

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1963/2013-ICCIFD

ATA/822/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 28 octobre 2014

1^{ère} section

dans la cause

M. A _____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
20 janvier 2014 (JTAPI/73/2014)**

EN FAIT

- 1) M. A_____, né le _____ 1965, divorcé, était contribuable dans le canton de Genève.
- 2) Par lettre du 10 juillet 2008, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC-GE) a envoyé à M. A_____ un rappel concernant le dépôt de sa déclaration fiscale pour l'année 2007, sous pli recommandé, à son adresse au boulevard B_____ à Genève.
- 3) Cet envoi a été retourné à l'AFC-GE avec la mention « non réclamé ».
- 4) Le 27 août 2008, l'AFC-GE a notifié à M. A_____, sous pli simple et à la même adresse, des bordereaux de taxation d'office pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) de l'année 2007. Elle avait retenu un revenu imposable de CHF 49'088.- pour l'ICC et de CHF 49'000.- pour l'IFD.
- 5) Par lettre du 1^{er} septembre 2009, M. A_____ a confirmé avoir reçu lesdits bordereaux. Il ne résidait cependant plus en Suisse depuis le 23 juin 2008, raison pour laquelle il avait reçu le courrier de l'AFC-GE en retard. Il avait déposé sa déclaration fiscale dans le délai que l'AFC-GE avait prolongé à cet effet. Pour cette raison, il demandait à l'AFC-GE de revoir sa taxation pour éventuellement la corriger sur la base de sa déclaration fiscale.

Il a joint une lettre de l'AFC-GE lui accordant cette prolongation au 30 juin 2008, ainsi que sa déclaration fiscale pour l'année 2007. Dans cette dernière, non signée et non datée, il avait indiqué n'avoir aucun revenu, une fortune de CHF 854.-, des dettes constituées en 1996, respectivement en 2005, ainsi qu'un enfant à charge né le 16 décembre 1989. Était également annexée une attestation de l'office cantonal de la population, désormais l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM), certifiant qu'il avait résidé à Genève du 10 février 2006 au 23 juin 2008, date à laquelle il s'était installé aux Iles Caïmans.
- 6) Le 21 septembre 2009, l'AFC-GE a accusé réception de la « réclamation » de M. A_____ du 1^{er} septembre 2009.
- 7) Le 23 mars 2012, l'AFC-GE a requis de M. A_____ son certificat de salaire pour l'année 2007 afin de pouvoir examiner sa réclamation.
- 8) Le 30 avril 2012, M. A_____ a répondu qu'il n'avait pas été employé et ne disposait donc pas de certificat de salaire pour l'année 2007.

- 9) Le 9 août 2012, l'AFC-GE a demandé à M. A_____ de remplir un formulaire de détermination du montant de la dépense annuelle et de le lui renvoyer dûment rempli.
- 10) Le 6 septembre 2012, M. A_____ a rempli ledit formulaire et indiqué un montant pour sa dépense annuelle de CHF 74'952.- composé des postes suivants : loyer ; frais de nourriture ; électricité et gaz ; téléphone ; primes d'assurances, intérêts et remboursement de dettes ; dépenses diverses.
- 11) Le 29 janvier 2013, l'AFC-GE a informé M. A_____ qu'elle entendait rectifier en sa défaveur la taxation pour l'année fiscale 2007. Un délai lui était imparti pour se déterminer.
- 12) Le 3 février 2013, M. A_____ a estimé qu'ayant été sans activité lucrative en 2007, il n'était pas imposable. Par conséquent, il contestait les bordereaux de taxation d'office.
- 13) Par décisions du 7 mai 2013, l'AFC-GE a admis la réclamation de M. A_____ et procédé à une rectification de sa taxation pour l'année 2007.

Les taxations d'office étaient annulées. En revanche, M. A_____ devait être taxé sur la base de son revenu imposable. Les bordereaux rectificatifs annexés à cette décision retenaient un revenu net de CHF 73'341.- pour l'ICC et de CHF 75'600.- pour l'IFD.

- 14) Par acte du 22 mai 2013, M. A_____ a recouru contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) et conclu à leur annulation, ainsi qu'à ce que l'AFC-GE soit condamnée aux frais de la procédure.

Il reprenait l'argumentation exposée dans sa réclamation, précisant qu'il ne bénéficiait d'aucun revenu ni d'indemnités de l'assurance chômage.

- 15) Le 23 octobre 2013, l'AFC-GE a répondu et conclu à ce que le revenu net imposable de M. A_____ pour l'année 2007 soit fixé à CHF 60'600.- pour l'ICC et CHF 62'800.- pour l'IFD.

N'ayant aucune autre information à sa disposition, c'était à juste titre qu'elle avait fondé ses décisions sur les dépenses annuelles de M. A_____, telles qu'elles ressortaient du formulaire des moyens d'existence qu'il avait rempli. Le revenu net imposable qu'elle avait retenu était cependant erroné. Le revenu brut de M. A_____, composé de dépenses annuelles par CHF 74'952.-, devait être ramené à CHF 73'344.- puisqu'il n'avait pas eu d'enfant à charge durant cette période. De ce montant devait être déduits les frais d'assurance-maladie, soit CHF 4'824.- pour l'ICC et CHF 2'550.- pour l'IFD, ainsi que les intérêts chirographaires de CHF 7'917.-. Le revenu net imposable se montait donc à CHF 60'600.- pour l'ICC et CHF 62'800.- pour l'IFD.

- 16) Par jugement du 20 janvier 2014, le TAPI a partiellement admis le recours de M. A_____, en ce sens qu'il était donné acte à l'AFC-GE de ce qu'elle s'était engagée à admettre en déduction du revenu imposable du recourant les montants de CHF 12'741.- en ICC et CHF 10'467.- en IFD, et a renvoyé à cette fin le dossier à l'AFC-GE.

M. A_____ n'avait pas démontré qu'il avait déposé sa déclaration dans le délai supplémentaire qui lui avait été imparti. Par conséquent, les décisions de taxation d'office étaient justifiées dans leur principe.

À l'appui de sa réclamation, il n'avait fourni aucune explication quant à l'origine des revenus ayant permis une dépense annuelle pour l'année 2007 telle qu'il en avait fait état. Selon sa déclaration fiscale, il n'avait aucune fortune et les dettes déclarées avaient été contractées bien avant l'année 2007. Le fait qu'il ait été sans emploi n'excluait pas la possibilité qu'il ait bénéficié d'autres sources de revenus. Les taxations litigieuses devaient par conséquent être confirmées, sous réserve des déductions admises par l'AFC-GE dans sa réponse.

- 17) Par acte du 14 février 2014, M. A_____ a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) et conclu, avec suite de frais, à son annulation.

En 2007, il habitait avec Mme E_____, qu'il avait épousée en août 2008. Elle travaillait en tant qu'avocate auprès des F_____ et son salaire avait couvert les dépenses annuelles de CHF 74'952.- dont il avait fait état pour l'année 2007.

Il a joint à son écriture une attestation signée par Mme E_____, selon laquelle elle déclarait « sur l'honneur » avoir vécu avec M. A_____ depuis août 2002 et s'être mariée avec lui en août 2008. Étant donné qu'il n'avait pas de revenus en 2007, elle avait payé toutes leurs dépenses avec son salaire, y compris le montant de CHF 74'952.-.

- 18) Le 10 mars 2014, le TAPI a transmis son dossier et indiqué ne pas avoir d'observations à formuler.

- 19) Le 3 avril 2014, l'AFC-GE a répondu, concluant au rejet du recours.

Reprenant l'argumentation développé devant le TAPI, elle estimait en outre que l'attestation sur l'honneur de Mme E_____ ne suffisait pas à démontrer les faits allégués par M. A_____.

- 20) Le 15 avril 2014, le juge délégué a fixé un délai au 20 mai 2014 à M. A_____ pour répliquer et prouver, documents de l'état civil à l'appui, qu'il était marié à Mme E_____, à défaut de quoi, ses allégations sur ce point risquaient de ne pas être retenues.

- 21) Le 23 avril 2014, M. A_____ a produit le décompte de salaire de Mme E_____ pour le mois de novembre. Son salaire net du mois de novembre 2007 se montait à CHF 7'504.70.
- 22) Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi genevoise sur la procédure fiscale - LPFisc - D 3 17).

- 2) a. Le litige porte sur le montant du revenu imposable retenu par l'AFC-GE pour l'ICC et l'IFD 2007.

b. Les décisions de taxation sont notifiées au contribuable par écrit et indiquent les voies de droit. Les autres décisions et prononcés doivent, en outre, être motivés (art. 116 al. 1 LIFD ; art. 19 al. 1 LPFisc). Lorsque le contribuable n'a pas de domicile connu ou qu'il se trouve à l'étranger, sans avoir de représentant en Suisse, les décisions et prononcés peuvent lui être notifiés valablement par publication dans la Feuille officielle du canton (art. 116 al. 2 LIFD ; art. 19 al. 4 LPFisc).

La notification doit permettre au destinataire de prendre connaissance de la décision et, le cas échéant, de faire usage des voies de droit ouvertes à son encontre. Une décision est notifiée, non pas au moment où le contribuable en prend connaissance, mais le jour où elle est dûment communiquée. S'agissant d'un acte soumis à réception, la notification est réputée parfaite au moment où la décision entre dans la sphère d'influence de son destinataire. Si ce dernier devait s'attendre à recevoir une notification ou s'il s'absente pour une longue période, on peut exiger de lui qu'il prenne les mesures nécessaires pour recevoir les décisions qui lui sont adressées. Ainsi, la notification à l'ancienne adresse d'un administré est valablement effectuée lorsque ce dernier s'absente pour un temps prolongé sans faire suivre son courrier, ni donner de nouvelles ou charger un tiers d'agir à sa place (ATF 113 Ib 296 consid. 2a ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.259/2006 du 18 avril 2006 consid. 3.1 ; ATA/199/2012 du 3 avril 2012 et les références citées).

c. En l'espèce, l'AFC-GE a notifié les bordereaux de taxation d'office le 27 août 2008 à l'ancienne adresse du recourant. Ce n'est que dans sa lettre du 1^{er} septembre 2009, soit une année plus tard, que ce dernier a informé l'AFC-GE de son changement d'adresse, alors qu'il ne résidait plus à Genève depuis plus d'une année. N'ayant pris aucune disposition suite à son départ pour les Iles

Caïmans pour recevoir les décisions qui lui étaient adressées, la notification des bordereaux de taxation d'office à l'ancienne adresse du recourant à Genève est valable. Étant donné qu'il ne conteste pas les avoir reçus, il sera retenu que les bordereaux de taxation d'office sont entrés dans sa sphère d'influence au plus tôt le 28 août 2008, ou quelques jours après au plus tard.

- 3) a. L'autorité de taxation 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 (art. 130 al. 2 LIFD ; art. 37 al. 1 LPFisc).

Le contribuable peut adresser à l'autorité de taxation une réclamation écrite contre la décision d'assujettissement ou de taxation dans les trente jours qui suivent sa notification. Le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve (art. 132 al. 1 et 2 LIFD ; art. 39 al. 1 et 2 LPFisc).

Dès l'instant où une décision fiscale n'est plus susceptible d'être attaquée par un moyen de droit ordinaire, elle entre en force (ATA/4439/2010 précité ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 559 n. 1).

La chambre administrative a considéré à plusieurs reprises que la pratique de l'AFC-GE consistant à traiter la remise d'une déclaration fiscale postérieurement à la notification du bordereau de taxation comme une réclamation ne repose sur aucune base légale et est source d'imbroglios juridiques regrettables. À rigueur de jurisprudence, il faut considérer que dans un tel cas le contribuable ne forme pas réclamation à l'encontre du bordereau de taxation, mais sollicite de fait la reconsidération, voire la révision de la taxation (ATA/677/2013 du 8 octobre 2013 et les références citées).

- b. En l'espèce, le recourant ne démontre pas qu'il a déposé sa déclaration fiscale dans le délai qui lui a été imparti par l'AFC-GE, et donc que les bordereaux de taxation d'office ne se justifiaient pas. Il n'a pas non plus formé réclamation à l'encontre des bordereaux de taxation d'office dans les trente jours dès leur notification. Ils sont par conséquent entrés en force.

La lettre du recourant du 1^{er} septembre 2009 contenant sa déclaration fiscale aurait donc dû, conformément à la jurisprudence, être considérée comme une demande de révision, et traitée comme telle.

- 4) a. Une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office : lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts ; lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître, ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure ; lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé. La révision est exclue lorsque le requérant a invoqué des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 147 al. 1 et 2 LIFD ; art. 55 al. 1 et 2 LPFisc).

La demande de révision doit être déposée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans qui suivent la notification de la décision ou du prononcé (art. 148 LIFD ; art. 56 LPFisc). Il appartient au requérant d'établir les circonstances déterminantes pour la vérification du respect du délai précité (arrêt 4A_222/2011 du 22 août 2011 ; ATA/396/2014 du 27 mai 2014).

b. Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale 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 à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 151 al. 1 LIFD ; art. 59 al. 2 LPFisc).

c. En l'espèce, le recourant a indiqué dans sa déclaration pour l'année 2007 n'avoir perçu aucun revenu, alors que les bordereaux de taxation d'office retenaient un revenu imposable de CHF 49'088.- pour l'ICC et de CHF 49'000.- pour l'IFD. Or, il n'a pas prouvé avoir effectué cette demande de révision dans le délai imparti à cet effet. Cependant, en faisant état de dépenses à hauteur de CHF 74'952.-, le recourant a soumis à l'AFC-GE des faits qui lui étaient inconnus et justifiaient un rappel d'impôt. C'est donc à bon droit que l'AFC-GE les a examinés et en a tiré des conséquences dans ses décisions du 7 mai 2013, ce qui n'est du reste pas contesté par le recourant. Reste à examiner quant au fond la nouvelle décision du 7 mai 2013 rendue suite à cette demande.

- 5) a. Les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/406/2014 du 3 juin 2014 et les références citées).

S'agissant de l'ICC, le 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 a abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP I-V).

L'art. 72 al. 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.

L'IFD est réglé par la LIFD, entrée en vigueur le 1er janvier 1995.

b. En l'espèce, l'ICC 2007 sera soumis aux anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques et l'IFD 2007, à la LIFD.

- 6) a. Selon l'art. 16 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. L'art. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14) a un contenu identique.

La chambre administrative prend sa décision après instruction du recours. Elle peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, elle peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier (art. 54 LPFisc ; art. 145 al. 2 et 143 al. 1 LIFD).

D'après un principe généralement admis en matière fiscale, l'administration supporte le fardeau de la preuve et doit démontrer l'existence d'éléments imposables, tandis qu'il incombe à celui qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve. En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, il incombe alors au contribuable de remettre en cause le point de vue de l'administration. Il en va de même lorsque la présentation des faits par l'autorité est vraisemblable selon l'expérience de la vie. Dans ces situations, le fardeau de la preuve des allégations contraires à celles de l'administration repose alors sur le contribuable (ATA/726/2013 du 29 octobre 2013 et les références citées).

b. En l'espèce, le recourant affirme que, n'ayant eu aucune source de revenu en 2007, ses dépenses annuelles de CHF 74'952.- avaient été prises en charge par Mme E_____, avec qui il se serait marié en août 2008.

Cette nouvelle argumentation, si tant est qu'elle soit recevable à ce stade de la procédure, ne saurait être suivie. Le recourant n'a fourni aucun document de l'état civil certifiant ce mariage, et selon le registre des habitants du canton de Genève tenu par l'OCPM, Mme E_____ est célibataire et était domiciliée à Genève jusqu'au 31 décembre 2013. Elle n'avait donc pas le même domicile que le recourant qui a quitté le canton de Genève le 23 juin 2008. C'est donc à juste titre que l'AFC-GE s'est basé sur les dépenses annuelles déclarées par le recourant pour déterminer son revenu imposable selon l'ICC et l'IFD. Ce dernier

n'a en effet fourni aucune explication plausible quant à l'origine des revenus permettant une telle dépense.

Pour le reste, les revenus et déductions retenus par l'AFC-GE, puis par le TAPI ne sont pas contestés par les parties.

- 7) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 20 février 2014 par M. A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 20 janvier 2014 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 500.- à la charge de M. A_____ ;

dit qu'il ne lui est pas alloué d'indemnité de procédure ;

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 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 et les pièces en possession du recourant invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi.

communiquera le présent arrêt à M. A_____, à l'administration fiscale cantonale et à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Verniory et Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :