RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/191/2004-FIN **ATA/856/2004**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 2 novembre 2004

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPÔTS

et

M. P. L. H.

représenté par Serratus S.A.

EN FAIT

1. M. P. L. H., né en 1964, célibataire, de nationalité française, travaillait comme délégué auprès du Comité international de la Croix-Rouge (ci-après : C.I.C.R.).

   Domicilié à E.-R. en France, il était soumis à l'impôt à la source.

2. Le 29 janvier 1998, il a bénéficié d'une donation de la part de son père. Il est ainsi devenu co-propriétaire à raison de 50 % de deux appartements sis 3, rue du T. à Genève.

   Un de ces appartements est grevé d'un droit d'habitation en faveur du donateur et de son épouse. L'autre est loué.

3. Dans la déclaration pour l'impôt communal, cantonal 1999 et fédéral 1999-2000 qu'il a remplie le 20 juillet 1999, il a indiqué qu'il était domicilié à E. jusqu'au 31 juillet 1999. Du fait qu'il était soumis à l'impôt à la source depuis le 1er janvier 1998, il ignorait qu'il devait néanmoins renvoyer cette déclaration à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC).

   Dans ce document, il a mentionné l'état de sa fortune mais non le revenu réalisé au C.I.C.R..

4. Le 14 décembre 1999, l'AFC a expédié à l'intéressé à son domicile en France un bordereau 1999 calculé selon le barème de l'article 32 A LCP, payable d'ici le 18 janvier 2000 et s'élevant à CHF 5'418,85.

   Toutefois, par courrier du 17 décembre 1999, l'AFC a informé le contribuable que suite à un nouvel examen de son dossier, le bordereau précité était nul. Un nouveau bordereau de taxation provisoire lui parviendrait ultérieurement.

5. Dans sa déclaration 2000, envoyée le 30 août 2000, M. L. H. – toujours domicilié en France – n'a pas mentionné son salaire au C.I.C.R..

6. Le 24 octobre 2000, l'AFC a émis un bordereau rectificatif 1999, payable le 28 novembre 2000, et l'a adressé au siège du C.I.C.R. à Genève.

   Le barème appliqué était le même et l'impôt dû s'élevait à CHF 5'480,60.

   Le 10 novembre 2000, elle a établi le bordereau 2000, payable le 15 décembre 2000, pour un montant de CHF 3'826.-. Ce document était également adressé au siège du C.I.C.R..

7. Par courrier du 31 janvier 2001, Serratus S.A. à Neuchâtel, sous la plume d'un expert comptable diplômé, a informé l'AFC qu'elle avait reçu le 19 janvier 2001 du C.I.C.R. les deux bordereaux précités.

Elle ne comprenait pas les écarts entre les deux bordereaux et sollicitait des explications. M. L. H. était en mission en Afrique et dès qu'il serait de retour, Serratus le prierait de signer « une procuration d'élection de domicile » en ses bureaux.

Sur l'original de ce document figurant au dossier se trouve une note manuscrite dont il résulte que le fonctionnaire de l'AFC avait téléphoné au signataire de ce courrier le 21 février 2001 et lui avait donné les explications à transmettre au client. Suivait la mention : « à classer ».

8. Par pli recommandé du 15 juin 2001, Serratus S.A. a envoyé à l'AFC :

- copie de sa lettre du 31 janvier 2001, restée sans réponse écrite ;

- copie de la sommation de l'AFC du 6 avril 2001, reçue le 23 mai 2001 ;

- une élection de domicile chez Serratus S.A. signée le 4 février 2001 par M. L. H., domicilié à Goma en République démocratique du Congo ;

- copie du rappel du 4 mai 2001, reçu le 14 juin 2001 ;

- copie de la retenue à la source.

Serratus S.A. priait l'AFC de lui répondre par écrit.

9. Le 19 juillet 2001, le chef de service de la division de la perception a informé Serratus S.A. qu'il laissait en suspens jusqu'au 30 septembre 2001 les comptes d'ICC 1999 et 2000 du contribuable.

Une réponse ultérieure serait apportée par le service de la taxation.

10. Par fax du 31 juillet 2001, adressé au contribuable à la délégation du C.I.C.R. à Goma, le service de la taxation a informé l'intéressé qu'une réponse lui parviendrait ultérieurement. Si cette demande avait été formulée par son mandataire, la présente devait lui être communiquée. Si l'AFC lui avait déjà répondu, ce courrier devait être considéré comme nul et non avenu (sic). En tout état, des intérêts moratoires étaient dus et leur perception expressément réservée.

11. Par courrier daté du 8 mars 2002, expédié sous pli simple à M. L. H., pour adresse C.I.C.R., Délégation de Goma, 19, avenue de la Paix à Genève (resic), l'AFC a décidé de maintenir les taxations 1999 et 2000.

La réclamation du 31 janvier 2001 n'avait pas été présentée dans le délai impératif de 30 jours, prescrit par l'article 349 LCP. La réclamation n'était cependant pas déclarée irrecevable pour autant.

Toute la motivation de l'AFC tenait en trois lignes : « Les éléments déclarés ne nous permettant pas de procéder à votre imposition dans le respect de la législation genevoise, votre imposition a été effectuée conformément à l'information 8/98, annexée et concernant l'imposition limitée à des biens immobiliers sis dans le canton appartenant à des personnes physiques domiciliées à l'étranger ».

12. Par acte déposé le 5 avril 2002, Serratus S.A. agissant pour M. L. H., a recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts en concluant à ce que l'AFC fournisse les explications requises sur le calcul des bordereaux 1999 et 2000, que la taxation tienne compte des impôts payés à la source et qu'elle soit effectuée selon la procédure ordinaire, la procédure simplifiée à laquelle faisait référence l'information 8/98 n'ayant jamais été requise.

Enfin, l'élection de domicile devait être respectée, ce qui préserverait la confidentialité à laquelle le contribuable avait droit d'une part, et permettrait à celui-ci d'agir en temps utile, d'autre part.

M. L. H. était excessivement taxé et l'AFC contrevenait à l'article 374 LCP.

13. Par décision du 18 décembre 2003, la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après CCRMI) a admis le recours et renvoyé la cause à l'AFC.

Cette dernière aurait dû considérer que la réclamation du 31 janvier 2001, dirigée contre le bordereau rectificatif ICC 1999 du 24 octobre 2000 et contre le bordereau ICC 2000 du 10 novembre 2000, n'était pas tardive puisqu'elle était dans l'impossibilité d'établir la date de réception desdits bordereaux.

La notification de la décision sur réclamation était irrégulière puisqu'elle ne respectait pas l'élection de domicile portée à la connaissance de l'AFC. Conformément à l'article 47 LPA, il ne pouvait en résulter aucun préjudice pour le recourant.

L'AFC devait donc se prononcer de manière circonstanciée sur le fond de la réclamation.

14. Par acte déposé au greffe le 3 février 2004, l'AFC a recouru contre cette décision reçue par ses soins le 9 janvier 2004, selon l'attestation de la CCRMI du 11 février 2004.

La CCRMI avait fait une application erronée de l'article 47 LPA ; de plus, en prononçant la nullité de la décision incriminée et en renonçant indûment à statuer au fond, elle avait causé un déni de justice formel dont les deux parties étaient victimes.

Cette décision devait être annulée et la cause renvoyée à la CCRMI pour qu'elle statue au fond.

15. Le 12 mars 2004, Serratus S.A. a réitéré sa demande initiale tendant à obtenir une explication sur la différence d'impôt de quelque CHF 10'000.- résultant pour M. L. H. de ces taxations. Si ces explications lui avaient été fournies, les impôts dus seraient déjà payés. En tout état, les intérêts moratoires ne pouvaient être mis à la charge du contribuable en l'espèce. L'AFC donnait l'impression d'être dans l'incapacité d'expliquer ses taxations.

16. Un second échange d'écritures n'a pas apporté d'éléments nouveaux.

17. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté le 3 février 2004 contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 18 décembre 2003, reçue le 9 janvier 2004, le recours de l'administration fiscale cantonale 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. De nouvelles normes fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001, en application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID – RS 642.14). Elles ont abrogé, à partir de cette date, la plupart des dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP – D 3 05). Ces dispositions demeurent cependant applicables notamment en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques pour des périodes fiscales antérieures à l'année 2001. L'adaptation de la législation fiscale aux exigences de la LHID est en effet dépourvue d'effet rétroactif comme l'a relevé le Tribunal administratif selon une jurisprudence constante (ATA/29/2004 du 13 janvier 2004 ; ATA/835/2004, ATA/836/2004 et ATA/837/2004 du 26 octobre 2004).

b. Le présent litige qui concerne l'ICC 1999 et 2000 est donc soumis à la LCP dans sa teneur antérieure au 1er janvier 2001 (ci-après : aLCP) pour ce qui concerne les dispositions légales abrogées dès cette date.

3. Le 1er janvier 2002 est entrée en vigueur, la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc – D 3 17) d'application immédiate selon son article 86. L'article 53 LPFisc renvoie en particulier à la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA – E 5 10).

4. Contrairement aux allégués de l'AFC dans son recours, la CCRMI n'a pa constaté la nullité de la décision sur réclamation du 8 mars 2002. En revanche, elle a considéré que l'AFC avait à tort déclaré tardive la réclamation formée le 31 janvier 2001 et que la notification par l'AFC à l'adresse de l'employeur de M. L. H. constituait une notification irrégulière puisqu'elle ne respectait pas l'élection de domicile auprès de son mandataire, élection de domicile dont elle avait été informée le 15 juin 2001.

5. L'AFC est une autorité administrative au sens de l'article 1 alinéas 2 et 5 lettre d LPA. En prenant ses décisions elle doit donc faire application de cette loi, conformément à l'article 1 alinéa 1 LPA. Il en est ainsi de l'article 9 LPA qui prévoit la représentation d'une partie par un mandataire professionnellement qualifié pour la cause dont il s'agit.

Or, le 31 janvier 2001, Serratus S.A. est intervenue au nom de M. L. H. et le 15 juin 2001, cette société a envoyé à l'AFC une procuration comportant l'élection de domicile en ses bureaux à Neuchâtel de M. L. H., celui-ci étant alors en mission au Congo.

A aucun moment, l'AFC n'a allégué que Serratus S.A. ne serait pas un mandataire professionnellement qualifié, au sens rappelé ci-dessus (arrêt du Tribunal fédéral M. du 28 septembre 2004 1P.4161/2004). Elle devait donc, à tout le moins dès la réception des documents qui lui ont été expédiés le 15 juin 2001 par Serratus, notifier toutes ses décisions destinées à M. L. H. à son domicile élu. Elle n'a pas respecté cette obligation de procédure résultant de l'article 46 alinéa 2 LPA (SJ 1995 pp. 601-602) en envoyant sous pli simple au contribuable, datée du 8 mars 2002, une décision sur réclamation à l'adresse de l'employeur du recourant à Genève ce qui contrevenait de plus à son obligation de respecter le secret fiscal. Non seulement cette notification est totalement irrégulière au regard de l'article 47 LPA mais elle a été expédiée sous pli simple, de sorte que c'est par un pur hasard que M. L. H. en a eu connaissance et qu'il a pu interjeter recours en temps utile auprès du tribunal de céans. Un tel mode de procéder est tout à fait inadmissible.

Quant aux bordereaux ICC 1999 et 2000, l'AFC n'allègue pas les avoir expédiés sous plis recommandés, ce qu'elle ne fait jamais, raison pour laquelle elle est dans l'incapacité d'établir la date de réception par le destinataire de ces deux documents.

6. En conséquence, aucun délai de réclamation n'a pu commencer à courir et la réclamation formulée par courrier du 31 janvier 2001 par Serratus S.A. l'a été en temps utile.

7. Pour respecter le double degré de juridiction, la CCRMI ne pouvait que renvoyer la cause à l'AFC pour que celle-ci se prononce sur le fond de la réclamation, ce qu'elle n'avait pas fait puisqu'elle s'était bornée à constater à tort que la réclamation était tardive.

8. Il n'appartient ni au Tribunal administratif ni à la CCRMI de prendre une décision qui incombe en premier lieu à l'AFC et non aux autorités de recours.

9. En tous points mal fondé, le recours sera rejeté. Selon la pratique du tribunal de céans, aucun émolument ne peut être infligé à l'AFC même si celle-ci succombe complètement. En revanche, l'intimé a droit à une indemnité de procédure pour les frais engagés à l'occasion de ce recours, étant précisé qu'il y a conclu dans son écriture du 12 mars 2004 et qu'une telle requête est parfaitement légitime (art. 87 LPA).

Ainsi, une indemnité de procédure de CHF 2'000.- lui sera allouée à la charge de l'Etat de Genève.

* * * * *

PAR CES MOTIFS,
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 3 février 2004 par l'administration fiscale cantonale genevoise contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 18 décembre 2003 ;

au fond :

le rejette ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale au sens des considérants ;

met à la charge de l'Etat de Genève une indemnité de procédure de CHF 2'000.- en faveur de M. L. H. ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière d'impôt ainsi qu'à Serratus S.A., mandataire de M. P. L. H..

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy, Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :	le président :
M. Tonossi	F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le	la greffière :