RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/279/2005-FIN **ATA/149/2005**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 15 mars 2005

dans la cause

Monsieur G_____
représenté par Me Joël Chevallaz, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPOTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Monsieur G_____ (ci-après : le contribuable ou le recourant) est un travailleur indépendant dans le domaine des travaux de rénovation, notamment en matière de plâtrerie, de gypserie, de peinture et d'aménagement des sols. Il est domicilié _____, 1227 Carouge/Genève.

2. Pour l'impôt cantonal et communal 1997 et 1998 (ci-après : ICC), le contribuable a fait l'objet d'une taxation d'office et il a été condamné au paiement d'une amende de CHF 375.-, respectivement de CHF 655.-.

3. Le 11 mai 2000, le contribuable a été taxé d'office pour l'ICC 1999 et il a dû s'acquitter du paiement d'une amende de CHF 300.-.

4. L'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a envoyé au contribuable le 23 octobre 2000 un courrier recommandé le sommant de retourner, dans un délai de 10 jours, sa déclaration d'impôts pour l'ICC 2000. Le contribuable était averti, qu'à défaut, il serait taxé d'office.

5. Le 7 décembre 2000, n'ayant pas reçu la déclaration ICC 2000, l'AFC a notifié au contribuable une taxation d'office. Elle a retenu CHF 396'600.- de revenu net et CHF 2'375'000.- de fortune imposable. Le montant du bordereau s'élevait à CHF 137'479,55 et comprenait une amende de CHF 1'000.-, prononcée en application de l'article 331A de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 alors en vigueur (aLCP). Le délai de paiement était fixé au 8 janvier 2001.

6. Par courrier recommandé du 6 avril 2001, l'AFC a sommé le contribuable de bien vouloir s'acquitter du paiement du bordereau précité dans un délai de 30 jours.

7. Le 10 mai 2001, le contribuable a formé réclamation à l'encontre de la taxation d'office, notifiée le 7 décembre 2000.

   Il n'avait pas eu connaissance du bordereau et il en contestait le montant. En outre, il informait l'AFC qu'il lui ferait parvenir sa déclaration ICC 2000 dans les 30 jours.

8. Par courrier du 29 juin 2001, l'AFC a fixé au contribuable un dernier délai au 13 juillet 2001 afin qu'il lui remette ladite déclaration, faute de quoi son imposition d'office serait maintenue.

9. Le 14 août 2001, le contribuable a transmis à l'AFC sa déclaration ICC 2000, datée du 29 juillet 2001.

Selon les observations du contribuable, la déclaration, bien que concernant l'année 2000, se basait sur les chiffres de l'année 1999. Les revenus nets totaux étaient inexistants. Quant à la fortune nette totale, elle s'élevait à CHF 986'030.-. Ni les comptes commerciaux, ni les justificatifs ne figuraient en annexe de la déclaration fiscale.

10. Afin de pouvoir statuer sur la réclamation du 10 mai 2001, l'AFC a requis du contribuable le 20 novembre 2001, qu'il lui fasse parvenir d'ici au 3 décembre 2001, les justificatifs des loyers encaissés, des charges et des frais d'entretien ainsi que l'état locatif de ses biens immobiliers pour l'année 1999.

11. Le 20 février 2002, l'AFC a informé le contribuable qu'elle n'avait reçu aucun des documents requis et qu'un délai lui était fixé au 5 mars 2002 pour les lui transmettre, à défaut de quoi la taxation serait maintenue.

12. Par courrier du 5 mars 2002, le contribuable a fait parvenir à l'AFC une copie du compte de gestion relatif à ses biens immobiliers.

13. Le 29 novembre 2002, l'AFC a demandé au contribuable qu'il lui fasse parvenir un extrait du bilan et du compte de pertes et profits concernant l'exercice 1999 ainsi que les justificatifs des dettes échues cette même année et l'état des dettes au 31 décembre 1999. Le courrier est revenu en retour avec la mention « non réclamé ».

14. L'AFC a écrit en lettre-signature (LSI) au contribuable le 17 juin 2003. Elle constatait que sa requête du 29 novembre 2002 était restée sans réponse. Néanmoins, elle fixait au contribuable un ultime délai au 30 juin 2003 pour s'exécuter, faute de quoi la taxation d'office serait maintenue. Le courrier est revenu en retour à défaut d'avoir été réclamé.

15. Par décision sur réclamation du 22 juillet 2003, l'AFC a maintenu la taxation d'office ICC 2000, notifiée le 7 décembre 2000.

16. Le contribuable a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI) le 22 août 2003.

Les documents comptables originaux relatifs aux années 1999 et 2000 avaient été remis en mains propres par le contribuable à l'AFC. Un autre fonctionnaire de ce département lui avait confirmé que les originaux étaient en possession de l'un de ses collègues. Il était « impératif de les retrouver ».

17. Dans sa réponse du 14 avril 2004, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Etant donné le manque de coopération du contribuable, dont en particulier la non remise des documents complémentaires requis par l'AFC le 29 novembre 2002, la taxation d'office, tout comme l'amende de CHF 1'000.-, étaient justifiées.

La première correspondait au montant taxé en 1999 majoré de 25 %, conformément à l'article 331 alinéa 5 aLCP. La deuxième était légitimée par le fait que le recourant avait déjà été taxé d'office lors des trois exercices fiscaux antérieurs.

18. La CCRMI a rejeté le recours le 13 décembre 2004.

Conformément à l'article 331 aLCP, le contribuable ne pouvait recourir contre une taxation d'office sauf en cas de vice de procédure, d'un cas de force majeure ou d'une décision arbitraire.

S'agissant de l'amende, celle prononcée par l'AFC était dûment prévue par la loi. Quant à son montant, il était justifié par le fait que le recourant était taxé d'office pour la quatrième année consécutive.

19. Par courrier posté le 3 février 2005, le contribuable a recouru auprès du Tribunal administratif.

Il conclut à la mise à néant de la décision querellée et principalement à la prise d'une nouvelle décision de taxation ICC pour l'année de taxation 2000. Subsidiairement, il demande le renvoi de la cause à la CCRMI, étant précisé que, dans tous les cas, des enquêtes devraient être ouvertes.

La décision querellée était arbitraire. La base de calcul utilisée pour la taxation d'office était erronée. Le montant de la taxation d'office correspondait au revenu taxé d'office en 1999 majoré de 25 %. Or, la taxation 1999 qui avait fait l'objet d'une réclamation le 4 novembre 2003, était toujours pendante. Enfin, l'autorité intimée n'avait pas tenu compte de tous les éléments en sa possession pour déterminer au plus juste la situation réelle du contribuable.

20. Le 21 février 2005, l'AFC s'est opposée au recours.

Le litige portait exclusivement sur l'année fiscale 2000. Elle n'avait pas l'obligation de suspendre jusqu'à droit jugé sur le recours pendant contre la taxation d'office ICC 1999. Ladite taxation avait fait l'objet d'une réclamation tardive. Le contribuable n'avait justifié ce retard par aucun motif sérieux. Partant, la décision était entrée en force depuis le 15 juin 2000. Pour le surplus, la taxation querellée respectait la législation en vigueur.

21. Le 4 novembre 2003, le contribuable a élevé une réclamation contre le bordereau d'impôts ICC 1999.

22. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

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. a. De nouvelles normes fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001 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). 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). Ces dispositions demeurent cependant applicables notamment en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques pour des périodes fiscales antérieures à l'année 2001.

   b. Le présent litige concerne l'ICC 2000 et il est donc soumis à la LCP dans sa teneur antérieure au 1er janvier 2001 (ci-après : aLCP) pour ce qui concerne les dispositions légales abrogées dès cette date (ATA/856/2004 du 2 novembre 2004).

3. a. Le 1er janvier 2002 est entrée en vigueur la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc – D 3 17) qui a modifié ou abrogé des dispositions de la aLCP. La LPFisc prévoit notamment, à son article 86, que les règles de procédure s'appliquent dès l'entrée en vigueur de cette loi aux causes encore pendantes. Il s'ensuit qu'en matière de procédure, la LPfisc s'applique à tous les cas. Cependant, cette loi ne contient pas uniquement des règles de procédure, mais également des règles matérielles qui y ont été intégrées pour des raisons de politique législative.

   b. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (Arrêts du Tribunal fédéral 2P.411/1998 et 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/547/2001 du 28 août 2001 ; ATA/368/2001 du 29 mai 2001 ; décision de l'AFC du 24 novembre 1998, consid. 3-7).

   Dans un arrêt récent, le Tribunal administratif a d'ailleurs rappelé que, si la nouvelle loi de procédure fiscale s'appliquait dès son entrée en vigueur s'agissant des questions de procédure, le droit matériel restait en revanche soumis à l'ancien droit, c'est-à-dire à la aLCP (ATA/31/2004 du 13 janvier 2004). Accorder l'effet rétroactif à certaines dispositions de droit matériel sous prétexte que celles-ci se trouvent dans la loi de procédure fiscale, alors que les modifications de droit fiscal matériel, entrées en vigueur le 1er janvier 2001, en sont dépourvues, reviendrait à vider de son sens la jurisprudence du Tribunal administratif rappelée ci-dessus (ATA/989/2004 du 29 octobre 2004).

   c. Dans le cas particulier, le contribuable ne remet pas en cause le principe même de la taxation d'office mais uniquement son résultat qu'il qualifie

d'arbitraire. Le Tribunal administratif doit ainsi trancher une question de fond. Pour ce faire, il appliquera l'ancien droit, soit celui en vigueur en 2000 lors de la période fiscale litigieuse. La solution du litige sera par conséquent examinée exclusivement à l'aune de l'aLCP.

4. a. Lorsqu'un contribuable n'a pas remis sa déclaration dans le délai fixé, ou qu'il n'a pas répondu à une demande de renseignements ou de justificatifs que lui a adressée le département ou l'un de ses organes d'enquête, il lui est adressé, à ses frais, un rappel recommandé avec fixation d'un délai (art. 331 al. 1 aLCP). Si le contribuable n'a pas donné suite à ce rappel dans le délai fixé, ou s'il a refusé de fournir les renseignements et justificatifs, le département procède à la taxation d'office sur la base de tous les indices concluants dont il a connaissance. Les frais de taxation sont à la charge du contribuable (art. 331 al. 2 aLCP).

b. En l'occurrence, le recourant n'a non seulement pas remis sa déclaration fiscale ICC 2000 dans le délai fixé, mais il n'a également pas donné suite à une demande de renseignements que lui avait adressée l'AFC. Malgré les rappels qui lui ont été formellement notifiés les 23 octobre 2000 et 6 avril 2001, ce n'est que le 14 août 2001 que celle-ci a pu prendre connaissance de la déclaration fiscale ICC 2000, laquelle, au demeurant, était incomplète puisque ni les comptes commerciaux ni les justificatifs n'y étaient joints. L'AFC a essayé plusieurs fois d'obtenir les informations manquantes, mais en vain. Le 29 novembre 2002, elle a requis du recourant qu'il lui fasse parvenir un extrait du bilan et du compte de pertes et profits pour l'année 1999. Le recourant n'a jamais donné suite à ce courrier recommandé. Ce dernier est revenu en retour à l'administration avec la mention « non réclamé ». L'AFC a alors renouvelé sa demande par LSI du 17 juin 2003, mais ce courrier lui est également revenu avec la mention « non réclamé ». Par conséquent, en taxant d'office le recourant le 7 décembre 2000 et en rejetant la réclamation, l'AFC a agi en conformité avec les dispositions légales précitées.

5. a. A teneur de l'article 331 alinéa 3 aLCP, la taxation est définitive pour une année et n'est susceptible d'aucun recours, à moins que le contribuable ne prouve qu'il a été empêché de remettre sa déclaration ou de répondre par force majeure (art. 331 aLCP al. 3).

b. Le recourant n'ayant jamais invoqué un quelconque empêchement ou la survenance d'un cas de force majeure pour justifier ses manquements, force est de constater, avec la CCRMI, qu'il n'était pas fondé à recourir contre la décision attaquée.

6. a. Si le contribuable ne remet pas de déclaration, pour une année, la taxation établie sur la base de la déclaration de l'année précédente est majorée, au minimum, de 10 % sans recours (art. 331 al. 4 aLCP). Si le contribuable ne remet pas de déclaration pendant plusieurs années consécutives, la taxation précédente est majorée, au minimum, chaque année d'un quart, sans recours, jusqu'à ce que

le contribuable remette une déclaration (art. 331 al. 5 aLCP). Cette majoration se fait sur les éléments imposables (art. 331 al. 6 aLCP).

b. La taxation d'office doit correspondre, dans la mesure du possible, à la situation réelle du contribuable (Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, Neuchâtel 1980, p. 318). L'AFC doit cerner au plus près les moyens financiers du contribuable, avec tous les renseignements qu'elle détient malgré la carence de ce dernier. On ne saurait imposer une précision mathématique. En revanche, l'AFC ne peut se fonder sur de simples dénonciations ou se livrer à des interprétations et estimations dépourvues de tout fondement (RDAF 1989 p. 47; ATA/266/2001 du 24 avril 2001 ; ATA R. du 10 septembre 1986).

c. Pour taxer le recourant, l'AFC a dû faire face au manque de collaboration de celui-ci. Malgré deux courriers adressés à ce dernier, l'un par pli simple le 29 novembre 2002 et l'autre par LSI le 17 juin 2003, elle n'a pas été en mesure d'obtenir le bilan et le compte de pertes et profits pour l'exercice 1999, les justificatifs des intérêts des dettes échues en 1999, ainsi que l'état des dettes au 31 décembre 1999.

L'AFC a appliqué à juste titre l'article 331 alinéa 5 aLCP. Etant donné que le recourant fait l'objet d'une taxation d'office depuis 1996, la taxation querellée devait se baser sur le revenu taxé d'office pour 1999. Majoré de 25 % et arrondi à la centaine inférieure, le revenu pertinent pour la taxation d'office de l'ICC 2000 s'élève ainsi à CHF 396'600.-.

Enfin, alors que la taxation d'office ICC 1999 a été expédiée le 11 mai 2000, le contribuable a recouru contre cette décision le 4 novembre 2003, soit plus de trois ans après sa notification et quatre mois seulement après celle de la décision qui fait l'objet du présent litige. Partant, l'argument du recourant qui consiste à dire que l'AFC aurait dû surseoir à statuer jusqu'à droit jugé sur la réclamation pendante contre la taxation d'office ICC 1999 est sans fondement et relève de l'abus de droit.

Au vu de ce qui précède, la taxation litigieuse n'est nullement arbitraire dans sa quotité.

7. a. D'une manière générale, s'appliquent aux faits, dont les conséquences juridiques sont en cause, les normes en vigueur au moment où ces faits se produisent (P. MOOR, Droit administratif, 2ème éd., Berne 1994, Vol. 1, ch. 2.5.2.3, p. 170). En matière de sanctions administratives, on applique toutefois le principe de la lex mitior lorsqu'il appert que le nouveau droit est plus favorable au recourant (P. MOOR, op. cit., p. 171; ATA/124/2003 du 11 mars 2003).

b. Alors que le nouvel article 68 LPFisc puni le contribuable qui a violé les obligations de procédure d'une amende de CHF 1'000.- au plus, mais pouvant néanmoins atteindre le maximum de CHF 10'000.- dans les cas graves ou en cas de récidive, l'article 331A aLCP dispose que celui qui, intentionnellement ou par négligence, contrevient aux articles 322, 324, 326, 328, 330 et 331 LCP est passible d'une amende prononcée par l'administration et pouvant s'élever, selon les circonstances, la gravité de l'infraction et le degré de culpabilité, au maximum à CHF 1'000.-.

c. L'ancien droit étant plus favorable pour le recourant que la LPFisc, l'article 331A aLCP s'applique dans le cas particulier. Bien qu'atteignant la somme maximale prévue par la loi, l'amende de CHF 1'000.- est proportionnée compte tenu du fait que le recourant fait l'objet de taxations d'office successives depuis quatre ans.

8. Mal fondé, le recours sera donc rejeté.

9. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant (87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS,

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 3 février 2005 par Monsieur G_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 13 décembre 2004;

au fond :

le rejette;

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

communique le présent arrêt à Me Joël Chevallaz, avocat du recourant, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :	la vice-présidente :
M. Tonossi	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :