

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2256/2008-FIN

ATA/33/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 19 janvier 2010

1^{ère} section

dans la cause

Monsieur D_____

représenté par la fiduciaire Patrick Tritten, mandataire

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Monsieur D_____ est domicilié dans le canton de Genève, où il exploite une entreprise individuelle en tant que carreleur.
2. Le 4 janvier 2005, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) lui a envoyé la formule de déclaration fiscale pour 2004 (ci-après : déclaration 2004), qui devait être retournée avant le 31 mars 2005.
3. Le contribuable n'ayant pas renvoyé la déclaration 2004 dans le délai imparti, malgré deux reports d'échéance intervenus les 7 avril et 29 juin 2005, l'AFC lui a adressé un rappel par pli simple le 7 septembre 2005.
4. La démarche susmentionnée étant demeurée veine, l'AFC a envoyé un second rappel par courrier recommandé le 13 octobre 2005.
5. M. D_____ n'ayant pas donné suite à ce second rappel, l'AFC lui a expédié, le 25 novembre 2005, un bordereau de taxation d'office (ci-après : bordereau 2004) pour les impôts cantonaux et communaux 2004 (ci-après : ICC). Son revenu imposable était fixé à CHF 34'112.- et sa fortune imposable de CHF 41'736.-. L'impôt dû ascendait à CHF 4'552,05.
6. Le 19 décembre 2005, agissant par une fiduciaire, le contribuable a retourné à l'AFC une déclaration 2004 provisoire faisant état d'un revenu imposable de CHF 39'547.- et d'une fortune imposable de CHF 41'736.-.
7. Le 26 décembre 2005, le contribuable a adressé à l'AFC une déclaration 2004 définitive, faisant état d'un revenu imposable nul et d'une fortune imposable de CHF 50'404.- correspondant à une fortune brute de CHF 141'806.-. L'exercice commercial 2004 s'était soldé par une perte de CHF 19'062.-.
8. Le 3 mars 2006, considérant la déclaration 2004 comme une réclamation contre la taxation d'office, l'AFC a demandé au contribuable de lui fournir toutes explications quant à l'augmentation de sa fortune et lui indiquer la provenance des fonds nécessaires à son entretien et celui de sa famille. Il devait en outre remplir et retourner une formule servant à déterminer ses moyens d'existence.
9. Le 6 mars 2006, M. D_____ a répondu qu'il ressortait du bilan joint à la déclaration 2004 que son compte bancaire avait diminué de CHF 23'000.- et le compte créanciers de CHF 10'000.-. C'était avec cela qu'il avait vécu.
10. Le 22 mars 2006, l'AFC a réitéré sa demande de justification de ses moyens d'existence et de renvoi de la formule ad hoc.

11. Le 27 mars 2006, le contribuable a retourné la formule en cause, en précisant qu'il vivait en concubinage avec une personne qui l'aidait financièrement. Il faisait état d'une dépense annuelle de CHF 26'634.-, non compris les frais de nourriture, d'habillement et loisirs.
12. Par décision du 2 mai 2006, l'AFC a maintenu le bordereau 2004. Les éléments justifiant ses moyens d'existence n'étaient pas probants.
13. Le 9 mai 2006, M. D_____ a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, remplacée le 1er janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) contre la décision susmentionnée.

Le bordereau 2004 ne comportait aucun détail, de sorte que l'art. 36 al. 3 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) avait été violé. Aucune question n'avait été posée par le taxateur concernant les comptes produits avec la déclaration 2004, de sorte qu'il y avait lieu de considérer que l'AFC avait admis que celle-ci était sincère et conforme à la vérité. La décision querellée ne comportait pas de motivation permettant de comprendre pourquoi les éléments ressortant de la formule sur les moyens d'existence n'avaient pas été retenus. Le bordereau 2004 était arbitraire car il ne correspondait pas à la situation réelle du contribuable telle qu'elle ressortait de la déclaration 2004.

14. Après un double échange d'écritures à l'issue duquel l'AFC a persisté dans sa décision et le contribuable maintenu son recours, la commission a demandé à celui-ci, le 30 mai 2007, de lui fournir le détail des frais généraux de son entreprise ainsi que de tous les frais qu'il avait comptabilisés en 2004.
15. En réponse à cette demande, M. D_____ a transmis, en date du 24 juillet 2007, deux classeurs de pièces comptables et commerciales.
16. Le 12 décembre 2007, la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : CCRIFD), qui avait été saisie pour M. D_____ d'un recours relatif à la taxation d'office pour l'impôt fédéral direct pour l'année 2004 dont il avait fait l'objet parallèlement à la taxation cantonale, a rejeté ledit recours. Cette décision est définitive, le contribuable ne l'ayant pas contestée.
17. Le 19 mai 2008, la commission a rejeté le recours de M. D_____. L'AFC ayant respecté la procédure en matière de taxation d'office, celle-ci devait être admise dans son principe. Le contribuable n'étant pas parvenu à démontrer que le bordereau 2004 était manifestement inexact, il devait être maintenu.
18. Le 23 juin 2008, M. D_____ a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision susmentionnée, concluant à son annulation. La taxation d'office était viciée car elle n'indiquait pas l'assiette fiscale. La commission avait rendu une décision « simpliste » sur la base des pièces justificatives au lieu de prendre

en considération le grand livre. Elle ne faisait pas la différence entre une comptabilité tenue à l'encaissement et l'autre à la facturation.

19. Le 25 juillet 2008, l'AFC a conclu au rejet du recours, qui n'apportait aucun élément nouveau à celui déposé auprès de la commission. Le contribuable n'avait pas justifié que le bordereau 2004 était manifestement inexact.
20. Le 4 décembre 2008, le juge délégué a entendu les parties en audience de comparution personnelle.
 - a. Le contribuable confirmé son recours. Il contestait le principe de la taxation d'office et les éléments sur la base desquels elle avait été effectuée. Il n'avait qu'un seul compte bancaire pour ses opérations commerciales et ses activités privées. Sa carte Visa était également débitée sur ce compte. Dans le cadre de son activité commerciale, il réglait ses fournisseurs la plupart du temps en espèces. La formule relative aux moyens d'existence n'était pas adaptée à cette manière de procéder. Il transmettrait au Tribunal administratif copie de la décision rendue par la CCRIFD le 12 décembre 2007.
 - b. L'AFC a persisté dans sa décision et son argumentation. Elle transmettrait au tribunal de céans les éléments sur lesquels elle s'était fondée pour aboutir au bordereau 2004, de même que le justificatif postal du rappel recommandé du 13 octobre 2005.
21. Le 5 décembre 2008, le contribuable a remis copie de la décision de la CCRIFD du 12 décembre 2007, contre laquelle il n'avait pas fait recours en raison de la somme modique en jeu, soit CHF 200.-. A l'instar de la commission, la CCRIFD a estimé que la procédure de taxation d'office avait été suivie correctement et que le contribuable n'avait pas démontré que le bordereau était manifestement inexact.
22. Par courrier du 15 janvier 2009, l'AFC a indiqué qu'elle s'était fondée sur les revenus et la fortune imposables du contribuable en 2003, sans majoration, pour établir le bordereau 2004.
23. Le 17 mars 2009, l'AFC a avisé le tribunal de céans qu'elle n'était pas en mesure de produire le justificatif postal concernant le rappel recommandé du 13 octobre 2005, la poste ne conservait pas trace des preuves de distribution d'envois avec justificatifs au-delà de trois ans. Le contribuable n'avait toutefois jamais allégué qu'il n'avait pas reçu cette sommation.
24. Le 3 avril 2009, le mandataire du contribuable a réagi à l'information susmentionnée en précisant que lorsque son client lui avait remis ses pièces comptables fin 2005, il ne lui avait jamais fait part d'une taxation d'office. S'il avait reçu un rappel ou une telle taxation, ce dernier lui aurait remis ces documents et lui-même aurait déposé une réclamation sous forme de lettre avec en

annexe la déclaration provisoire. Celle qu'il avait envoyée le 19 décembre 2005 avait pour but de bloquer précisément une éventuelle taxation d'office.

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 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Selon l'art. 37 LPFisc entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2002 :

«¹ 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 prendre notamment 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.

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 ».
3. Jusqu'au mois d'avril 2009, le recourant n'a jamais allégué qu'il n'avait reçu ni sommation sous forme de rappel recommandé ni le bordereau 2004 lui-même. C'est seulement lorsqu'il a appris, courant mars 2009, que l'AFC ne pouvait plus obtenir de la poste le justificatif de distribution du rappel recommandé du 13 octobre 2005, qu'il a prétendu ne l'avoir pas reçu. Or, cet argument important - puisque de nature à mettre en cause la validité de la procédure de taxation d'office -, aurait pu être soulevé dès le recours devant la commission, ou, au plus tard et dans la meilleure des hypothèses favorables au recourant, lorsqu'il a eu connaissance de la réponse du 26 novembre 2006 de l'AFC à ce premier recours. Celle-ci y décrit en effet la procédure ayant abouti au bordereau 2004. S'il n'a pas été soulevé, c'est donc soit parce qu'il n'y avait pas matière à le faire, soit parce que le recourant a renoncé à s'en prévaloir. En tout état, il ne saurait remettre en cause cet aspect de la procédure de taxation d'office pour la première fois devant le tribunal de céans, en fin d'instruction de surcroît.
4. Le recourant reproche encore à l'AFC de n'avoir pas indiqué dans le bordereau 2004 les éléments sur la base desquels il a été établi, en violation de l'art. 36 al. 3 LPFisc.

Cette disposition prévoit que l'AFC communique au contribuable les modifications qu'elle a apportées à sa déclaration. Elle s'applique dans le cadre de la procédure ordinaire de taxation, lorsque le contribuable a dûment rempli et renvoyé sa déclaration en temps utile. Elle ne s'applique pas à la procédure de taxation d'office, réglée à l'art. 37 LPFisc.

Cela étant, l'AFC a indiqué avoir repris les éléments imposables de la taxation 2003, sans majoration, pour établir le bordereau 2004, ce qui rentre dans le cadre de l'art. 37 al. 1 LPFisc.

Force est ainsi de constater que la procédure qui a débouché sur le bordereau 2004 a été respectée.

5. En cas de taxation d'office, la réclamation ne peut porter que sur le fait que ladite taxation est manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve (art. 39 al. 2 LPFisc ; ATA/309/2008 du 10 juin 2008 ; ATA/163/2008 du 8 avril 2008 et les références citées).

En l'espèce, le recourant n'a pas élevé de réclamation au sens légal du terme mais a déposé une déclaration fiscale, d'abord provisoire, puis définitive, sans autre explication. Selon la jurisprudence du tribunal de céans, la pratique de l'AFC consistant à traiter la remise d'une déclaration fiscale postérieurement à la notification du bordereau de taxation d'office comme une réclamation ne repose sur aucune base légale et est source d'imbroglios juridiques regrettables (ATA/664/2009 du 15 décembre 2009 ; ATA/577/2008 du 11 novembre 2008). A rigueur de droit, le tribunal de céans ne peut donc que considérer que le recourant n'a pas formé de réclamation à l'encontre du bordereau 2004, mais a sollicité de fait la reconsidération de sa taxation d'office. Il ne peut en effet pas en demander la révision au sens de l'art. 55 LPFisc, ladite taxation n'étant pas entrée en force (ATA/577/2008 déjà cité ; ATA/163/2008 du 8 avril 2008).

Une demande de reconsidération ne peut être prise en considération que lorsqu'un crime ou un délit a influencé la décision ou des faits et moyens de preuve nouveaux et importants existent, que le recourant ne pouvait connaître ou invoquer dans la procédure précédente (art. 48 al. 1 let a LPA), ou encore que les circonstances se sont modifiées dans une mesure notable depuis la première décision (art. 48 al. 1 let. b LPA).

Dans le cas d'espèce, aucune infraction pénale n'a influencé la décision de l'AFC et le recourant ne fait état ni de faits nouveaux ni d'un changement de circonstances notables entre le 25 novembre et le 19 ou le 26 décembre 2005. C'est le lieu de relever que la déclaration provisoire du 19 décembre 2005 mentionne des éléments imposables proches de ceux retenus dans le bordereau 2004. Les pièces produites et les explications évolutives et imprécises fournies par

le recourant en cours de procédure tant devant la commission que devant le tribunal de céans prouvent tout au plus qu'il entretient une confusion entre ses comptes privés et ses comptes commerciaux. Ils ne permettent pas de retenir que l'AFC aurait agi arbitrairement en prenant comme base pour l'établissement du bordereau 2004 les éléments imposables de la taxation 2003.

6. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté, la décision querellée étant confirmée mais sa motivation étant remplacée par les motifs susmentionnés. Un émoulement de CHF 500.- 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 23 juin 2008 par Monsieur D._____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 19 mai 2008 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge du recourant un émoulement de CHF 500.- ;

dit que, conformément aux art. 82 ss 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'art. 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 la fiduciaire Patrick Tritten, mandataire du recourant, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy et Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :