 décembre 2000, une décision de taxation d'office pour l'année 2000, pour les impôts cantonaux et communaux. Un revenu imposable de CHF 31'250.- a été arrêté. Il s'est ainsi vu notifier un montant d'impôt de CHF 10'539,30, dont une amende fiscale de CHF 355.-. Dite taxation a été notifiée au _____à Ayent.

5. Par courrier du 18 janvier 2001, le contribuable a saisi l'AFC d'une réclamation. Il a exposé ne plus avoir d'activité à Genève et soutenu que ses revenus locatifs devaient faire partie de son statut fiscal valaisan. Il a en outre contesté le revenu imposable, dans la mesure où il ne disposait d'aucun détail sur la base de calcul. Le courrier indiquait comme domicile "Résidence E_____", à Anzère.

6. Par courrier du 19 février 2001, l'AFC a rappelé à M. T_____ son obligation de déclarer l'entier de ses revenus et fortune nonobstant son domicile en Valais. Un délai au 15 mars 2001 lui a été fixé afin de remettre toutes pièces probantes relatives à ses revenus et fortune. Ce courrier a été adressé à la Résidence E_____, à Anzère.

7. Le 29 mars 2001, l'AFC a envoyé un nouveau rappel à M. T_____.

8. En date du 27 avril 2001, le contribuable a requis un délai supplémentaire au 30 mai 2001 afin de fournir les éléments réclamés par l'AFC.

9. Par décision du 21 mars 2005, notifiée à Anzère, l'AFC a maintenu sa taxation pour l'année 2000 selon bordereau notifié le 21 décembre 2000. Il était précisé qu'une taxation d'office était en principe définitive et que M. T_____ n'avait pas donné suite au courrier de l'AFC du 27 avril 2001.

10. Par acte du 22 avril 2005, M. T_____, représenté par le bureau fiduciaire Fidugrim, a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôt (ci-après : la commission) d'un recours. Il a conclu à l'annulation de l'imposition au motif que la commission d'impôt valaisanne avait établi, en date du 25 juillet 2003, une répartition intercantonale pour l'année 2000. Il a en outre relevé que l'autorité fiscale disposait de tous les éléments pour établir une taxation correspondant aux documents déposés.

11. Le 30 janvier 2006, l'AFC a conclu au rejet du recours. La taxation d'office était justifiée, car le contribuable n'avait jamais retourné sa déclaration fiscale 2000 et aucun cas de force majeure n'avait été allégué. La quotité de l'impôt était raisonnable de sorte que la taxation discutée devait être confirmée.

12. En date du 30 janvier 2006, la commission a interpellé M. T_____ afin de savoir s'il maintenait son recours.

13. Par courrier non daté, mais reçu le 16 mars 2006 par la commission, le contribuable a déclaré maintenir son recours. Il a en outre demandé son audition et a exposé que les règles de notification n'avaient pas été respectées.

14. Le 5 juillet 2006, M. T_____ a exposé qu'il n'avait encore jamais eu la possibilité d'être entendu par l'autorité de taxation et a renouvelé sa requête d'audition orale.

15. En date du 26 février 2007, la commission a rejeté le recours déposé par M. T_____, sous suite de frais. La procédure de taxation d'office était conforme au droit et aucun cas de force majeure n'était donné. En outre, la taxation d'office litigieuse n'était manifestement pas arbitraire et l'amende était plus que modérée, eu égard à la faute du contribuable

Dite décision a été notifiée le 7 mars 2007.

16. Le 2 avril 2007, M. T_____ a attaqué cette décision auprès du Tribunal administratif. Il conclut à l'annulation de la taxation d'office pour l'année 2000 au motif que les courriers ont été adressés à des adresses erronées et que ses demandes d'audition à l'autorité de taxation ainsi qu'à la commission ont été systématiquement refusées.

17. En date du 15 mai 2007, l'AFC s'est référée à la décision attaquée et à son écriture du 30 janvier 2006 pour conclure au rejet du recours. Quant à la commission, elle se réfère aux considérants de sa décision.

18. Sur ce, la cause a été gardée à juger, ce dont les parties ont été informées par courrier du 15 mai 2007.

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. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Le recourant soulève deux griefs formels qu'il convient d'examiner en premier lieu.

3. a. Dans un premier grief, il reproche à l'autorité fiscale d'avoir adressé son courrier à des adresses erronées.

   b. En application de l'article 46 alinéa 2 LPA, toute décision doit être notifiée aux parties, le cas échéant à leur domicile élu ou auprès de leur mandataire, par écrit. En l'espèce, il ressort du dossier que des décisions ou des actes de procédure ont été notifiés au recourant à son domicile en la commune d'Ayent ainsi qu'à l'adresse qu'il a lui-même indiqué dans la commune d'Anzère. Au vu des réponses qui ont été apportées par le contribuable, il ne fait aucun doute qu'il a été atteint par ces communications. Il ne saurait ainsi se prévaloir d'un vice dans la notification à une adresse qu'il a lui-même indiquée à l'autorité fiscale (ATF du 31 janvier 2007 in Revue de l'avocat 2007 6/7 p. 294).

4. a. Dans un second grief, le recourant indique n'avoir jamais eu l'occasion de s'exprimer oralement devant l'AFC ou devant la commission. Ce faisant, il soulève une violation de son droit d'être entendu.

   b. Tel qu'il est garanti par l'article 29 alinéa 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision touchant sa situation juridique ne soit prise, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influer sur la décision à rendre (ATF 129 II 497, consid. 2.2 et les réf. citées). En revanche, il n'implique pas le droit à une audition personnelle de l'intéressé, sauf disposition légale contraire (RDAF 2005 I 55; ATF 125 V 494 consid. 1b; ATF 125 I 209, consid. 9b).

   c. En l'espèce, ni la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), ni la LPA ne garantissent un droit d'être entendu par oral pour un contribuable. Partant, M. T_____ ne pouvait exiger à être entendu oralement par la commission ou par l'AFC. Son grief de violation du droit d'être entendu est ainsi dénué de tout fondement.

5. a. La procédure de taxation d'office est prévue par l'article 37 LPFisc. La LPFisc étant entrée en vigueur le 1er janvier 2002 (art. 83 LPFisc) alors que la présente procédure concerne l'impôt cantonal et communal 2000, il convient préalablement de déterminer quel est le droit applicable.

b. A teneur de l'article 86 LPFisc, les règles de procédure s'appliquent dès l'entrée en vigueur de la présente loi aux causes encore pendantes. Le tribunal de céans a ainsi, de jurisprudence constante, jugé que la LPFisc était d'application immédiate (ATA/284/2006 du 23 mai 2006, consid. 2; ATA/19/2005 du 18 janvier 2005, consid. 1 et les références citées). Le Tribunal administratif a ainsi considéré qu'une taxation d'office concernant l'année 2001 devait être soumise à l'article 37 LPFisc (ATA/284/2006 précité, consid. 2). La doctrine considère d'ailleurs que la taxation d'office, au sens de l'art. 37 LPFisc, est un acte qui relève de la procédure de taxation (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., Bâle, 2007, p. 449).

c. Si la décision de taxation d'office du 18 décembre 2000 a, à juste titre, été prise en application de l'ancienne teneur de l'article 331 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (aLCP), le présent arrêt - rendu en 2007 - doit être fondé sur la LPFisc, en particulier l'article 37 (taxation d'office). En revanche, le prononcé de l'amende doit être examiné en application de l'ancien droit, soit de l'article 331A aLCP (art. 86 LPFisc a contrario). C'est donc à tort que la commission a appliqué indifféremment l'ancienne teneur de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887. Ce seul élément n'entraîne toutefois pas l'admission du recours, le tribunal de céans pouvant confirmer une décision par substitution de motif (art. 69 LPA).

6. a. A teneur de l'article 37 alinéa 1 LPFisc, le département procède à une taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse, si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou si les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue faute de données suffisantes. Elle se fonde sur tous les indices concluants dont elle a connaissance et peut notamment prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de la fortune et le train de vie du contribuable, l'évolution du bénéfice net, la réalité économique, à l'exclusion des formes juridiques qui servent à éluder l'impôt. A teneur de l'alinéa 2, la sommation est notifiée au contribuable sous forme d'un rappel recommandé avec fixation d'un délai de dix jours et à ses frais. Par ailleurs, l'ancien droit prévoyait que celui qui, intentionnellement ou par négligence, contrevient aux articles 322, 324 à 326, 328, 330 et 331 est passible d'une amende prononcée par le département et pouvant s'élever, selon les circonstances, la gravité de l'infraction et le degré de culpabilité, au maximum à CHF 1'000.- (art. 331A aLCP).

Enfin, d'après l'article 39 al. 2 LPFisc, le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement au motif qu'elle est

manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve. Il appartient donc au contribuable de démontrer le caractère manifestement inexact d'une taxation d'office (X. OBERSON, op. cit., p. 450).

b. En l'espèce, ni dans sa réclamation, ni dans son recours auprès de la commission, ni dans son acte de recours par-devant le tribunal de céans, le recourant n'a indiqué avec précision pour quel motif la décision de taxation d'office du 18 décembre 2000 serait manifestement inexacte.

c. Il s'est limité à indiquer vouloir être taxé dans le canton du Valais et ne pas comprendre sur quelle base les calculs avaient été faits. Partant, le Tribunal administratif ne peut que confirmer la taxation d'office, figurant dans la décision sur réclamation, qui est conforme à l'article 37 LPFisc, ainsi que l'amende de CHF 355.-, qui respecte l'article 331A aLCP ainsi que le principe de la proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.).

d. Certes, le recourant a soutenu devant la commission que la commission d'impôt valaisanne avait établi une répartition intercantonale, en date du 23 juillet 2003, pour l'année 2000. Cette répartition ne remet toutefois pas en cause le fait que le recourant est propriétaire d'immeubles à Genève. Ce motif ne saurait dès lors entraîner l'annulation de la taxation d'office litigieuse.

7. Entièrement mal fondé, le recours sera rejeté.

8. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 2 avril 2007 par Monsieur T_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 26 février 2007 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 1'000.- ;

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 au bureau fiduciaire Fidugrim, mandataire du recourant, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges,
M. Grodecki, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. a.i. :	la vice-présidente :
P. Pensa	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le	la greffière :