

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1419/2007 ICC/IFD

DCCR/406/2009

DÉCISION

DE LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS

EN MATIÈRE ADMINISTRATIVE

du 11 mai 2009

dans la cause

Monsieur X___ et Madame Y___

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FEDERALE DES CONTRIBUTIONS

(Impôt fédéral direct 2005 et impôt cantonal et communal 2005)

EN FAIT

1. Le présent recours concerne l'impôt fédéral direct (IFD) et l'impôt cantonal et communal (ICC) 2005.
2. Durant l'année fiscale en cause, les époux X___ et Y___ (ci-après les contribuables ou les recourants) faisaient ménage commun avec leurs deux enfants nés en 1999 et 2002.
3. Par courrier recommandé du 9 juin 2006, l'administration fiscale cantonale (ci-après l'administration) a sommé les contribuables de remettre leur déclaration fiscale 2005 avant le 19 juin 2006, sous peine de taxation d'office.
4. Le 14 juillet 2006, les contribuables ont déposé leur déclaration fiscale 2005 datée du 7 juillet 2006. Celle-ci fait état de revenus et fortune imposables de respectivement 86'626 fr. et 0 fr. pour l'ICC. Le revenu imposable pour l'IFD s'élève quant à lui à 67'520 fr. A cette déclaration étaient notamment joints le certificat de salaire du recourant pour son activité à 50% auprès de l'Etat de Genève ainsi que la copie de toutes les factures pour un total de 26'095 fr. 63 des honoraires de son activité indépendante parallèle (chiffre d'affaires déclaré de 26'895 fr.). Pour son activité salariée, le contribuable avait mentionné le même montant de 45'438 fr. sous la rubrique 11.10-1 et 11-15 "bonus, gratification". Le certificat de salaire pour toute l'année ne fait mention que d'un salaire brut de 45'438 fr. 60.
5. L'administration, estimant que les contribuables n'avaient pas donné suite à sa sommation dans le délai fixé, leur a notifié deux bordereaux de taxation d'office datés du 24 juillet 2006.
6. Le premier bordereau porte sur un ICC 2005 de 1'970 fr. 80 calculé sur un revenu imposable de 56'816 fr. et une fortune nulle. Une amende de 100 fr. fondée sur l'article 68 LPFisc était infligée aux contribuables.
7. Quant au bordereau de taxation d'office IFD 2005, il s'élève à 216 fr. sur la base d'un revenu imposable de 45'600 fr.
8. D'après les allégués concordants des parties, une réclamation a été enregistrée le 25 juillet 2006 contre la taxation d'office. Les parties soutiennent que le dépôt à cette date de la déclaration a été considéré comme valant réclamation. Toutefois, ce dépôt avait été effectué le 14 juillet 2006 déjà, comme l'attestent le timbre humide apposé sur sa page 12 (code barre) par l'administration ainsi que l'impression d'écran informatique du suivi de la déclaration des recourants (pièce 1 administration).

9. Par courrier simple du 13 octobre 2006, suivi d'un courrier recommandé du 10 novembre 2006, l'administration a invité les contribuables à lui remettre les bilan et compte de profits et pertes au 31 décembre 2005 concernant l'activité indépendante de Monsieur, les justificatifs du montant de 45'438 fr. relatifs à un "bonus, gratification" reçu par Monsieur en 2005, ainsi que les justificatifs des primes d'assurance maladie et d'assurances vie payées en 2005.
10. Par deux décisions du 5 mars 2007, l'administration a constaté que les contribuables ne lui avaient pas remis les pièces justificatives demandées dans les délais fixés et leur a remis deux bordereaux rectificatifs ICC et IFD 2005.
11. En ce qui concerne l'ICC 2005, l'administration a fixé l'impôt à 18'181 fr. 80 sur la base d'un revenu et d'une fortune imposables de respectivement 124'633 fr. et 0 fr. Elle a procédé, d'après l'avis de taxation, à une "taxation d'office partielle" sur les points suivants :
- Bonus, gratification : 49'982 fr. (= 45'438 fr. déclarés, majoré de 10%)
 - Bénéfice net : 26'895 fr.
 - Déduction primes d'assurances maladie de toute la famille : 0 fr.
 - Déduction primes d'assurance vie et intérêts d'épargne : 73 fr.

Ce bordereau ne comporte plus d'amende.

12. Quant à l'IFD 2005, l'administration l'a arrêté à 2'695 fr., sur la base d'un revenu imposable de 104'000 fr., en procédant, également selon l'avis de taxation, à une "taxation d'office partielle" sur le "bonus gratification" (49'982 fr.) et le bénéfice net (26'895 fr.).
13. Le 2 avril 2007, les contribuables ont interjeté recours devant la Commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après la commission). Ils concluent à l'annulation du "Bonus, gratification" de 49'982 fr., à la diminution du "Bénéfice net" de l'activité indépendante de 26'895 fr. à 8'486 fr. et à ce que leur versement de 1'840 fr. 80, effectué entre mai et juin 2006, soit pris en compte par l'administration en règlement du solde de l'impôt 2004 (recte : 2005).

Le recourant explique que la somme de 49'982 fr. résulte de l'addition sur le logiciel GETax de son revenu salarié de 45'438 fr. et du revenu de son activité lucrative indépendante de 4'544 fr.

Les 26'895 fr. ne correspondent pas à un bénéfice net, mais à ce qu'il a facturé à des tiers dans le cadre de son activité lucrative indépendante.

Ils précisent que la déclaration d'impôt GETax 2005 ne propose pas de rubrique ni de report adapté à la situation du couple, notamment de Monsieur, dont l'emploi du temps est partagé entre activité dépendante et indépendante. Les montants ont donc été reportés par erreur dans les mauvaises rubriques.

Ensuite, au crédit du relevé de compte ICC 2005 des contribuables, le total de 2'104 fr. 25 n'inclut pas leur paiement de 1'840 fr. 80 effectué en mai 2006.

En outre, ils exposent qu'en juin 2006, l'état de santé de Monsieur s'est dégradé (burn-out). Madame a quitté le domicile familial en septembre 2006 avec l'intention de divorcer. À cette même période également, leur ligne internet a été coupée pendant une semaine et le disque dur de l'ordinateur du recourant était irrémédiablement hors d'usage rendant impossible la récupération des données qu'il contenait, parmi lesquelles la copie de la déclaration fiscale 2005. Madame détenait des pièces justificatives qu'elle n'a remises que partiellement et récemment à son mari. Les justificatifs postaux des paiements des cotisations d'assurance maladie sont toutefois manquants. Pour ces raisons, les recourants n'ont pas pu répondre aux demandes de l'administration.

14. Dans sa réponse du 13 mai 2008, l'administration conclut au rejet du recours.

Elle relève tout d'abord que la taxation d'office est justifiée dans son principe, faute pour les contribuables d'avoir fourni les documents demandés dans le délai de sommation.

L'administration aurait pu d'emblée déclarer la réclamation recevable. Elle a cependant donné la possibilité aux contribuables de prouver le caractère inexact de leur taxation d'office.

En ne répondant pas dans les délais aux demandes de pièces de l'administration, les contribuables ont persisté à ne pas collaborer dans la procédure de réclamation.

L'administration n'avait dès lors pas d'autre solution que de rectifier la taxation avec les éléments en sa possession.

Enfin, elle précise que si la commission devait examiner à titre exceptionnel le bien-fondé de la taxation, celle-ci ne pourrait être modifiée que dans la mesure où les recourants respecteraient l'ensemble des obligations de procédure qu'ils ont négligées jusqu'ici.

15. Le 1^{er} janvier 2009, à la suite du remplacement des Commission cantonale de recours en matière d'impôts et Commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct par la Commission cantonale de recours en matière administrative, les présentes procédures ont été reprises par cette dernière.
16. Sur demande de la commission, l'administration a fourni, par courrier du 3 mars 2009, le justificatif de l'envoi recommandé de sa sommation du 9 juin 2006.

EN DROIT

1. La Commission cantonale de recours en matière administrative, qui a repris depuis le 1^{er} janvier 2009 les compétences des Commission cantonale de recours en matière d'impôts et Commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (art. 162 al. 4 de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05), connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'administration fiscale cantonale (art. 56X al. 2 et 56Y LOJ, art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 et art. 5 du règlement d'application de diverses dispositions fiscales fédérales du 30 décembre 1958 - RDDFF - D 3 80.04; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
2. Les recours A/1419/2007 ICC et A/1420/2007 IFD concernent le même complexe de faits et soulèvent les mêmes problèmes juridiques, la Commission les joindra sous la procédure A/1419/2007 ICC (art. 70 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 – LPA – E 5 10).
3. Interjetés en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, les recours sont recevables au sens des articles 140 LIFD et 49 LPFisc.

Impôt fédéral direct 2005

4. À teneur de l'article 124 alinéa 1 LIFD, les contribuables sont invités par l'envoi de la formule à remplir et à déposer une formule de déclaration d'impôt.

Le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète; il doit la signer personnellement et la remettre à l'autorité compétente avec les annexes prescrites dans le délai qui lui est imparti (art. 124 al. 2 LIFD).

L'article 130 alinéa 2 LIFD dispose quant à lui que l'autorité de taxation effectue la 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 que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable.

Dans sa jurisprudence, la commission a considéré que la remise de la déclaration fiscale ou de pièces justificatives après le délai de sommation, mais deux mois avant la notification du bordereau de taxation d'office, ne justifiait pas que l'on procède à une taxation d'office (DCCR N° 246 du 9 juin 2008).

5. En l'espèce, sommés de remettre leur déclaration fiscale avant le 19 juin 2006, les contribuables l'ont déposée le 14 juillet 2006, comme en témoignent le timbre humide apposé sur celle-ci par l'administration et la copie d'écran d'ordinateur de cette dernière.

Dès lors que l'administration disposait des documents qu'elle avait demandés 10 jours avant la date mentionnée sur les bordereaux de taxation d'office, soit le 24 juillet 2006, il y a lieu de considérer que la taxation d'office n'était pas justifiée.

6. Celle-ci sera annulée dans son principe par la commission. Se pose dès lors la question de la validité de la "taxation d'office partielle" effectuée le 5 mars 2007.

La commission constate en premier lieu que ni le courrier du 13 octobre 2006 invitant les recourants à produire des documents, ni le rappel par courrier recommandé du 10 novembre 2006 ne comportent la menace expresse d'une taxation d'office. Pour la doctrine, "la sommation contient également la mention des conséquences qui découleront de l'absence d'exécution de l'acte requis, à savoir le prononcé d'une taxation d'office" (Isabelle Althaus-Houriet, Commentaire romand, n. 18 ad art. 130 LIFD).

7. Pour ce seul motif, la "taxation d'office partielle" querellée devra être annulée dans son principe. Bien plus et sur le fond, une taxation d'office ne peut intervenir que s'il existe "une incertitude dans les faits qui empêche l'autorité de procéder à la taxation de manière complète et exacte" (Isabelle Althaus-Houriet, op. cit., n. 15 ad art. 130 LIFD).

S'agissant tout d'abord de l'annulation du montant de 49'982 fr., correspondant au montant de 45'438 fr. mentionné par les recourants dans leur déclaration fiscale sous la rubrique "bonus, gratification" majoré de 10%, il est évident au vu du certificat de salaire produit qu'il s'agit d'une erreur de saisie et que le même montant avait été déclaré deux fois. S'agissant d'un salarié de l'Etat, il était non seulement facile d'obtenir directement de l'employeur des recourants la confirmation de cette erreur, mais en outre le versement d'un bonus égal au salaire se serait avéré en manifeste contradiction avec le statut de la fonction publique. Pour cette raison, l'administration aurait dû d'elle-même rectifier l'erreur des contribuables.

S'agissant du produit de l'activité indépendante du contribuable, la seule sanction possible à l'absence de production du détail de ses comptes était le refus de toute déduction de son chiffre d'affaires, dont le détail était déjà joint à la déclaration déposée le 14 juillet 2006.

Il en est de même du refus de la déduction des primes d'assurance maladie des recourants et de leurs enfants.

8. Le recours est ainsi admis sur le premier point, à savoir la suppression du montant de 49'982 fr., le revenu brut de l'activité salariée du recourant étant ramené aux 45'438 fr. ressortant de son certificat de salaire.
9. Les recourants demandent en deuxième lieu que le bénéfice net de l'activité indépendante de Monsieur soit ramené de 26'895 fr. à 8'486 fr.

Le recourant allègue que le premier montant correspond à son chiffre d'affaires annuel 2005, soit au total des copies des factures de son chargé de pièces, alors que le deuxième coïncide exactement avec son bénéfice tel qu'il résulte du compte d'exploitation 2005.

Les pièces versées à la présente procédure mettent en évidence le caractère manifestement inexact de la "taxation d'office partielle", en ce sens que le bénéfice net retenu par l'administration se rapporte en réalité au chiffre d'affaires du recourant.

Cela étant, la commission observe que certains des frais mentionnés dans les comptes produits, en particulier de représentation, pourraient être constitués de forfaits dont l'admissibilité devrait être examinée.

Afin de permettre aux recourants de conserver un double degré de juridiction dans la présente affaire, la cause sera renvoyée à l'administration pour qu'elle examine le bien-fondé de ces frais professionnels.

Le recours est donc partiellement admis en ce qui concerne l'IFD 2005.

Impôt cantonal et communal 2005

10. Les recourants ont formulé les mêmes conclusions pour l'ICC 2005 que pour l'IFD 2005.

Étant donné que les dispositions légales cantonales applicables au présent litige sont identiques à celles fédérales, les considérations développées ci-dessus pour l'IFD 2005, concernant l'annulation du "bonus, gratification" de 49'982 fr. et la rectification du bénéfice de l'activité lucrative indépendante, valent également pour l'ICC 2005.

11. Le recours relatif à ces deux questions est donc partiellement admis pour l'ICC 2005.
12. Le troisième et dernier grief porte sur un versement de 1'840 fr. 80 que les recourants auraient effectué en mai et juin 2006 et que l'administration n'aurait pas comptabilisé dans le cadre de l'ICC 2005.

Sur cette question, la commission observe d'une part que les recourants n'ont fourni aucun justificatif de leur versement.

D'autre part, conformément à sa jurisprudence constante, la commission est compétente pour examiner la régularité en principe et en chiffres d'une taxation contestée quant à sa légalité (SJ 1967 p. 238; DCCR N° 89 de 1978, N° 138 de 1991 ; N° 101 de 1999; N° 63 de 2003; N° 170 de 2005; N° 77 de 2007).

Autrement dit, il appartient à la commission de vérifier que la taxation soit conforme aux lois fiscales applicables. Elle n'est pas compétente sur les questions se rapportant au recouvrement de l'impôt et à la constatation de versements d'acomptes provisionnels.

La commission ne saurait se prononcer sur cette question, laquelle incombe normalement aux tribunaux civils dans le cadre des procédures de poursuite pour recouvrement d'impôts.

Sur ce dernier grief, le recours est donc irrecevable en raison de l'incompétence *ratione materiae* de la commission cantonale de recours en matière administrative.

13. En conclusion, le dossier sera renvoyé à l'administration pour instruction complémentaire concernant les frais de l'activité lucrative indépendante du recourant, puis pour nouvelle décision de taxation au sens des considérants ci-dessus.
15. Vu l'issue du litige, aucun émolument n'est mis à la charge des recourants, en application des articles 144 alinéa 1 LIFD, 52 alinéas 1 et 2 LPFisc, 87 alinéa 1 LPA et 1 et 2 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (RFPA – E 5 10.03).

PAR CES MOTIFS

LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS

EN MATIERE ADMINISTRATIVE

1. déclare les recours A/1419/2007 et A/1420/2007 recevables;
2. les déclare irrecevables sur la question du versement d'un montant de 1'840 fr. 80 allégué par les recourants;
3. joint ces recours sous la procédure A/1419/2007;
4. les admet partiellement, dans la mesure où ils sont recevables;
5. renvoie la cause à l'administration afin qu'elle procède à une nouvelle taxation conformément aux considérants ci-dessus;
6. dit qu'il n'est pas perçu d'émolument;
7. dit que, conformément aux articles 56A LOJ, 63 let. a et 65 LPA, la présente décision est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné de la décision attaquée et des autres pièces dont dispose le recourant;
8. communique la présente décision à :
 - a. X___ et Y___;
 - b. l'Administration fiscale cantonale;
 - c. l'Administration fédérale des contributions.

Siégeant : Antoine BERTHOUD, président suppléant, Philippe EHRENSTRÖM et Patrice SCHAER, juges assesseurs.

Au nom de la Commission :

Le président suppléant

Antoine BERTHOUD

Copie conforme de cette décision a été communiquée aux parties.

Genève

La greffière