

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2320/2007-FIN

ATA/271/2008

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 27 mai 2008

dans la cause

M. D_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

EN FAIT

1. M. D_____ est domicilié à M_____ en France.

En 2001 et 2002, il a travaillé à Genève et c'est l'impôt à la source relatif à ces années-ci qui fait l'objet du litige.

2. Selon l'attestation-quittance 2001, datée du 15 janvier 2002 et concernant la période du 1^{er} janvier au 30 juin 2001, M. D_____ a réalisé un salaire brut de CHF 69'550.- versé par son employeur, la C_____, sur lequel celle-ci avait prélevé un impôt à la source de CHF 15'057,60 calculé sur la base d'un taux d'imposition de 21,65 %. M. D_____ apparaissait comme divorcé et avait été taxé en qualité de célibataire.

Ce document mentionnait qu'il était susceptible de réclamation jusqu'au 31 mars 2002 au plus tard, par référence à l'article 23 alinéa 2 lettre a de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1934 (D 3 20 - LISP).

3. Par pli recommandé posté le 11 février 2002, M. D_____ a écrit à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) pour l'informer qu'il avait cessé son activité à la C_____ et dans le canton de Genève le 30 juin 2001. L'attestation-quittance précitée faisait état d'une taxation portant sur un montant de CHF 69'550.- au taux de 21,65 % "équivalent à un salaire annuel d'environ CHF 130'000.-". Son revenu pour toute l'année 2001 dans le canton de Genève ne s'étant élevé qu'à CHF 69'550.-, il souhaitait savoir s'il était possible de corriger son imposition.

4. Sans répondre à ce courrier par une lettre, l'AFC a adressé à M. D_____, sous pli simple daté du 26 juillet 2002, une rectification d'imposition dont il résulte que le revenu de CHF 69'550.- correspondait à un salaire mensuel moyen de CHF 11'591.- imposé au taux de 22,05 %. L'impôt dû ascendait à CHF 15'335,80 et le contribuable devait s'acquitter d'ici le 25 août 2002 d'un solde de CHF 278,20.

Cette rectification d'imposition était envoyée à M. D_____ à l'adresse de la C_____. Elle ne comportait aucune voie de droit.

5. Par lettre-signature expédiée le 10 septembre 2002, M. D_____, alors domicilié à T_____, a renvoyé à l'AFC une copie de son courrier du 11 février 2002 en réitérant sa demande de rectification d'imposition.

6. Par décision du 19 novembre 2002 envoyée sous pli simple au contribuable à son adresse en France, l'AFC, considérant le courrier du 10 septembre 2002

comme une réclamation, a estimé que celle-ci était tardive car elle n'avait pas été présentée dans le délai de trente jours dès la notification du bordereau, en application de l'article 349 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP – D 3 05). Cette rectification était conforme aux dispositions légales et réglementaires. L'AFC exposait par ailleurs que la durée d'activité du contribuable à Genève ayant été inférieure à 12 mois, le montant global du produit de l'activité du travail ne saurait être reporté sur l'année civile complète pour la détermination du taux. Cette décision sur réclamation était susceptible de recours dans les trente jours auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRICC).

Cette décision relative à l'impôt à la source 2001 n'a pas fait l'objet d'un recours et elle est devenue définitive.

7. Selon l'attestation-quittance concernant l'impôt à la source 2002, établie le 28 janvier 2003 par la C_____, M. D_____ avait réalisé un revenu de CHF 107'236,25 durant la période d'assujettissement du 1^{er} janvier au 31 décembre 2002. L'employeur avait appliqué un taux de 18,50 % et opéré une retenue au titre de l'impôt à la source de CHF 19'538,70. Ce document précisait qu'il pouvait faire l'objet d'une réclamation jusqu'au 31 mars 2003 au plus tard.

8. Le 27 février 2003, l'AFC a reçu de la société E_____ S.A. à Genève une attestation-quittance relative à M. D_____ pour la période d'assujettissement du 1^{er} avril au 31 décembre 2002. Le contribuable avait reçu un montant de CHF 70'000.- sur lequel l'employeur avait retenu CHF 10'185.- au titre de l'impôt à la source calculé au taux de 14,55 %.

Ce document spécifiait également qu'il pouvait faire l'objet d'une réclamation jusqu'au 31 mars 2003 au plus tard.

9. Le 3 novembre 2003, l'AFC a envoyé sous pli simple à M. D_____, à l'adresse de la C_____, une rectification d'imposition pour la période d'assujettissement du 1^{er} janvier au 31 décembre 2002 en retenant un revenu imposable de CHF 177'236.- correspondant à un salaire mensuel moyen de CHF 14'769.- imposé au taux de 24,80 %. L'impôt total ascendait CHF 43'954,55. Après déduction des retenues déjà effectuées à hauteur de CHF 30'023,70, le solde dû par le contribuable d'ici le 3 décembre 2003 se montait à CHF 13'930,85. Ce document ne comportait aucune voie de droit.

10. Par pli simple du 27 février 2004 adressé cette fois-ci au contribuable à son adresse privée à T_____, l'AFC a informé celui-ci de la rectification de son imposition pour l'année d'assujettissement 2002 et du solde à verser d'ici le 27 mars 2004 s'élevant, comme indiqué ci-dessus, à CHF 13'930,85. Un intérêt moratoire de 2 % était dû sur les montants payés hors de ce délai. Cette décision était susceptible de réclamation dans les trente jours.

11. Le 12 mars 2004, le contribuable s'est acquitté du solde d'impôts dû pour 2001.

12. Par lettre-signature datée du 19 mars 2004 et expédiée le 22 mars 2004, M. D_____ a élevé réclamation à l'encontre de ce bordereau rectificatif du 27 février 2004. Ledit bordereau lui impartissait un délai de trente jours pour contester ou payer. Le 4 mars 2004, il avait reçu des rappels comportant des intérêts de retard relatifs aux rectificatifs d'impôts 2001 et 2002. Il ne comprenait pas ce soudain acharnement de l'AFC. Le 11 février 2002, il avait demandé à l'AFC de revoir son imposition 2001 et onze mois plus tard, celle-ci lui avait répondu que son recours était tardif alors qu'il avait été déposé dans les trente jours.

M. D_____ ajoutait que le 3 janvier 2002, la C_____ lui avait versé la somme de CHF 107'236,25, conformément à un procès-verbal de conciliation signé par les parties devant le Tribunal des prud'hommes le 17 décembre 2001. Il produisait ce document, à teneur duquel "la C_____ devait lui verser CHF 100'000.-, nets de charges sociales, à titre de commissions. L'impôt à la source serait retenu sauf prescriptions légales contraires et calculé sur la base de ce seul revenu pour 2002".

La C_____ s'était également engagée à lui verser un montant équivalent à un tiers des commissions nettes qui seraient perçues sur la vente des immeubles énumérés dans le courrier de son avocat au conseil de la C_____ du 9 avril 2001 ainsi que sur la vente des V_____ à la I_____ pour autant que la vente intervienne d'ici le 31 décembre 2002. Ce procès-verbal se terminait par la phrase suivante : "en cas de non paiement d'ici le 3 janvier 2002 par la C_____, D_____ reprendra l'intégralité de ses droits".

Au pied de ce procès-verbal était rappelé l'article 23 alinéa 4 de la loi sur la juridiction des prud'hommes (juridiction du travail) du 25 février 1999 (LJP - E 3 10) selon lequel les procès-verbaux de conciliation ont la même valeur que les jugements définitifs rendus par le tribunal. Enfin, M. D_____ joignait la note d'honoraires de son conseil, auquel il avait dû verser, TVA comprise, CHF 13'181.-. Il demandait la déduction de ce dernier montant des CHF 107'236,25 précités au motif qu'il avait dû engager ces frais pour récupérer le montant de cette transaction.

Au moment du versement de cette somme début janvier 2002, il n'exerçait plus d'activité lucrative à Genève. Il n'avait retrouvé une activité dans cette ville que le 1^{er} avril 2002 avec un revenu nettement inférieur à celui qu'il réalisait précédemment. Son salaire mensuel net s'élevait à CHF 4'773.-. L'impôt à la source avait toujours été prélevé tant sur son salaire que sur les honoraires qui lui étaient dus par son ancien employeur. Bien que divorcé, il avait des enfants qu'il devait aider financièrement car ils étudiaient, alors qu'il était imposé comme

célibataire. Il réitérait ses conclusions en priant l'AFC de réexaminer le rectificatif établi pour 2002, en tenant compte de la facture de son avocat et en supprimant les intérêts figurant dans le rappel du 4 mars 2002 (recte 2004). Sa taxation 2001 devait être revue puisqu'il avait été imposé sur la base d'un revenu annuel de CHF 130'000.- et non pas de CHF 69'550.-. Enfin, il sollicitait un délai de paiement.

13. Le 19 juillet 2004, l'AFC a prié le contribuable de lui transmettre une attestation d'E_____ S.A. indiquant la date exacte de prise d'activité en 2002, l'intégralité du jugement précité des prud'hommes et une attestation de la C_____ indiquant comment la somme en question se composait et pour quelle période celle-ci était versée.

Par ailleurs, des délais de paiement lui étant octroyés, les intérêts moratoires dus pour 2004 à raison de 2 % feraient l'objet d'un décompte séparé.

14. Le 1^{er} août 2004, le contribuable a renvoyé à l'AFC une copie du procès-verbal de transaction par devant les prud'hommes et de la note d'honoraires de son conseil.

Son nouvel employeur n'avait jamais établi de contrat d'engagement.

La C_____ ne rédigerait certainement pas l'attestation requise par l'AFC, compte tenu des mauvais termes dans lesquels ils s'étaient quittés, de sorte qu'il ne pouvait produire cette pièce.

15. Le 22 novembre 2004, l'AFC a réclamé une nouvelle fois une attestation d'E_____, une attestation de scolarité de l'enfant du contribuable né en 1977 mentionnant si celui-ci était étudiant au 31 décembre 2001, de même que les justificatifs des revenus bruts réalisés par celui-ci durant l'année 2001, tant en Suisse qu'à l'étranger. La même demande était faite pour son enfant né en 1978, les documents requis devant être établis respectivement au 31 décembre 2001 et 31 décembre 2002.

Enfin, le contribuable devait joindre les justificatifs des pensions alimentaires versées par ses soins durant les années 2001 et 2002.

16. Le 5 décembre 2004, M. D_____ a répondu à l'AFC qu'il avait divorcé en 1988. Il avait alors demandé s'il était possible de tenir compte des pensions versées à son ex-épouse. Il lui avait toujours été répondu négativement. Il avait toujours été imposé comme célibataire alors qu'il avait une garde conjointe, de sorte que ses enfants habitaient avec lui tous les mardis soirs, mercredis, samedis, dimanches et la moitié de toutes les vacances scolaires. Dès l'âge de 18 ans, ils avaient vécu à 100 % avec lui, ce qui n'avait rien changé pour lui sur le plan fiscal. L'aîné allait avoir 28 ans et le second 26 ans et demi ; ils étaient autonomes

et il ne leur versait plus de pension alimentaire. Il n'existait aucune raison pour qu'il communique à l'AFC les attestations de revenus de ses enfants.

Il avait déjà produit l'attestation de son nouvel employeur indiquant la date de prise d'activité. Enfin, il invitait l'AFC à lui écrire à l'adresse de son employeur avec la mention "confidentiel", les courriers de l'AFC ne concernant pas les autres employés, ou alors de lui écrire à son domicile en France.

17. Le 25 avril 2005, l'AFC s'est référée à la réclamation du 22 mars 2004. Au vu des nouveaux éléments portés à sa connaissance, elle avait procédé à une rectification de l'imposition 2001 pour la période du 1^{er} janvier au 30 juin 2001 et cette nouvelle décision annulait et remplaçait celle notifiée le 19 novembre 2002. La réclamation du 22 mars 2004 avait été faite hors du délai prévu par l'article 39 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) et elle était donc irrecevable. Toutefois, pour tenir compte des motifs invoqués, l'AFC avait imposé la somme de CHF 176'786.- au taux de 28,5 % pour un salaire mensuel moyen de CHF 20'528.- de sorte que l'impôt total s'élevait à CHF 50'384.-. Déduction faite des retenues déjà opérées, soit CHF 34'896.-, et des intérêts moratoires ainsi que d'un crédit d'impôt de l'année 2002 à hauteur de CHF 7'128,10, le solde en faveur de l'AFC ne s'élevait qu'à CHF 8'081,40.

18. Par décision du 25 avril 2005, l'AFC a également procédé à la rectification de l'imposition de l'année 2002 pour la période du 1^{er} avril au 31 décembre 2002. Elle a retenu un revenu imposable de CHF 70'000.- correspondant à un salaire mensuel moyen de CHF 7'770,80 imposé au taux de 17,75 %, soit un impôt de CHF 12'425.-. Compte tenu des versements déjà effectués et des intérêts, un solde de CHF 7'128,10 en faveur du contribuable avait été porté à son crédit pour l'année 2002 comme indiqué ci-dessus.

Ces deux décisions portaient la mention qu'elles pouvaient faire l'objet d'un recours auprès de la CCRICC.

19. Par lettre-signature postée le 4 mai 2005, M. D_____ a recouru contre ces deux décisions auprès de la CCRICC. La somme que lui avait versée la C_____ en 2002 ne devait pas être imposée en 2001 et pour cette dernière année, seul le salaire qui lui avait été payé par la C_____ du 1^{er} janvier au 30 juin 2001, soit CHF 69'550.-, devait être taxé. Il devait se voir appliquer un taux de 14,75 % ce qui représentait un impôt de CHF 10'258,65. Compte tenu des paiements qu'il avait déjà effectués, l'AFC devait lui rembourser CHF 5'093,10.

Pour 2002, il fallait ajouter au salaire versé par E_____ s'élevant à CHF 70'000.- le montant de CHF 107'236,25 d'indemnité payé par la C_____ et déduire de cette somme la note d'honoraires de son conseil, de sorte que son revenu 2002 s'élevait à CHF 164'055,25 imposé au taux de 23,30 %. Il en résultait un impôt de CHF 38'224,85. Comme ses versements pour 2002

s'élevaient à CHF 40'363,70, l'AFC devait lui rembourser pour cette année-ci CHF 2'138,85. Il se référait à une jurisprudence du tribunal de céans (A/465/199 – recte : ATA/635/1995 du 14 novembre 1995 dans la cause n° A/465/1995) dans laquelle il avait été jugé qu'en annualisant le revenu d'un contribuable, l'AFC calculait un revenu fictif ce qui était contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive. Le tribunal de céans avait admis que l'AFC avait fait une application de l'article 17 alinéa 3 LCP qui n'était pas conforme au but de la loi, violant ainsi le principe d'égalité de traitement. Il ajoutait qu'il était plus facile de s'acharner sur quelqu'un qui avait peu de revenu et ne pouvait s'offrir un ténor du barreau en matière fiscale, plutôt que d'essayer d'être juste.

20. Le 28 janvier 2006 (sic), l'AFC a répondu en concluant au rejet du recours.

La déduction des frais d'avocat n'était pas possible, l'article 4 alinéa 1^{er} de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LIS - D 3 20) énumérant de manière exhaustive les déductions autorisées et ces frais n'y figurant pas.

La somme versée à titre transactionnel par la C_____ en 2002 avait trait à des commissions pour l'activité exercée par le contribuable en 2001. Par la signature de cette transaction, le contribuable avait acquis un droit ferme et cette créance était devenue inconditionnelle. L'AFC aurait dû formellement ouvrir une procédure de rappel d'impôt pour procéder à la rectification de la taxation 2001, celle-ci étant devenue définitive. S'il était confirmé que ce montant concernait bien l'année d'assujettissement 2001, l'AFC concluait par économie de procédure à ce qu'il soit renoncé à l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt et à l'admission du bien-fondé de l'imposition de ce montant en 2001. S'agissant du taux, le contribuable ne pouvait pas bénéficier d'un barème d'imposition concernant l'année entière puisqu'il avait travaillé à Genève du 1^{er} janvier au 30 juin 2001 puis du 1^{er} avril au 31 décembre 2002. Pour 2001, l'AFC avait déterminé le taux d'imposition par rapport à un revenu annuel de CHF 246'226.- au taux de 28,50 % pour un célibataire sans charge de famille. Il en allait de même pour 2002 pour un revenu annuel de CHF 70'000.- qui devait être taxé au taux afférent à un revenu mensuel moyen de CHF 7'770.- soit un taux de 17,75 % pour un célibataire sans charge de famille.

21. Par décision du 7 mai 2007, la CCRICC a rejeté le recours. L'imposition à la source pour 2001 était devenue définitive, la décision sur réclamation du 19 novembre 2002 n'ayant pas été contestée. Par économie de procédure, la CCRICC admettait dans son principe la rectification d'imposition 2001. Elle a considéré qu'à teneur du procès-verbal de conciliation du 17 décembre 2001 le contribuable avait acquis à cette date un droit ferme et inconditionnel au paiement de la somme de CHF 107'236.- et l'AFC avait à juste titre imposé cette somme en 2001 même si le versement était intervenu au début du mois de janvier 2002. La

déduction des frais d'avocat n'était pas possible pour les raisons retenues par l'AFC. Quant au taux d'imposition pour 2001 et 2002, il était conforme au calcul effectué par l'AFC par référence à l'article 1 alinéa 1^{er} d'application de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 12 décembre 1994 (RLIS - D 3 20.01) selon le barème personne seule.

22. Par pli recommandé posté le 13 juin 2007, le contribuable a recouru auprès du Tribunal administratif contre cette décision qu'il avait reçue le 23 mai 2007 en reprenant ses conclusions et en demandant la condamnation de l'AFC à lui rembourser pour l'année 2002 la somme de CHF 2'138,85.

23. Le 25 juin 2007, l'AFC a conclu au rejet du recours.

24. Le 31 juillet 2007, M. D_____ s'est prévalu du principe de la bonne foi car le procès-verbal de la transaction était clair et prévoyait expressément que l'impôt à la source serait retenu sauf prescriptions légales contraires. Il serait calculé sur la base de ce seul revenu pour 2002. Il avait reçu cette somme le 3 janvier 2002. Il avait pu en disposer en 2002 seulement.

De plus, selon l'article 51 LPFisc, un rappel d'impôt était exclu lorsque le contribuable avait déposé une déclaration complète et précise. Ces déclarations en 2001 et 2002 ne pouvaient être incomplètes puisqu'elles avaient été établies par ses employeurs. Le montant de la transaction avait trait à des commissions pour des affaires réalisées en 2000 et non en 2001 comme l'AFC le soutenait à tort.

25. Le 10 août 2007, l'AFC a renoncé à dupliquer .

26. Le 27 novembre 2007, le juge délégué a prié l'AFC de lui indiquer pour quelle raison l'AFC n'avait pas ouvert une procédure en rappel d'impôt au lieu de procéder à des rectifications d'imposition 2001 et 2002 en date du 25 avril 2005.

27. Le 14 décembre 2007, l'AFC a répondu qu'en raison de l'imbrication des deux années de taxation, le service de la taxation avait traité en parallèle les années 2001 et 2002 de la manière décrite ci-dessus.

28. Le 28 décembre 2007, le contribuable a réagi à cette détermination en disant ne pas comprendre pourquoi, le 3 novembre 2003, l'AFC avait adressé une rectification d'imposition à la C_____ alors qu'elle savait, par le courrier qu'il avait envoyé à l'AFC le 11 février 2002 déjà, qu'il avait cessé de travailler pour cet employeur le 30 juin 2001. Comme elle savait que depuis le 1^{er} avril 2002, il était employé auprès d'E_____. L'AFC disposait d'un délai au 31 décembre de l'année suivant celle d'imposition pour procéder à une rectification d'une imposition à la source. Il s'agissait d'un délai de péremption qui n'était pas susceptible d'être prorogé. Ces rectifications étaient tardives et irrecevables, raison pour laquelle l'AFC motivait sa demande par le fait que la créance qu'il avait envers son ancien employeur était devenue inconditionnelle en décembre

2001, ce qu'il contestait. En effet, selon le texte de cette transaction, la C _____ avait la faculté de ne pas payer, auquel cas cette somme n'était plus exigible, mais il reprenait ses droits. L'accord ne se concrétisait qu'au moment du paiement de l'indemnité soit en l'espèce le 3 janvier 2002. Enfin, il précisait qu'il s'agissait de commissions sur des ventes d'immeubles intervenues en 2000 et non en 2001, puisqu'au cours de cette dernière année il n'avait travaillé qu'une demi journée le 4 janvier 2001 et la date de son congé avait été reportée au 30 juin 2001 pour des raisons de santé. Il persistait dans ses conclusions.

29. Le 7 janvier 2008, le juge délégué a accordé à l'AFC un délai au 31 janvier 2008 afin de répondre aux observations du contribuable du 28 décembre 2007. Passé ce délai, la cause serait gardée à juger.
30. Le 22 janvier 2008, l'AFC a répondu que le 28 janvier 2003, elle avait reçu l'attestation-quittance pour l'année 2002 émise par la C _____ pour une période du 1^{er} janvier au 31 décembre 2002, raison pour laquelle elle avait considéré qu'il était encore employé par cette société même si, parallèlement, elle avait reçu une autre attestation-quittance 2002 d'E _____ S.A. mais pour la période du 1^{er} avril au 31 décembre 2002.

Quant au fait que la C _____ avait la faculté de ne pas payer cette indemnité, le contribuable méconnaissait la disposition rappelée au bas de ce procès-verbal de conciliation selon laquelle ledit procès-verbal avait la même valeur qu'un jugement définitif rendu par le tribunal. Autrement dit, ce procès-verbal de conciliation valait jugement définitif et l'AFC persistait dans ses conclusions tendant au rejet du recours.

31. Le 25 janvier 2008, le recourant a été informé que la cause était gardée à juger.
32. Le 5 février 2008, le contribuable a prié le tribunal de céans d'écarter les écritures déposées le 22 janvier 2008 par l'AFC, la cause ayant été gardée à juger le 30 décembre 2007. Par ailleurs, l'AFC semblait confondre les dates et les employeurs et méconnaître les termes "reprendre l'intégralité de ses droits".

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. 24 LIS ; art. 53 al. 1^{er} LPFisc).
2. Les écritures spontanées transmises par le recourant en date du 5 février 2008, alors qu'il n'y avait pas été autorisé ni invité, doivent être écartées du dossier (art. 74 a contrario de la loi sur la procédure administrative du 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). Pour le surplus, la cause n'a pas été gardée à juger le 30 décembre 2007, mais le 25 janvier 2008, ce dont le recourant a été informé par courrier du même jour.

3. Plusieurs lois fiscales sur l'imposition des personnes physiques ont été adoptées à Genève en application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Ces lois sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (LIPP I et III à V et LITPP II). Elles ont abrogé, à partir de cette date, la plupart des dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05). Les dispositions en question demeurent cependant applicables, notamment quant à l'imposition des personnes physiques, pour les périodes fiscales antérieures à l'année 2001. L'adaptation de la législation fiscale genevoise aux exigences de la LHID est en effet dépourvue d'effet rétroactif, comme l'a relevé le Tribunal administratif (art. 6 al. 1^{er} de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 - D 3 12 ; ATA/43/2003 du 21 janvier 2003).

En l'espèce, les dispositions applicables sont celles entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2001, les périodes fiscales 2001 et 2002 étant litigieuses.

4. Il convient de déterminer en premier lieu si le bordereau rectificatif de taxation 2001, établi le 25 avril 2005 par l'AFC, peut être considéré comme la révision de la décision du 19 novembre 2002, entrée en force.

Une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (art. 51 al. 1^{er} let. a LHID et 55 al. 1^{er} let. a LPFisc). La révision d'une décision ou d'un prononcé est de la compétence de l'autorité qui a rendu cette décision ou ce prononcé (art. 51 al. 4 LHID et 57 al. 1^{er} LPFisc).

En l'espèce, la révision de l'impôt à la source 2001 n'est en aucune manière favorable au recourant, un nouvel élément imposable de CHF 107'236,25 étant pris en compte. La rectification de la taxation 2001 du 25 avril 2005 ne saurait par conséquent être assimilée à une révision.

5. L'AFC soutient qu'en raison de l'imbrication des années de taxation 2001 et 2002, elle a en même temps rectifié l'impôt à la source de ces deux années par économie de procédure.

a. Selon l'article 53 LHID, lorsque des moyens de preuve ou de 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

d'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 (al. 1^{er}). Le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée alors qu'elle aurait dû l'être ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète (al. 2). Avant l'entrée en vigueur de la LHID, la législation ne prévoyait aucun délai durant lequel il pouvait être procédé à des rectifications des impositions à la source (ATA/292/1998 du 5 mai 1998).

b. Le principe de l'économie de procédure impose aux autorités de mener la procédure de la manière la plus raisonnable possible, en évitant des pertes de temps inutiles, des actes sans portée réelle, ou en facilitant le cheminement ordonné des opérations (P. MOOR, Droit administratif, Lausanne 2002, vol. 2, p. 233, ch. 2.2.4.7). Le principe de l'économie de procédure n'est pas conçu pour permettre à une partie d'éviter une étape de la procédure, ou d'obtenir, en l'absence d'intérêt actuel, une décision qu'il serait éventuellement amené à devoir solliciter ultérieurement (ATA DTPE du 1^{er} mars 1994).

En l'espèce, l'intimée ne saurait invoquer le principe de l'économie de procédure pour éluder une procédure clairement définie par le droit fédéral. La rectification de l'impôt à la source 2001 ne peut être effectuée d'une autre manière que par un rappel d'impôt, sous réserve du délai de prescription de cinq ans prévu par l'article 22 LPFisc et de celui de péremption de 10 ans de l'article 53 alinéa 2 LHID.

Par conséquent, la décision du 25 avril 2005, en tant qu'elle porte sur la taxation 2001, sera annulée.

6. Pour le surplus, le recourant allègue que la somme de CHF 107'236,25 que la C_____ lui a versée à titre de commissions doit être imposée en 2002 et que ses frais d'avocat de CHF 13'181.- doivent être déduits de ce dernier montant.

a. Le revenu imposable se détermine d'après le système postnumerando annuel, soit sur la base des revenus acquis pendant la période fiscale (art. 62 al. 1^{er} LHID ; art. 210 al. 1^{er} LIFD). Le revenu n'est imposable que s'il est réalisé (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2002, p. 80 n. 12). Un revenu est considéré comme réalisé, d'après les principes généraux du droit fiscal, lorsque le contribuable peut effectivement en disposer, c'est-à-dire lorsqu'un bien ou une prestation a passé en sa possession ou lorsqu'il a acquis un droit ferme à obtenir un bien ou une prestation.

b. Dans un cas concernant le versement du treizième salaire d'un employé au début de l'année suivante, le Tribunal fédéral a jugé que l'acquisition d'une prétention est déjà considérée comme un revenu dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine. Ce n'est que si cette exécution paraît d'emblée peu

probable que le moment de la perception réelle de la prestation est pris en considération (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.151/2005 du 1^{er} novembre 2005 publié in RJJ 2007 p. 58 et références citées).

En l'espèce, la somme a été versée au recourant au début de l'année 2002. Toutefois, elle était fondée sur une prétention née le 20 décembre 2001, à l'issue d'une conciliation devant la juridiction des prud'hommes, et résultant d'un procès-verbal de conciliation valant jugement. Aucun élément ne donnant à penser que l'exécution ne paraissait pas certaine, il faut admettre que ledit revenu a été réalisé en décembre 2001, date à laquelle le recourant a acquis un droit ferme à obtenir la commission précitée.

C'est donc à juste titre que l'AFC n'a pas imposé cette somme en 2002.

7. Selon le recourant, ses frais d'avocat de CHF 13'181.- doivent être déduits des CHF 107'236,25.

a. A teneur de l'article 2 alinéa 1^{er} LIS, l'impôt à la source est calculé sur le revenu brut.

b. Selon l'article 4 alinéa 1^{er} LIS, le barème tient compte des frais professionnels, des primes et des cotisations d'assurance sous forme de forfait, ainsi que des charges de famille. Aux termes de l'article 9 alinéa 1^{er} LHID, les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensembles des revenus imposables. A teneur de l'article 3 alinéa 1^{er} de la loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP-V) - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (LIPP-V – D 3 16), sont notamment des frais professionnels les frais de déplacement, les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile, les frais de vêtements spéciaux, les frais de perfectionnement en rapport avec l'activité exercée et les frais de reconversion professionnelle.

En l'espèce, il n'y a pas lieu de déduire des CHF 107'236,25 les frais d'avocat, sachant que le revenu imposable est le revenu brut (art. 2 al. 1^{er} LIS).

Il convient de ne pas tenir compte non plus de ces honoraires dans le calcul du taux. En effet, ceux-ci ne constituent pas une dépense indispensable à l'acquisition du revenu, sachant que l'assistance d'un avocat devant le Tribunal des prud'hommes n'est pas nécessaire, la procédure étant gratuite, simplifiée et régie par la maxime d'office (art. 343 de la Loi fédérale complétant le code civil suisse du 30 mars 1911 – Livre cinquième : Droit des obligations – CO – RS 220 ; art. 11 al. 1^{er}, 29, 76 al. 1^{er} et 79 de la loi sur la juridiction des prud'hommes (juridiction du travail) – E 3 10). En conséquence, même si la prise en considération des honoraires d'avocat à titre de frais professionnels pouvait être

admise dans son principe, tel ne serait pas le cas en l'espèce en raison de l'absence de lien de nécessité entre ces frais et le revenu.

Par conséquent, ce grief sera donc rejeté.

8. Le recourant se fonde sur une jurisprudence du tribunal de céans basée sur l'ancien article 17 alinéa 3 LCP, abrogé depuis le 1^{er} janvier 2001, pour alléguer que le calcul du taux d'imposition ne doit pas se calculer sur la base du revenu théorique annualisé (ATA/635/1995 du 14 novembre 1995).

Dans cette dernière cause, l'AFC avait été déboutée pour avoir pris en considération un revenu imposable non réalisé, ce qui était contraire au principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique. Or, en l'espèce, l'administration a retenu à juste titre le revenu effectivement réalisé par le recourant pour les périodes 2001 et 2002, et n'a tenu compte du revenu annualisé que pour le calcul du taux.

Ce grief sera donc rejeté.

9. Le recours sera admis partiellement. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du contribuable et un émolument de CHF 1'000.- à la charge de l'AFC (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 13 juin 2007 par M. D._____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 7 mai 2007 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule partiellement la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 7 mai 2007 ;

annule la décision de l'administration fiscale cantonale du 25 avril 2005, en tant qu'elle porte sur l'impôt à la source de l'année 2001 ;

rejette le recours pour le surplus ;

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

met à la charge de l'administration fiscale cantonale 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 ;

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

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le président :

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :