

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2639/2009-ICCIFD

ATA/586/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 31 août 2010

2^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur H_____
représentés par Monsieur L_____, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière
administrative du 15 mars 2010 (DCCR/369/2010)**

EN FAIT

1. Madame et Monsieur H_____ sont domiciliés à Bernex dans le canton de Genève. M. H_____ exploite un bureau d'études et d'expertises en géologie à Carouge.
2. Le 20 octobre 2008, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a envoyé aux contribuables, sous pli simple, un bordereau de taxation 2007 pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et un autre pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), comportant tous deux la voie et le délai de la réclamation, accompagnés de deux feuilles relatives, l'une au revenu et l'autre à la fortune, intitulées "éléments retenus par l'administration". Il résulte de ces derniers documents datés du 20 octobre 2008 également que pour M. H_____, sous code 32.10 concernant les cotisations AVS/AI, APG et chômage, CHF 6'401.- avaient été pris en considération par l'AFC-GE.
3. Par pli daté du 6 février 2008 (recte 2009) mais réceptionné par l'AFC-GE le 10 février 2009, le contribuable a écrit : "A réception de vos bulletins pour les acomptes provisionnels 2009, dont le montant m'a paru élevé, j'ai repris ma taxation de l'année dernière et constaté que, sans m'avoir questionné ou informé, vous aviez réduit mes cotisations aux assurances sociales de CHF 22'124.- à CHF 6'401.-. A cet égard, je joins copie d'un décompte rectificatif pour les années 2006 et 2007, se soldant en faveur des assurances sociales par un montant de CHF 22'336,65. En conséquence, je vous prie de bien vouloir revoir votre taxation sur ce point et vous remercie etc.".

Etaient joints deux décomptes établis par la caisse cantonale genevoise de compensation (ci-après : CCGC) le 26 août 2008, l'un relatif aux cotisations personnelles à l'AVS pour M. H_____, faisant état pour 2007 d'un montant de CHF 15'217,60 auquel s'ajoutaient CHF 426.- de frais d'administration, soit une somme totale de CHF 15'645,60, et un décompte pour les cotisations personnelles de M. H_____ à l'assurance maternité cantonale s'élevant pour 2007 à CHF 32,05.
4. Par deux décisions du 19 mars 2009, l'AFC-GE a déclaré irrecevable la réclamation relative à l'ICC 2007 au motif que celle-ci n'avait pas été faite dans le délai de trente jours, comme le prévoyait l'art. 39 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). Il en était de même pour celle relative à l'IFD 2007, le délai de l'art. 132 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) n'ayant pas été respecté. Ces décisions sur réclamation pouvaient faire l'objet d'un recours dans les trente jours auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA).

-
5. Le 30 mars 2009, M. H_____ a écrit à l'AFC-GE en indiquant qu'il apportait diverses précisions afin d'éviter de déranger inutilement la CCRA. La raison principale pour laquelle il avait tardé à élever réclamation était le fait "que votre taxation n'était accompagnée d'aucune mention des modifications que vous aviez apportées à ma déclaration, contrairement à ce qui est stipulé à l'art. 36 3^{ème} § LPFisc. De plus, vous ne m'aviez posé aucune question ni demandé la présentation de documents à la suite de votre vérification. J'étais donc incontestablement autorisé à considérer que vous aviez accepté tous les éléments que j'ai apportés". Il ajoutait que la CCGC avait mis plusieurs années à établir des décomptes. Etant hydrogéologue de formation et non expert-comptable, il présumait en toute bonne foi avoir rempli ses obligations. Il espérait que l'AFC-GE revienne sur sa décision et modifie les taxations "qui le chargeaient injustement".
 6. Le 6 mai 2009, l'AFC-GE a prié les contribuables de lui indiquer si le courrier précité du 30 mars 2009 devait être considéré comme un recours, auquel cas il serait transmis à la CCRA pour raison de compétence. Néanmoins, l'AFC-GE constatait après un nouvel examen du dossier des contribuables que la décision AVS de la CCGC produite était datée de 2008 et ne concernait pas la déclaration fiscale 2007.
 7. Le 14 mai 2009, les contribuables ont répondu qu'ils avaient fait une confusion. Ils transmettaient les décisions de la CCGC relatives à 2007 attestant qu'ils avaient versé en faveur des assurances sociales CHF 22'336,65. Enfin, leur courrier du 30 mars 2009 pouvait être transmis à la CCRA comme valant recours.
 8. Le 28 mai 2009, l'AFC-GE a informé les contribuables qu'elle avait transmis à la CCRA leur courrier du 30 mars 2009 comme un recours dirigé contre les taxations IFD 2007 et ICC 2007.

Invitée à se déterminer sur ce recours, l'AFC-GE a répondu le 30 octobre 2009 que celui-ci devait être rejeté pour cause de tardiveté de la réclamation. Les bordereaux de taxation avaient été notifiés le 20 octobre 2008 alors que la réclamation avait été faite le 6 février 2009, soit hors délai, ce que les contribuables admettaient. Les conditions d'application d'une réclamation tardive prévue à l'art. 41 al. 3 LPFisc n'étaient pas réunies. De plus, les contribuables n'avaient pas fait état de circonstances qui les auraient empêchés d'agir en temps utile.

9. Le 6 décembre 2009, les recourants ont répliqué en se référant à l'art. 36 al. 3 LPFisc.

L'AFC-GE n'avait pas respecté cette disposition et leur attention n'avait pas été attirée sur les modifications apportées par elle alors qu'elle avait écarté

quelque CHF 16'000.- versés au titre d'assurances sociales, ce qui avait entraîné une augmentation de leurs charges fiscales.

10. Par décision du 15 mars 2010, la CCRA a rejeté le recours et mis à charge des contribuables, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 300.-. Il résulte de la décision attaquée que les contribuables avaient fait valoir dans leur réclamation qu'ils s'étaient aperçus "à réception de leurs bordereaux de taxation litigieux" que ceux-ci étaient plus élevés que ceux de l'année précédente. Il s'en suivait que malgré l'absence de mention particulière portant sur les modifications opérées par l'AFC-GE, les recourants s'étaient rendus compte des reprises effectuées par celle-ci, mais ils avaient élevé tardivement leur réclamation. Aucun motif sérieux n'était allégué pour excuser ce retard.
11. Le 23 avril 2010, Monsieur L_____, se disant mandaté par Mme et M. H_____, a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif. Celle-ci reposait sur une affirmation contraire à la vérité car les contribuables s'étaient aperçus non pas à réception des bordereaux de taxation litigieux, mais à réception des bordereaux d'acomptes pour 2009, du fait que leurs impôts étaient plus élevés que ceux de l'année précédente. C'était alors seulement qu'ils avaient constaté la reprise opérée en leur défaveur par l'AFC-GE d'une somme de quelque CHF 17'700.- sans qu'aucun avis de modification ne leur ait été communiqué, en violation des dispositions de l'art. 36 al. 3 LPFisc. De plus, la CCRA n'avait pas statué sur cet allégué de sorte que la décision attaquée devait être déclarée nulle.
12. Le 26 avril 2010, le juge délégué a interpellé M. L_____ afin de le prier d'indiquer en quelle qualité il intervenait, si une élection de domicile était faite à son adresse et s'il était au bénéfice d'une procuration.

Le 7 mai 2010, l'intéressé a répondu qu'il intervenait en qualité de mandataire et que les contribuables, dont il produisait une procuration, faisaient élection de domicile chez lui.

Le 12 mai 2010, le juge délégué a invité les intéressés à préciser quels étaient leurs liens de parenté et la formation professionnelle de M. L_____.

Le 26 mai 2010, M. H_____ a répondu que M. L_____ était son père, qu'il était expert-comptable et qu'il avait durant toute sa vie professionnelle tenu sa propre fiduciaire.
13. Le 7 juin 2010, l'AFC-GE a déposé ses observations et s'en est remise à justice s'agissant de la recevabilité du recours. Sur le fond, elle a relevé que les recourants ne contestaient pas avoir déposé leur réclamation en dehors du délai légal de trente jours.

Se référant aux travaux préparatoires relatifs à la LPFisc, l'AFC-GE a souligné que les bordereaux de taxation 2007 avaient été remis avec un avis de taxation détaillé. Ce dernier permettait aux contribuables de prendre connaissance des modifications apportées par l'AFC-GE à leur déclaration et c'était d'ailleurs bien ce document qui avait permis aux contribuables d'identifier l'élément taxable modifié. Le recours devait être rejeté.

14. La CCRA a produit son dossier le 16 juin 2010.
15. Le 30 juin 2010, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a sollicité un délai supplémentaire pour se déterminer, ce qu'elle a renoncé à faire.
16. 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. 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. Selon une pratique constante, l'AFC-GE envoie, sous pli simple, aussi bien les bordereaux de taxation que les décisions sur réclamation de sorte qu'elle n'est pas en mesure de prouver par pièces, la date de réception de ces documents par les contribuables.

Néanmoins, les recourants disposaient d'un délai de trente jours dès réception des avis de taxation et du document précité pour expédier leur réclamation (art. 39 LPFisc).
3. Au-delà du délai de trente jours précité, une réclamation tardive 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 sa réclamation en temps utile et qu'il l'a déposée dans les trente jours après la fin de l'empêchement (art. 41 al. 3 LPFisc).
4. 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 LPA), restitués ou suspendus, si ce n'est par le législateur lui-même (ATA/88/2009 du 17 février 2009). 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 ; ATA/107/2010 du 16 février 2010).

Les cas de force majeure restent réservés (art. 16 al. 1 2^{ème} 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 (ATA/107/2010 précité ; ATA/53/2009 du 27 janvier 2009).

5. En raison de la pratique susmentionnée qu'elle a adoptée, l'AFC-GE prend le risque de ne pas pouvoir rapporter de la date de réception de ses courriers, alors que le fardeau de la preuve lui incombe, selon une jurisprudence constante (ATA/480/2008 du 16 septembre 2008). Or, si la notification ou sa date est contestée et qu'il existe un doute à ce sujet, il y a lieu de se fonder sur les déclarations du destinataire de l'envoi (ATF 124 V 400 consid. 2a p. 402 ; 120 III 117 consid. 7 p. 118).

6. En l'espèce, l'AFC-GE a envoyé sous pli simple, le 20 octobre 2008 les deux bordereaux de taxation 2007 comportant l'un et l'autre la voie et le délai de la réclamation. Elle est ainsi dans l'incapacité d'établir à quelle date les recourants les ont reçus.

Toutefois, les contribuables ont admis dans leur courrier du 30 mars 2009 valant recours, et transmis à leur demande à la CCRA, qu'ils avaient tardé à élever réclamation et qu'ils avaient ainsi agi au-delà du délai légal de 30 jours. Enfin, les conditions pour élever une réclamation tardive prévue par l'art. 41 al. 3 LPFisc ne sont pas remplies, et aucune d'elles n'est d'ailleurs alléguée.

7. Se fondant sur cette affirmation, la CCRA pouvait constater que la réclamation était tardive. Elle n'avait pas à examiner si les conditions d'application de l'art. 36 al. 3 LPFisc avaient été respectées. Selon cette disposition, le département communique aux contribuables les modifications apportées à sa déclaration au plus tard lors de la notification de la décision de taxation en faisant ressortir les éléments modifiés. Or, en joignant au bordereau de taxation un feuillet intitulé "éléments retenus par l'administration", l'AFC-GE a satisfait à cette obligation, le contribuable pouvant, comme il l'a fait en l'espèce - mais tardivement - au vu de ces éléments, comparer ceux retenus par l'AFC-GE et ceux mentionnés dans sa propre déclaration.

8. Au vu de ce qui précède, le recours ne peut qu'être rejeté. Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge des recourants pris conjointement et solidairement (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 23 avril 2010 par Madame et Monsieur H_____ contre la décision du 15 mars 2010 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Madame et Monsieur H_____, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 500.- ;

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 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'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqua le présent arrêt à Monsieur L_____, mandataire de Madame et Monsieur H_____, à la commission cantonale de recours en matière administrative, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj :

F. Glauser

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :