RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2270/2003-FIN **ATA/177/2005**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 5 avril 2005

dans la cause

Madame H_____

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Madame H_____, née le _____ 1960, a été domiciliée à Genève – d'abord dans la commune de Lancy puis dans celle de Vernier – du 1er janvier 1994 au 1er décembre 2001, date à laquelle elle a quitté le canton pour s'établir à Berne où elle réside actuellement.

2. Le 18 octobre 1995, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) lui a notifié le bordereau de taxation 1995 pour l'impôt cantonal et l'impôt communal (ci-après : taxation 1995), établi sur la base de la déclaration remplie par la contribuable et datée du 30 mars 1995.

3. Le 5 août 1996, l'AFC a notifié à l'intéressée le bordereau de taxation 1996 pour l'impôt cantonal et l'impôt communal (ci-après : taxation 1996), établi sur la base de la déclaration qu'elle a remplie, datée du 11 mars 1996.

4. Le 13 août 1996, Mme H_____ a contesté par réclamation la taxation 1996, au sujet de deux déductions non prises en compte par l'AFC.

5. Par décision du 25 février 1997, l'AFC a décidé de maintenir la taxation contestée.

6. Le 8 octobre 1997, l'AFC a notifié à la contribuable le bordereau de taxation 1997 pour les impôts cantonal et communal (ci-après : taxation 1997), établi sur la base de la déclaration qu'elle a remplie, datée du 29 juin 1997.

7. Par réclamation du 15 octobre 1997, l'intéressée a contesté cette taxation concernant deux montants ajoutés à son revenu imposable et le calcul de l'impôt fédéral anticipé.

8. Le 10 décembre 1998, l'AFC a notifié à la contribuable le bordereau de taxation 1998 pour l'impôt cantonal et l'impôt communal (ci-après : taxation 1998), établi sur la base de sa déclaration datée du 1er mars 1998.

9. Le 23 décembre 1998, l'AFC a notifié à la contribuable un bordereau rectificatif de la taxation 1997, retenant un revenu imposable plus élevé que dans la taxation initiale. Cette décision constituait la réponse de l'AFC à la réclamation du 15 octobre 1997.

10. Par réclamation du 22 octobre 2002, l'intéressée a contesté les taxations 1995, 1996, 1997 et 1998 et demandé la restitution des impôts payés pour chacune des années fiscales concernées.

11. Le 12 novembre 2002, l'AFC a rendu quatre décisions rejetant chacune des réclamations précitées et maintenant les taxations contestées au motif que ces requêtes n'avaient pas été présentées dans le délai légal et impératif de trente jours à dater de la réception du bordereau d'impôts.

12. Par quatre actes du 10 décembre 2002, la contribuable a recouru contre les décisions sur réclamation auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la CCRMI).

Ses conclusions étaient identiques, à savoir l'annulation des impôts contestés et leur remboursement.

Elle soutenait, en substance, que le contrat de travail qui la liait à son ancien employeur jusqu'au 31 juillet 1996 l'exemptait de toute imposition et dès le 6 juin 1995 jusqu'au 31 décembre 1996, elle avait été au bénéfice de prestations de l'assurance-maladie de son ex-employeur. L'avis de taxation 1996 indiquait que le revenu et la fortune n'étaient pas imposables. Elle avait touché en 1997 une prestation du fond de prévoyance professionnelle qui n'était pas imposable, pas plus que ne l'étaient les prestations de chômage qu'elle avait encaissées. Elle avait enfin régulièrement versé des montants au titre de l'impôt fédéral anticipé.

13. Le 31 mars 2003, l'AFC s'est opposée aux recours. Les réclamations étaient tardives. Elles étaient en outre mal fondées, aucune disposition légale ne prévoyant l'exemption d'imposition du salaire, des indemnités de chômage ou autres indemnités pour perte de gain.

14. Par décision du 30 octobre 2003, la CCRMI a joint les quatre recours et les a rejetés.

Les réclamations du 22 octobre 2002 étaient tardives et la contribuable n'invoquait pas de cas de force majeure qui l'aurait empêchée d'agir en temps utile.

La voie de révision apparaissait exclue, rien n'empêchant la recourante de contester en temps utile les taxations en cause.

Enfin, les conditions pour une restitution n'étaient pas réunies.

15. Par acte du 25 novembre 2003, Mme H_____ a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision précitée.

Elle conclut à l'annulation de la décision attaquée, au remboursement de la totalité des impôts payés pour les années 1995 à 1998 et déposait en outre plainte pénale contre le service de taxation du canton de Genève pour abus de confiance, escroquerie, atteinte astucieuse aux intérêts pécuniaires d'autrui et gestion déloyale.

Ses taxations de 1995 à 1998 comportaient des erreurs volontaires, le canton de Genève ayant profité de sa situation de détresse.

Elle reprenait en outre l'argumentation développée devant la CCRMI.

16. Le 18 décembre 2003, l'AFC a conclu au rejet du recours.

17. Un second échange d'écritures les 22 février et 23 mars 2004 n'a pas apporté d'éléments nouveaux.

18. L'affaire a été gardée à juger le 26 mars 2004.

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. 53 al. 1 de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc- D 3 17 ; arts. 57 à 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, applicables par renvoi de l'art. 53 al. 4 LPFisc).

2. 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 LCP. Ces dispositions demeurent cependant applicables, notamment en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques, pour les périodes fiscales antérieures à l'année 2001. L'adaptation de la législation fiscale genevoise aux exigences de la LHID est en effet dépourvue d'effet rétroactif, comme l'a relevé le Tribunal administratif selon une jurisprudence constante (ATA/373/2004 du 11 mai 2004 et références citées).

Le présent litige 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 LPFisc qui règle à ses articles 53 et suivants la procédure par devant le Tribunal administratif. Ces nouvelles dispositions sont applicables au cas d'espèce (Arrêt du Tribunal fédéral 2P/411/1998 et 2A/568/1998 du 31 janvier 2000, consid. 10a ; ATA/736/2003 du 7 octobre 2003).

4. Selon l'article 329 alinéa 1 aLCP, toute personne qui, ayant reçu une formule de déclaration, estime ne pas être soumise à l'impôt dans le canton, car elle ne remplirait pas les conditions prévues par la loi, doit la retourner au département, en exposant les motifs pour lesquels elle ne serait pas astreinte à l'impôt. L'AFC statue sur la demande et il ne peut être recouru contre sa décision

par la voie ordinaire des recours contre les taxations qu'après remise du bordereau (art. 329 al. 2 et 3 aLCP).

5. Tout contribuable qui a des réclamations à faire au sujet des impôts qui lui sont demandés doit s'adresser à l'AFC, par écrit, dans le délai de trente jours dès la remise des bordereaux (art. 349 aLCP).

6. a. 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 (SJ 2000 I 22 et références citées).

b. Les cas de force majeure restent réservés (art. 16 al. 1 2ème phrase LPA). À 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 (SJ précitée).

7. En l'espèce, la recourante a contesté le 22 octobre 2002 les taxations 1995 à 1998, notifiées entre le 18 octobre 1995 et le 23 décembre 1998, soit très largement au-delà des délais précités. Aucun cas de force majeure susceptible de justifier une éventuelle restitution ou prolongation de délai n'ayant été démontré, c'est à bon droit que l'AFC et à sa suite la CCRMI ont estimé que la contestation de la recourante n'était pas recevable comme réclamation, s'agissant des taxations 1995 et 1998.

8. Vu l'issue du litige, la question de savoir si la démarche de la recourante pouvait encore être considérée comme réclamation complémentaire tardive s'agissant des taxations 1996 et 1997 puisque cette voie avait été utilisée en temps utile, ou devait être considérée d'entrée de cause comme une demande de révision peut demeurer ouverte.

9. Selon l'article 55 alinéa 1 LPFisc, une décision entrée en force peut être révisée en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (art. 55 al. 1 let. c LPFisc), 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 (art. 55 al. 1 let. b LPFisc) ou, enfin, lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision (art. 55 al. 1 let. c LPFisc). 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 (art. 55 al. 2 LPFisc). 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 suivant la notification de la décision (art. 56 LPFisc).

Dans le cas d'espèce, les quatre taxations en cause font l'objet de décisions en force. Il apparaît toutefois que les motifs invoqués par la recourante relatifs à l'exemption d'imposition, au caractère non imposable de certains de ses revenus, au paiement de l'impôt anticipé fédéral ou à des indications mentionnées sur l'avis de situation, pouvaient tous être allégués en temps utile par les voies ordinaires de contestation de taxation.

Quant au dépôt de plainte pénale contre le service de la taxation du canton de Genève, mentionné postérieurement à la décision querellée et qui sera transmis pour information au Procureur général par le Tribunal administratif, il ne suffit pas à établir l'existence d'un crime ou d'un délit.

Au vu de ce qui précède, les conditions d'une demande en révision n'apparaissent pas remplies.

10. L'article 367 LCP prévoit que le contribuable peut demander la restitution d'un montant d'impôt payé par erreur, s'il ne devait pas l'impôt ou ne le devait qu'en partie. Il s'agit-là d'un cas particulier d'application du principe général de répétition de l'indu, applicable quand bien même la loi serait muette (P. MOOR, Droit administratif : Les actes administratifs et leur contrôle, 2e éd., vol. II 2002, p. 147 ; W. RYSER et B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4e éd., 2002 p. 489). Il appartient au contribuable qui se prévaut d'une erreur de l'établir. Toutefois, la preuve d'une telle erreur apparaît exclue lorsque le montant payé résulte d'une taxation entrée en force car alors il est réputé dû, sous réserve d'une demande en révision (W. RYSER et B. ROLLI, op. cit., p. 489).

Dans le cas d'espèce, les quatre taxations en cause sont entrées en force et il a été vu précédemment que la voie de la révision devait être écartée.

La recourante ne pouvait ainsi demander la restitution de l'impôt.

11. Intégralement mal fondé, le recours sera rejeté.

Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS,

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 25 novembre 2003 par Madame H_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 30 octobre 2003;

au fond :

le rejette;

transmet la plainte pénale de Madame H_____ à Monsieur le Procureur général ;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 1'000.-;

communique le présent arrêt à Madame H_____, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :	la vice-présidente :
M. Tonossi	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :