

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3720/2007-ICC

ATA/362/2011

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 7 juin 2011

2^{ème} section

dans la cause

Madame P_____

représentée par Me Antoine Berthoud, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 19 avril 2010 (DCCR/568/2010)

EN FAIT

- 1) Madame P_____, née en 1966, d'origine brésilienne, divorcée, domiciliée _____ à Genève, est la mère d'un enfant né en 1990.

Dans sa déclaration fiscale 2001-B concernant l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), elle n'a déclaré aucun revenu provenant d'une activité salariée. Elle ne recevait pas de pension alimentaire ni d'aide du service cantonal d'avance et de recouvrement des pensions alimentaires (ci-après : SCARPA). Elle percevait des allocations familiales à hauteur de CHF 2'400.- par an. Sa fortune s'élevait à CHF 4'857.- et son revenu annuel brut à CHF 2'435.-.

Son fils fréquentait le collège de F_____.

- 2) Le 19 juin 2002, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a prié la contribuable de lui adresser la copie du jugement de divorce ainsi qu'un certificat de salaire pour l'année 2001, ou à défaut, les justificatifs des revenus de remplacement et les justificatifs des versements de la pension alimentaire.
- 3) Le 4 juillet 2002, une fiduciaire a répondu pour Mme P_____. En 2001, cette dernière n'avait pas exercé d'activité lucrative ni perçu d'autres revenus. Etaient joints une attestation de la Zurich Assurances pour une voiture de marque Hyundai Coupé FX et une prime annuelle de CHF 979.-, la confirmation de l'inscription du fils de la contribuable pour l'année scolaire 2002-2003 à l'école Töpffer comme élève externe avec demi-pension, l'écolage annuel s'élevant à CHF 11'000.-, des primes d'assurance-maladie pour tous deux se montant à CHF 379.- par mois, une attestation d'assurance-ménage s'élevant à CHF 437.- pour l'année, des notes de téléphone, des Services industriels de Genève (ci-après : SIG) et l'attestation du Forum immobilier relative à un appartement de 5 pièces et demie à l'adresse précitée, loué CHF 2'230.- par mois avec les charges plus un parking pour un montant de CHF 220.- par mois.
- 4) Le 30 juillet 2002, l'AFC-GE a convoqué la contribuable pour un entretien le 12 août 2002 en la priant d'apporter à cette occasion - dûment rempli - un formulaire « servant à déterminer le montant de la dépense annuelle en vue de l'application de l'article 37, alinéa 1 LPFI », soit l'art. 37 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), cette disposition concernant la taxation d'office.
- 5) L'entrevue précitée a finalement eu lieu le 16 septembre 2002. La contribuable a remis le formulaire précité, daté du 2 septembre 2002, faisant apparaître une dépense annuelle de CHF 64'414.- y compris le loyer, étant précisé que le bail était au nom de Monsieur B_____. La contribuable ajoutait que son

entretien ainsi que celui de son fils étaient assurés par une tierce personne dont elle ne pouvait divulguer l'identité.

- 6) Le 22 novembre 2002, l'AFC-GE a expédié à Mme P_____ un bordereau de taxation définitive ICC et IFD 2001-B. La contribuable avait réalisé un salaire brut de CHF 65'184.- auquel s'ajoutaient les allocations familiales à hauteur de CHF 2'400.- et des pensions alimentaires pour CHF 6'000.-. Elle avait déduit CHF 1'500.- pour des frais professionnels, CHF 4'057.- pour l'assurance-maladie, des intérêts chirographaires et tenu compte d'un montant additionnel pour charges de famille à raison de CHF 6'500.- ainsi que pour des frais de garde à hauteur de CHF 2'500.-.

Le revenu imposable s'élevait à CHF 66'898.- pour l'ICC et ce dernier se montait à CHF 9'240.-.

Pour l'IFD, le revenu imposable se montait à CHF 62'500.- et l'impôt dû à CHF 666.-.

- 7) Par pli posté le 25 novembre 2002, la contribuable a élevé réclamation à l'encontre de ces deux bordereaux. Elle n'avait pas reçu de pensions alimentaires en 2001, les versements du SCARPA n'ayant débuté qu'en avril 2002. Enfin, elle n'avait réalisé aucun salaire, n'exerçant pas d'activité lucrative. Un tiers subvenait à ses besoins. Elle ne disposait pas pour autant de liquidités pour payer des impôts sur un revenu inexistant.

L'AFC-GE a prié la contribuable par courrier du 6 février 2004 de produire dans les quinze jours une attestation du SCARPA pour les montants versés en 2001. Ce service a attesté le 18 février 2004 qu'il n'avait pas avancé de pensions alimentaires à Mme P_____ pendant l'année 2001. Ce document a été transmis à l'AFC-GE le 16 mars 2004.

- 8) La même situation s'est reproduite pour la déclaration fiscale 2002, renvoyée à l'AFC-GE le 24 septembre 2003.

Le revenu brut déclaré par la contribuable s'élevait à CHF 6'932.- et la fortune brute à CHF 2'546.-, CHF 4'500.- ayant été avancés par le SCARPA et CHF 2'400.- constituant les allocations familiales.

Invitée le 12 novembre 2003 à remplir le formulaire servant à déterminer le montant de la dépense annuelle, la contribuable a mentionné que cette dernière s'élevait à CHF 67'339.-, y compris l'écolage de son fils et son propre loyer, ajoutant que son entretien et celui de son enfant étaient assurés par un tiers.

- 9) L'AFC-GE a expédié à la contribuable un bordereau de taxation ICC 2002 daté du 18 décembre 2003, calculé sur un revenu brut de CHF 71'871.-, après avoir ajouté au montant précité - provenant non plus d'un salaire mais d'« autres

revenus » - les avances du SCARPA. Elle a déduit CHF 6'500.- pour charge de famille et CHF 2'500.- pour frais de garde. Le revenu imposable s'établissait à CHF 66'394.- et l'ICC dû à CHF 10'368.-.

Le même jour, l'AFC-GE a établi un bordereau IFD 2002, calculé sur un revenu imposable de CHF 62'400.-, l'impôt s'élevant à CHF 663.-.

10) Le 16 décembre 2003, la contribuable a élevé réclamation contre les deux bordereaux précités en reprenant les mêmes explications que l'année précédente. Le procédé consistant à considérer la dépense annuelle comme revenu était contesté.

a. Le 24 novembre 2004, l'AFC-GE a prié la contribuable de lui indiquer dans les vingt jours quelle était la - ou les - personne qui subvenait à son entretien et à celui de son fils.

b. Le 7 janvier 2005, la contribuable a fait savoir qu'elle était allée cinq fois par année environ au Brésil pour y voir sa mère, Madame S_____, dont elle indiquait le nom et l'adresse à Copacabana. Celle-ci pourvoyait actuellement à son entretien.

c. Le 9 novembre 2005, l'AFC-GE a sollicité la production des relevés des comptes bancaires de la contribuable pour les années 2001-2002.

Le 14 décembre 2005, celle-ci a produit des extraits de son compte à l'Union de banques suisses ne faisant état d'aucun transfert.

11) Le 5 juillet 2007, l'AFC-GE a convoqué la contribuable pour un entretien le 14 août 2007, auquel cette dernière ne s'est pas présentée.

12) Par quatre décisions du 29 août 2007, relatives à l'ICC et l'IFD 2001 et 2002, l'AFC-GE a rejeté la réclamation relative à l'IFD 2002. Par ailleurs, elle a pour l'ICC 2001 et 2002 ainsi que pour l'IFD 2001 émis des bordereaux rectificatifs tenant compte des attestations précitées du SCARPA et d'un montant déterminant de base du rabais d'impôt de CHF 27'500.- au lieu de CHF 15'000.-, ainsi que d'un barème réduit au sens de l'art. 214 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

Les impôts dus par la contribuable s'élevaient ainsi à :

CHF 5'429,30 pour l'ICC 2001,

CHF 486.- pour l'IFD 2001,

CHF 6'717,50 pour l'ICC 2002 et

CHF 663.- pour l'IFD 2002.

- 13) Par quatre actes de recours déposés le 28 septembre 2007 auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la CCRMI) la contribuable, agissant en personne, a conclu à l'annulation de toutes les décisions sur réclamation précitées. Elle réitérait ses explications et contestait avoir perçu un salaire mais une aide financière non imposable.

Elle n'avait pu se présenter au rendez-vous fixé le 14 août 2007 en raison d'un décès dans sa famille et d'un problème de trésorerie. Depuis, sa fiduciaire et elle-même avaient essayé de téléphoner à l'AFC-GE mais celle-ci avait refusé de la reconvoquer.

Elle donnait les noms et adresses de quatre personnes, trois hommes, l'un en France, l'autre en Allemagne et le troisième au Brésil ainsi qu'X_____ à Copacabana. Par ailleurs, elle se rendait trois à quatre fois par an au Brésil où elle obtenait également « un support financier important ». Elle n'avait jamais bénéficié pour elle-même de versements du SCARPA, ni du chômage et se battait depuis plusieurs années avec l'Hospice général (ci-après : HG) pour obtenir une aide financière de celui-ci.

Elle sollicitait en outre une indemnité de procédure de CHF 200.-.

- 14) Le 15 avril 2008, l'AFC-GE a répondu à la CCRMI pour l'ICC 2001 et 2002 ainsi qu'à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct pour l'IFD 2001 et 2002 (ci-après : CCRIFD), devenues la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), elle-même devenue depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), en concluant au rejet de tous les recours.

Il appartenait à la contribuable de rapporter la preuve des faits ayant pour effet de supprimer ou de réduire son obligation de payer des impôts. Or, celle-ci n'avait jamais fourni des explications crédibles quant à ses moyens d'existence. Elle n'avait pas apporté la preuve de ce qu'elle n'exerçait pas une activité lucrative rémunérée ou qu'elle ne percevait pas des aides de l'Etat. En outre, l'AFC-GE n'était pas en mesure de savoir si les aides dont la contribuable bénéficierait ne seraient pas taxables. Enfin, cette dernière avait varié dans ses explications pour donner finalement les noms de plusieurs personnes, toutes domiciliées à l'étranger, mais sans produire aucune pièce justifiant des versements faits en sa faveur ou en celle de son fils.

- 15) Après avoir joint les causes sous le numéro A/3720/2007, la commission a partiellement admis les recours le 19 avril 2010 et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle taxation dans le sens des considérants.

Pour l'IFD 2001 et 2002, il incombait à l'AFC-GE de déterminer le montant des revenus de la contribuable. Ayant constaté que les revenus déclarés par

l'intéressée ne lui permettaient pas de subvenir à ses besoins ni à ceux de son enfant, l'intimée avait demandé à juste titre à la contribuable de remplir le formulaire concernant le montant de ses dépenses annuelles. Celles-ci totalisaient CHF 64'414, 45 pour 2001 et CHF 67'339.- pour 2002.

Indépendamment de l'origine et de la nature de ces fonds, la recourante avait perçu un revenu à hauteur des montants précités, en application de la théorie de l'accroissement du patrimoine et de la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 117 Ib 1 ; RDAF 1993 p. 30).

Seuls ces montants, montants qu'il n'était pas possible de qualifier de salaires, devaient être retenus pour calculer l'imposition.

Or, l'AFC-GE avait ajouté à ces sommes les allocations familiales et les revenus mobiliers notamment.

En application de l'art. 24 let. a LIFD, sont exonérées de l'impôt les donations notamment. La contribuable alléguant que ces montants devraient être exonérés à ce titre, il lui incombait de rapporter la preuve que ce cas de figure était réalisé. Or, elle avait tenté de cacher l'origine des fonds et leur nature. Elle avait fourni des explications contradictoires soutenant d'abord qu'un homme marié l'aidait financièrement, de sorte qu'elle ne pouvait révéler son identité. Ensuite, elle avait affirmé que c'était sa mère qui subvenait à ses besoins, pour donner finalement le nom de quatre personnes différentes, toutes domiciliées à l'étranger. Elle se rendait au Brésil quatre ou cinq fois par an et ne pouvait produire aucun document bancaire établissant que des transferts auraient été effectués en sa faveur.

De plus, la recourante disait elle-même ne pas pouvoir recevoir de subsides de l'HG.

Face aux explications lacunaires et contradictoires de la recourante, l'intimée avait à juste titre refusé l'exonération des revenus au titre de donations.

La recourante alléguait enfin que sa situation ne différait pas de celle d'une personne vivant en concubinage. D'une part, elle n'avait pas établi se trouver dans une telle situation et d'autre part, elle n'avait pas prouvé que les montants reçus se fonderaient sur l'exécution d'une obligation fondée sur le droit de la famille.

Pour l'ICC 2001 et 2002, les art. 1 et 10 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14), dans sa teneur au 27 novembre 2001 et au 1^{er} décembre 2002 et les art. 25 al. 1 et 2 et 31 de la LPFisc reprenaient le contenu des art. 16, 24, 126 et 130 al. 1 LIFD. Le recours était rejeté en tant qu'il concernait l'exonération requise.

16) Par acte posté le 25 mai 2010, Mme P_____, assistée d'un avocat, a recouru auprès du Tribunal administratif, devenu depuis le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la section administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre la décision précitée qu'elle avait reçue le 26 avril 2010. La décision de la commission devait être annulée, de même que les bordereaux ICC et IFD litigieux, car tous avaient trait à des taxations d'office et aucun n'avait été précédé d'une sommation. La référence à l'art. 37 al. 1 LPFisc figurant sur le formulaire relatif à la dépense personnelle ne pouvait remplacer une telle sommation.

Pour les raisons exposées précédemment, elle n'avait réalisé aucun revenu et la théorie de l'accroissement de la fortune nette ne pouvait s'appliquer à l'aide reçue par l'intéressée. La situation de cette dernière s'apparentait davantage à celle prévalant entre concubins et dans un arrêt récent, le Tribunal administratif du canton de Fribourg avait conclu au fait que des prestations en nature entre concubins ne constituaient pas un revenu imposable (RDAF 2000 II 453).

Cas échéant, elle sollicitait une audience de comparution personnelle.

17) La commission a produit son dossier, qui a été réceptionné le 14 juin 2010.

18) Le 26 juillet 2010, l'AFC-GE a renoncé à faire parvenir au Tribunal administratif une détermination sur le fond et conclu, si le recours était recevable, à ce que le dossier lui soit renvoyé pour qu'elle établisse de nouvelles taxations.

19) Le 2 septembre 2010, le conseil de la recourante a informé le juge délégué que des pourparlers étaient en cours avec l'AFC-GE pour tenter de trouver une solution.

20) Le 27 septembre 2010, l'AFC-GE a admis que les taxations d'office auraient dû être précédées de sommations et elle a conclu derechef à ce que la cause lui soit renvoyée pour qu'elle établisse de nouveaux bordereaux.

21) Le 11 octobre 2010, le juge délégué a prié la recourante de lui indiquer si elle maintenait son recours.

22) Le 18 octobre 2010, l'intéressée a indiqué que le non-respect de la procédure de taxation pour établir les bordereaux d'office devait entraîner l'annulation pure et simple de ceux-ci. Si tel n'était pas le cas, elle maintenait ses conclusions et son argumentation et sollicitait en particulier son audition.

23) Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Depuis le 1^{er} janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative de la section administrative de la Cour de justice, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1^{er} janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

- 2) Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941-aLOJ ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, dans sa teneur au 31 décembre 2010).

- 3) Il est établi et non contesté par l'AFC-GE que les bordereaux ICC et IFD, notifiés respectivement les 22 novembre 2002 et 18 décembre 2003 à la contribuable, calculés sur la base de la dépense annuelle établie selon le formulaire rempli par l'intéressée en application de l'art. 37 al. 1 LPFisc, n'ont pas été précédés d'une sommation. Or, ce mode de procéder s'apparente à la taxation d'office. L'art. 37 al. 1 LPFisc prévoit ainsi que « 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 ».

A teneur de l'art. 37 al. 2 LPFisc, la sommation est notifiée au contribuable sous forme d'un rappel recommandé avec fixation d'un délai de dix jours et à ses frais. C'est devant le Tribunal administratif, respectivement la chambre de céans, que le conseil mandaté par la contribuable a soulevé cet argument pour la première fois. Cet élément n'avait pas été pris en considération par la commission. Or, en matière de taxation d'office, la procédure ne peut porter que sur le fait que la taxation est manifestement inexacte ou que la procédure n'a pas été respectée (ATA/33/2010 du 19 janvier 2010).

- 4) La procédure à suivre pour l'établissement d'une taxation d'office est prescrite par l'art. 37 LPFisc, applicable aussi bien en ICC qu'en IFD.

Ladite procédure n'ayant pas été respectée, le recours de Mme P_____ sera admis et la décision attaquée, rendue le 19 avril 2010, annulée, de même que les bordereaux ICC et IFD établis les 22 novembre 2002 et 18 décembre 2003. La cause sera renvoyée à l'AFC-GE, comme celle-ci y a conclu, sans qu'il soit

nécessaire, à ce stade de la procédure, d'entendre les parties lors d'une audience de comparution personnelle, la procédure administrative étant essentiellement écrite (art. 18 LPA).

- 5) Vu l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument. Une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée à Mme P_____, à charge de l'Etat de Genève (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 25 mai 2010 par Madame P_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 19 avril 2010 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 19 avril 2010 ;

annule les bordereaux ICC et IFD établis les 22 novembre 2002 et 18 décembre 2003 ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale, au sens des considérants ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue à Madame P_____ une indemnité de procédure de CHF 1'000.-, à charge de l'Etat de Genève ;

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 ;

communiqué le présent arrêt à Me Antoine Berthoud, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction :

M. Tonossi

la présidente siégeant :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :