

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2924/2007-FIN

ATA/163/2008

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 8 avril 2008

dans la cause

M. S_____

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL
DIRECT**

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. M. S_____, domicilié _____ à Carouge, est célibataire. Il a été taxé d'office pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) sur la base d'un revenu imposable de CHF 118'600.- pour 2001 et CHF 170'000.- pour 2002. Le montant dû au titre de l'IFD était respectivement de CHF 5'155,90 et CHF 11'146,50.
2. Le contribuable n'a pas remis de déclaration fiscale 2003, raison pour laquelle l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) lui a adressé un rappel par pli recommandé posté le 22 juillet 2004. Un délai de 10 jours lui était imparti pour renvoyer sa déclaration.
3. M. S_____ n'ayant pas donné suite à cette sommation, l'AFC lui a notifié un bordereau de taxation d'office IFD 2003 daté du 29 novembre 2004 d'un montant de CHF 11'146,50 calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 170'000.-.
4. Le 28 décembre 2004, le contribuable a élevé réclamation pour l'impôt cantonal et communal, ainsi que pour l'IFD 2003. La présente procédure ne porte toutefois que sur l'IFD.

D'après ses calculs, cette imposition reposait sur un revenu trop élevé et une fortune trop basse. Il avait dû se rendre d'urgence à New-Delhi suite aux catastrophes survenues dans le sud de l'Inde et serait de retour le 14 janvier 2005. Il ferait alors parvenir des détails à l'AFC.
5. Le 14 février 2005, l'AFC a accusé réception de la réclamation du 2 janvier 2005 (sic).

Par lettre signature du 23 février 2005, relative au seul ICC 2003, l'AFC a imparti au contribuable un ultime délai au 16 mars 2005 pour lui adresser dûment remplie sa déclaration 2003, faute de quoi la taxation d'office serait maintenue.
6. M. S_____ n'ayant pas réagi, l'AFC a, par décision du 14 avril 2005 concernant l'IFD 2003, maintenu sa taxation du 29 novembre 2004 au motif que l'intéressé n'avait pas donné suite à la lettre précitée de l'AFC du 23 février 2005. Cette décision sur réclamation, qui ne comportait aucune autre motivation, était susceptible de recours auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : CCRIFD).
7. Par lettre du 13 mai 2005, M. S_____ a recouru contre cette décision sur réclamation auprès de la CCRIFD. Il avait bien répondu le 16 mars 2005 à l'AFC, comme l'attestait le courrier annexé daté du 16 mars 2005 auquel était joint sa déclaration fiscale 2003, comportant un certificat de salaire pour l'année 2003

attestant d'un salaire total de CHF 125'000.- et net de CHF 116'684.-. De plus, il avait des dettes à hauteur de CHF 396'000.-, relatives à un emprunt hypothécaire pour l'acquisition de son logement.

8. Le 11 novembre 2005, l'AFC a répondu au recours en concluant à son rejet et en demandant, au titre de la *reformatio in pejus*, le prononcé d'une amende de CHF 300.-.

La taxation d'office à laquelle l'AFC avait procédé pour l'IFD 2003 en date du 29 novembre 2004 respectait la procédure prévue par les articles 124 et suivants de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

L'AFC ne reconnaissait ni ne contestait avoir reçu le courrier daté du 16 mars 2005 que le recourant alléguait lui avoir adressé, mais elle relevait que la déclaration était remplie de manière très lacunaire, certaines pièces justificatives capitales faisant défaut. Le contribuable n'avait pas apporté la preuve, au stade de la réclamation, que la taxation d'office était manifestement inexacte et il n'avait pas motivé sa réclamation. Celle-ci était irrecevable.

Le bordereau de taxation d'office ne comportait aucune amende. Cependant, le contribuable avait déjà été taxé d'office pour l'IFD 2001 et 2002 et il n'avait pas donné suite aux délais impartis par l'AFC par pli simple et par lettre signature pour renvoyer sa déclaration 2003. Il avait ainsi fait preuve de négligence. Le principe d'une amende au sens de l'article 174 LIFD était ainsi acquis et celle-ci devait être fixée à CHF 300.-.

9. Par décision du 13 juin 2007, la CCRIFD a rejeté le recours.

Le contribuable n'ayant pas remis sa déclaration fiscale dans le délai de 10 jours fixé par la sommation du 22 juillet 2004. l'AFC l'avait ainsi taxé d'office à juste titre le 29 novembre 2004. Le montant des éléments imposés d'office était identique à celui retenu lors de la taxation d'office 2002 qui n'avait pas été contestée.

Dans sa réclamation, le contribuable ne démontrait pas que la taxation d'office était manifestement inexacte, se contentant de déclarer que l'imposition dont il faisait l'objet était trop élevée. De plus, il n'avait pas été en mesure de prouver qu'il avait donné suite au courrier de l'AFC du 23 février 2005, la CCRIFD considérant ainsi qu'il n'était pas établi que le contribuable avait bien écrit à l'AFC le 16 mars 2005. En revanche, la CCRIFD s'estimait incompétente pour infliger une amende que l'AFC n'avait pas prononcée, la CCRIFD n'étant pas une autorité de décision de première instance et ne pouvant statuer que sur une amende ayant fait l'objet d'une décision sur réclamation. Un émolument de CHF 500.- a été mis à charge du recourant.

10. Par acte posté le 28 juillet 2007, M. S _____ a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif en contestant ne pas avoir motivé sa réclamation. Il avait toujours déclaré pour 2003 ses trois salaires bruts en produisant les certificats de salaire correspondants. Il en avait fait de même pour les déductions. Son revenu net s'établissait à CHF 161'700.- moins les déductions de CHF +66'627.-, soit un revenu imposable de CHF 101'072.-, largement inférieur aux CHF 170'000.- retenus par l'AFC. Sa déclaration fiscale annexée au recours du 13 mai 2005 devant la CCRIFD, correspondait à celle contenue dans son courrier du 16 mars 2005, sa fortune étant plus élevée que celle annoncée initialement. Ce qui demeurait ouvert était son revenu exact provenant de l'immobilier.

Il concluait en soulignant qu'en Suisse, la devise in "dubio pro reo" était toujours valable. Il avait fourni des documents probants et la copie du courrier égaré. Il était prêt à payer son dû plus une amende, mais pas des impôts arbitraires.

11. Le 14 août 2007, l'AFC a répondu en concluant au rejet du recours et en se référant à ses écritures devant la CCRIFD, soit la réponse précitée et ses deux duplicques des 23 décembre 2005 et 20 février 2006. Elle concluait par ailleurs à la confirmation de la décision de la CCRIFD.

12. Le 29 août 2007, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC - CH) a indiqué n'avoir pas d'observation à déposer et se rallier au dispositif et aux considérants de la décision de la CCRIFD, concluant à la confirmation de celle-là.

13. Le 27 novembre 2007, le juge délégué a prié l'AFC de lui indiquer à quelle date M. S _____ avait reçu la sommation du 22 juillet 2004.

Le 18 décembre 2007, l'AFC a transmis la réponse de la poste selon laquelle le contribuable avait réceptionné ce rappel recommandé le 26 juillet 2004.

14. 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 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

-
2. Selon l'article 37 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) 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 10 jours et à ses frais".

3. En l'espèce, la sommation a été réceptionnée par le recourant le 26 juillet 2004, ce qui est établi par pièces.

Conformément à l'article 37 alinéa 2 LPFisc rappelé ci-dessus, le contribuable disposait alors d'un délai de 10 jours pour renvoyer, dûment remplie, sa déclaration fiscale, ce qu'il n'a fait que le 16 mars 2005. Cette déclaration était toutefois incomplète, comme l'AFC l'a relevé le 11 novembre 2005 dans son écriture responsive adressée à la CCRIFD.

Non seulement cet envoi ne respectait pas le délai fixé, qui venait à expiration le 5 août 2004, mais il a été effectué postérieurement à la taxation d'office du 29 novembre 2004.

4. 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/545/2007 du 30 octobre 2007). Or, la réclamation envoyée le 28 décembre 2004 était particulièrement lacunaire et dépourvue de motivation. S'il devait s'absenter à ce moment pour partir d'urgence à l'étranger comme il l'a allégué, le contribuable devait désigner un mandataire pour le représenter.

5. En élevant réclamation à fin 2004, puis en demandant à l'AFC de tenir compte des éléments mentionnés dans sa déclaration 2003 expédiée le 16 mars 2005 seulement, le recourant sollicite de fait la reconsidération de la taxation d'office. Il ne peut en effet en demander la révision, au sens de l'article 55 LPFisc, ladite taxation d'office n'étant pas entrée en force.

Or, il ne saurait être reproché à l'AFC d'avoir retenu des montants prétendument inexacts, tant pour le revenu que pour la fortune, alors qu'il incombait au contribuable de déclarer ceux-ci en temps utile. L'intéressé n'allègue d'ailleurs pas de cas de force majeure qui l'aurait empêché d'envoyer à l'AFC, à fin

juillet ou au début août 2004, notamment ses certificats de salaires 2003 ainsi que les pièces relatives à l'état de sa fortune et de ses dettes. Le recourant ne soutient pas davantage que l'administration n'a pas procédé à une appréciation consciencieuse des éléments en sa possession à la date de la taxation d'office (ATA/368/2007 du 31 juillet 2007), comme l'article 37 LPFisc lui en faisait l'obligation. Le recourant, auquel incombe le fardeau de la preuve, n'apporte aucun élément démontrant que tel n'aurait pas été le cas.

De plus, le contribuable connaissait cette procédure de taxation d'office pour y avoir été soumis les deux années précédentes.

En conséquence, la taxation d'office IFD 2003 ne peut qu'être confirmée.

6. Quant à l'amende de CHF 300.-, l'AFC ne l'avait pas infligée au contribuable lorsqu'elle lui a notifié le bordereau de taxation d'office le 29 novembre 2004.

En répondant au recours du contribuable, l'AFC a cependant prié la CCRIFD d'en prononcer une, arguant que les conditions d'application de l'article 174 LIFD étaient réunies et que le principe de la reformatio in pejus le permettait.

La CCRIFD a considéré qu'elle ne pouvait prononcer elle-même une telle amende et elle s'est contentée de rejeter le recours, sans renvoyer la cause à l'AFC.

7. Dans son recours auprès du tribunal de céans, le contribuable n'a toutefois contesté ni le principe ni le montant de cette amende, se disant même prêt à payer une telle pénalité.

Quant aux deux administrations intimées, elles ont conclu à la confirmation de la décision attaquée.

La CCRIFD ayant refusé d'infliger une amende, aucune sanction n'a donc été prononcée à l'encontre de M. S_____.

Le tribunal de céans étant lié par les conclusions des parties (art. 69 al. 1 LPA), il ne peut que rejeter le recours. 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 28 juillet 2007 par M. S_____ contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 13 juin 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 à M. S_____, à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

la vice-présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :