

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2433/2008-FIN

ATA/577/2008

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 11 novembre 2008

dans la cause

SI R_____ S.A.

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. La Société immobilière R_____ (ci-après : la SI ou la contribuable), société anonyme sise à Genève, a pour but l'achat, la location, la construction et la revente d'immeubles dans le canton de Genève. Son administrateur unique est Monsieur C_____.
2. A/IFD/2003

Par bordereau du 2 juillet 2004, transmis par pli simple, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé d'office la SI pour l'impôt fédéral direct 2003 (ci-après : taxation 2003), retenant un bénéfice net imposable de CHF 48'500.- au taux de 8,50 %, soit un impôt de CHF 4'122,50. En outre, une amende de CHF 1'000.- était prononcée en application de l'article 174 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).
3. Le 27 octobre 2004, la SI a adressé à l'AFC-GE sa « déclaration pour l'impôt cantonal et l'impôt fédéral direct 2003 » (ci-après : déclaration 2003), faisant apparaître une perte nette de CHF 52.-. Etaient joints à la déclaration un bilan pour l'exercice 2003 ainsi que le questionnaire de l'AFC-GE « renseignements complémentaires relatifs aux comptes », mentionnant la perte précitée CHF 52.-.
4. L'immeuble appartenant à la SI a subi un incendie au début du mois de février 2005.
5. L'AFC-GE a traité la déclaration 2003 comme valant réclamation contre la taxation 2003. Par décision du 4 avril 2005, transmise par pli simple, a décidé de maintenir cette dernière, la réclamation étant tardive.
6. Le 22 avril 2005, M. C_____ s'est présenté à l'AFC-GE. La personne qui lui a répondu a noté lui avoir expliqué qu'il devait faire recours auprès de la commission ad hoc avant le 4 mai 2005 contre la décision du 4 avril 2005, en « évoquant l'arbitraire et en joignant les comptes 2003 (bilan + PP), rapport de révision et PV de l'AG ».
7. Le 6 mai 2005, un second incendie, plus important que le premier, a ravagé l'immeuble de la SI.
8. Par courrier daté du 3 mai 2005 mais remis à la poste le 20 suivant, la SI a recouru auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : CCRIFD) contre la décision de l'AFC-GE du 4 avril 2005.

Pour diverses raisons indépendantes de sa volonté, l'administrateur n'avait pas été en mesure de rendre dans les délais une déclaration en bonne et due forme. En raison des dégâts dans l'immeuble - incendies, dégradations - la majeure partie de la comptabilité avait été détruite et il lui fallait du temps pour tenter de réunir des doubles des documents. De plus, son comptable en possession d'un grand nombre de documents relatifs à la société, avait été victime d'un grave accident à l'étranger. Ces documents n'avaient pas encore été récupérés. La taxation d'office était démesurée et arbitraire.

9. Par décision du 21 juin 2006, la CCRIFD a rendu une décision dont le dispositif déclarait recevable le recours de la SI mais le rejetait. Il ressortait toutefois des considérants que la CCRIFD avait estimé que le recours était irrecevable, car tardif. En effet, bien que daté du 3 mai 2005, soit trois jours avant l'incendie de l'immeuble, il n'avait été posté que le 20 mai 2005, alors que la déclaration sur réclamation avait été expédiée le 4 avril 2005.
10. Saisi d'un recours de la SI, le Tribunal administratif l'a admis partiellement, annulé la décision du 21 juin 2006 et renvoyé la cause à la CCRIFD pour décision sur le fond (ATA/407/2007 du 28 août 2007).
11. La CCRIFD a repris l'instruction de la cause et le 9 octobre 2007 a imparti un délai à l'AFC-GE pour se prononcer sur les griefs de la SI relevant du fond du litige.
12. Dans ses écritures du 15 décembre 2007, l'AFC-GE a conclu à l'irrecevabilité du recours, subsidiairement à son rejet, en tant que la décision sur réclamation attaquée n'était pas jointe à l'acte de recours, celui-ci ne répondait pas aux conditions de forme de l'article 140 alinéa 2 LIFD et était en conséquence irrecevable.

Le bordereau d'impôts définitif avait été expédié à la contribuable le 2 juillet 2004. En déposant une déclaration fiscale 2003 complétée le 27 octobre 2004, la contribuable avait agi manifestement hors délai, sans invoquer aucun motif sérieux tendant à justifier son retard. L'incendie du 6 mai 2005 ainsi que celui de moindre importance de mars 2005 étaient postérieurs à la notification du bordereau du 2 juillet 2004 et aux trente jours pour présenter la réclamation. Partant, ces événements ne pouvaient être considérés comme un juste motif.

13. B/IFD/2004

La contribuable n'ayant pas renvoyé sa déclaration 2004, l'AFC-GE lui a adressé un rappel par courrier simple le 12 août 2005 suivi d'un rappel recommandé le 13 septembre 2005. A réception de ce dernier, la fiduciaire de la contribuable a sollicité le 26 septembre 2005, une prolongation de délai qui lui a

été accordée au 14 octobre 2005. La contribuable n'a pas réagi dans le délai imparti.

14. Par bordereau du 15 décembre 2005, transmis par pli simple, l'AFC-GE a taxé d'office la SI pour l'impôt fédéral direct 2004 (ci-après : taxation 2004), retenant un bénéfice net imposable de CHF 48'500.- imposé au taux de 8,50 %, soit un impôt de CHF 4'122,50. En outre, une amende de CHF 1'000.- était infligée en application de l'article 174 LIFD.

15. Le 8 janvier 2006, l'AFC-GE a été informée que suite à l'incendie de l'immeuble, rue R_____, M. C_____ était en détention préventive. Il lui avait fait part de sa volonté de contester la taxation d'office 2004. Il sollicitait d'un délai suffisant pour que le comptable puisse réunir les pièces nécessaires.

16. L'AFC-GE a traité le courrier précité comme une réclamation. Par courrier LSI du 20 janvier 2006 tout en relevant qu'à ce jour, la déclaration 2004 et les comptes 2004 n'avaient pas été déposés, elle a imparti à la SI un délai au 30 janvier 2006 pour la production des éléments manquants.

Dit courrier est revenu à l'AFC-GE avec la mention « non réclamé ».

17. Le 13 février 2006, l'AFC-GE a imparti à la SI un nouveau délai au 27 février 2006, et cela par courrier LSI.

Il était précisé qu'à défaut d'une réponse suffisante de la part de la SI à la date précitée, « les taxations d'office seraient maintenues ».

18. Des notes manuscrites figurant sur le courrier précité, il résulte « les papiers ont brûlé avec l'immeuble, rappeler M. C_____ pour fixer un délai (078/616.00.62).

Passé au guichet, 7 mars 2006 ».

« Selon les explications, ultime délai au 31 mai 2006 ».

19. Par décision du 21 juillet 2006, l'AFC-GE a maintenu la taxation d'office pour la période fiscale 2004 ainsi que l'amende de CHF 1'000.-.

Elle n'avait pas reçu dans le délai fixé les éléments nécessaires à l'application de la loi. Par ailleurs, la contribuable n'avait pas apporté une réponse suffisante à la sommation du 13 février 2006 dans le délai imparti. Conformément au courrier précité, l'AFC-GE avait donc statué sur la base des éléments en sa possession.

20. Par acte daté du 17 juillet 2006, adressé à la CCRIFD et remis à un office de l'entreprise La Poste le 21 août 2006, la SI a déclaré recourir contre la décision du 21 juillet 2006.

Elle a sollicité un délai pour présenter des conclusions, l'administrateur précisant que de novembre 2004 à mars 2005 il était incarcéré et qu'il n'avait pas pu faire face à ses obligations.

Etaient joints à cet acte de recours un bilan au 31 décembre 2005, un compte de pertes et profits de l'exercice 2005 faisant apparaître au 31 décembre 2004 un bénéfice de CHF 12'616,57 et un relevé de l'utilisation du bénéfice accumulé au 31 décembre 2005.

21. Le 30 août 2006, la CCRIFD a imparti à la contribuable un délai au 11 septembre 2006 pour compléter son recours, conformément à l'article 140, alinéa 2 LIFD, sous peine d'irrecevabilité.
22. Le même jour, la CCRIFD a imparti à l'AFC-GE et l'AFC-CH un délai au 15 mars 2007 pour présenter leurs observations sur le recours du 21 août 2006.
23. Par courrier du 11 septembre 2006, la contribuable s'est étonnée des délais susmentionnés. Elle contestait la tardiveté de la demande et, pour prouver sa bonne foi, déposait en mains de la CCRIFD les justificatifs, notamment les courriers, échangés avec l'AFC-GE ainsi que le bilan au 31 décembre 2003 et le compte de pertes et profits de l'exercice 2003 faisant apparaître une perte de CHF 52,27.

La taxation IFD était manifestement inexacte.

24. L'AFC-GE s'est déterminée le 28 février 2007.

L'acte de recours n'indiquait pas les points litigieux de la taxation 2004, ni pour quelles raisons cette taxation serait inexacte. En conséquence, il ne répondait pas aux conditions de forme de l'article 140 alinéa 2 LIFD.

La recourante n'avait pas remis de déclaration fiscale 2004, malgré deux rappels. Elle ne démontrait pas avoir été empêchée de déposer celle-ci dans les délais impartis pour des motifs sérieux. Les incendies de février et mai 2005 n'avaient pas détruit tous les documents utiles. En effet, la contribuable avait joint à son recours du 21 août 2006 les comptes et bilans 2005 sur lesquels figuraient également les montants relatifs à l'exercice 2004 de la société.

Elle conclut principalement à l'irrecevabilité du recours et subsidiairement, à son rejet.

25. Invitée par la CCRIFD à se déterminer sur le maintien de son recours au vu de la réponse de l'AFC-GE, la contribuable a confirmé le 27 mars 2007 qu'elle le maintenait.

26. Par décision du 21 mai 2008, la CCRIFD a joint les recours IFD 2003 et IFD 2004 et les a rejetés.

La tardiveté des réclamations IFD 2003 d'une part, et IFD 2004 d'autre part, souffrait de rester ouverte, le recours devant être rejeté sur le fond pour un autre motif.

En effet, l'AFC-GE avait rigoureusement respecté la procédure prévue aux articles 124, 125 alinéa 2, 126 alinéa 1 et 130 LIFD. Les événements invoqués par la contribuable, à savoir les incendies de l'immeuble de la SI et l'accident du comptable de cette dernière, étaient survenus soit postérieurement, soit antérieurement aux délais fixés par l'AFC-GE.

Concernant la taxation d'office 2003, la recourante n'avait pas satisfait à son obligation de preuve, alors qu'il lui appartenait de démontrer le caractère inexact de la taxation d'office, soit que l'estimation du bénéfice imposable à CHF 48'500.- était manifestement infondée.

Quant à la taxation 2004, la contribuable n'avait même pas remis une formule de déclaration fiscale, ni dans le cadre de la réclamation, ni dans le cadre du recours devant la CCRIFD. Les éléments imposables de la recourante pour l'année 2004 étaient restés et demeuraient inconnus. Dès lors, il n'était nullement démontré que l'évaluation du bénéfice pour l'année 2004 faite par l'AFC-GE était manifestement inexacte.

Les amendes infligées lors des taxations d'office étaient fondées et leur quotité adéquate par rapport à la peine menacée de l'article 174 alinéa 2 LIFD, soit CHF 2'000.- en cas de récidive.

Dite décision, expédiée le 30 mai 2008, a été retournée à la CCRIFD le 11 juin 2008 avec la mention « non réclamé » (délai de garde 09.06.2008).

27. Le 4 juillet 2008, la contribuable a saisi le Tribunal administratif d'un recours contre la décision précitée.

Les taxations d'office 2003 et 2004 étaient arbitraires au vu des bilans de la société (bilans au 31.12.2003 et 31.12.2005).

Elle conclut à l'annulation de la décision attaquée.

28. Le 21 juillet 2008, l'AFC-CH a déclaré qu'elle n'avait pas d'observations à formuler et conclu au rejet du recours.

29. Dans sa réponse du 14 août 2008, l'AFC-GE a renoncé à présenter des observations, le recours ne contenant aucun élément nouveau. Elle conclut au rejet du recours.

30. A la demande du Tribunal administratif, l'AFC-GE a précisé qu'elle n'était pas en mesure de retrouver les références de la sommation adressée à la contribuable préalablement à la taxation d'office 2003. Toutefois, la lettre recommandée originale et son enveloppe ne lui avaient pas été retournées, comme cela avait été le cas notamment dans le cadre de la taxation 2004.

De plus, la contribuable n'avait jamais contesté la validité de la procédure de taxation d'office. En particulier, elle n'avait jamais fait valoir qu'elle n'aurait pas reçu de sommation avant la taxation d'office. Elle contestait uniquement les montants retenus lors de la taxation d'office 2003 qu'elle estimait arbitraire. Partant, la sommation recommandée avait bien été notifiée à la contribuable.

Aucun document n'attestait que la contribuable aurait sollicité un délai pour renvoyer sa déclaration 2003.

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. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Le litige porte sur les taxations d'office IFD pour les exercices 2003 et 2004, ainsi que les amendes y relatives.
3. Selon l'article 37 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2002 :

«¹ Le département 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.

² La sommation est notifiée au contribuable sous forme d'un rappel recommandé avec fixation d'un délai de dix jours et à ses frais ».

4. Taxation office 2003

Concernant la taxation d'office 2003, il faut admettre que la procédure qui a débouché sur le bordereau de taxation d'office du 2 juillet 2004 a été

régulièrement respectée par l'AFC-GE, la recourante n'alléguant pas que des irrégularités auraient entaché ladite procédure.

5. En cas de taxation d'office, la réclamation ne peut porter que sur le fait que ladite taxation est manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve (art. 39 al. 2 LPFisc ; ATA/309/2008 du 10 juin 2008 ; ATA/163/2008 du 8 avril 2008 et les références citées).

6. En l'espèce, concernant la taxation 2003, la SI n'a pas élevé de réclamation au sens légal du terme, mais elle a déposé une déclaration fiscale accompagnée d'un bilan 2001 et d'un questionnaire de l'administration mentionnant une perte de CHF 52.-. 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. A rigueur de droit, le Tribunal administratif ne peut donc que considérer que la recourante n'a pas formé de réclamation à l'encontre du bordereau de taxation d'office 2003 mais qu'en demandant à l'AFC-GE de tenir compte des éléments mentionnés dans sa déclaration 2003 du 27 octobre 2004, elle sollicite de fait la reconsidération de la taxation d'office. En effet, elle ne peut pas en demander la révision, au sens de l'article 55 LPFisc, ladite taxation n'étant pas entrée en force (ATA/163/2008 du 8 avril 2008).

Or, il ne saurait être reproché à l'AFC-GE d'avoir retenu des montants prétendument inexacts, alors qu'il incombait à la contribuable de déclarer ceux-ci en temps utile. A cet égard, c'est en vain que la recourante se réclame des deux incendies ayant endommagé son immeuble : d'une part ces événements sont survenus au cours du premier semestre 2005, soit largement au-delà du délai légal pour le retour de la déclaration fiscale 2003 - au demeurant pour laquelle aucune prolongation de délai n'avait été sollicitée par la contribuable - et d'autre part, contrairement à ce que laisse entendre la SI, ces incendies n'ont pas détruit tous les éléments nécessaires à l'établissement de la déclaration fiscale. En effet, la contribuable a produit dans le cadre de son recours daté du 17 juillet 2006, les comptes et bilans 2005 dans lesquels figurent également les montants relatifs à l'exercice 2004 (cf. ch. 20 supra).

A aucun moment, la recourante n'a soutenu que l'AFC-GE n'aurait pas procédé à une appréciation consciencieuse des éléments en sa possession à la date de la taxation d'office (ATA/163/2008 déjà cité), comme l'article 37 LPFisc lui en faisait l'obligation. La SI, à laquelle incombait le fardeau de la preuve, n'a nullement démontré que tel n'aurait pas été le cas, se limitant à qualifier la taxation d'arbitraire.

En conséquence, la taxation d'office IFD 2003 ne peut qu'être confirmée, dès lors que la recourante n'en a pas établi le caractère manifestement inexact.

7. Taxation d'office 2004

Le bordereau de taxation d'office du 15 décembre 2005 a été précédé d'un rappel par courrier simple suivi d'un rappel recommandé, à la suite duquel l'AFC-GE a octroyé à la recourante un délai au 14 octobre 2005 pour le dépôt de sa déclaration.

A ce jour, malgré les délais octroyés aussi bien avant la taxation d'office que dans le cadre de la procédure de réclamation, la contribuable n'a pas déposé la déclaration fiscale 2004.

Sur le fond, les arguments qui prévalaient au sujet de la taxation 2003 demeurent pleinement valables pour la taxation 2004 (cf. consid. 6 supra).

Il en résulte que le bordereau de taxation d'office 2004 doit également être confirmé.

8. Devant le Tribunal administratif, la recourante ne conteste pas les deux amendes de CHF 1'000.- qui lui ont été infligées. Les deux administrations intimées concluent pour leur part à la confirmation de la décision attaquée.

Le Tribunal administratif étant lié par les conclusions des parties (art. 69 al. 1 LPA), il ne peut que constater que le recours ne porte pas sur cette question.

9. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la SI qui succombe (art. 87 LPA).

* * * * *

**PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 4 juillet 2008 par la SI R_____ S.A. contre la décision du 21 mai 2008 de la commission cantonale de recours en matière d'impôts ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge de la recourante ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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 de recours 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'article 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à la SI R_____ S.A., à la commission cantonale de recours en matière d'impôts, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Thélin, Mmes Hurni et Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :