

## **GE\_GERICHTE A/1263/2007 vom 31. Mai 2005**

GE Cour de justice, 2005-05-31, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_1263\\_2007](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1263_2007)

FR: GE\_GERICHTE A/1263/2007 du 31 mai 2005

IT: GE\_GERICHTE A/1263/2007 del 31 maggio 2005

### **Regeste**

; IMPÔT À LA SOURCE ; TAXATION D'OFFICE ; NOTIFICATION DE LA DÉCISION ; DÉLAI DE RECOURS; OPPOSITION(PROCÉDURE) ; RETARD | LPFisc. 39; LPFisc. 41.al3;

### **Volltext**

Genf Tribunal administratif de première instance en matière fiscale 09.03.2009  
A/1263/2007 Genève Tribunal administratif de première instance en matière fiscale  
09.03.2009 A/1263/2007 Ginevra Tribunal administratif de première instance en matière  
fiscale 09.03.2009 A/1263/2007

; IMPÔT À LA SOURCE ; TAXATION D'OFFICE ; NOTIFICATION DE LA DÉCISION ; DÉLAI DE RECOURS; OPPOSITION(PROCÉDURE) ; RETARD | LPFisc. 39; LPFisc. 41.al3;

A/1263/2007 DCCR/191/2009 du 09.03.2009 ( ICC ) , REJETE Descripteurs : ; IMPÔT À LA SOURCE ; TAXATION D'OFFICE ; NOTIFICATION DE LA DÉCISION ; DÉLAI DE RECOURS; OPPOSITION(PROCÉDURE) ; RETARD Normes : LPFisc. 39; LPFisc. 41.al3; En fait En droit Par ces motifs RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE POUVOIR JUDICIAIRE A/1263/2007 ICC DCCR/191/2009 DÉCISION DE LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE ADMINISTRATIVE du 9 mars 2009 dans la cause Monsieur X\_\_\_ contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE (Impôt à la source 2005) EN FAIT Durant l'année 2005, Monsieur X\_\_\_ (ci-après le contribuable ou le recourant), venant du Kosovo, était au bénéfice d'une autorisation de séjour annuelle dite permis B. Il avait exercé une activité lucrative salariée en réalisant un revenu brut total de 58'797 fr. 90. Marié à une suisse, le contribuable était soumis au régime d'imposition ordinaire. Par jugement du 31 mai 2005, statuant sur mesures protectrices de l'union conjugale, le Tribunal de première instance (ci-après le TPI) a autorisé le contribuable et son épouse à vivre séparés. Le contribuable avait été condamné à verser à son épouse, par mois d'avance, la somme de 500 fr. à titre de contribution de l'entretien de la famille. Par lettre du 12 décembre 2005, l'Administration fiscale cantonale (ci-après l'Administration) a demandé à l'employeur du contribuable de prélever l'impôt à la source sur les salaires de ce dernier, avec effet rétroactif au 1<sup>er</sup> janvier 2005, selon le barème A (personne seule). Par lettre du 14 décembre 2005, l'employeur du contribuable a informé l'Administration que le programme informatique de traitement des salaires utilisé ne lui permettait pas d'exécuter une telle opération mais que toutefois, il allait "procéder au prélèvement d'une somme d'environ 3'000 fr. sur le 13<sup>ème</sup> salaire" du contribuable. Par pli du 12 janvier 2006, l'Administration a remis à l'employeur du contribuable un bulletin de versement afin de lui permettre le versement de la somme de 3'000 fr. Il ressort du dossier que l'employeur n'a pas versé à l'Administration la somme précitée de 3'000 fr. mais

effectué une retenue de 1'206 fr. 60 sur le salaire du contribuable perçu pour le mois de décembre 2005. Par écriture de son mandataire déposée le 31 janvier 2006, le contribuable a demandé la rectification de son imposition à la source en faisant valoir un versement de 6'000 fr. en 2005 en faveur de son "ex-épouse". A l'appui de sa demande, le contribuable avait produit ses certificats de salaires pour les années 2004 et 2005 et le jugement précité du TPI du 31 mai 2005. Par lettre du 20 mars 2006, l'Administration a demandé au contribuable de lui remettre le justificatif des pensions alimentaires versées en 2005. Le contribuable n'ayant donné aucune suite à sa demande du 20 mars 2006, l'Administration l'a réitérée par lettre recommandée du 10 mai 2006. Par lettre du 24 mai 2006, le mandataire du contribuable a informé l'Administration que ce dernier était séparé de son épouse depuis le 24 novembre 2004, que le jugement du TPI était "intervenu en juin 2005" et que le total versé par le contribuable à son épouse en 2005 s'élevait à 6'000 fr. Le mandataire précisait que le contribuable versait à son épouse chaque mois 500 fr. en main propre. Il ajoutait que si "ce jugement n'est pas suffisamment claire, nous sommes prêts à demander une quittance à Madame". Aucune pièce justificative n'a été jointe à la susdite lettre. Par lettre du 2 juin 2006, l'Administration a demandé au contribuable une attestation de son "ex-épouse" précisant le montant de la pension alimentaire reçue en 2005. Le contribuable n'ayant donné aucune suite à sa demande du 2 juin 2006, l'Administration l'a réitérée par lettre recommandée du 3 août 2006 et invité le contribuable à y donner suite, sous menace d'une taxation d'office, en application de l'article 22 de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LISP - D 3 20). Par courrier du 14 août 2006, le mandataire a répondu que le contribuable insistait "sur le fait de bien respecter le jugement en possession (de l'Administration) et de payer régulièrement les annuités mensuelles à son ex-épouse". Le contribuable avait "commis l'erreur de faire cela main dans la main" et il était rendu attentif sur le fait qu'il devait changer ce mode de paiement. En outre, le mandataire ajoutait que l'Administration pouvait contrôler dans la déclaration fiscale de l'épouse les versements en cause. Par bordereau du 2 octobre 2006 notifié sous pli simple à l'adresse du contribuable, l'Administration a procédé d'office à la rectification de l'impôt sur le revenu de ce dernier pour l'année fiscale 2005. Calculé sur un revenu imposable de 58'798 fr., au taux de 12,75% et selon le barème A, l'impôt dû s'élevait à 7'511 fr. 25. Compte tenu de la retenue déjà effectuée de 1'206 fr. 60, le contribuable devait verser un solde de 6'330 fr. 15 au 1<sup>er</sup> novembre 2006. En établissant ce bordereau, l'Administration avait refusé d'admettre la déduction revendiquée de 6'000 fr. Par lettre déposée le 11 décembre 2006, le contribuable a réclamé contre ce bordereau par l'intermédiaire de son mandataire. Ce dernier exposait notamment que selon le jugement précité, le contribuable devait à son épouse le montant de 500 fr. par mois. Le mandataire ajoutait qu'à "l'heure actuelle, on ne sait pas, si (le contribuable) ait effectué des versements, mais l'obligation de verser existe bel et bien, car son épouse l'a mis en poursuite (...)". Le mandataire avait joint une copie d'un commandement de payer du 30 octobre 2006 dont il ressortait que le contribuable était poursuivi par son épouse pour le paiement d'une somme de 10'000 fr., avec intérêts de 5% dès le 1<sup>er</sup> juin 2005. Ce document indiquait par ailleurs comme "cause de l'obligation le jugement de mesures protectrices de l'union conjugale". Enfin, le mandataire avait produit une copie de l'"opposition totale" à ce commandement de payer faite par le contribuable auprès de l'Office des poursuites en date du 16 novembre 2006. Par décision du 22 février 2007, l'Administration a maintenu la taxation contestée. A cet effet, elle indiquait que, d'une part, la réclamation du contribuable était tardive et que, d'autre part, la taxation avait été établie d'office, en application de l'article 37 de la loi de

procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc – D 3 17) car, malgré le rappel recommandé, le contribuable n'avait pas donné suite à sa demande 2 juin 2006. En outre, l'Administration précisait qu'une "telle taxation était définitive". Par acte déposé le 22 mars 2007, le contribuable a recouru auprès de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts en concluant, sous suite de dépens, à l'annulation de la décision de l'Administration du 22 février 2007 et à l'acceptation "de la déduction pour le dû de la pension alimentaire". S'agissant de la tardiveté de sa réclamation invoquée par l'Administration, le recourant objectait que cette dernière aurait dû notifier le bordereau du 2 octobre 2006 à l'adresse de son mandataire, et non pas à son adresse à lui, dans quel cas "le délai de 30 jours aurait été respecté". Dans sa réponse du 25 septembre 2007, l'Administration s'est opposée au recours. Faute d'avoir prouvé qu'il avait versé les contributions d'entretien pour 6'000 fr., lors de l'année 2005, le contribuable ne pouvait pas bénéficier de la déduction revendiquée. Le contribuable a dupliqué par l'entremise de son mandataire le 5 novembre 2007. Il estimait que c'était à tort que l'Administration considérait "que le non paiement de la somme de 10'000 fr. serait la cause de la non déductibilité dans l'année concernée". Le mandataire avait produit le jugement du TPI instance du 9 juillet 2007 prononçant la mainlevée définitive de l'opposition formée par le recourant au commandement de payer du 30 octobre 2006. Par sa duplique du 15 décembre 2007, l'Administration a maintenu sa position. Le 1<sup>er</sup> janvier 2009, à la suite du remplacement de par la Commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après la Commission), la présente procédure a été reprise par cette dernière. EN DROIT La Commission cantonale de recours en matière administrative, qui a repris depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009 les compétences de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts (art. 162 al. 3 de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05), connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'Administration fiscale cantonale (art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) applicable par renvoi de l'article 24 de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LISP - D 3 20)). La commission se compose d'une ou plusieurs chambres formées chacune d'un juge au Tribunal de première instance, qui la préside et qui, jusqu'à l'entrée en fonction des juges assesseurs, siège seul (art. 56X al. 1 et 162 al. 7 LOJ). Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens de l'article 49 LPFisc applicable par renvoi de l'article 24 LISP. Selon l'article 22 LISP, le débiteur de la prestation imposable ou le contribuable qui n'a pas répondu à une demande de renseignements ou de justification que l'Administration lui a adressée est taxé d'office après notification, à ses frais, d'un rappel recommandé avec fixation d'un délai. L'article 37 LPFisc est applicable. En l'espèce, le recourant n'a pas donné suite aux nombreuses demandes de l'Administration, dont deux envoyées par pli recommandé, lui impartissant des délais pour fournir les justificatifs requis. Partant, l'Administration a procédé à une taxation d'office, conformément aux dispositions légales précitées. D'après les termes de la décision de l'Administration du 22 février 2007, la réclamation élevée par le recourant contre le bordereau du 2 octobre 2006 a été déposée hors délai. C'est pourquoi, l'Administration n'est pas entrée en matière sur le fond du litige. Ainsi, dans un premier temps, l'examen de la commission de céans se limitera à la question de savoir si la réclamation du recourant a été élevée dans le délai légal ou non. Selon l'article 39 LPFisc, applicable par renvoi des articles 22 et 27A LISP, le contribuable peut adresser au département une réclamation écrite contre la décision d'assujettissement ou de taxation, dans les 30 jours qui suivent sa notification (al. 1). 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 (al. 2). Passé le délai de trente jours, 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 30 jours après la fin de l'empêchement (art. 41 al. 3 LPFisc). Les délais fixés dans la législation fiscale ne peuvent être prolongés (art. 21 al. 1 LPFisc). Il découle de ce qui précède, qu'à moins d'invoquer un motif sérieux, celui qui n'agit pas dans le délai prescrit est forclo et la décision contestée acquiert un caractère définitif et obligatoire (ATF du 12 août 1987, cause R.). En l'espèce, il s'agit de déterminer à partir de quelle date le délai pour réclamer a commencé à courir. Il appartient au contribuable d'établir la date à laquelle il a déposé sa réclamation, comme il appartient à l'autorité, en principe, de prouver que la décision de taxation a été remise ou notifiée au contribuable (ATA du 8 décembre 1998, cause H. et références). En l'espèce, le bordereau en cause a été envoyé sous pli simple. Par conséquent la date exacte de sa notification ne peut pas être établie et c'est à l'Administration de supporter le risque de l'absence de preuve de la date de notification (ATA/450/2006 du 31 août 2006). Toutefois, afin de régir cette absence de preuve, le Tribunal fédéral considère qu'il y a lieu de se fonder sur les déclarations du destinataire de la communication, "si la notification même d'un acte envoyé sous pli simple ou sa date sont contestées et qu'il existe effectivement un doute à ce sujet" (ATF 2C\_637/2007 du 4 avril 2008). Par ce dernier arrêt, le Tribunal fédéral a annulé l'arrêt du Tribunal administratif, qui avait affirmé que dans le cas où une décision est expédiée au recourant par pli simple, la date exacte de sa notification ne peut pas être établie (ATA/491/2006 du 2 octobre 2007). Notre Haute Cour a considéré que le Tribunal administratif aurait dû tenir compte de la déclaration du contribuable en tant que l'élément décisif, et confirmer la tardiveté de la réclamation, étant donné que ce dernier la reconnaissait. En l'occurrence, d'une part, dans son acte du recours, le contribuable reconnaît avoir dépassé le délai de 30 jours pour réclamer et par conséquent, d'après la jurisprudence précitée, la commission est tenue par cette déclaration. D'autre part, il n'allègue pas, ni prouve, l'existence de l'une des circonstances prévues à l'article 43 alinéa 3 LPFisc qui l'auraient empêché d'agir à temps. Le recourant fait cependant valoir que le dépassement du délai de 30 jours pour réclamer est dû à la notification irrégulière du bordereau du 2 octobre 2006. En effet, dans son recours, le contribuable fait grief que l'Administration aurait dû notifier le bordereau du 2 octobre 2006 à l'adresse de son mandataire, et non pas à son adresse privée à lui, dans quel cas "le délai de 30 jours aurait été respecté". La notification et la représentation contractuelle sont réglées par les articles 19 et 20 LPFisc. La LPA est applicable pour autant qu'elle ne déroge pas à la LPFisc (art. 2 al. 2 LPFisc). Les parties, à moins qu'elles ne doivent agir personnellement ou que l'urgence ne le permette pas, peuvent se faire représenter par un avocat ou par un autre mandataire professionnellement qualifié pour la cause dont il s'agit (art. 9 LPA). Sur demande, le représentant doit justifier ses pouvoirs par une procuration écrite (art. 20 al. 3 LPFisc et 9 al. 2 LPA). Les décisions sont notifiées aux parties, le cas échéant à leur domicile élu auprès de leur mandataire, par écrit (art. 19 al. 1 LPFisc et 46 al. 2 LPA). Une notification irrégulière ne peut entraîner aucun préjudice pour les parties (art. 47 LPA). La notification correspond au moment où la décision est communiquée. Dès lors, dans la mesure où l'autorité a été informée de la désignation d'un mandataire, ce dernier doit être le récipiendaire de la décision. Encore faut-il qu'une élection de domicile ait été faite auprès du représentant. En cas de doute quant à l'existence d'une élection de domicile,

l'Administration est tenue de demander au mandataire de justifier de ses pouvoirs par écrit au sens de l'article 9 alinéa 2 LPA (X. Oberson, *Le contentieux en droit fiscal genevois*, SJ 1994, p. 325). En vertu des règles générales, la preuve de l'existence d'un rapport de représentation valable et de sa communication correcte aux autorités fiscales incombe au contribuable. A défaut d'une procuration écrite clairement libellée, on admettra l'existence d'un rapport de représentation, ne serait-ce qu'en raison du secret fiscal, que si l'on peut inférer des circonstances que le contribuable a manifesté sans ambiguïté la volonté de conférer des pouvoirs de représentation à un tiers. Sinon, la présomption naturelle que des pouvoirs de représentation n'ont pas été conférés s'applique et il faut notifier les décisions au contribuable lui-même (RDAF II 1999 440 consid. 2a p. 443). Dans l'arrêt précité, les déclarations d'impôt, signées par le recourant personnellement, indiquaient dans la rubrique correspondante de s'adresser à la société fiduciaire mentionnée pour toute question complémentaire, mais une procuration écrite rédigée en termes exprès n'avait pas été produite pour les périodes de taxation en cause. Selon l'opinion du recourant, l'existence d'un rapport de représentation résultait toutefois des circonstances. Les indices étaient la correspondance et les entretiens entre l'Administration fiscale et la fiduciaire, ainsi que la mention sus-décrite dans la déclaration d'impôt. Le Tribunal fédéral a estimé que le Tribunal administratif du canton des Grisons n'avait pas violé le droit fédéral en considérant que l'indication d'une adresse pour les renseignements et les questions complémentaires posées ne suffisaient pas pour admettre l'existence d'un rapport de représentation. En laissant à la fiduciaire le soin de donner des renseignements à l'autorité fiscale, le recourant ne l'avait pas encore désignée comme son représentant. Par ailleurs, le fait de conférer des pouvoirs de représentation à un mandataire dans une autre procédure fiscale ne constituait pas encore en soi une manifestation non ambiguë de la volonté de se faire représenter également dans la procédure de taxation en cause ou de conférer des pouvoirs de représentation sans aucune restriction, même s'il existait un rapport de connexité entre les différentes procédures fiscales (RDAF 1999 II 440 consid. 2b p. 444). Enfin, s'il est exact que la notification irrégulière d'une décision ne doit entraîner aucun préjudice pour les parties, la jurisprudence n'attache toutefois pas nécessairement la nullité à l'existence de vices dans la notification. En effet, la protection des parties est suffisamment garantie lorsque la notification irrégulière atteint son but malgré cette irrégularité. Il y a donc lieu d'examiner, d'après les circonstances du cas concret, si la partie intéressée a réellement été induite en erreur par l'irrégularité de la notification et a, de ce fait, subi un préjudice. Il convient à cet égard de s'en tenir aux règles de la bonne foi qui imposent une limite à l'invocation du vice de forme (ATF 122 I 97 consid. 3a/aa p. 99 ; 111 V 149 consid. 4c p. 150 et réf. cit.; J.-F. Egli, *La protection de la bonne foi dans le procès*, in *Juridiction constitutionnelle et juridiction administrative*, Zurich 1992, p. 231). Cela signifie notamment qu'une décision, fut-elle notifiée de manière irrégulière, peut entrer en force si elle n'est pas déférée au juge dans un délai raisonnable (SJ 2000 I 118 consid. 4). A cet égard, la règle générale veut que le destinataire d'une décision, reconnaissable comme telle, mais sans indication de voie ni de délai de recours, entreprenne dans un délai raisonnable les démarches voulues pour sauvegarder ses droits, notamment qu'il se renseigne auprès d'un avocat ou de l'autorité qui a statué et, une fois renseigné, qu'il agisse en temps utile (ATF 119 IV 330 consid. 1c p. 332 ; 112 Ib 417 consid. 2d p. 422 ; 111 Ia 280 consid. 2b p. 282; 102 Ib 91 consid. 3 p. 93 ; J.-F. Egli, op. cit. p. 232 ; P. Moor, *Droit administratif*, vol. II, Berne 2002, p. 304). Le principe de la bonne foi, qui s'impose aux organes de l'Etat, comme aux particuliers, limite l'invocation du vice de forme constaté

(ATF 123 II 231 consid. 8b p. 238 et les références citées; 111 V 149 consid. 4c). En l'espèce, le contribuable n'a à aucun moment indiqué formellement une élection de domicile auprès de la fiduciaire, quand bien même il avait mandaté cette dernière pour répondre à l'Administration aux certaines de ses demandes. Dans aucun des courriers adressés à l'Administration, dans le cadre de la taxation, ni le recourant ni la fiduciaire n'ont à aucun moment fait mention d'une éventuelle élection de domicile formelle. Le Tribunal fédéral considère que c'est précisément dans le cas où une décision est communiquée directement au mandataire de l'intéressé, sans élection de domicile formelle, qu'elle est notifiée dans des circonstances manifestement irrégulières (ATF I 357/06 du 14 novembre 2007, concid. 6.1). Ainsi, au vu de ce qui précède, la notification de la taxation au domicile du recourant ne peut être reprochée à l'Administration, elle est partant valable. Le contribuable a présenté sa réclamation le 11 décembre 2006, soit largement au-delà du délai de trente jours précité. A cette occasion, il n'a invoqué aucun élément l'ayant empêché d'agir en temps utile. Il n'a par ailleurs pas fait grief à l'Administration de lui avoir adressé le bordereau à son adressée privée. En outre, le contribuable n'a allégué ni que le bordereau datée du 2 octobre 2006 est parvenu tardivement à son domicile ni qu'il ne pouvait pas le transmettre à son mandataire afin que celui-ci agi en réclamation à temps. Dans le cadre du présent recours, le contribuable n'allègue pas qu'il n'aurait pas reçu le bordereau concerné. Il résulte du dossier qu'il a accepté ce courrier qui lui était adressé par l'Administration et qu'il y a même donné suite. Dès lors, même s'il y a avait eu l'élection de domicile auprès du mandataire, le recourant n'aurait pas pu de bonne fois prétendre que la notification à son domicile l'ait empêché d'agir en réclamation en temps utile. En effet, le recourant n'a pas été induit en erreur, puisque cette décision du 2 octobre 2006 mentionnait clairement le délai pour réclamer, ce qui devait l'inciter à réagir. La décision de l'Administration devait dès lors être entreprise dans le délai légal de trente jours en application de l'article 39 LPFisc. Introduite le 11 décembre 2006, la réclamation est manifestement tardive. Le bordereau de taxation litigieux du 2 octobre 2006 est donc devenu définitif. Mal fondé, le recours sera rejeté, en raison de la tardiveté de réclamation. En application des articles 52 alinéa 1 LPFisc, 87 alinéa 1 LPA et 1 et 2 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (RFPA – E 5 10.03), le contribuable, qui succombe, est condamné au paiement d'un émolument de 800 fr. PAR CES MOTIFS LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE ADMINISTRATIVE déclare le recours recevable; le rejette; met à la charge du recourant un émolument de 800 fr.; dit que, conformément aux articles 56A LOJ, 63 let. a et 65 LPA, la présente décision est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné de la décision attaquée et des autres pièces dont dispose le recourant; communique la présente décision à : X\_\_\_, l'Administration fiscale cantonale. Au nom de la Commission : La présidente Sophie CORNIOLEY BERGER Secrétaire-juriste : Zlatimir WIESE Copie conforme de cette décision a été communiquée aux parties. Genève, Le greffier