

du 18 mai 2004

dans la cause

Madame _____ et Monsieur _____ A. _____
représentés par S. _____ & Partenaires Société Fiduciaire
S.A.

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPÔTS

EN FAIT

1. Monsieur ____ A.____ et son épouse, Madame ____ A.____, sont domiciliés à Genève depuis le 7 décembre 2000. Les époux A.____ étaient précédemment domiciliés à Gland, dans le canton de Vaud.
2. M. A.____ exploitait à l'époque des faits une société en commandite dénommée "A.____ X____ & Cie", active dans le domaine de la gestion de fortunes. L'inscription de cette société au registre du commerce genevois, effectuée en 1988, a été radiée le 13 avril 2000. Les actifs et les passifs de la société dissoute ont été repris par la société "A.____ X____ & Cie S.A.", laquelle a fait l'objet d'une inscription au registre du commerce de Genève en date du 3 mars 2000. La société a pour but le courtage sur titres et toutes autres activités financières. M. A.____ en est l'administrateur unique.
3. En date du 21 décembre 2000, l'administration fiscale genevoise (ci-après : l'AFC) a remis aux époux A.____ un bordereau de taxation provisoire pour l'année 2000. Ce bordereau, qui n'a pas été contesté, se fondait sur un revenu imposable de CHF 201'487 au taux de CHF 211'747, pour un montant de CHF 53'896,55.
4. L'AFC a notifié le 26 juin 2001 aux époux A.____ un bordereau rectificatif relatif à l'exercice fiscal 2000. L'impôt modifié s'élevait à CHF 58'816,25 sur la base d'un revenu imposable de CHF 218'788.
5. Représenté par la Fiduciaire S.____ Partenaires Société Fiduciaire S.A. (ci-après : S.____ Fiduciaire S.A.), M. A.____ a formé réclamation le 13 juillet 2001 contre le bordereau rectificatif du 26 juin précédent, en faisant valoir qu'il était domicilié dans le canton de Vaud et que, salarié depuis le 1er janvier 2000, il devait être taxé dans ce canton.
6. Agissant par le biais de la Fiduciaire S.____ S.A., M. A.____ a produit le 12 décembre 2001 devant l'AFC des décisions de taxation, datées du 23 novembre 2001, émanant des autorités fiscales vaudoises, pour la période du 1er janvier 2000 au 15 janvier 2001.

7. L'AFC a partiellement admis la réclamation de M. A._____ par décision du 19 mars 2002, notifiée à la Fiduciaire S._____ S.A. L'impôt rectifié s'élevait à CHF 50'825,65, sur la base d'un revenu imposable de CHF 192'796.-. Le revenu extraordinaire résultant de l'activité indépendante de M. A._____ a été arrêté à CHF 231'043.-. Pour ce faire, l'AFC a soustrait - après reprise d'un montant de CHF 3'543 - du bénéfice réalisé en 1999, soit CHF 257'035.-, la moyenne du bénéfice acquis de 1994 à 1999, soit CHF 25'992.-.
8. Toujours représentés par la Fiduciaire S._____ S.A., les époux A._____ ont recouru en date du 17 avril 2002 devant la commission cantonale genevoise de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission). Domiciliés dans le canton de Vaud, et compte tenu du statut de salarié que connaissait M. A._____ depuis 1er janvier 2000, les époux A._____ ont soutenu qu'ils ne pouvaient être imposés dans le canton de Genève au titre de l'année fiscale 2000.
9. Le 24 avril 2002, la commission a prié la Fiduciaire S._____ S.A. de lui indiquer si les époux A._____ faisaient élection de domicile en ses locaux, en vue de la notification de la décision qu'elle allait rendre. Ce courrier n'a pas été honoré d'une réponse.
10. Après transmission du recours par la commission, l'AFC a demandé à la Fiduciaire S._____ S.A., par courrier du 5 décembre 2002, de lui faire tenir une copie du certificat de salaire de M. A._____ pour le mois de décembre 2000, afin de pouvoir instruire le dossier de manière complète. M. A._____ a donné suite à cette requête le 18 décembre 2002.
11. L'AFC a conclu le 28 mars 2003 au rejet du recours des époux A._____. L'argument tiré de l'assujettissement du contribuable au système fiscal genevois aurait dû faire l'objet d'une réclamation à l'occasion de la notification du bordereau provisoire. Cette échéance passée, il n'était plus possible de remettre en cause le principe de l'assujettissement à propos du bordereau de taxation définitive.
12. Le 2 avril 2003, la commission a transmis la réponse de l'AFC à la Fiduciaire S._____ S.A., en invitant cette dernière à lui faire savoir si elle entendait maintenir le recours. Par courrier du 17 avril 2003, la Fiduciaire S._____ S.A. a répondu qu'elle

maintenait le recours, dans l'attente de la décision des autorités fiscales vaudoises au sujet de la taxation des époux A._____ pour l'an 2000.

13. La commission a rejeté le recours le 20 novembre 2003. Elle a considéré que la question de l'assujettissement des époux A._____ aurait dû être soulevée contre le bordereau de taxation provisoire qui leur avait été notifié le 21 décembre 2000. La réclamation, puis le recours formés contre le bordereau de taxation définitive du 26 juin 2001, ne pouvaient porter que sur les éléments rectifiant la taxation provisoire. Or, le bordereau provisoire du 21 décembre 2000 avait retenu un assujettissement limité des époux A._____ à Genève, en raison de l'activité indépendante alors exercée par M. A._____ dans ce canton. Ce bordereau n'ayant pas été contesté, les époux A._____ étaient forclos à remettre en cause la question de leur assujettissement à la faveur d'un recours formé contre la décision de taxation définitive qui, sur ce point, ne faisait que reprendre la teneur du bordereau provisoire entré en force. Sur le fond, la commission a confirmé la décision de taxation sur réclamation de l'AFC "dans son résultat, mais pas dans son calcul", en indiquant renoncer à opérer une reformatio in peius. La décision de la commission a été notifiée à la Fiduciaire S._____ S.A. le 27 novembre 2003.
14. Par lettre adressée le 26 janvier 2004 au Tribunal administratif, la Fiduciaire S._____ S.A. a indiqué déposer un recours pour le compte des époux A._____ contre la décision de la commission, "dans l'attente d'un possible arrangement". La lettre, qui ne contient aucune autre espèce de motivation, indique que les époux A._____ n'ont pas fait élection de domicile auprès de la Fiduciaire S._____ S.A. et qu'ils n'ont par conséquent "pas reçu à ce jour la notification officielle de la décision rendue par la commission de recours".
15. L'AFC a conclu le 4 février 2004 à l'irrecevabilité du recours, motif pris de sa tardiveté. L'AFC relève que les recourants font preuve d'une mauvaise foi patente, dans la mesure où la Fiduciaire S._____ S.A. les a représentés durant l'entier de la procédure de réclamation, puis de recours, dirigée contre le bordereau de taxation définitive qui leur a été notifié le 26 juin 2001, sans jamais indiquer qu'ils n'auraient nullement élu domicile auprès de cet établissement. Dans cette mesure, le recours doit selon

l'AFC être considéré comme téméraire.

16. Répondant à une demande du juge délégué, M. A._____ a informé le Tribunal administratif, par courrier du 11 février 2004, n'avoir jamais élu domicile auprès de la Fiduciaire S._____. Toute correspondance officielle devait être adressée à son domicile privé.
17. Le 9 mars 2004, l'AFC a fait parvenir au Tribunal administratif un courrier que lui a adressé la Fiduciaire S._____ S.A. le 20 janvier précédent au nom et pour le compte des époux A._____, par lequel ces derniers ont formé une réclamation contre un avis de taxation du 18 décembre 2003. Sur cette base, l'AFC indique que les époux A._____ ne sauraient, sans faire preuve d'une mauvaise foi patente, contester avoir élu domicile auprès de la Fiduciaire S._____ S.A. et soutenir que la décision de la commission ne leur serait de ce fait pas parvenue.
18. a. Entendu en comparution personnelle le 7 mai 2004, M. A._____ a déclaré disposer d'une formation d'économiste et de juriste. Le recourant a indiqué que la Fiduciaire S._____ S.A. l'a effectivement représenté durant la procédure qui s'est déroulée devant l'AFC, puis devant la commission, sans qu'il ait pour autant élu domicile auprès de cette dernière. Pour cette raison, l'ensemble des communications officielles aurait dû lui être adressé personnellement.

b. Monsieur ____ H._____, représentant la Fiduciaire S._____ S.A., a confirmé avoir bien reçu le courrier que la commission lui a adressé le 24 avril 2002, par lequel celle-ci l'a invité à lui faire savoir si les époux A._____ avaient élu domicile auprès de son établissement. Transmis à M. A._____, ce courrier n'a pas fait l'objet d'une réponse, dès lors qu'un silence "équivalait à l'absence de domicile auprès de S._____ S.A.". M. H._____ a par ailleurs confirmé avoir reçu la décision de la commission du 20 novembre 2003. Toutefois, étant en vacances du 18 décembre 2003 au 12 janvier 2004, c'est à cette dernière date seulement qu'il lui a été possible de prendre connaissance de la décision, dès lors qu'il n'est que rarement présent au bureau genevois de la Fiduciaire S._____ S.A. Le temps nécessaire à la transmission de la décision à M. A._____ explique que le recours n'a pu être introduit avant le 26 janvier 2004.

c. Sur question du juge, M. A._____ a indiqué maintenir le recours. L'AFC a persisté dans ses conclusions. Sur quoi les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. a. Le délai pour saisir le Tribunal administratif, instance compétente pour connaître des recours dirigés contre les décisions de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 (LOJ - E 2 05)), est de trente jours, conformément aux articles 63 alinéa 1, lettre a, de la loi sur la procédure administrative, du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 53 alinéa 1 de la loi de procédure fiscale, du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17; ATA C. du 2 mars 2004; M. du 30 septembre 2003).

b. 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 1ère phr. LPA), restitués ou suspendus, sauf par le législateur lui même (SJ 1989, p. 418 Subasic). Ainsi, celui qui n'agit pas dans le délai prescrit par la loi est forclos et la décision en cause acquiert alors force obligatoire (ATA S. du 6 janvier 2004, consid. 2a et les autres références citées). Les cas de force majeure demeurent toutefois réservés, conformément à l'article 16 alinéa 1, 2ème phrase, LPA. Tombent sous cette notion les événements extraordinaires et imprévisibles, qui surviennent en dehors de la sphère d'activité de l'intéressé et qui s'imposent à lui de l'extérieur de façon irrésistible (SJ 1999 I, p. 119 D.; Theo GUHL, Das Schweizerische Obligationenrecht, 9e éd., Zurich 2000, p. 229).

c. Les délais commencent à courir le lendemain de leur communication ou de l'événement qui les déclenche (art. 17 al. 1 LPA). Par ailleurs, lorsque le dernier jour du délai tombe un samedi, un dimanche ou sur un jour légalement férié, le délai expire le premier jour utile (art. 17 al. 3 LPA; ATA R. et D. du 2 mars 2004, consid. 2).

2. a. En l'occurrence, la décision dont est recours, datée du 20 novembre 2003, a été notifiée à la Fiduciaire S._____ S.A. en date du 27 novembre suivant. Interjeté le 26 janvier 2004, le recours a manifestement été formé hors délai et s'avère ainsi irrecevable au sens des articles 63 alinéa 1, lettre a, LPA et 53 alinéa 1 LPFisc. M. A._____ fait cependant valoir que la commission aurait dû lui communiquer directement la décision présentement attaquée, en l'absence d'élection de domicile auprès de la Fiduciaire S._____ S.A. et qu'il ne saurait, partant, se voir opposer la forclusion du recours. Implicitement, le recourant paraît ainsi faire référence à l'article 47 LPA, selon lequel une notification irrégulière ne peut entraîner aucun préjudice pour les parties. L'AFC soutient, en sens inverse, que la décision querellée a été valablement notifiée à l'adresse du représentant du recourant.

b. Il convient d'examiner la régularité de la notification de la décision de la commission au regard des articles 9 alinéa 1, 46 alinéa 2 et 47 LPA. Cette question suppose que soient analysées les modalités qui ont entouré la représentation des époux A._____ par la Fiduciaire S._____ S.A.
3. a. Sous le titre "Représentation et assistance", l'article 9 alinéa 1 LPA dispose que les parties, à moins qu'elles ne doivent agir personnellement ou que l'urgence ne le permette pas, peuvent se faire représenter par un conjoint, un ascendant ou un descendant majeur, respectivement par un avocat ou par un autre mandataire professionnellement qualifié pour la cause dont il s'agit.

b. Il est, en procédure administrative, généralement possible pour le justiciable de se faire représenter par un mandataire. Ainsi, tant que la partie ne révoque pas formellement le mandat qu'elle a confié, l'autorité adresse ses communications au mandataire. La doctrine a relevé à ce sujet qu'il s'agit précisément d'une raison de se faire représenter dans ce type de procédure, "puisque la partie n'est plus obligée de prendre ses dispositions en cas d'absence pour faire suivre le courrier, les convocations et autres notifications arrivant chez le mandataire" (Benoît BOVAY, Procédure administrative, Berne 2000, p. 159). Ces principes, qu'exprime l'article 11 de la loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 (RS 172.021), valent également, sauf norme contraire, pour la procédure administrative de rang cantonal. Tel est le cas

en droit genevois, dans la mesure où, conformément à l'article 46 alinéa 2 LPA, les décisions sont notifiées aux parties, le cas échéant à leur domicile élu auprès de leur mandataire, par écrit. Confirmant l'approche suivie par le Tribunal administratif, le Tribunal fédéral a jugé que, si la partie a désigné un mandataire pour les besoins d'une procédure déterminée, la notification au domicile élu s'impose (SJ 1999 II, p. 301 S.; BOVAY, op. cit., p. 162).

c. Dans le cas d'espèce, il résulte des pièces produites, en particulier du dossier de la commission et des déclarations des parties que, durant toute la procédure de réclamation devant l'AFC, puis devant la commission, les époux A._____ ont été constamment représentés par la Fiduciaire S._____ S.A. Non seulement cette dernière a accompli l'ensemble des actes requis par la procédure de réclamation, puis de recours, mais de surcroît, toutes les décisions susceptibles de donner lieu, dans ce cadre, à contestation lui ont été notifiées directement, sans qu'à aucun moment, la question de la régularité de la représentation des époux A._____, ni celle de l'élection de domicile auprès de leur mandataire, soit sujette à caution. C'est ainsi la Fiduciaire S._____ S.A. qui, le 13 juillet 2001, a formé réclamation contre le bordereau rectificatif notifié le 26 juin 2001 aux époux A._____. C'est à elle que l'AFC a notifié, le 19 mars 2002, sa décision sur réclamation, sans que la régularité de cette démarche ait été critiquée, ni même évoquée. C'est encore S._____ S.A. qui, le 17 avril 2002, a formé recours devant la commission, sans aucunement indiquer que le mandat qu'elle exerçait n'aurait pas été de pair avec une élection de domicile en ses locaux. De surcroît, l'interpellation de la Fiduciaire S._____ S.A. par la commission en date du 24 avril 2002, par laquelle cette dernière a prié le représentant des époux A._____ de lui faire savoir si ses mandants avaient élu domicile auprès d'elle, est demeurée sans réponse aucune, alors même que celle-ci a admis, en comparution personnelle, avoir reçu ledit courrier et l'avoir transmis à M. A._____.

d. Au vu des éléments qui précèdent, les recourants font preuve d'une mauvaise foi manifeste en soutenant que la décision de la commission ne leur aurait pas été correctement acheminée. Valablement notifiée en date du 27 novembre 2003, sur la base d'une élection de domicile établie par actes concluants, la décision de la commission ne pouvait, partant, être entreprise devant le

Tribunal administratif que dans le délai de trente jours qui a, de manière parfaitement régulière, commencé à courir dès cette date, en application de l'article 17 LPA. Introduit le 26 janvier 2004, le recours est manifestement tardif et doit, partant, être déclaré irrecevable.

4. a. Bien que le caractère téméraire de l'argument avancé par les époux A._____ à l'appui de leur recours prête difficilement le flanc à la contestation, comme le souligne justement l'AFC, le Tribunal administratif renoncera à leur infliger une amende.

b. La procédure propre au contentieux fiscal n'est pas gratuite. Vu l'issue du recours, un émoluments de procédure de CHF 1'200.- sera par conséquent mis à la charge des époux A._____, pris conjointement et solidairement (art. 87 LPA).

c. Tant dans le courrier qu'il a adressé au Tribunal administratif le 11 février 2004 que lors de l'audience de comparution personnelle qui s'est tenue le 7 mai suivant, M. A._____ a exprimé le souhait de se voir adresser à son domicile privé toute correspondance officielle. Quand bien même le mandat de représentation conféré à la Fiduciaire S._____ S.A. n'a pas été révoqué pour autant, le Tribunal prend acte de la volonté du recourant et lui notifiera le présent arrêt à son adresse privée, ainsi qu'à la Fiduciaire S._____ S.A.

PAR CES MOTIFS

le Tribunal administratif :

déclare irrecevable le recours interjeté le 26 janvier 2004 par Madame ____ et Monsieur ____ A._____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 20 novembre 2003;

met à la charge des époux A._____, pris conjointement et solidairement, un émoluments de CHF 1'200.-;

communique le présent arrêt aux époux A._____, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts, et pour information, à la Fiduciaire S._____

S.A..

Siégeants : M. Thélin, président, M. Schucani, Mmes Hurni, Bovy, juges, M. Hottelier, juge suppléant.

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

C. Del Gaudio-Siegrist Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme M. Oranci