

du 29 mai 2001

dans la cause

Monsieur W

représenté par Berney & Associés S.A., société fiduciaire

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**EN FAIT**

1. Venant de l'étranger, M. W\_\_\_\_\_ s'est installé à Lancy, dans le canton de Genève, le 5 janvier 1998. Sa déclaration d'impôts a été établie au printemps 1998 par la société fiduciaire Berney & Associés S.A. (ci-après : la société fiduciaire) sur la base de son revenu postérieur à son arrivée, conformément à l'article 17 alinéa 3 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 dans sa teneur alors en vigueur (aLCP - D 3 05). Au moment du dépôt de la déclaration, le revenu exact de M. W\_\_\_\_\_ pour l'année 1998 n'était pas encore connu.
2. Par courrier du 30 octobre 1998, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a demandé à M. W\_\_\_\_\_ de lui remettre une attestation de son employeur précisant le gain réalisé dès le 5 janvier 1998 et celui présumé au 31 décembre 1998, ainsi que divers justificatifs concernant ses déductions. La société fiduciaire a répondu à cette demande de renseignements le 27 novembre 1998, tout en précisant que les chiffres déclarés étaient des valeurs présumées et que les chiffres exacts déterminants ne seraient connus qu'en 1999. Elle indiquait également que son mandant avait pris l'option de racheter des années de prévoyance professionnelle à hauteur de CHF 33'333.- pour dix mois, montant qu'elle demandait à l'AFC d'annualiser et de déduire du revenu de M. W\_\_\_\_\_. Aucun document n'attestait ce versement.
3. Le 8 décembre 1998, M. W\_\_\_\_\_ a versé la somme de CHF 45'000.- pour le rachat d'années de prévoyance professionnelle.
4. Le 14 décembre 1998, l'AFC a notifié à M. W\_\_\_\_\_ un bordereau de taxation provisoire pour l'année 1998 (ci-après : le bordereau provisoire). Calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 121'121.- au taux de CHF 145'352.- et d'une fortune imposable de CHF 162'673.- au taux de CHF 435'057.-, l'impôt s'élevait à CHF 34'617.10, compte tenu d'un assujettissement de 355 jours. Aucune déduction relative au rachat d'années de prévoyance professionnelle n'était prise en considération. Ce bordereau n'a pas été contesté par M. W\_\_\_\_\_, qui s'est acquitté du montant de l'impôt le 13 janvier 1999.

5. Par courrier du 25 janvier 1999, l'AFC a remis à M. W\_\_\_\_\_ un bordereau rectificatif pour l'année 1998 (ci-après : le bordereau rectificatif), accompagné d'un avis de modification. Calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 119'808.- au taux de CHF 143'975.- et d'une fortune imposable de CHF 162'673.- au taux de CHF 435'057.-, l'impôt rectifié s'élevait à CHF 34'300,95, compte tenu d'un assujettissement de 356 jours. Ce bordereau, pas plus que le précédent, ne prenait en compte une déduction relative au rachat d'années de prévoyance professionnelle. Il représentait toutefois un dégrèvement d'impôt de CHF 316,15, montant qui a été remboursé à M. W\_\_\_\_\_ avec intérêts le 22 octobre 1999.
6. Le 22 février 1999, la société fiduciaire a envoyé à l'AFC la déclaration fiscale 1999 de M. W\_\_\_\_\_, dans laquelle elle défalquait une déduction spéciale de 45'000.- au titre de rachat d'années de prévoyance professionnelle.
7. Le 26 novembre 1999, l'AFC a remis à M. W\_\_\_\_\_ un bordereau de taxation concernant l'année fiscale 1999 (ci-après : le bordereau 1999). Calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 93'582.- et d'une fortune imposable de CHF 123'822.- au taux de CHF 576'085.-, l'impôt se montait à CHF 23'600,75. Ce faisant, l'AFC a admis une déduction sur le revenu de CHF 45'000.- au titre de rachat d'années de prévoyance professionnelle.
8. Par courrier du 8 décembre 1999, la société fiduciaire a demandé à l'AFC de revoir la taxation 1998 de M. W\_\_\_\_\_ sur la base de sa déclaration 1999.
9. Par décision du 22 décembre 1999, l'AFC a rejeté la requête de la société fiduciaire qu'elle a considérée comme une réclamation contre le bordereau 1999. En substance, elle indiquait que le rachat d'années de prévoyance professionnelle était une déduction extraordinaire qui n'était déductible qu'une fois. La déduction avait ainsi été prise en considération pour l'année fiscale 1999 et non pour l'année fiscale 1998, malgré l'application de l'article 17 alinéa 3 aLCP.
10. Le 25 janvier 2000, M. W\_\_\_\_\_ a interjeté un recours contre cette décision par devant la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la

commission), concluant à l'admission de la déduction de CHF 45'000.- tant pour l'année 1998 que pour l'année 1999. M. W\_\_\_\_\_ avait racheté régulièrement depuis 1998 des années de prévoyance professionnelle pour des montants importants. Vu le caractère répétitif de ces versements, la capacité contributive de M. W\_\_\_\_\_ s'en trouvait réduite d'autant.

11. Dans sa réponse du 15 mai 2000, l'AFC conclut à l'irrecevabilité du recours, pour le cas où la commission décidait de retourner le dossier au service de taxation afin qu'une décision sur réclamation fût rendue pour l'année 1998, et à son rejet, pour le cas où, par économie de procédure, la commission décidait d'entrer directement en matière. La réclamation que la société fiduciaire avait interjetée le 8 décembre 1999 contre le bordereau rectificatif était sans conteste tardive.
12. A la demande de la commission, la société fiduciaire a confirmé, par courrier du 6 juin 2000, qu'elle maintenait son recours et que celui-ci ne portait que sur l'exercice fiscal 1998.
13. Par décision du 14 décembre 2000, la commission a déclaré le recours irrecevable en ce qui concerne l'année fiscale 1999 et l'a rejeté en ce qui concerne l'année fiscale 1998. Faute d'avoir été contesté dans le délai impératif de 30 jours au sens de l'article 349 LCP, le bordereau rectificatif était devenu définitif et exécutoire.
14. Le 31 janvier 2001, la société fiduciaire a interjeté un recours contre la décision de la commission par devant le Tribunal administratif. Pour l'essentiel, elle conclut au renvoi du dossier à l'AFC afin que celle-ci procède à la taxation définitive de M. W\_\_\_\_\_ pour l'année 1998, "conformément aux dispositions légales, soit sur la base du revenu acquis, en tenant compte des gains et déductions en réalité ordinaires". Le revenu acquis, déterminant pour le calcul de l'impôt 1998, n'avait été communiqué à l'AFC que le 22 février 2000. Autant le bordereau provisoire que le bordereau rectificatif avaient ainsi été établis sur des éléments présumés. La taxation définitive n'ayant pas encore eu lieu, elle ne pouvait avoir fait l'objet d'une réclamation, encore moins d'une réclamation tardive.
15. Par courrier du 8 février 2001, la commission a persisté dans les considérants et le dispositif de sa

décision.

16. Par courrier du 14 mars 2001, l'AFC a conclu à la confirmation de la décision de la commission, se référant pour le surplus à son écriture du 15 mai 2000.

**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 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. a. Tout contribuable qui a des réclamations à faire au sujet des impôts qui lui sont réclamés doit, dans le délai de 30 jours dès la remise des bordereaux, s'adresser au département (art. 349 LCP).
- b. La réclamation doit être interjetée dans le délai de l'article 349 LCP, quel que soit le motif pour lequel le contribuable entend contester son bordereau d'impôts (ATA H. du 18 février 1987). Ce principe est également applicable en cas de taxation provisoire selon l'article 332A LCP (ATA S. du 24 janvier 1990 consid. 4). En effet, cette disposition réserve expressément les diverses dispositions prévues aux titres IV, V et VI de la troisième partie de la loi, au nombre desquelles figurent l'article 349 (réclamation) et les articles 351 et suivants LCP (recours contre la taxation). Cette réserve a été introduite à l'occasion des débats parlementaires, pour éviter notamment que les droits et obligations du contribuable et de l'administration ne soient paralysés : "Ce faisant, les délais demeurent exactement les mêmes, que la taxation soit provisoire ou définitive" (Mémorial des séances du Grand Conseil 1973, p. 1819).

Il résulte aussi bien de la volonté du législateur que de la logique de la procédure de taxation que la taxation provisoire permet à l'administration de notifier rapidement des bordereaux d'impôts en réglant les principaux problèmes, tout en réservant à une taxation ultérieure le soin du détail, comme la détermination du montant exact du revenu imposable. Si le législateur a entendu ne pas paralyser les droits des contribuables et n'a pas retenu la solution qui, par hypothèse, aurait consisté à ne leur ouvrir les voies de recours qu'à

l'issue de la taxation définitive, il s'impose d'exiger d'eux qu'ils saisissent l'administration d'une réclamation dans le délai de 30 jours prévu par l'article 349 LCP lorsqu'ils entendent remettre en cause des questions réglées par la taxation provisoire. Le corollaire de cette exigence est que les questions définitivement réglées par la taxation provisoire ne peuvent plus être remises en cause à l'occasion d'une réclamation dirigée contre la taxation définitive, une telle réclamation ne pouvant désormais porter que sur les éléments nouveaux contenus dans la deuxième taxation par rapport à la première (ATA S. du 24 janvier 1990 consid. 4).

c. 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 phrase LPA), restitués ou suspendus, si ce n'est par le législateur lui-même (SJ 1989 p. 418). 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; ATA A. du 9 août 2000 et références citées).

d. Au plan fédéral, le contribuable est tenu d'exprimer assez clairement sa volonté de déposer une réclamation et ne saurait se borner par exemple à demander de simples explications. A Genève, la réclamation doit en outre indiquer les motifs et, s'il y a lieu, implique le dépôt de pièces justificatives (art. 349 al. 1 et 2 LCP). Il faut donc en premier lieu que l'administration s'aperçoive que le contribuable entend remettre en cause une taxation. En exigeant un exposé des motifs dans le délai de trente jours, l'article 349 LCP souligne la nécessité d'apporter à l'administration, qui est saisie de réclamations en masse, de quoi situer immédiatement la nature, sinon l'importance de la contestation dans un cas d'espèce (ATA S. du 24 janvier 1990 consid. 3 et références citées).

En l'espèce, le Tribunal administratif constate que l'AFC n'a pas pris en considération la déduction relative au rachat d'années de prévoyance professionnelle dans le bordereau provisoire, alors que cette déduction avait été demandée par la société fiduciaire dans son courrier du 27 novembre 1998. L'AFC a ainsi réglé cette question, par la négative, à l'occasion du bordereau provisoire déjà. En application des principes exposés au considérant 2b ci-dessus, il appartenait donc au

recourant, s'il entendait contester ce point, de former une réclamation contre le bordereau provisoire dans le délai de 30 jours de l'article 349 LCP. A défaut, cet aspect de la taxation est devenu définitif et ne pouvait plus être remis en cause par une réclamation dirigée contre le bordereau rectificatif.

A cet égard, contrairement à ce que prétend la société fiduciaire, le bordereau rectificatif ne constituait pas une taxation provisoire. Le fait qu'il ait été établi sur la base de valeurs présumées n'y change rien. Ainsi qu'il ressort de l'article 332A LCP, c'est à l'administration qu'il revient de décider, au moment de la notification, si une taxation est provisoire ou définitive. En l'espèce, le bordereau rectificatif ne contenait ni d'indication "provisoire", ni de renvoi à l'article 332A LCP. En remettant au recourant le bordereau rectificatif, l'AFC entendait donc lui notifier sa taxation définitive, ce que l'absence des mentions ci-dessus rendait reconnaissable. Il appartenait donc au recourant, s'il voulait contester les valeurs nouvellement retenues par l'AFC pour déterminer son revenu imposable, d'interjeter une réclamation dans le délai de 30 jours dès la notification du bordereau rectificatif. L'envoi de la déclaration fiscale 1999 ne remplissant manifestement pas les conditions d'une réclamation telles que décrites au considérant 2d ci-dessus, ce que la société fiduciaire admet par ailleurs expressément dans son écriture du 31 janvier 2001, la taxation 1998 du recourant est devenue définitive et exécutoire. Formée hors délai, la réclamation du 8 décembre 1999 ne pouvait plus la remettre en cause.

3. Entièrement mal fondé, le recours sera rejeté et la décision de la commission confirmée par substitution de motifs.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant.

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

déclare recevable le recours interjeté le 31 janvier 2001 par M. W\_\_\_\_\_ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière

d'impôts du 14 décembre 2000;

**au fond** :

le rejette;

met à la charge de M. W\_\_\_\_\_ un émolument de CHF 1'000.-;

communiqué le présent arrêt à Berney & Associés S.A., société fiduciaire de M. W\_\_\_\_\_, 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

la greffière :

Mme M. Oranci