

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3248/2009 ICCIFD

JTAPI/373/2011

JUGEMENT
DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

du 2 mai 2011

dans la cause

Monsieur X_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

(Impôt fédéral direct, cantonal et communal 2007)

EN FAIT

1. N'ayant pas retourné sa déclaration fiscale 2007 dans le délai imparti, X_____ (ci-après le contribuable ou le recourant) a été taxé d'office par bordereaux datés du 29 juillet 2008, notifiés sous pli simple. En l'absence de cette déclaration, l'Administration fiscale cantonale (ci-après l'administration) a fixé d'office le revenu imposable du contribuable à 37'272 fr. pour l'impôt cantonal et communal (ICC) et à 42'800 fr. pour l'impôt fédéral direct (IFD), et lui a infligé une amende s'élevant à 135 fr. 35.
2. Le 10 septembre 2008, le contribuable a déposé sa déclaration fiscale 2007 indiquant la totalité de ses revenus réalisés en 2007, nettement supérieures à ceux fixés d'office par l'administration, à savoir 126'488 fr. de revenus bruts et, après déductions, 66'647 fr. nets pour l'ICC et 69'515 fr. pour l'IFD.
3. Considérant ce dépôt de la déclaration fiscale comme une réclamation contre les taxations d'office du 29 juillet 2008, l'administration l'a écartée par décisions du 26 septembre 2008, au motif de la tardiveté.
4. Par lettre du 28 novembre 2008, l'administration a informé le contribuable de l'ouverture d'une procédure en rappel de l'IFD et de l'ICC 2007 et d'une procédure pénale en soustraction de ces impôts, au motif que les éléments figurants dans sa déclaration fiscale déposée tardivement ne correspondaient pas à ceux qui avaient été taxés d'office.

En outre, l'administration demandait au contribuable de lui fournir des justificatifs pour la pension alimentaire versée à sa fille majeure durant l'année 2007 pour un montant de 5'400 fr.
5. Par lettre du 18 décembre 2008, le contribuable a répondu qu'il n'existait aucun motif d'ouverture des procédures susmentionnées. Par décisions du 26 septembre 2008, l'administration avait elle-même refusé d'entrer en matière sur sa déclaration fiscale déposée le 10 septembre 2008. Elle ne pouvait plus se prévaloir de la découverte de faits nouveaux et inconnus afin de justifier l'ouverture de ces procédures. Si la taxation était incomplète, c'est que l'administration avait refusé d'examiner sa déclaration fiscale au moment de son dépôt.
6. Le 9 janvier 2009, l'administration a répondu qu'elle maintenait les termes de sa lettre du 28 novembre 2008.
7. Par lettre du 30 janvier 2009, le contribuable a contesté, en substance, le fait que l'administration, dans un premier temps, écarte sa déclaration comme "irrecevable" pour ensuite l'utiliser comme motif d'engager des procédures de rappel et de soustraction d'impôts.

8. Par lettre du 6 février 2009, l'administration a informé le contribuable qu'elle ne reviendrait pas sur sa position et lui a demandé de fournir les justificatifs requis le 28 novembre 2008.
9. Le 26 février 2009, l'administration a réitéré cette demande en menaçant le contribuable d'une "taxation d'office partielle" et d'une amende pour violation des obligations de procédure.
10. Par lettre du 9 mars 2009, le contribuable a répondu, en substance, ne pas pouvoir donner suite à la demande de l'administration tant que celle-ci ne démontrait pas la justification de l'ouverture à son encontre des procédures litigieuses.
11. Le 26 juin 2009, l'administration a notifié au contribuable:
 - un bordereau de rappel de l'ICC 2007 pour un montant supplémentaire de 8'954 fr. 75;
 - un bordereau de rappel de l'IFD 2007 pour un montant supplémentaire de 1'213 fr. 40;
 - un bordereau d'amende de 1'791 fr. pour soustraction de l'ICC;
 - un bordereau d'amende de 243 fr. pour soustraction de l'IFD.

En établissant les bordereaux de rappel d'impôts, l'administration s'est fondée sur les éléments ressortant de la déclaration fiscale du contribuable, excepté le refus de certaines déductions que celui-ci y faisait valoir. Les amendes correspondaient à 1/5 des impôts soustraits, compte tenu du "caractère spontané" de la démarche du contribuable.

12. Le 24 juillet 2009, le contribuable a formé réclamation contre ces bordereaux en reprenant, en substance, les griefs soulevés dans ses écritures précédentes.
13. Par décisions sur réclamation du 3 août 2009, l'administration a maintenu les bordereaux précités.
14. Par acte du 3 septembre 2009, le contribuable a recouru auprès de la Commission cantonale de recours en matière administrative.

Le 10 septembre 2008, à son retour de vacances, constatant que le montant de revenu imposable retenu par l'administration était inférieur à son revenu, il avait déposés sa déclaration fiscale 2007.

L'administration expliquait que l'ouverture des deux procédures découlait de l'examen de sa déclaration déposée le 10 septembre 2008, déclarée irrecevable le 26 septembre 2008. Or, l'examen du 28 novembre 2008 de sa déclaration fiscale

déclarée irrecevable le 26 septembre 2008 ne pouvait pas constituer un fait nouveau justifiant l'ouverture de ces procédures.

Dans la mesure où c'est l'administration qui avait refusé d'entrer en matière sur la déclaration fiscale qu'il avait déposée, on voyait mal comment il aurait pu, intentionnellement ou par négligence, faire en sorte que sa taxation soit incomplète.

Bien au contraire, lorsqu'il avait constaté que le montant retenu par l'administration était inférieur à son revenu, il s'était empressé de déposer sa déclaration d'impôt. Par conséquent, n'ayant pas fait en sorte que sa taxation ne soit pas effectuée ou qu'elle soit incomplète, ni intentionnellement ni même par négligence, il n'y avait pas matière à ouvrir à son encontre une procédure pénale en soustraction d'impôt.

En conclusion, l'administration ne pouvant pas ouvrir une procédure en rappel d'impôt, ni une procédure pénale en soustraction d'impôt, les deux bordereaux de rappel d'impôts et les deux bordereaux amende devraient être annulés.

15. Dans sa réponse du 15 juin 2010, l'administration conclut au rejet du recours, passant en revue les jurisprudences relatives aux procédures de rappel et de soustraction d'impôts afin de justifier celles-ci en l'espèce.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance (ci-après le tribunal), qui a repris depuis le 1^{er} janvier 2011 les compétences de la Commission cantonale de recours en matière administrative (art. 143 al. 4 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 – LOJ – E 2 05), connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'Administration fiscale cantonale (art. 115 et 116 LOJ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc – D 3 17 - et 140 de loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des articles 49 LPFisc et 140 LIFD.
3. Le contribuable conteste l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt.
4. Aux termes des articles 59 LPFisc et 151 LIFD, l'administration procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus du département lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète, ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou un délit commis.

La procédure en soustraction s'applique, elle, au contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, celui qui, intentionnellement ou par négligence, obtient une restitution d'impôt illégale ou une remise d'impôt injustifiée est puni d'une amende (art. 69 LPFisc et 175 LIFD).

5. Dans sa jurisprudence (arrêt 2C_104/2008 du 20 juin 2008 et réf.), le Tribunal fédéral a rappelé que le rappel d'impôt constitue la perception après coup d'impôts qui n'ont, à tort, pas été perçus dans la cadre de la procédure de taxation. Il s'agit du pendant, en faveur du fisc, de la procédure de révision. Comme le rappel d'impôt permet à l'autorité de revenir sur une décision entrée en force, il implique qu'un intérêt important justifie de modifier la taxation définitive, à savoir l'existence d'une imposition insuffisante. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives : il suppose qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale, ainsi que l'existence d'un motif de rappel. Ce motif peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque là, soit les faits ou moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation. Il n'est pas nécessaire que le contribuable ait commis une faute. En d'autres termes, l'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires au moment de procéder à la transaction que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut.

Le rappel d'impôt est réservé aux cas où l'insuffisance de l'impôt est due à la manière dont la déclaration a été établie par le contribuable et non lorsque cette insuffisance provient d'une autre cause, comme une erreur de l'administration fiscale (ATA/886/2004 du 16 novembre 2004 et les références citées).

Toujours selon la jurisprudence (ATA/877/2004 du 9 novembre 2004), le rappel d'impôt est, en principe, en droit fiscal genevois, subordonné à la condition que la déclaration ait été inexacte ou incomplète. Il est exclu lorsque l'insuffisance de la taxation est due uniquement à une erreur du fisc, laquelle résulte d'une fausse interprétation ou d'une fausse application de la loi. Les règles de la bonne foi s'opposent à ce que le contribuable subisse les inconvénients d'un rappel d'impôt qu'il ne tenait qu'à l'administration d'éviter (SJ 1972 p. 297). L'administration est en mesure de procéder à un rappel d'impôt, pour autant que la déclaration du contribuable soit inexacte ou incomplète et que, de ce fait, la taxation ait été inférieure à celle qui aurait été fixée si la déclaration avait été exacte. Le rappel d'impôt est indépendant de toute faute du contribuable, que ce soit

intentionnellement ou par négligence (ATA/764/2003 du 21 octobre 2003; ATA/631/2007 du 11 décembre 2007 et les références citées).

Dans un arrêt du 30 septembre 2008 (ATA/505/2008), le Tribunal administratif a jugé que l'introduction d'une procédure de rappel d'impôt n'était soumise à aucune condition.

Le rappel d'impôt ne se justifie pas lorsque la taxation incomplète résulte d'une fausse interprétation ou d'une fausse application de la loi (RIVIER, op. cit., p. 207 et la référence citée).

Le rappel d'impôt remet en cause une décision ayant acquis la force formelle et matérielle de chose jugée. Il permet donc que le principe de la sécurité du droit soit "sacrifié" au sentiment d'équité et au souci de la justice fiscale lorsque l'impôt fixé définitivement et partant censé dû n'est pas conforme au droit matériel. C'est pourquoi il doit être considéré comme une possibilité exceptionnelle et extraordinaire (Casanova, Le rappel d'impôt, in RDAF 1999 II 3ss).

La procédure en rappel d'impôt doit être fondée sur des moyens de preuve et des faits qui étaient jusqu'alors inconnus de l'autorité, ceux-ci ne ressortant pas clairement de la déclaration d'impôt. Constituent de tels faits, les circonstances et les événements qui concernent la taxation. Sont considérés comme des moyens de preuve, par exemple, les documents, actes officiels, informations données par les parties, témoignages, informations de tiers, expertises et rapports de fonction (M. Zweifel / P. Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), ad art. 53, p 832ss; MGC 2001 28/VI 5186 à propos de l'article 59 alinéa 1 LPFisc).

Dans son arrêt du 9 juin 1992, le Tribunal fédéral a précisé que "Le contribuable qui donne des renseignements inexacts ou incomplets sur sa situation ne saurait se libérer de sa responsabilité en arguant que l'autorité aurait dû élucider le cas, car il doit compter avec la possibilité que l'autorité se fonde de bonne foi sur les indications qu'il a données sans les examiner plus profondément. Seul est réservé le cas où l'autorité connaissait ou aurait dû connaître le défaut de renseignements du contribuable et qu'elle n'en a pas tenu compte par négligence" (ATF 2P.208/1991 du 9 juin 1992 consid 3b.b cité in ATA/764/2003 du 21 octobre 2003 consid. 7c et les références citées).

De même, s'agissant du caractère inexact et/ou incomplet d'une déclaration, la doctrine estime que, d'une part, l'autorité est en droit de se fonder sur la déclaration du contribuable qui est garant de son exactitude et de son caractère exhaustif et, d'autre part, que le grand nombre de décisions à rendre rend illusoire une vérification de toutes les indications du contribuable (H. Casanova, op.cit., p. 11).

De manière générale, la découverte d'une mauvaise appréciation des preuves ou application du droit ne saurait donner lieu à un rappel d'impôt, tout comme celle d'une simple sous-évaluation des éléments imposables, sauf si les éléments à la base de cette évaluation étaient faux ou incomplets (Yersin/Noël, Commentaire de la loi sur l'IFD, p. 1356).

Dans la mesure où le contribuable déclare de manière complète, sur un plan quantitatif, les éléments imposables et que leur évaluation a été acceptée sans changement lors de la taxation, une procédure en rappel d'impôt n'est plus possible, même si l'évaluation était insuffisante (Circulaire n° 21 de l'Administration fédérale des contributions du 7 avril 1995 à propos de l'article 151 LIFD).

6. En l'espèce, les taxations initiales du 29 juillet 2008 ont été établies d'office, précisément en l'absence de la déclaration fiscale et non pas parce que celle-ci aurait été inexacte. Si ces taxations ont été insuffisantes, c'est à cause de l'appréciation par estimation des éléments imposables effectuée par l'administration au moment de leur émission (art. 37 LPFisc). Toutefois, rien ne démontre que l'autorité intimée s'était montrée négligente au stade de la procédure de taxation d'office. Elle ne disposait en effet pas d'informations suffisantes lui permettant de connaître les éléments portés à sa connaissance par le contribuable le 10 septembre 2008. Il s'agissait là de moyens de preuves nouveaux qui établissaient l'existence d'une perte fiscale pour l'Etat et étaient, à partir de ce moment-là, et sous condition que les taxations d'office étaient entrées en force, susceptibles de justifier, en principe, l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt. A ce stade, on ne pouvait reprocher ni à l'administration ni au contribuable une quelconque faute. Tel n'est toutefois pas le cas en ce qui concerne la suite des événements.

En effet, d'une part, le 10 septembre 2008, soit au moment du dépôt de la déclaration fiscale par le contribuable, et si l'administration considérait cet acte comme une réclamation, rien ne lui permettait de l'écarter au motif de la tardiveté. En effet, les taxations d'office datées du 29 juillet 2008 ayant été notifiées sous pli simple, l'administration ne pouvait pas établir la date de leur notification ni, par conséquent, l'échéance du délai de réclamation de 30 jours (ATA/65/2011 du 1^{er} février 2011 et réf.). Dès lors, il ne dépendait que de l'administration de rectifier, à ce stade de la procédure, les taxations initiales à son avantage, comme le lui autorise l'article 42 LPFisc, ce que d'ailleurs le contribuable voulait. D'autre part, le dépôt de la formule de déclaration fiscale seule ne pouvait et ne devait en aucun cas être considéré comme une réclamation au sens de l'article 39 alinéa 2 LPFisc (ATA/824/2010 du 23 novembre 2010; ATA/577/2008 du 11 novembre 2008 et réf.), ce qu'elle n'était d'ailleurs pas en l'espèce: en informant l'administration des éléments mentionnés dans sa déclaration 2007 du 10 septembre 2008, le recourant sollicitait de fait qu'il en soit tenu compte afin qu'il soit taxé selon sa réelle capacité contributive pour cette année et, de toute évidence, ne voulait pas contester les taxations d'office. L'administration

n'avait donc pas à considérer cette démarche comme une réclamation tardive, mais devait la traiter pour ce qu'elle était clairement.

Dans ces circonstances, il est exclu que le recourant subisse les inconvénients d'un rappel d'impôt qu'il ne tenait qu'à l'administration d'éviter. En particulier, les agissements du contribuable suite aux taxations initiales démontrent de manière évidente qu'il ne s'est pas laissé taxer d'office afin de soustraire une partie de ses revenus aux impôts. Dès lors, aucune soustraction d'impôts ne peut être retenue en l'espèce et le tribunal de céans comprend la confusion et le sentiment d'injustice dont le contribuable s'est senti victime. La tentative appuyée de l'administration, dans sa réponse au recours, de justifier une soustraction d'impôt en l'espèce est une position insoutenable.

Enfin, le tribunal relèvera que par requête de l'administration du 26 février 2009, il n'y avait aucun sens de menacer le contribuable par une taxation d'office, ni par une amende pour défaut de collaboration, cette demande ne visant que la justification d'une déduction revendiquée par le contribuable et non pas des éléments imposables qui n'auraient pas été déclarés. Il suffisait de refuser la déduction concernée, dans la mesure où elle n'était pas justifiée (voir sur ce sujet DCCR/1258/2009 du 30 novembre 2009).

7. En conclusion, les intérêts de retard ainsi que les amendes doivent être annulés. En revanche, le recourant devra s'acquitter des montants de supplément d'impôt que l'administration fixera sur la base de sa déclaration fiscale déposée le 10 septembre 2008, ce qu'il a voulu depuis le début du litige. Le dossier est donc renvoyé à l'administration pour nouveaux bordereaux de taxation 2007 conformes aux considérants.
8. Le recours n'est admis que partiellement, dans la mesure où le recourant conclut à l'annulation du supplément des impôts.
9. Au vu de l'issue du litige, un émolument s'élevant à 500 fr. sera mis à charge de l'administration, en application des articles 144 alinéa 1 LIFD, 52 alinéa 1 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).
10. L'avance de frais de 500 fr. effectuée au moment du dépôt du recours est restituée au recourant.

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare le recours recevable;
2. l'admet partiellement au sens des considérants;
3. renvoie le dossier à l'administration pour nouvelles décisions de taxation ICC et IFD 2007;
4. met à la charge de l'administration un émolument de 500 fr.;
5. ordonne la restitution au recourant de l'avance de frais de 500 fr.;
6. dit que, conformément aux articles 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant;
7. communique le présent jugement à:
 - a. X_____;
 - b. l'Administration fiscale cantonale;
 - c. l'Administration fédérale des contributions.

Siégeant : Sophie CORNIOLEY BERGER, présidente, Laurence DEMATRAZ et Jean-Marc WASEM, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal:

La présidente

Sophie CORNIOLEY BERGER

Copie conforme de ce jugement a été communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière