

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4933/2008 ICC IFD

DCCR/640/2010

DÉCISION

DE LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS

EN MATIÈRE ADMINISTRATIVE

du 5 mai 2010

dans la cause

Monsieur B _____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FEDERALE DES CONTRIBUTIONS

(Impôt fédéral direct, cantonal et communal 2007)

EN FAIT

1. Le présent recours porte sur l'impôt fédéral direct (IFD), cantonal et communal (ICC) pour l'année 2007.
2. Pour la période 2007, Dominique B_____ (ci-après le contribuable ou le recourant) était domicilié à C_____ en France. Dans sa déclaration fiscale 2007, il a mentionné qu'il exerçait une activité lucrative indépendante à Genève, par l'intermédiaire de la société en nom collectif T_____ B_____. Se fondant sur les états financiers au 31 décembre 2007 de son entreprise, il a déclaré un revenu à hauteur de 27'359 fr. et une fortune imposable nulle.
3. Par courrier du 15 juillet 2008, l'Administration fiscale cantonale (ci-après l'administration) a adressé une demande de renseignement au contribuable, lui priant d'indiquer notamment la date du début de son activité auprès de son entreprise ainsi que les dates de début et de fin des états financiers.
4. Par courrier du 12 août 2008, le mandataire du contribuable a répondu que ce dernier avait débuté son activité le 1^{er} août 2007 auprès de sa société et que les dates déterminantes des états financiers étaient le 1^{er} août 2007 (début) et le 31 décembre 2007 (fin).
5. Le 27 août 2008, l'administration a émis un bordereau de taxation ICC 2007, retenant une fortune imposable de 18'289 fr. et un revenu imposable de 27'359 fr. au taux de 65'662 fr. (en réalité, elle a utilisé le taux maximum sans le mentionner) selon le barème d'imposition A de l'article 11 LIPP - V. L'impôt s'élevait à 9'190 fr. 35 (dont 5'198 fr. 20 pour l'impôt de base sur le revenu), aucun rabais d'impôt n'ayant été accordé.
6. Le même jour, l'administration a émis un bordereau de taxation IFD 2007, faisant état d'un revenu de 27'300 fr. imposable au taux de 65'600 fr., selon le barème d'imposition de l'article 214 alinéa 1 LIFD. Le montant de l'impôt s'élevait à 3'139 fr. 50.
7. Par courrier du 26 septembre 2008, le contribuable a élevé réclamation à l'encontre desdits bordereaux. Il sollicitait l'application du barème "marié" pour son imposition car il avait un enfant à sa charge.
8. Par décisions du 20 novembre 2008, l'administration a rejeté les réclamations. Le contribuable était domicilié en dehors du canton et exerçait une activité indépendante à Genève, raison pour laquelle il avait été assujéti de manière limitée. Il n'a toutefois déclaré que ses revenus de source genevoise. En l'absence de l'ensemble des revenus, c'est le taux maximum du barème "célibataire" qui a été appliqué, sans qu'il soit tenu compte d'une charge de famille.

9. Par acte du 16 décembre 2008, le contribuable a recouru contre ces décisions auprès des Commission cantonale de recours en matière d'impôts (CCRI) et Commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (CCRIFD) concluant à leur annulation.

Les dispositions appliquées par l'administration sont celles relatives aux personnes ne déclarant pas l'ensemble de leur revenu tels que des fonctionnaires internationaux ayant des carnets d'épargne ou des étrangers ayant un revenu en Suisse et à l'étranger. Ces dispositions ne s'appliquent pas en l'espèce puisqu'il s'agit d'un cas "classique", où l'on applique "le taux de l'annualisation du salaire au revenu déclaré" conformément à l'article 2 LIPP-II.

10. Dans sa réponse du 3 juillet 2009, l'administration conclut au rejet partiel du recours. Elle constate que le recourant s'est abstenu de déclarer l'intégralité de ses revenus et de sa fortune qui ne sont pas liés à l'activité lucrative qu'il exerce à Genève, alors que seuls ces éléments permettent la détermination du taux. L'administration estime que le recourant possède d'autre éléments de fortune ou de revenu qu'il aurait pu réaliser en France au cours des 7 mois ayant précédés son activité indépendante à Genève. Le recourant aurait du produire une déclaration fiscale française ou, à tout le moins, une attestation des autorités fiscales de son lieu de résidence.

Elle admet en revanche que l'application du taux maximum en cas d'assujettissement limité à Genève ne vise que la détermination d'un taux d'imposition adéquat à défaut d'indications du contribuable sur ses autres revenus. La charge fiscale à laquelle elle conduit ne devrait donc pas dépasser celle d'un contribuable qui, dans une situation identique, aurait néanmoins déclaré des revenus et une fortune étrangers assez élevés pour justifier l'application du taux maximum. En conséquence, elle entend appliquer le barème "marié" et prendre en compte une charge de famille.

11. Le contribuable a répliqué par une lettre du 20 juillet 2009. Il maintient que son revenu doit être annualisé et que le taux du revenu annuel doit être appliqué au revenu réalisé.
12. Dans sa duplique du 23 juillet 2009, l'administration a persisté dans ses conclusions.

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. Interjetés en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des articles 140 LIFD et 49 LPFisc.

I. Impôt fédéral direct

3. Aux termes de l'article 4 alinéa 1 lettres a et b LIFD, les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles sont propriétaires ou usufruitières d'une entreprise en Suisse ou y sont intéressées comme associées ou lorsqu'elles exploitent un établissement stable en Suisse.

Les personnes physiques qui ne sont que partiellement assujetties à l'impôt sur le revenu en Suisse se voient appliquer le taux auquel leur revenu serait imposé si tous les éléments étaient imposables en Suisse (art. 7 al. 1 LIFD). Toutefois, les contribuables domiciliés à l'étranger qui sont imposables en raison d'une entreprise, d'un établissement stable ou d'un immeuble sis en Suisse, ne sont imposables qu'à un taux correspondant au moins au revenu acquis en Suisse (art. 7 al. 2 LIFD).

Selon le principe énoncé au 1^{er} alinéa de l'article 7 LIFD, en cas d'assujettissement partiel en Suisse - domicile ou séjours en Suisse et les éléments de fortune imposable à l'étranger, ou domicile à l'étranger et les éléments de fortune imposable en Suisse - l'imposition s'effectue au taux applicable au revenu global (P. Agner, B. Jung, G. Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, p. 27).

Afin de ne pas défavoriser les contribuables étrangers qui se plient à l'obligation de déclarer l'ensemble de leurs revenus et de leur fortune, l'administration, il y a de nombreuses années, a adopté une pratique visant à appliquer le taux maximum du barème aux contribuables imposables dans le canton sur une partie de leur revenu s'ils ne déclarent pas la totalité de leur revenu et de leur fortune (Information de l'administration fiscale cantonale N° 9/2003 du 11 novembre 2003, valable pour les années fiscale 2003 à 2007).

Ainsi, d'après la jurisprudence constante (en dernier lieu : DCRI/226/2008 et références), soit le contribuable domicilié à l'étranger déclare l'ensemble de ses revenus et de sa fortune et le taux de l'impôt sur le revenu et la fortune est alors

déterminé en fonction de ces éléments respectifs, soit il refuse de déclarer l'ensemble de ces éléments auquel cas l'administration a recours au taux maximum prévu par la loi. Le taux maximum du barème est appliqué à celui qui refuse de communiquer les éléments de ses revenus et de sa fortune (ATA/787/1997 du 18 novembre 1997 dans la cause H.).

Par ailleurs, l'administration supporte le fardeau de la preuve de démontrer l'existence d'éléments imposables, tandis qu'il incombe au contribuable de justifier les faits qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (X. Oberson, Droit fiscal suisse, 2007, n° 9 p. 442 et jurisprudence citée, RDAF 1995 p. 58, consid. 3 p. 59)

4. Selon la jurisprudence (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006, consid. 4.3), en matière fiscale, les règles sur le fardeau de la preuve veulent que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmente la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (Ernst BLUMENSTEIN / Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6^{ème} édition, Zurich 2002, p. 416 et les nombreuses références). Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures ; on ne peut pas demander au contribuable de prouver un fait négatif, c'est-à-dire qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2^{ème} édition, Lausanne 1998, p. 138). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables qui n'ont pas été annoncés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence d'éléments imposables non déclarés, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations ; il doit justifier l'origine des montants non déclarés et il peut même être obligé de fournir des renseignements supplémentaires sur les rapports contractuels mis à jour par l'autorité fiscale et sur les prestations qui en découlent (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 et les références). Ainsi, lorsque le contribuable ne remplit pas son obligation de renseigner l'administration, il supporte le fardeau de la preuve du fait qui justifie son assujettissement (Daniel SCHÄR, Normentheorie und mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung in gemischten Steuerverfahren, Archives 67 p. 433 ss, p. 448).
5. En l'espèce, il n'est pas contesté que le recourant, domicilié en France, est assujetti à Genève de manière limitée en raison de l'exercice d'une activité indépendante depuis le 1^{er} août 2007. Dès lors, pour le calcul du taux, il convient de déterminer le revenu global du recourant y compris les éléments étrangers pour la période du 1^{er} août au 31 décembre 2007.

Le contribuable n'a pas déclaré d'autres revenus que ceux réalisés dans le cadre de son activité indépendante à Genève. Or, à moins que le fisc ne disposât d'éléments concrets – ce qu'il n'a en l'espèce ni allégué et encore moins démontré

– il n'était pas fondé à présumer que le recourant avait réalisé d'autres revenus en France ou qu'il y disposait d'une fortune, du 1^{er} août au 31 décembre 2007. De surcroît, la commission rappelle que les revenus et fortune obtenus à l'étranger par le contribuable, du 1^{er} janvier au 30 juillet 2007 ne sont pas pertinents pour la détermination du taux d'impôt, l'assujettissement, même limité, du contribuable, n'ayant débuté que le 1^{er} août 2007 (art. 8 LIFD).

Si, néanmoins, l'administration avait éprouvé un doute au sujet d'éventuels autres revenus et fortune du recourant en Suisse ou à l'étranger durant la seconde partie de l'année 2007, elle aurait dû, conformément au principe de la maxime d'office, interpellier le contribuable à ce sujet. En cas de silence du contribuable ou de refus sans motif de répondre, le fisc aurait été autorisé à appliquer le taux maximum.

6. Le recours devra dès lors être admis sur ce point et la cause renvoyée à l'administration pour qu'elle interpelle le contribuable, conformément à ce qui a été exposé ci-dessus.
7. Par ailleurs, comme l'a relevé à juste titre l'administration dans sa réponse du 3 juillet 2009, la charge fiscale à laquelle conduit l'application du taux maximum ne devrait pas dépasser celle d'un contribuable dans la même situation qui aurait déclaré des revenus et une fortune étrangers assez élevés pour justifier l'application dudit taux. Ainsi, la commission prend acte de ce que l'autorité intimée s'engage à appliquer le barème "marié" de l'article 214 alinéa 2 LIFD et à prendre en compte l'existence d'une charge de famille conformément à l'article 213 lettre a LIFD.

Le recours sera par conséquent admis sur ce point.

II. Impôt cantonal et communal

8. Le 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP – D 3 08), dont l'article 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (LIPP- I à V).

L'article 72 alinéa 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010, et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

9. L'article 6 alinéas 1 et 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques dans sa teneur du 13.11.2007 (aLIPP-I) reprend de manière identique le contenu de l'article 7 alinéa 1 et 2 LIFD. En outre, les principes jurisprudentiels applicables en l'espèce sont les mêmes pour l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal et

communal. Il s'ensuit que les considérations développées ci-dessus s'appliquent également pour l'impôt cantonal et communal.

Le dossier sera renvoyé à l'administration pour qu'elle interpelle le contribuable, conformément à ce qui a été exposé au considérant 5 *supra*.

10. La commission prend acte de ce que l'administration s'engage à appliquer le barème "marié" de l'article 12 alinéa 3 aLIPP-V et à prendre en compte l'existence d'une charge de famille conformément à l'article 14 aLIPP-V.

Le recours sera par conséquent admis sur ce point et le dossier sera retourné à l'administration nouvelle taxation.

11. En application des articles 144 alinéa 1 LIFD, 52 alinéa 1 LPFisc et 87 alinéa 1 LPA, le contribuable, qui obtient gain de cause, est dispensé du paiement d'un émolument.

PAR CES MOTIFS

LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS

EN MATIERE ADMINISTRATIVE

1. déclare le recours recevable ;
2. l'admet ;
3. renvoie le dossier à l'administration pour nouvelles taxations dans le sens des considérants ;
4. dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;
5. 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 ;
6. communique la présente décision à :
 - a. Dominique B_____ ;
 - b. l'Administration fiscale cantonale ;
 - c. l'Administration fédérale des contributions.

Siégeant : Quynh STEINER SCHMID, présidente, Damien BONVALLAT et Yves DUPONT, juges assesseurs.

Au nom de la Commission :

La présidente

Quynh STEINER SCHMID

Copie conforme de cette décision a été communiquée aux parties.

Genève,

Le greffier