

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4045/2008-FIN

ATA/906/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 21 décembre 2010

1^{ère} section

dans la cause

Madame K_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

**COMMISSION DE CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE
ADMINISTRATIVE**

EN FAIT

1. Le 25 novembre 2005, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a adressé à Madame K_____, domiciliée à Genève, un bordereau de taxation d'office pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2004.

Le revenu imposable retenu était de CHF 41'500.-, la fortune était nulle et le montant total de l'impôt était de CHF 1'973,60.

2. Par courrier du 12 décembre 2005, Mme K_____ a élevé une réclamation contre cette taxation d'office, concluant à son annulation, à l'annulation de toute "majoration, taxes ou peines et amendes" et à l'établissement d'une nouvelle taxation.

Les éléments sur lesquels s'était fondée l'AFC étaient soit inexistantes, soit non conformes à ceux déclarés. La taxation contestée était nulle et/ou arbitraire.

3. Le 16 février 2006, par pli recommandé, l'AFC a relevé, dans le cadre de l'instruction de la réclamation, que la contribuable n'avait toujours pas déposé de déclaration. Elle l'invitait à le faire jusqu'au 31 mars 2006.

4. Par décision du 24 avril 2006, l'AFC a rejeté la réclamation.

Mme K_____ n'avait pas donné suite au courrier du 16 février 2006. La taxation contestée était donc maintenue.

5. Le 25 avril 2006, Mme K_____ a sollicité de l'AFC le report au 31 mai 2006 du délai pour "les compléments demandés" pour la déclaration 2004. Certains éléments lui manquaient encore pour se déterminer et prendre contact avec l'AFC afin de liquider les affaires en suspens. Le numéro de référence de contribuable était celui de son frère.

6. Le 15 mai 2006, la contribuable a adressé un nouveau courrier à l'AFC. Le numéro de référence de contribuable qu'elle mentionnait était celui de son frère. Elle avait pris note que le délai pour répondre aux questions de l'administration concernant les taxations 2001, 2002 et 2003 avait été reporté au 31 mai 2006, mais que la prolongation du délai au 30 avril 2006 pour la taxation 2004 avait été refusée. Elle avait pourtant sollicité cette prolongation le 25 avril 2006. Compte tenu de la proximité du délai au 31 mai 2006, elle sollicitait "de le reporter au 30 juin 2006 au plus tôt voir (sic) au 15 septembre 2006 vu la période des vacances pour répondre à [ses] questions concernant la taxation 2004".

7. En date du 2 mai 2006, l'AFC a répondu que lors d'un entretien qui avait eu lieu entre l'une de ses collaboratrices et le frère de la contribuable, il n'avait jamais

été fait mention que le report de délai au 31 mai 2006 la concernait aussi. Les taxations 2001, 2002 et 2003 de Mme K_____ n'avaient pas fait l'objet de réclamations de sa part et étaient en force. Pour la taxation 2004, l'AFC avait bien reçu le 4 mai 2006 la demande de prolongation de délai du 25 avril 2006 pour le 31 mai 2006, mais après notification de la décision sur réclamation.

8. Par acte du 29 mai 2006, Mme K_____ a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, remplacée le 1^{er} janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), contre "la décision de taxation pour 2004 non reçue mais dont il [avait] été question lors de l'entretien de [son] frère (...) avec [un collaborateur de l'AFC] alors qu'un délai avait été accordé pour une date ultérieure à la taxation qui [avait] donc été faite sans attendre l'échéance du délai du 30 avril 2005 (sic)".

Elle demandait un délai pour compléter son recours et concluait principalement à l'annulation de la taxation 2004 et au renvoi du dossier à l'AFC pour nouvelle taxation.

9. Le 30 juin 2006, Mme K_____ a demandé à l'AFC de lui accorder un délai au 25 août 2006 comme cela avait été le cas pour son frère.
10. Le 3 juillet 2006, l'AFC a rappelé la teneur de ses courriers précédents.
11. Le 21 août 2006, Mme K_____ a transmis à l'AFC une déclaration 2004 "reconstituée", l'original ayant été égaré après avoir été adressé à l'AFC. En raison du déménagement de ses locaux professionnels, le 1^{er} septembre 2006, les documents fiscaux étaient dans des cartons. Elle s'engageait à fournir les éléments complémentaires au plus tard le 30 septembre 2006, ce qu'elle n'a finalement pas fait.
12. En date du 30 novembre 2006, l'AFC a avisé la contribuable que sa déclaration était transmise à la commission, pour être jointe au recours qu'elle avait déposé le 29 mai 2006, une nouvelle procédure de réclamation ne pouvant être ouverte alors qu'une décision avait déjà été rendue.
13. Le 27 décembre 2006, Mme K_____ a réclamé contre la "décision" du 30 novembre 2006, concluant notamment à l'annulation de la taxation d'office 2004 à l'octroi d'un nouveau délai pour remplir sa nouvelle déclaration 2004.

A la suite d'un entretien entre son frère et un collaborateur de l'AFC, il avait été convenu qu'une nouvelle déclaration 2004 devait être remplie, celle adressée en temps voulu ne se trouvant plus dans son dossier. Compte tenu du déménagement de son étude d'avocat, un délai lui avait été donné pour remettre cette nouvelle déclaration 2004. A ce jour, aucune taxation 2004 n'avait été établie suite à sa déclaration 2004. La décision sur réclamation du 16 décembre 2005 concernait la taxation d'office, qui était arbitraire, vu la perte par l'AFC de la

déclaration 2004 originale. Le fait que l'AFC lui ait demandé de déposer une nouvelle déclaration 2004 rendait nulle cette taxation d'office.

14. Le 30 avril 2007, à l'invite de la commission, Mme K_____ a complété ses écritures en transmettant diverses pièces en particulier les bordereaux ICC 2001 (CHF 113,25), 2002 (CHF 413,30) et 2003 (CHF 367,80), leur montant faisant apparaître comme abusif le montant de la taxation d'office 2004. .
15. Le 14 mai 2007, l'AFC s'est opposée au recours du 29 mai 2006, concluant à son rejet. La contribuable taxée d'office, n'avait pas produit sa déclaration 2004 avec sa réclamation, ni donné suite en temps utile à l'invite de l'AFC de la produire.
16. Par décision du 29 septembre 2008, expédiée le 10 octobre 2008, la commission a rejeté le recours de Mme K_____.

Il ressortait du dossier que la procédure en matière de taxation d'office avait été respectée par l'AFC. En particulier, la contribuable avait été sommée, par pli recommandé du 7 juillet 2005, de retourner sa déclaration fiscale 2004 dans le délai imparti, ce à quoi elle n'avait pas donné suite. La réclamation qu'elle avait adressée à l'AFC après avoir reçu la taxation d'office ne contenait aucune offre de preuve. Durant la procédure de réclamation, Mme K_____ ne s'était même pas donné la peine de retourner une déclaration 2004 complète. Elle n'avait produit aucun justificatif, ni fourni d'explications probantes alors qu'il lui appartenait de démontrer l'inexactitude de la taxation d'office.

17. Mme K_____ a recouru le 10 novembre 2008 auprès du Tribunal administratif contre la décision susmentionnée, concluant à l'annulation de la taxation d'office 2004 et à ce qu'il soit ordonné à l'AFC d'établir une taxation 2004 sur la base de sa déclaration 2004.

Dans sa réclamation contre la taxation d'office, elle avait exposé que sa déclaration 2004 avait été envoyée par la poste et que, si elle avait été perdue soit par la poste, soit par l'AFC, elle était disposée à en fournir une nouvelle, son double ayant été égaré avec d'autres documents lors des trois déménagements auxquels elle avait procédé entre 2005 et 2006. Pour toute réponse, elle avait reçu la décision confirmant la taxation d'office, tout en lui réservant la possibilité de déposer sa déclaration. Son frère avait alors sollicité, par téléphone puis par écrit, pour lui-même et la contribuable, un délai de production au 25 août 2006. Nonobstant l'octroi de ce délai, l'AFC avait pris la décision de maintenir la taxation d'office 2004. Contre cette décision, elle avait formé une réclamation qui avait été transformée en recours par l'AFC. La commission ne s'était pas déterminée sur l'octroi des délais, alors que c'était le seul objet de la réclamation devenue recours. L'AFC n'avait toujours pas statué sur cette réclamation. Pour le surplus, elle reprenait son argumentation antérieure.

18. Le 12 décembre 2008, l'AFC a conclu au rejet du recours, pour les motifs qu'elle avait développés précédemment.
19. Le 20 février 2009, le juge délégué a fixé à Mme K_____ un délai au 13 mars 2009 pour déposer d'éventuelles observations ou solliciter des actes d'instruction complémentaires.
20. Par courrier du 13 mars 2009, l'intéressée a indiqué qu'elle désirait déposer des observations complémentaires et demander l'audition de témoins.
21. Le 20 mars 2009, Mme K_____ a transmis au tribunal de céans copie d'un courrier du même jour demandant en substance à la direction de l'AFC de reconsidérer sa décision de taxation d'office 2004.
22. Par décision du 25 mars 2009, le Tribunal administratif a suspendu l'instruction du recours pendant par devant lui jusqu'à ce que l'AFC se soit déterminée sur la démarche de la contribuable.
23. Le 25 mars 2010, Mme K_____ a sollicité la reprise de la procédure.
24. Le 1^{er} avril 2010, le juge délégué à l'instruction a invité l'intéressée à lui transmettre la réponse de l'AFC à la demande du 20 mars 2009.
25. Le 22 avril 2010, Mme K_____ a transmis le courrier du conseiller d'Etat en charge du département des finances du 24 avril 2009, confirmant la position de l'AFC et estimant que la procédure devait se poursuivre normalement. L'intéressée a sollicité l'audition d'un témoin "à même d'expliquer ses démarches" auprès de l'AFC, ainsi que la possibilité de déposer des observations complémentaires.
26. En date du 27 mai 2010, le juge délégué à l'instruction a tenu une audience de comparution personnelle des parties.
 - a. Mme K_____ a confirmé son recours. Elle avait l'habitude de déposer sa déclaration fiscale dans la boîte de l'AFC. En 2004, pour la première fois, elle l'avait déposée dans une boîte à lettres et celle-ci n'était pas parvenue à son destinataire. Elle n'avait pas l'habitude d'utiliser la voie du courrier recommandé car la poste devait fonctionner. Depuis cet épisode, elle recourrait toutefois plus fréquemment à ce mode d'acheminement. Elle ne se souvenait pas avoir reçu la sommation du mois de juillet 2005 l'invitant à déposer sa déclaration. Ce courrier avait dû vraisemblablement se croiser avec une demande de délai. C'était son frère qui s'occupait des démarches auprès de l'AFC. Elle ignorait pourquoi les courriers qui avaient été adressés par cette dernière à celui-là ne faisaient pas mention de son propre cas. Elle ne comprenait pas pourquoi la décision de taxation d'office avait été confirmée alors qu'à ce moment-là, elle avait obtenu, par l'intermédiaire de son frère, un délai. Si elle n'avait pas fait parvenir à l'AFC les documents complémentaires annoncés dans son courrier du 21 août 2006, c'était parce que la

seule chose qui manquait était le verso du questionnaire pour indépendant, dont elle n'avait qu'une photocopie vierge, sans pouvoir expliquer ce qu'il s'était passé.

b. La représentante de l'AFC a précisé que lorsqu'un contribuable agissait par l'entremise d'un mandataire, la correspondance était adressée à ce dernier. En revanche, lorsque le contribuable agissait en personne, les courriers lui étaient envoyés, avec mention de son numéro de référence de contribuable. Lorsque Mme K_____ avait produit en août 2006 sa déclaration 2004, le recours était pendant devant la commission.

27. Le 25 juin 2010, dans le délai fixé par le tribunal céans, Mme K_____ a produit ses observations après comparution personnelle, reprenant en substance son argumentation antérieure.

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.
 - a. Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.256/2001 du 24 janvier 2002 consid. 2a et les arrêts cités ; ATA/784/2010 du 10 novembre 2010). Sa portée est déterminée en premier lieu par le droit cantonal (art. 41ss LPA) et le droit administratif spécial (Arrêt du Tribunal fédéral 1P.742/1999 du 15 février 2000 consid. 3a ; ATF 124 I 49 consid. 3a p. 51 et les arrêts cités ; Arrêt du Tribunal fédéral du 12 novembre 1998 publié in RDAF 1999 II 97 consid. 5a p. 103). Si la protection prévue par ces lois est insuffisante, ce sont les règles minimales déduites de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) qui s'appliquent (Arrêts du Tribunal fédéral 2P.256/2001 du 24 janvier 2002 consid. 2b ; 1P.545/2000 du 14 décembre 2000 consid. 2a et les arrêts cités ; B. BOVAY, Procédure administrative, Berne 2000, p. 198).
 - b. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre. Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne pourraient l'amener à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (Arrêts du

Tribunal fédéral 2P.200/2003 du 7 octobre 2003, consid. 3.1 ; 2P.77/2003 du 9 juillet 2003 consid. 2.1 et les arrêts cités ; ATA/172/2004 du 2 mars 2004 ; ATA/39/2004 du 13 janvier 2004 consid. 2).

En l'espèce, la recourante a sollicité l'audition d'un témoin. Le tribunal de céans renoncera à cet acte d'instruction, les éléments du dossier étant suffisants pour statuer sur le litige.

3. Selon l'art. 37 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) entrée en vigueur le 1er janvier 2002, lequel reprend la teneur de l'art. 46 al. 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID - RS 642.14) :

« 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.

La sommation est notifiée au contribuable sous forme d'un rappel recommandé avec fixation d'un délai de 10 jours à ses frais ».

La procédure concernant la taxation d'office 2004 qui a débouché sur le bordereau du 25 novembre 2005 a été régulièrement respectée par l'AFC, la recourante n'ayant au demeurant jamais allégué le contraire.

4. Cette dernière prétend toutefois avoir déposé en temps utile sa déclaration 2004 mais que celle-ci aurait été égarée soit par la poste, soit par l'AFC, qui n'aurait ainsi pas été fondée à procéder à une taxation d'office.

Cette argumentation n'a pas été soulevée immédiatement, ni à réception de la taxation d'office, ni après que l'AFC ait invité l'intéressée, en février 2006, à produire sa déclaration 2004, mais est apparue pour la première fois dans la réclamation du 27 décembre 2006, soit une année après réception du bordereau litigieux. Dans l'intervalle, la recourante, qui exerce pourtant une activité professionnelle exigeant rigueur et précision, n'a fait qu'adresser à l'AFC des courriers confus au sujet d'une prolongation de délai qui lui aurait été accordée, prétendant être mise au bénéfice de facilités qui, selon les pièces produites et les déclarations non contredites de la représentante de l'AFC devant le tribunal de céans, ne pouvaient manifestement concerner que son frère. En tentant de s'en prévaloir, la recourante fait preuve de mauvaise foi. Enfin, elle n'a pas contesté avoir reçu la sommation avant taxation d'office, l'invitant à transmettre sa

déclaration 2004. Elle a émis l'hypothèse qu'elle se serait croisée avec une demande de délai, mais sans produire la moindre pièce à ce sujet.

Force est ainsi de constater que la recourante ne parvient pas à démontrer qu'elle a effectivement déposé sa déclaration 2004 en temps utile. Son grief sera donc écarté.

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/577/2008 du 10 juin 2008 ; ATA/163/2008 du 8 avril 2008 et les références citées).

En l'espèce, la recourante n'a aucunement prouvé que la taxation d'office était manifestement inexacte. Elle n'a pas démontré que l'AFC n'aurait pas procédé à une appréciation consciencieuse des éléments en sa possession à la date de la taxation d'office (ATA/163/2008 déjà cité), comme l'art. 37 LPFisc lui en faisait l'obligation, se limitant, au stade de la réclamation, à qualifier cette taxation de nulle car fondée sur des éléments inexistantes et/ou d'arbitraires car non conformes à ceux en possession de l'AFC. Toutefois, à aucun moment elle n'indique quels seraient ces éléments contestés soit dans leur réalité soit dans leur conformité à sa situation. Elle ne produit ni ne propose de produire aucun moyen de preuve. Son recours du 29 mai 2006 n'est pas davantage motivé et étayé. Il faut attendre le 30 avril 2007 pour que des pièces, pour partie postérieures au recours, soient versées aux débats accompagnées des mêmes allégations initiales mais toujours sans la moindre démonstration ou développement juridique.

Dans ces circonstances, c'est à juste titre que l'AFC a écarté la réclamation et que la commission a confirmé cette décision. C'est le lieu de rappeler qu'il n'est plus possible de déposer de déclaration fiscale au stade du recours (ATA/824/2010 du 23 novembre 2010 et les références citées). Pour cette raison, la transmission de la déclaration 2004 par la recourante le 21 août 2006, alors que la commission était saisie, ne saurait être prise en considération.

6. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante qui succombe (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 10 novembre 2008 par Madame K_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 29 septembre 2008 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de Madame K_____ ;

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 (la présente décision) et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Madame K_____, à la commission cantonale de recours en matière administrative, ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

le vice-président :

F. Glauser

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :