

GE_GERICHTE A/3619/2008 vom 13. Januar 2009

GE Cour de justice, 2009-01-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_3619_2008

FR: GE_GERICHTE A/3619/2008 du 13 janvier 2009

IT: GE_GERICHTE A/3619/2008 del 13 gennaio 2009

Erwägungen

E. 1

Le 16 août 2004, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration) a notifié à Madame Z_____ (ci-après : la contribuable ou la recourante), domiciliée à Genève, un bordereau de taxation ICC 2003.

E. 2

La contribuable a élevé réclamation le 25 août 2004. Elle contestait être taxée comme faisant ménage commun avec Monsieur X., alors que tel n'était pas le cas ainsi que le fait que l'administration n'avait pas tenu compte de la déduction des frais de garde pour ses deux enfants.

E. 3

Par décision sur réclamation du 11 avril 2005, l'administration a maintenu sa taxation du 16 août 2004.

E. 4

La contribuable a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) remplacée depuis le 1^{er} janvier 2009, par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA), d'un recours contre la décision précitée. Elle a persisté à affirmer qu'elle ne faisait pas ménage commun avec le père de ses enfants au 31 décembre 2003.

E. 5

Le 20 octobre 2006, la contribuable agissant par l'intermédiaire d'un mandataire a complété le recours déposé le 9 mai 2005. Elle soulevait de nouveaux griefs à l'encontre de sa taxation, en particulier elle contestait le montant déductible retenu par l'administration s'agissant de l'assurance maladie, et des frais médicaux. Elle contestait également le montant déterminant de base du rabais d'impôts, soulevait l'application erronée du barème A et pour le surplus persistait dans ses précédentes explications s'agissant du domicile du père de ses enfants.

E. 6

Par décision du 22 janvier 2007, la commission a admis le recours. La contribuable devait être taxée pour l'année 2003 sur la base du barème B en vertu de l'article 12 alinéa 3 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (LIPP-V - D 3 16), solution qui se serait également imposée si, comme l'affirmait l'administration, la contribuable faisait ménage commun au 31 décembre 2003 avec le père de ses enfants. Dès lors qu'au 31 décembre 2003, la contribuable était

célibataire et tenait ménage avec ses deux enfants mineurs, le montant déterminant de base du rabais d'impôts devait être de CHF 27'500.- (art. 4 al. 1 let. b LIPP-V). Enfin, la contribuable avait démontré par pièces les frais de garde effectifs, de sorte qu'il y avait eu lieu de procéder à leur déduction. La commission a renvoyé le dossier à l'administration pour nouvelle décision de taxation conforme aux considérants. Cette décision n'a pas fait l'objet d'un recours au Tribunal administratif.

E. 7

Le 17 avril 2007, l'administration a expédié à la contribuable un bordereau rectificatif ICC 2003.

E. 8

Sous la plume de son mandataire, la contribuable a élevé, le 7 mai 2007, réclamation à l'encontre du bordereau précité, aux motifs que l'administration avait oublié de modifier les montants erronés d'assurance maladie, des frais médicaux ainsi que les primes d'assurance-vie et intérêts d'épargne.

E. 9

Par courrier du 30 mai 2007, l'administration a relevé qu'elle avait déjà statué sur réclamation le 11 avril 2005. Le bordereau rectificatif du 17 avril 2007 était une simple mesure d'exécution de la décision de la commission du 22 janvier 2007, décision entrée en force. Pour le surplus, la voie de la révision n'était pas ouverte car celle-ci était exclue en application de l'article 55 alinéa 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17).

E. 10

Par courrier du 4 juin 2007, la contribuable s'est adressée à l'administration. Dans l'hypothèse où celle-ci considérait qu'elle avait déjà statué sur sa réclamation du 11 avril 2005, il convenait de tenir compte du fait que son courrier du 7 mai 2007 était une demande de révision déposée dans le délai de nonante jours. En effet, si l'administration considérait que la problématique de l'assurance maladie devait être jugée par la commission - et la décision du 22 janvier 2007 était muette sur ce point - il s'agissait donc manifestement d'un motif de révision prévu à l'article 55 alinéa 1 lettre b LPFisc. Déposée le 7 mai 2007, dite demande respectait le délai de nonante jours et dans cette hypothèse, l'administration était priée de communiquer le courrier du 7 mai 2007 à la commission pour qu'elle se prononce sur cette demande de révision. La contribuable relevait qu'elle n'aurait pas pu faire recours contre « l'arrêt » de la commission auprès du Tribunal administratif puisque ce dernier n'aurait pu se prononcer sur la problématique des assurances maladie dès lors que la commission ne s'était pas prononcée sur ce point. Il y avait là une « débauche de procédure » pour un cas somme toute, tout à fait anodin, à savoir la prise en compte d'assurance maladie obligatoire régulièrement payée et attestée par la contribuable dans le cadre de sa taxation. En conclusion, la contribuable proposait à l'administration de rectifier le bordereau du 17 avril 2007 dans le sens de sa réclamation du 7 mai 2007, à défaut de communiquer ledit courrier à la commission en application des articles 55 et 57 LPFisc.

E. 11

Le 29 juin 2007, la contribuable a adressé à la commission copie de ses courriers adressés à l'administration en particulier, ceux des 7 et 30 mai et 4 juin 2007.

E. 12

Le même jour, l'administration a transmis le courrier du 4 juin 2007 de la recourante à la commission.

E. 13

Par décision du 25 août 2008, la commission a déclaré la demande de révision irrecevable. Le bordereau rectificatif du 17 avril 2007 était une mesure d'exécution au sens de l'article 59 lettre b de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10). Examinant la portée réelle du courrier de la contribuable du 7 mai 2007, la commission relevait qu'au vu du texte clair de celui-ci, la recourante s'était limitée à contester le bordereau rectificatif et n'avait manifesté en aucune manière la volonté de demander à la commission la révision de sa décision du 22 janvier 2007. Cette conclusion s'imposait d'autant plus que la lettre avait été rédigée par un avocat, de sorte que sa portée devait être comprise conformément au sens strict de son libellé. La contribuable n'avait formé pour la première fois une demande de révision de la décision du 22 janvier 2007 que par lettre du 4 juin 2007, fondant sa demande sur le fait que la commission n'aurait pas pris en considération diverses déductions. Au vu des qualifications professionnelles du mandataire de la contribuable et de la nature des manquements reprochés à la commission, celles-ci pouvaient et devaient être constatées dès la notification de la décision, soit le 5 février 2007. Le délai de nonante jours pour le dépôt de la demande de révision avait couru du 6 février au lundi 7 mai 2007. Postée le 5 juin 2007, la demande de révision était formée hors délai et la contribuable n'ayant ni allégué, ni prouvé l'existence d'un cas de force majeure pouvant justifier ce retard, elle ne pouvait qu'être déclarée irrecevable.

E. 14

La contribuable a saisi le Tribunal administratif d'un recours contre la décision précitée par acte du 8 octobre 2008. Le bordereau de taxation du 16 août 2004 n'était jamais entré en force puisqu'il avait fait l'objet d'une réclamation, laquelle décision sur réclamation avait été annulée par la décision du 22 janvier 2007 de la commission. Le bordereau rectificatif du 17 avril 2007 qui complétait et modifiait le bordereau de 2004 était une nouvelle décision de taxation. De ce fait, l'administration aurait dû tenir compte de tous les éléments lors de l'établissement du bordereau rectificatif, nonobstant que ce bordereau soit établi suite à une décision de la commission annulant la précédente décision sur réclamation. L'administration ne s'étant pas formellement prononcée sur la réclamation déposée en date du 7 mai 2007, la taxation ICC 2003 n'était pas encore entrée en force, raison pour laquelle il semblait prématuré d'aborder la question d'une révision en application de l'article 55 alinéa 1 LPFisc. L'administration l'ayant considérée comme telle, la recourante observait que c'était par la survenance du bordereau rectificatif du 17 avril 2007, puis par la précision de l'administration du 30 mai 2007, qu'elle avait découvert le motif de révision. Dès lors, le délai de nonante jours de l'article 56 LPFisc devait être calculé à partir du 30 mai 2007. Le délai de nonante jours était également respecté si l'on considérait que le motif de révision avait été découvert lors de la réception du bordereau rectificatif du 17 avril 2007. Enfin, il était également respecté si l'on considérait que le motif de révision et de la décision du 22 janvier 2007 rectifiée le 2 février 2007 et reçue le 5 février du même mois. Partant, le dépôt de la réclamation du 7 mai 2007 respectait également le délai de nonante jours. L'administration faisait montre d'un formalisme excessif en poussant la contribuable à faire de multiples recours pour obtenir simplement la déduction de ses assurances maladie et des frais médicaux. Elle conclut principalement à l'annulation de la décision du 25 août 2008 de

la commission ainsi qu'à celle du bordereau litigieux à savoir le bordereau rectificatif concernant l'année fiscale ICC 2003, l'administration devant être invitée à émettre un nouveau bordereau ICC 2003. Subsidiairement, la recourante conclut à ce que le tribunal de céans dise qu'il est prématuré de se prononcer sur une demande de révision avant l'entrée en force de la décision de taxation ICC 2003 et invite l'administration à se prononcer sur la réclamation déposée le 7 mai 2007. Dans cette mesure, elle conclut à l'annulation de la décision du 25 août 2008 de la commission au motif de la violation de l'article 55 alinéa 1 LPFisc, avec suite de frais et dépens.

E. 15

Dans sa réponse du 15 novembre 2008, l'administration s'est opposée au recours pour les motifs retenus par la commission. La décision du 22 janvier 2007 de la commission était entrée en force et constituait le fondement du bordereau de taxation du 17 avril 2007, celui-ci étant clairement une mesure d'exécution. Le bordereau rectificatif du 17 avril 2007 avait été établi dans le sens des considérants de la décision de la commission, étant précisé qu'il n'appartenait pas à l'administration de se substituer à la commission. Ainsi, la recourante avait découvert qu'il y aurait motif de révision dès la notification de la décision de la commission soit dès le 5 février 2007. Or, faute d'avoir épuisé les voies de droit ordinaires, la demande de révision ne pouvait qu'être déclarée irrecevable. En l'espèce, la recourante aurait dû utiliser la voie de recours ordinaire ouverte contre la décision prétendument viciée, soit le recours au Tribunal administratif.

E. 16

Par courrier du 24 novembre 2008, le Tribunal administratif a informé les parties que sans observations de leur part dans un délai venant à échéance le 15 décembre 2008, la cause était gardée à juger.

E. 17

Le 7 janvier 2009, la recourante a informé le Tribunal administratif qu'elle ne sollicitait pas de mesure d'instruction complémentaire et pour le surplus, elle a persisté dans son argumentation concernant notamment la position de la doctrine sur les erreurs de taxation manifestes. Dit courrier a été transmis à l'administration pour information. 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. Aux termes de l'article 59 lettre b LPA, le recours n'est pas recevable contre les mesures d'exécution des décisions. L'interdiction d'attaquer les mesures d'exécution vise à soustraire au contrôle juridictionnel les actes qui, sans les modifier ni contenir d'éléments nouveaux, ne servent qu'à assurer la mise en œuvre de décisions exécutoires au sens de l'article 53 alinéa 1 lettre a LPA. Le contrôle incident de ces dernières s'avère par conséquent exclu (ATA/841/2004 du 26 octobre 2004 ; ATA/240/2004 du 16 mars 2004). La notion de « mesures » à laquelle se réfère le texte légal s'interprète largement et ne comprend pas seulement les actes matériels destinés à assurer l'application de décisions, mais également toutes les décisions mettant ces dernières en œuvre (B. BOVAY, Procédure administrative, Berne 2000, p. 265). Tel est en particulier le cas lorsque l'acte attaqué se fonde sur une décision qui est régulièrement entrée en force, sans contenir lui-même d'éléments nouveaux susceptibles de modifier la situation juridique de son destinataire (ATF 119 Ib 498 et les autres références citées ; Arrêts du Tribunal fédéral 1A.125/2002 et

1P.339/2002 du 23 septembre 2002, consid. 1 ; ATA/387/2008 du 29 juillet 2008 et les références citées). En l'espèce, le bordereau rectificatif du 17 avril 2007 a été émis par l'administration suite à la décision du 22 janvier 2007 de la commission. Ce bordereau rectificatif est conforme aux considérants de la décision de la commission, en ce sens que l'administration a retenu au titre de montant déterminant de base pour le rabais d'impôt celui de CHF 27'500.- prévu par l'article 14 alinéa 1 lettre b LIPP-V. Par ailleurs, l'administration a également procédé à la déduction des frais de garde payés par la recourante au cours de l'année 2003 à concurrence de CHF 6'850,15 et ce en application de l'article 7 LIPP-V, comme l'enjoignait la commission. Il résulte de ce qui précède que le bordereau rectificatif du 17 avril 2007 constitue une décision d'exécution de la décision de la commission du 22 janvier 2007. Dans cette mesure, la décision du 25 août 2008 de la commission ne peut être que confirmée. 3. Une décision ou un prononcé entré en force peut être révisée en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office : a. Lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découvertes ; b. Lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître, ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure ; c. (...). La révision est exclue lorsque le requérant a invoqué des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (al. 2). 4. La demande de révision doit être déposée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans qui suivent la notification de la décision ou du prononcé (art. 56 LPFisc). 5. La révision d'une décision ou d'un prononcé est de la compétence de l'autorité qui a rendu cette décision ou ce prononcé (art. 57 al. LPFisc). En l'espèce, la décision du 22 janvier 2007 a été notifiée le 5 février 2007, ce que la recourante ne discute pas. Le délai de nonante jours a commencé à courir le mercredi 7 février 2007 pour venir à échéance le mercredi 9 mai 2007. La recourante a saisi l'administration d'une réclamation, intitulée expressément comme telle, le 7 mai 2007. Ce n'est qu'à réception du courrier de l'administration du 30 mai 2007 qu'elle a alors précisé que son courrier du 7 mai 2007 était une demande de révision et comme telle, déposée dans le délai de nonante jours. La recourante ne peut pas être suivie sur ce point. C'est par l'intermédiaire d'un cabinet spécialisé en droit fiscal et en particulier sous la plume d'un avocat portant le titre d'« expert en fiscalité » qu'elle a élevé, le 7 mai 2007, une réclamation à l'encontre du bordereau de taxation ICC 2003 rectificatif qui lui avait été adressé le 17 avril 2004. La précision de cette démarche, aussi bien dans ses conclusions que dans la dénomination de la décision attaquée et de l'autorité saisie ne pouvait pas amener l'administration à supposer que ce faisant, la recourante entendait déposer une demande en révision contre la décision de la commission du 22 janvier 2007. En présentant une telle demande le 4 juin 2007, force est de constater que le délai de trois mois de l'article 56 LPFisc n'a pas été respecté. A cet égard également c'est à juste titre que la commission a déclaré la demande irrecevable. 6. Entièrement mal fondé, le recours ne peut être que rejeté. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante qui succombe (art. 87 LPA). * * * * *