

du 24 juin 2003

dans la cause

Monsieur W. T.

représenté par le bureau fiduciaire X., mandataire

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE DU CANTON DE GENÈVE

**EN FAIT**

1. Monsieur W. T., est domicilié en Valais. Il est administrateur unique de la société anonyme Y., dont le siège social est dans la même commune. Il est également associé de la société en nom collectif W. (ci-après : la société), sise à Genève. En outre, il possède six immeubles, dont deux sont en construction, dans le canton de Genève.
2. Par lettre recommandée du 31 janvier 1995, M. T. a demandé à l'administration fiscale du canton de Genève (ci-après : l'AFC) de clarifier son statut fiscal genevois afin de mettre fin à sa situation provisoire.
3. Par courrier recommandé du 4 décembre 1995, l'AFC a notifié au recourant, à l'adresse genevoise de la société, un rappel concernant la déclaration pour l'impôt cantonal et communal genevois de l'année 1995, qui aurait dû lui être retournée avant le 30 avril 1995.
4. Le 19 décembre 1995, M. T. a transmis la déclaration à l'AFC et lui a indiqué que la seule adresse à laquelle elle devait lui envoyer le courrier était celle de son domicile à A.
5. Le 19 février 1996, l'AFC a communiqué la taxation provisoire de l'année 1995 au recourant à l'adresse genevoise de la société, en lui indiquant que l'impôt venait à échéance le 21 février 1996.
6. Par courrier du 2 avril 1996, l'AFC a informé M. T. que son statut fiscal genevois correspondait à celui d'une personne indépendante ayant son domicile effectif hors du canton de Genève.
7. Le 1er juillet 1996, l'AFC a sommé l'intéressé, par lettre recommandée adressée à l'adresse genevoise de la société, de payer le montant dû de l'impôt relatif à l'année 1995.
8. Par pli recommandé du 9 juillet 1996, le recourant a informé l'AFC que le bordereau 1995 ne lui était pas parvenu et qu'il avait pris connaissance du montant de l'impôt réclamé par la sommation du 1er juillet 1996, que le secrétariat de la société lui avait transmise. En outre, il a contesté la taxation provisoire de l'année

1995. Il a sollicité un rendez-vous auprès de l'AFC pour mettre fin à sa situation provisoire et demandé qu'une copie du bordereau 1995 lui soit adressée à son adresse privée.

9. Un commandement de payer concernant le bordereau 1995 a été notifié à M. T. le 9 juillet 1997.
10. Par lettre recommandée du 17 février 1999, l'AFC a informé le recourant que la taxation de l'année 1995 ne concernait que les biens immobiliers dont il était propriétaire dans le canton et qu'il était obligé de déclarer l'ensemble de ses revenus et fortune afin que son taux d'imposition soit déterminé. Elle lui a transmis une nouvelle formule de déclaration qu'il devait dûment compléter et lui retourner avant le 18 mars 1999, tout en lui précisant qu'une copie de sa déclaration d'impôt dans le canton du Valais ne serait pas acceptée à titre de réponse.
11. Par décision du 6 octobre 2000, l'AFC a maintenu la taxation relative à l'année 1995, au motif que la réclamation du 9 juillet 1996 n'avait pas été élevée dans le délai de 30 jours à dater de la réception du bordereau d'impôts en application de l'article 349 de la loi générale sur les contributions publiques (LCP) et que l'intéressé n'avait pas donné suite à la lettre recommandée du 17 février 1999. Elle lui a en outre indiqué que cette décision pouvait être contestée par un recours auprès de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la CCRMI) dans les 30 jours à compter de sa notification.
12. Le 15 mai 2001, M. T. a donné procuration au bureau fiduciaire X. en Valais, en la personne de Monsieur J. B., pour qu'il défende ses intérêts et ceux de sa société Y. auprès des autorités fiscales genevoises concernant les impôts cantonaux et communaux 1995 et années suivantes.
13. Par lettre signature du 16 mai 2001, le mandataire a introduit, au nom et pour le compte de son mandant, auprès de la CCRMI, un recours contre la décision sur réclamation du 6 octobre 2000, et subsidiairement une demande de reconsidération, puis subsidiairement encore une demande en remise partielle d'impôt.

Il a conclu à l'interruption de la procédure en recouvrement engagée contre M. T., à l'annulation des

décisions attaquées et au renvoi de la cause à l'autorité inférieure. Subsidiairement, il a demandé la transmission du dossier à l'AFC pour qu'elle se prononce sur une demande de révision, puis si celle-ci était irrecevable, le transfert du dossier à la cheffe du département des finances pour une remise partielle de l'impôt 1995.

Il a estimé que l'autorité fiscale genevoise avait abusé de son pouvoir et de la bonne foi du contribuable en l'inscrivant au rôle d'impôt de manière unilatérale, violé la procédure de taxation, en particulier les règles sur la répartition intercantonale, ainsi que le droit d'être entendu du contribuable, utilisé des fausses adresses pendant la procédure et persisté dans une procédure incorrecte en matière d'instruction, de taxation et de notification.

Par courrier du 8 juin 2001, le mandataire précisait que le recours du 16 mai 2001 ne visait que la taxation cantonale et communale genevoise de l'année 1995.

14. Par acte du 18 avril 2002, l'AFC a conclu à l'irrecevabilité du recours pour motif de tardiveté, au rejet de la demande en reconsidération et à l'irrecevabilité de la demande de remise d'impôts pour cause de tardiveté.
15. Le 22 mai 2002, le mandataire a décidé de maintenir le recours contre la décision du 6 octobre 2000. Il a estimé que la procédure de taxation violait les règles de la répartition intercantonale et que le dossier devait être renvoyé à l'autorité inférieure.
16. Par décision du 10 octobre 2002, la CCRMI a déclaré le recours irrecevable pour cause de tardiveté et a exclu la voie de la révision, le recourant n'ayant pas été empêché d'agir à temps. Elle a transmis la demande de remise au chef du département des finances du canton de Genève pour motif de compétence ratione materiae.
17. Suite aux recherches engagées auprès de La Poste Suisse pour déterminer la date à laquelle la décision du 10 octobre 2002 avait été notifiée au recourant, étant donné que l'accusé de réception de celle-ci ne contenait ni la date de la réception, ni la signature de la partie recourante, il a été établi par la feuille de réclamation jointe au courrier de La Poste Suisse du 27 janvier 2003, que cette décision avait été remise à M. T. le lundi 28

octobre 2002.

18. Le 26 novembre 2002, M. T. a renouvelé la procuration du 15 mai 2001 en faveur de M. B., sans en modifier le contenu.
19. Par lettre signature du 26 novembre 2002, le mandataire a introduit, au nom et pour le compte de M. T., un recours auprès du Tribunal administratif contre la décision du 10 octobre 2002. Il conclut à l'annulation des décisions attaquées et au renvoi de la cause à l'autorité inférieure.  
  
Le recourant a repris les griefs précédemment invoqués devant la CCRMI.
20. Un certificat médical a établi, le 26 novembre 2002, que M. T. était depuis le 15 novembre 2002 dans l'incapacité de travailler et ce pour une durée indéterminée.
21. Par courrier du 18 décembre 2002, la CCRMI a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision et a remis au Tribunal administratif son bordereau de pièces.
22. Dans sa réponse du 9 janvier 2003, l'AFC a estimé que le grief de la double imposition intercantonale devait être rejeté car il était tardif, étant donné que les taxations genevoise et valaisanne étaient toutes deux définitives et exécutoires. Pour le surplus, elle a renvoyé le tribunal de céans à sa réponse du 18 avril 2002 à la CCRMI ainsi qu'à la décision de celle-ci du 10 octobre 2002, dont les conclusions devaient être confirmées.
23. Le 28 avril 2003, le mandataire a, à nouveau, souligné que l'autorité genevoise avait abusé de son pouvoir, d'une part, en imposant M. T. sur un revenu indépendant pour l'année 1995, alors qu'il n'exerçait plus d'activité indépendante dans le canton de Genève, et d'autre part, en notifiant les décisions à une adresse incorrecte. Il a aussi relevé que l'autorité genevoise n'avait pas statué sur la qualité de contribuable de M. T. avant l'ouverture de la procédure de taxation.
24. Par courrier du 7 mai 2003, la CCRMI a maintenu sa décision du 10 octobre 2002. Elle a soutenu que cette décision avait été notifiée le 18 octobre 2002 en se

fondant sur le pli de La Poste Suisse du 27 janvier 2003. Elle a également rappelé que le recourant ne l'avait pas avisée d'une révocation de son élection de domicile auprès de son mandataire et qu'il n'avait jamais allégué avoir reçu tardivement la décision du 6 octobre 2000.

25. Le 8 mai 2003, le recourant ainsi que l'AFC ont été informés que la cause était gardée à juger.

### EN DROIT

1. Interjeté par l'intéressé devant la juridiction compétente, le recours visant la décision de la CCRMI du 10 octobre 2002 est recevable sur ces points (art. 7 al. 2, 53 al. 1 et 4 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17; art. 57 let. a et 60 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Reste à examiner si le délai de recours contre la décision du 10 octobre 2002 a été respecté.

a. Le délai de recours contre la décision attaquée est de 30 jours à compter de la notification de celle-ci (art. 53 al. 1 LPFisc). Le délai commence à courir le lendemain de la notification. Il est considéré comme respecté si le recours est remis au département, à un office de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse à l'étranger le dernier jour ouvrable du délai au plus tard. Lorsque le dernier jour du délai tombe un samedi, un dimanche ou un jour férié officiel, le délai expire le premier jour ouvrable qui suit (art. 53 al. 3 et 41 al. 1 LPFisc).

b. Selon la jurisprudence relative à l'article 169 alinéa 1 lettre d de l'ancienne ordonnance sur les postes (OSP - RS 783.01), un envoi recommandé qui n'a pas pu être distribué est réputé notifié le dernier jour du délai de garde de sept jours suivant la remise de l'avis d'arrivée dans la boîte aux lettres ou la case postale de son destinataire (ATF 127 I 31 consid. 2a/aa p. 34; ATF 123 III 492 consid. 1 p. 493; 119 V 89 consid. 4b/aa p. 94 et les arrêts cités). Encore faut-il que celui-ci doive s'attendre, avec une certaine probabilité, à recevoir une communication des autorités (ATF 119 V 89 consid. 4b/aa p. 94). Le Tribunal fédéral a admis qu'une

telle pratique n'était pas arbitraire, qu'il suffisait que l'acte se trouvât dans la sphère d'influence du destinataire et qu'il n'était pas nécessaire qu'il l'ait personnellement en main, encore moins qu'il en prenne effectivement connaissance (ATF 109 IA 18). Lorsque le recourant a choisi de retenir les envois qui lui sont adressés en "poste restante", le délai de garde est d'un mois (art. 166 al. 2 let. a OSP). En pareil cas, selon la jurisprudence, l'acte est réputé notifié le dernier jour du délai de garde de sept jours et non point le dernier jour du délai de garde d'un mois (ATF 113 Ib 87 consid. 2b pp. 89, 90; question laissée ouverte à l'ATF 116 III V consid. 2c p. 102), parce que la poste restante n'est pas un mode de distribution du courrier et que les actes judiciaires ne peuvent être adressés poste restante (art. 72 al. 2 et 166 al. 1 OSP).

Le Tribunal fédéral a confirmé cette jurisprudence après l'abrogation de l'OSP, à la suite de l'entrée en vigueur, le 1er janvier 1998, du nouveau régime de la poste, issu de la loi fédérale sur la poste du 30 avril 1997 (LPO - RS 783.0; art. 13 de l'ordonnance sur la poste du 29 octobre 1997 - OPO) en relevant que les règles de l'ancienne OSP relative au dépôt "poste restante" sont restées les mêmes, selon les nouvelles prescriptions de service de la Poste.

Les actes de poursuite et les actes judiciaires ne peuvent être adressés par cette voie; les recommandés font l'objet d'un avis de retrait et le délai de garde de la poste restante est d'un mois (Prescription B 21 alinéa 651; ATF A. du 24 juillet 2000, dans la cause 1P.369/2000).

c. D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, lorsque le destinataire donne l'ordre au bureau de poste de conserver son courrier, l'envoi recommandé est réputé notifié au plus tard le dernier jour du délai de garde, qui compte sept jours (ATF 127 I 31 c. 2a/aa p. 34 et les références, rés. in: SJ 2001 I 193 c. 2a/aa pp. 195-196). L'ordre de garder le courrier n'emporte, par conséquent, aucune dérogation aux principes généraux sur la notification des décisions sous pli recommandé (ATF 123 III 492 c.1 pp. 493-494; 113 Ib 87 c. 2b p. 89-90; arrêt non publié de la 1ère Cour de droit public dans la cause 1P.250/1995 c. 2b/cc; SJ 2001 I 573 c. 5 p. 582). Le délai au terme duquel un acte est censé être notifié n'est pas prolongé lorsque la Poste permet de retirer le courrier dans un délai plus long, par exemple, suite à

une demande de garde (ATF 123 III 492 c. 1 p. 493 avec références). D'autres arrangements particuliers avec la Poste ne peuvent repousser l'échéance de la notification (SJ 2001 I 193 c. 2b p. 196).

La fiction de la notification nécessite une règle claire, simple et avant tout uniforme (ATF 123 III 492 c. 1 pp. 493-494 avec références). Cela est également important pour l'autorité prenant la décision, d'éventuelles parties au litige et l'autorité de recours. La Poste jouit aujourd'hui de la même liberté qu'une entreprise et ses employés ne sont plus liés comme des fonctionnaires aux principes de l'activité étatique. Dès lors, la date de la notification ne doit pas dépendre d'un comportement favorable aux clients ou d'une prolongation par inadvertance du délai de garde. Dans ce domaine, il n'est pas excessivement formaliste de toujours considérer la notification comme réalisée après l'écoulement de sept jours suivant la tentative de notification, indépendamment du délai concret de retrait octroyé par la Poste. Ce principe s'applique aussi lorsque le dernier jour du délai de sept jours est un samedi ou un autre jour férié reconnu. Le délai de retrait échoit normalement le septième jour; compte tenu de la fiction de la notification, ce jour marque le début du délai de recours. Pour le calcul, peu importe donc que ce jour soit férié ou non (comparer pour le calcul des délais d'une manière générale l'art. 32 OJ). Le moment de la notification fictive est toujours déterminable, puisque les sept jours débutent avec la tentative de remise de l'envoi, dont la date figure sur l'avis de retrait (SJ 2001 I 193 c. 2b pp. 196-197).

En l'espèce, la décision du 10 octobre 2002 a été expédiée sous forme de lettre signature au centre courrier de Genève 18 le mercredi 16 octobre 2002. Elle était adressée à M. T. au domicile de son mandataire. L'accusé de réception de celle-ci lui a été retourné sans être daté ni signé par le recourant, voire par son mandataire. Afin de déterminer la date à laquelle la décision litigieuse avait été communiquée au recourant, des recherches ont été effectuées auprès de La Poste Suisse. Il en résulte que la décision a fait partie de la distribution du 18 octobre 2002 en Valais, et qu'elle a été remise au destinataire le lundi 28 octobre 2002. Le délai de garde de sept jours, ayant commencé à courir le 18 octobre, est venu à échéance le vendredi 25 octobre sans que le recourant ou son mandataire soient venus retirer l'envoi recommandé comportant la décision. Ces



derniers devaient cependant s'attendre à ce que la CCRMI leur communique une décision sur le recours qu'ils avaient introduit auprès d'elle le 16 mai 2001. La décision, qui se trouvait dans leur sphère d'influence depuis le 18 octobre 2002, est donc réputée notifiée le 25 octobre 2002. Le délai de recours a ainsi commencé à courir le 26 octobre 2002. Comme le dernier jour du délai tombait le dimanche 24 novembre 2002, le délai a expiré le lundi 25 novembre 2002. Le recours, ayant été posté le 26 novembre 2002, est tardif.

3. Bien que le recours soit tardif, il faut encore vérifier s'il existait un motif sérieux justifiant une prolongation du délai de recours.

a. Les délais de réclamation et de recours fixés par la loi sont des dispositions impératives de droit public. Ils ne sont, en principe, pas susceptibles d'être prolongés (art. 16 al. 1 phrase LPA), restitués ou suspendus, si ce n'est par le législateur lui-même (SJ 1989 418). Ainsi, celui qui n'agit pas dans le délai prescrit est forclos et la décision en cause acquiert force obligatoire (SJ 2000 I 22, consid. 2, p. 24; RDAF 1984 pp. 220-221; B. M. du 18 décembre 1998, S. du 23 septembre 1997, N. du 19 octobre 1993).

b. En procédure fiscale, selon l'article 41 alinéa 3 LPFisc auquel renvoie l'article 53 alinéa 3 LPFisc, le législateur admet que, passé le délai de trente jours, un recours tardif n'est recevable que si le contribuable établit que, par suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de présenter son recours en temps utile et qu'il l'a déposé dans les 30 jours après la fin de l'empêchement.

c. Selon la jurisprudence du Tribunal administratif relative aux cas de force majeure au sens de l'article 16 alinéa 1 2ème phrase LPA (ATA B. du 29 août 2000), la maladie n'est admise comme motif d'excuse que si elle empêche le contribuable ou d'agir lui-même ou de donner à un tiers les instructions nécessaires pour agir à sa place (H. MASSHARDT/GENDRE, Commentaire IDN, 1980, p. 418; M. DUSS; Verfahrensrecht in Steuersachen, Winterthur 1987, p. 102). Dans cette hypothèse, le fardeau de la preuve incombe à l'assujetti (DUSS, op. cit., p. 102; ATA D. du 9 août 2000). En outre, il est précisé qu'une éventuelle défaillance d'un mandataire ne saurait constituer un cas de force majeure.

En l'espèce, le recourant produit un certificat médical daté du 26 novembre 2002, qui atteste de son incapacité de travailler à 100%, depuis le 15 novembre 2002 et ce de manière indéterminée, sans toutefois mentionner la cause de cette incapacité ni la date du début du traitement, indication requise par le certificat. Le fait d'avancer un tel certificat médical ne prouve pas encore que l'incapacité invoquée a empêché l'intéressé de recourir dans le délai légal. En effet, il convient de relever que les intérêts du recourant avaient été confiés, le 15 mai 2001, déjà, à un mandataire du bureau X. par procuration. Celle-ci lui avait été délivrée "dans le sens le plus large" afin de "représenter, défendre, introduire réclamation, déposer recours, demande de révision et/ou demande en remise auprès des autorités fiscales genevoises, concernant les impôts cantonaux et communaux 1995 et années suivantes". Une seconde procuration, qui ne se différenciait de la première que par la précision du mandant sur ce qu'il entendait par "autorités fiscales genevoises", à savoir "la commission cantonale de recours en matière fiscale, le tribunal administratif, voire le tribunal fédéral", a été établie le 26 novembre 2002. Le mandataire était ainsi tenu de défendre les intérêts du recourant, ce d'autant plus que la première procuration n'avait pas été révoquée, mais simplement précisée. Par ailleurs, l'incapacité du recourant d'exercer son activité professionnelle ne représentait pas en soi un obstacle pour le mandataire d'introduire un recours contre la décision de la CCRMI en temps utile. Vu l'ensemble de ces éléments, il apparaît qu'aucun motif sérieux n'empêchait l'intéressé de recourir dans le délai impératif de l'article 53 alinéa 1 LPFisc. Le recours est donc tardif.

4. Au vu de ce qui précède, le recours sera déclaré irrecevable pour cause de tardiveté. Un émolument de CHF 300.- sera mis à la charge du recourant (ATA O. du 8 octobre 2002, ATA B. du 29 août 2000).

**PAR CES MOTIFS**  
**le Tribunal administratif**  
**à la forme :**

déclare irrecevable le recours interjeté le 26 novembre 2002 par Monsieur W. T. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 10 octobre 2002;

au fond :

met à la charge du recourant un émolument de CHF 300.-;

communique le présent arrêt au bureau fiduciaire X., mandataire du recourant, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale genevoise.

Siégeants : M. Paychère, président, MM. Thélin, Schucani, Mmes Bonnefemme-Hurni, Bovy, juges.

Au nom du Tribunal administratif :  
la greffière-juriste adj. : le vice-président :

M. Tonossi

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme M. Oranci