RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4416/2005-FIN **ATA/362/2006**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 27 juin 2006

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur B_____
représenté par la société Deloitte & Touche S.A., mandataire

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

EN FAIT

1. Madame et Monsieur B_____ ont été domiciliés aux Etats-Unis d'Amérique jusqu'au 5 juillet 1999. Le 6 du même mois, ils se sont établis dans le canton de Genève.

   M. B_____ (ci-après : le contribuable ou l'intimé) est employé de la société A_____ S.A. (ci-après : l'employeur ou la société).

2. Le 14 décembre 2000, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration ou la recourante) a informé M. B_____ qu'elle procédait à une taxation provisoire, la déclaration qui avait été remise étant lacunaire. Un délai au 31 janvier 2001 était accordé à l'intéressé pour la compléter.

3. Le 18 décembre 2000, le premier mandataire de M. B_____ a accusé réception de l'avis de l'AFC.

4. Les 8 mars et 21 novembre 2001, l'AFC a réclamé le dépôt d'un certificat de salaire portant sur l'année 1999, ainsi que l'annexe relative aux options exercées au cours de la même année.

5. Le 13 décembre 2001, l'AFC a informé la mandataire du contribuable qu'elle émettait un bordereau rectificatif, selon l'article 332A de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre l887 (aLCP - D 3 05).

6. Le 14 janvier 2002, le mandataire du contribuable a déposé une réclamation contre le bordereau pour l'impôt cantonal et communal 2000 (ci-après : l'ICC 2000) au motif qu'en date du 29 novembre 2001, l'AFC avait été informée que les options dont M. B_____ avait bénéficié lui avaient été octroyées avant la date de son entrée en Suisse et n'étaient pas imposables dans ce pays. De plus, le mandataire remettait à l'AFC un document comportant l'annualisation de la rémunération reçue par le contribuable durant l'année 1999.

7. Le 6 février 2003, l'AFC a prié le contribuable de fournir des explications détaillées concernant sa rémunération en 1999 permettant de faire la distinction entre les éléments périodiques et non périodiques. S'agissant des actions de la société qui l'employait, il était prié d'indiquer le nombre qu'il en détenait et de déposer un certificat de dépôt au 31 décembre 1999. Pour ce qui était de l'exercice de 5201 de ces options le 17 juillet 1999, le contribuable était prié de remettre l'extrait bancaire relatif au dépôt des actions ainsi obtenues à cette date, ainsi qu'au 31 décembre 1999.

   Le délai fixé au contribuable dans la lettre de l'AFC du 6 février 2003 a été prolongé, par lettre du 26 février 2003 au 12 mars de la même année ; cette

seconde lettre – recommandée - était assortie d'une référence aux dispositions légales de droit fédéral et cantonal concernant la taxation d'office.

8. Le 1er juillet 2003, faute d'avoir reçu les documents demandés, l'AFC a rendu une décision sur réclamation accompagnée d'un bordereau rectificatif concernant l'ICC 2000.

9. Le 31 juillet 2003, le contribuable a recouru contre la décision rendue sur réclamation par l'AFC auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la CCRMI). A l'appui de son recours, le contribuable a déposé des pièces nouvelles, soit une annexe de déclaration 1999 faite par le contribuable auprès des autorités américaines, un certificat de distribution de dividendes pour la même année et une attestation portant sur l'achat et la vente de 3010 actions en date du 15 juillet 1999.

Il a conclu à la « rectification de l'impôt cantonal et communal 2000 au vu de ce qui précédait ».

10. Le 22 décembre 2004, l'AFC a répondu au recours déposé par-devant la CCRMI. Cette autorité avait procédé à une taxation d'office partielle en ce qui concernait les revenus immobiliers et la fortune mobilière du contribuable au motif qu'il n'avait pas donné suite aux demandes de renseignements qui lui avaient été adressées. Le litige portait ainsi sur une taxation d'office selon l'article 331 aLCP, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2001. Une telle taxation d'office n'était contestable qu'en cas de vice de procédure, de force majeure ou d'arbitraire. Seul ce dernier grief méritait d'être examiné. Il ressortait d'une lettre du contribuable à l'administration fiscale, datée du 30 septembre 2004 qu'il avait exercé, sur un total de 7201, 5201 options à la date du 15 juillet 1999 (*recte* : 17), alors qu'il était déjà domicilié dans le canton de Genève. Aucune information n'avait été communiquée en relation avec le compte bancaire sur lequel le produit de la vente de 3010 actions avait été crédité et le contribuable n'avait pas non plus fourni de relevé des mois de juillet à décembre 1999. Il n'avait donc pas satisfait à la demande de renseignements qui lui avait été adressée le 13 août 2004. Il n'avait pas non plus déposé de pièce permettant de savoir quel était l'état de son «dépôt titres », qui devait comporter le solde des actions acquises, soit 4191. Le contribuable n'avait pas non plus déclaré la valeur des actions A_____ qu'il détenait encore, soit un montant total de CHF 491'394,75 pour 4191 actions selon la liste des cours du 1er janvier 2000. Enfin, il n'avait pas non plus déclaré au titre de ses revenus le dividende par action qu'il avait dû recevoir en 1999. L'AFC a conclu à ce que la taxation d'office de la fortune mobilière du contribuable soit basée sur un montant de CHF 1'431'740.- et que les revenus mobiliers de celle-ci soient arrêtés à CHF 25'671.-.

11. Les parties ont encore répliqué et dupliqué devant la CCRMI.

12. Le 14 novembre 2005, la commission a admis partiellement le recours du contribuable. La taxation d'office devait être revue sous l'angle étroit de l'arbitraire. Malgré le caractère insuffisant des pièces justificatives déposées par le contribuable, il y avait lieu d'admettre ses explications et de considérer qu'il avait exercé le 15 juillet 1999 son droit d'acquérir 5201 actions en en vendant 3010. Il était dès lors arbitraire de prendre en compte, comme le faisait l'AFC, un premier montant de CHF 352'922.- au titre de produit de la vente de 3100 options puis, un second montant réduit à CHF 300'000.- au titre de la dépense pour l'exercice des options de l'employé sur 5201 options.

La CCRMI a annulé la décision sur réclamation et le bordereau rectificatif ICC 2000 du 1er janvier 2003 et renvoyé la cause à l'AFC pour nouvelle taxation.

13. Par acte déposé le 15 décembre 2005, l'AFC a recouru contre la décision de la CCRMI. Elle conclut à son annulation et à ce que le Tribunal administratif dise que les éléments suivants doivent être pris en considération dans le cadre de la taxation d'office partielle 2000 du contribuable :

- une fortune mobilière de CHF 1'431'740.-

- des revenus mobiliers de CHF 25'671.-.

M. B_____ était arrivé en Suisse le 6 juillet 1999. Une déclaration provisoire avait été déposée le 19 septembre 2000 sous la signature de son mandataire qualifié. Une déclaration définitive avait été déposée ultérieurement, mais elle n'était ni datée, ni signée, sauf l'état des titres daté du 20 février 2001 et portant les signatures du contribuable et de son épouse.

Le 13 décembre 2001, l'AFC avait émis un bordereau rectificatif, contre lequel le contribuable avait interjeté une réclamation le 14 janvier 2002. Il avait alors produit un document dont il résultait qu'il avait exercé 5201 options le 17 juillet 1999 ainsi qu'un second, comportant l'annualisation de son revenu et une note selon laquelle des « stocks options » octroyés à l'étranger n'étaient pas imposables en Suisse. Le 6 février 2003, le contribuable avait fait l'objet d'une demande de renseignements portant sur l'état de ces titres A_____ au 31 décembre 1999, ainsi que sur un extrait bancaire relatif à l'acquisition d'actions à la suite de l'exercice de 5201 options le 17 juillet 1999. Le 26 février 2003, un rappel recommandé avec menace de taxation d'office avait été envoyé au contribuable, sans succès. Faute d'avoir obtenu les renseignements demandés les 6 et 26 février 2003, l'AFC avait procédé à une taxation d'office partielle le 1er juillet de la même année. Elle avait ainsi fixé les revenus mobiliers à CHF 37'028.- et la fortune mobilière à CHF 1'897'262.-.

A l'appui de son recours auprès de la CCRMI, le contribuable avait fourni un extrait de compte auprès d'une banque, dont il résultait qu'il avait vendu 3010

actions le 15 juillet 1999, réalisant un gain de US$ 183'764.41. Le 13 septembre 2004, il avait encore répondu à une demande de renseignements de l'AFC, sur la base de laquelle celle-ci avait réformé la taxation d'office, arrêtant la fortune mobilière à CHF 1'431'740.- et les revenus mobiliers de celle-ci à CHF 25'671.-. Il s'agissait des montants dont la recourante demandait la confirmation au Tribunal administratif.

14. Le 20 janvier 2006, la CCRMI a déclaré persister dans les termes de sa propre décision.

15. Par lettre datée du 24 février 2006, mais remise à une succursale de l'entreprise La Poste le 3 du mois suivant, le nouveau mandataire de M. B_____, intimé, a répondu au recours de l'AFC. Il avait exercé 7201 options en 1999 et vendu 3100 actions au cours de la même année, comme le prouvait la pièce qu'il avait annexée à son propre recours à la CCRMI en date du 31 juillet 2003. Les éléments retenus le 1er juillet 2003 par l'AFC dans le cadre de la taxation d'office partielle étaient ainsi arbitraires, puisqu'elle reprenait à plusieurs reprises les mêmes éléments imposables, sur la valeur des actions de la fin de l'année, le produit de la vente de 3010 d'entre elles et le montant dépensé pour l'exercice de 5201 options. Le produit de la vente des actions ne pouvait être ajouté à la fortune mobilière de l'intimé, puisque celui-ci l'avait investi dans l'exercice des options. Il n'y avait dès lors pas plus lieu d'ajouter un montant correspondant aux besoins financiers pour l'exercice desdites options. Il n'avait pas été prouvé que le contribuable avait vendu des actions A_____ en 1999.

L'intimé conclut à ce que la décision de la CCRMI soit réformée en ce sens que sa fortune mobilière soit arrêtée à CHF 778'839,75 et ses revenus mobiliers à CHF 9'349.-, le dossier étant renvoyé à l'AFC pour nouvelle taxation.

16. Le 9 mars 2006, les parties ont été informées que la cause était 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. 1er let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. La seule question litigieuse en l'espèce est celle du bien-fondé d'une taxation d'office, telle qu'elle avait été annoncée au contribuable par lettre recommandée de la recourante du 26 février 2003 ; la taxation d'office relevant du droit de fond, celui applicable à cette question est l'article 331 alinéa 3 aLCP, qui

reste applicable malgré l'entrée en vigueur en cours de procédure administrative de nouvelles normes.

3. Selon les règles de fond applicables à la taxation 2000 des revenus 1999, le contribuable, qui n'avait pas répondu à une demande de renseignements dans le délai qui lui avait été fixé au moyen d'un rappel recommandé, était passible d'une taxation d'office (art. 331 al. 1er aLCP).

4. En application de l'article 331 alinéa 3 aLCP, la taxation était définitive pour une année, à moins que le contribuable ne prouvât qu'il avait été empêché de remettre sa déclaration ou de répondre par force majeure.

L'intimé ne prétend pas avoir été empêché de répondre à la demande de renseignements qui lui avait été adressée pour des motifs de force majeure.

5. Aux motifs mentionnés par le législateur pour annuler une taxation d'office, il convient encore d'ajouter que le recours peut être formé en cas de violation du droit dans l'établissement de la quotité de la taxation, l'administration devant cerner au plus près les moyens financiers du contribuable, avec tous les renseignements qu'elle détient malgré la carence de ce dernier (ATA/266/2001 du 24 avril 2001 et les arrêts cités). Ce dernier grief se confond avec le principe général de l'interdiction de l'arbitraire, tel que contenu dans l'article 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101). Selon la doctrine, l'administration doit apprécier consciencieusement les faits qu'elle connaît (W. RYSER et B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4ème éd., Berne 2002, p. 463).

En l'espèce, il n'est pas contesté que l'intimé a acquis en 1999, et notamment le 17 juillet, des actions de la société A_____ au moyen des options qui lui avaient été attribuées. Il n'est pas contesté non plus que l'intimé a vendu 3010 des actions qu'il avait ainsi acquises. En revanche, l'intimé considère comme arbitraire que l'AFC ait ajouté à sa fortune mobilière le produit de la vente des 3010 actions précitées, ainsi que le montant approximatif de CHF 300'000.- servant à financer l'exercice de 5201 options.

S'agissant des revenus mobiliers de l'intimé, la recourante a considéré que les 4191 actions détenues encore au 31 décembre 1999 par le contribuable généraient un revenu qu'il convenait de taxer, de même que le rendement sur la part de la fortune acquise par la vente de 3010 actions et sur le montant de CHF 300'000.- ayant servi à financer l'exercice de 5201 options.

Quant à l'intimé, il admet devoir l'impôt sur le dividende imposable correspondant aux 4191 options qu'il détenait encore au 31 décembre 1999, mais conteste pouvoir être imposé sur le rendement de la fortune acquise par la vente

de 3010 actions ainsi que sur celui du montant ayant permis de financer l'acquisition de 5201 options.

6. Comme cela a été rappelé précédemment, l'administration doit, lorsqu'elle procède à une taxation d'office, examiner avec soin les éléments dont elle dispose pour aboutir à une taxation établie conformément au droit et qui échappe au grief de l'arbitraire.

a. Il y a lieu de déterminer si la taxation d'office est arbitraire dans son principe ou son résultat.

Une décision est arbitraire lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique indiscuté ou lorsqu'elle heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. A cet égard, le Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue par l'autorité cantonale de dernière instance que lorsque celle-ci est manifestement insoutenable, qu'elle se trouve en contradiction claire avec la situation de fait, si elle a été adoptée sans motif objectif ou en violation d'un droit certain. L'arbitraire ne résulte pas du seul fait qu'une autre solution pourrait entrer en considération ou même qu'elle serait préférable. Pour qu'une décision soit annulée pour cause d'arbitraire, il ne suffit pas que la motivation formulée soit insoutenable, il faut encore que la décision apparaisse arbitraire dans son résultat (ATF 128 I 177 consid. 2.1 p. 182 ; arrêt du Tribunal fédéral 4P.149/2000 du 2 avril 2001, consid. 2 et les arrêts cités).

Appelé à examiner le caractère arbitraire d'une décision, le Tribunal administratif suit le raisonnement du Tribunal fédéral en la matière.

b. Lorsqu'il y a lieu de revoir une taxation d'office, la charge de la preuve incombe au contribuable qui la conteste (ATF 123 II 552 consid. 3 p. 556 ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.165/2004 du 5 octobre 2004).

En l'espèce, l'AFC a parfaitement respecté les règles légales en vigueur pour taxer la fortune et les revenus de l'intimé sur la base des renseignements qu'elle détenait. Elle a réformé partiellement sa propre décision dans le cadre de la procédure de recours devant la CCRMI, comme l'y autorise le principe de la dévolution incomplète consacré à l'article 67 alinéa 2 LPA. Certes, il ne serait pas inconcevable de considérer que l'intimé ait financé l'achat d'actions par l'exercice d'options et qu'il ne disposât pas auparavant du capital nécessaire à l'acquisition des actions qu'il détenait encore au 31 décembre 1999. Pour plausible qu'elle soit, cette explication ne rend pas pour autant arbitraire la taxation opérée d'office par l'AFC, ni la rectification opérée en faveur du contribuable en cours de procédure. Il appartenait à ce dernier de répondre aux demandes de renseignements qui lui avaient été adressées afin d'établir les faits qu'il allègue. Il est symptomatique à cet égard que dans son écriture du 24 février 2006, l'intimé se contente d'affirmer

que l'AFC n'avait pas prouvé le contraire de ce que lui-même affirmait, alors que le fardeau de la preuve lui incombe.

Une telle argumentation n'est pas de nature à établir le caractère arbitraire de la taxation litigieuse.

7. Bien fondé, le recours de l'AFC doit être admis et la décision prise le 14 novembre 2005 par la CCRMI annulée. Le dossier devra être renvoyé à l'AFC pour taxation d'office sur la base d'une fortune mobilière de CHF 1'431'740.- et de revenus mobiliers à hauteur de CHF 25'671.- au sens des conclusions de l'administration recourante. Le contribuable intimé, qui succombe, devra s'acquitter des frais de la procédure, arrêtés en l'espèce à CHF 2'500.- (art. 87 LPA). Il n'a en outre pas droit à une indemnité de procédure.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 15 décembre 2005 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 14 novembre 2005 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 14 novembre 2005 ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle taxation au sens des considérants ;

met à la charge de Monsieur B_____ un émolument de CHF 2'500.- ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts, ainsi qu'à Monsieur B_____.

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy et Hurni, M. Thélin, juges,
M. Hottelier, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :	le président :
C. Del Gaudio-Siegrist	F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :