du 23 juin 1998

dans la cause

Monsieur J_____

_____contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

_____

A/100/1998-FIN

**EN FAIT**

1. Monsieur J_____, domicilié, chemin Y_____, 1290 Versoix/Genève, a vécu en union libre avec Madame P_____ et leurs deux filles M_____ et A_____, nées respectivement en 1989 et 1992.

   M. J_____ et Mme P_____ se sont mariés en 1995.

2. Le 30 juin 1994, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration) a notifié à M. J_____ un bordereau de taxation pour l'année fiscale 1994.

   Calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 66'342.- l'impôt réclamé se montait à CHF 13'796,30, en application du barème "personne seule" de l'ancien article 32 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).

3. Le 12 décembre 1994, le chef du département des finances et contributions a refusé la demande de remise d'impôts présentée par M. J_____ le 4 juillet 1994.

4. Le 15 mai 1995, M. J_____ a présenté une réclamation contre le bordereau de taxation du 30 juin 1994 au motif que l'administration n'avait pas tenu compte de la charge de ses deux filles et de sa compagne qui ne travaillait pas ainsi que de la déduction professionnelle propre aux agents d'assurance.

5. Par bordereau rectificatif du 4 avril 1996, l'administration a donné gain de cause au contribuable.

   Établi sur la base d'un revenu imposable de CHF 44'987.- l'impôt ascendait à CHF 6'384,25 en application des barèmes "personne seule" de l'ancien article 32 LCP, avec deux charges de famille. Par rapport au bordereau précédent, un dégrèvement de CHF 7'412,05 était accordé à M. J_____.

   Ce bordereau comportait la mention expresse que s'agissant d'un bordereau rectifié suite à une réclamation, il était susceptible de recours auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts dans un délai de trente jours.

6. M. J_____ a recouru contre le bordereau précité par acte du 25 avril 1996, complété le 18 juin 1996, auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission de recours).

Il n'était pas normal qu'il doive payer plus d'impôts en 1994 qu'en 1995, alors qu'il avait gagné moins d'argent au cours de cette année-là que de celle-ci.

7. Par décision du 11 décembre 1997, la commission de recours a rejeté le recours pour tardiveté de la réclamation et a confirmé le bordereau rectificatif du 4 avril 1996 en raison de l'interdiction de la reformatio in peius.

Un émolument de CHF 300.- a été mis à la charge de M. J_____.

8. En temps utile, M. J_____ a saisi le Tribunal administratif.

Le bordereau du 4 avril 1996 avait été contesté dans les délais.

De 1994 à 1996, sa situation financière professionnelle et privée n'avait guère changé, raison pour laquelle il maintenait son désaccord pour une telle différence de montant des impôts d'une année à l'autre. Il contestait également l'émolument mis à sa charge par la commission de recours.

9. Le 6 avril 1998, l'administration s'est opposée au recours, faisant siens les motifs développés par la commission de recours.

Le recours interjeté auprès du Tribunal administratif était à la limite de la témérité. M. J_____ se bornait à contester ses impôts parce qu'il estimait qu'ils étaient trop chers. Il ne prenait même pas la peine de dire en quoi sa taxation 1994 serait erronée. De surcroît, il avait déjà été "favorisé" puisqu'il avait bénéficié de deux charges de famille pour l'année de taxation 1994 et cela quand bien même sa demande de remise présentée auparavant avait été refusée.

Dans des écritures complémentaires du 30 avril 1998, l'administration a précisé qu'elle avait décidé à titre exceptionnel d'accorder deux charges de famille à

M. J_____ pour l'année 1994, en raison du fait que la concubine de ce dernier était sans revenu et qu'elle n'aurait dès lors pas pu "profiter" elle-même de cet allégement.

**EN DROIT**

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 8 al. 1 ch. 18 de la loi sur le Tribunal administratif et le Tribunal des conflits du 29 mai 1970 - LTA - E 5 05; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. 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 première phrase LPA). Ainsi, celui qui n'agit pas dans le délai prescrit est forclos et la décision en cause acquiert force obligatoire (RDAF 1984 pp. 220-221).

   Les cas de force majeure restent réservés, principe qui constitue en l'absence même d'une base légale, présente en droit genevois (art. 16 al. 1 deuxième phrase LPA), une institution générale du droit (ATF 108 V 109; KÖLZ/HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, pp. 97-98; MOOR, Droit administratif, vol. II, p. 181). A cet égard, il y a lieu de préciser que 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 (T. GUHL, Das schweizerische Obligationenrecht, 8ème éd., 1991, p. 229).

3. Selon l'article 349 LCP, tout contribuable qui a des réclamations à faire au sujet des impôts qui lui sont réclamés doit, dans le délai de trente jours dès la remise du bordereau, s'adresser au département des finances et contributions, soit en pratique à l'administration.

4. En l'espèce, M. J_____ n'a pas élevé réclamation contre le bordereau de taxation du 30 juin 1994 dans le délai de trente jours dès sa notification, ni invoqué un cas de force majeure. Par conséquent, ce bordereau est entré en force.

5. a. La force de la chose décidée est acquise par une décision dès que celle-ci est devenue définitive parce qu'elle ne peut plus être l'objet d'un recours par suite de l'écoulement du délai de recours, d'un retrait, d'un désistement, de l'absence de toute possibilité de recours ordinaire (ATF 110 V 332) ou de péremption en cours d'instance (B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4ème éd., no 1117).

b. Les décisions dotées de l'autorité de la chose jugée ou décidée peuvent faire l'objet d'une demande de réexamen par l'autorité administrative qui a pris la décision de base, d'une procédure de révision devant une autorité administrative supérieure, une instance quasi judiciaire ou un tribunal selon que leur auteur est une autorité ou un tribunal (B. KNAPP, op. cit., no 1137).

c. En droit genevois, la demande en réexamen s'appelle "demande en reconsidération" et est prévue par l'article 48 LPA.

d. Selon la doctrine, la question se pose souvent de savoir si une réclamation adressée tardivement peut être qualifiée de demande en reconsidération. Si l'autorité donne suite à la demande et instruit l'affaire à nouveau, la nouvelle décision ouvre les voies de recours ordinaires en ce qui concerne le fond de l'affaire (X. OBERSON, Le contentieux en droit fiscal genevois in Semaine judiciaire 1994, p. 316 ss, not. 349).

6. En l'espèce, l'administration a donné suite à la protestation du recourant et elle a instruit le dossier à la lumière des arguments développés par ce dernier. Elle a établi un bordereau rectificatif, lequel mentionne néanmoins à tort, au vu des considérations qui précèdent, la voie de recours à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

Cette informalité ne justifie toutefois pas la reprise de la procédure de réclamation ab initio.

En effet, le bordereau rectificatif du 4 avril 1996 fait entièrement droit aux prétentions du recourant et cela, nonobstant les dispositions légales applicables. En effet, pour l'année 1994, le recourant n'aurait pas dû bénéficier de deux charges de famille et au premier janvier 1994, date déterminante pour la taxation 1994, il n'avait pas le statut de marié.

Le recourant ne discute d'ailleurs pas les éléments de taxation retenus par l'administration. Il se contente d'affirmer que sa situation n'a pas changé entre 1994 et 1995 et qu'il n'est pas normal qu'il doive payer plus d'impôts en 1994 qu'en 1995.

Ce faisant, le recourant s'en prend de manière toute générale au système d'imposition genevois selon lequel l'impôt est calculé sur le revenu de l'année précédente, même s'il est plus élevé que celui de l'année fiscale en cours. Le Tribunal fédéral a eu maintes fois l'occasion de constater la constitutionnalité du système fiscal genevois (ATF 111 Ia 86; ATF A. du 20 novembre 1995, non publié).

Comme le relève l'administration, le recourant ne prend même pas la peine de dire comment il entendait être taxé en 1994 – alors encore une fois que ses propres arguments ont été retenus pour ladite taxation – ou en quoi sa taxation serait erronée.

7. La témérité du recours constitue un emploi abusif des procédures au sens de l'article 88 LPA et conduit le Tribunal administratif à condamner le recourant à une amende de CHF 500.–.

Le recours sera donc rejeté.

8. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 250.– sera mis à la charge du recourant ainsi qu'une amende de CHF 500.–.

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

déclare recevable le recours interjeté le 5 février 1998 par Monsieur J_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 11 décembre 1997;

**au fond** :

le rejette;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 250.–;

condamne M. J_____ à une amende de CHF 500.-;

communique le présent arrêt à Monsieur J_____ ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste : le président :

V. Montani D. Schucani

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le p.o. la greffière :

Mme J. Rossier-Ischi