RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2433/2004-FIN **ATA/13/2005**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 11 janvier 2005

dans la cause

Monsieur P_____
représenté par Me Gion Clopath, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Monsieur P_____, exploitait en nom, jusqu'au 31 décembre 2000, différents établissements publics, notamment Le W_____.

   Le 15 décembre 2000, M. P_____ a informé l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC), division de l'impôt à la source, que depuis le 1er janvier 2001 les établissements qu'il exploitait ne seraient plus en nom propre mais en société anonyme. Concernant Le W_____, celui-ci devenait W_____ S.A. à l'adresse , rue du x_____, Genève. M. et Mme P_____ restaient administrateurs des différents établissements.

2. Le 4 janvier 2001, l'AFC a pris note du fait que l'établissement Le W_____ avait été remis. Elle a rappelé à M. P_____ qu'il devait compléter une liste récapitulative couvrant la période depuis le début de l'année jusqu'à la date de la remise, établir une attestation-quittance par personne soumise à l'impôt à la source et verser le montant ou le solde encore dû indiqué sur la liste récapitulative. Ces formalités devaient être accomplies jusqu'au du mois suivant l'échéance de la dernière prestation versée.

   Ce courrier a été adressé à M. P_____, ex bar-restaurant Le W_____.

3. Par courrier recommandé du 4 septembre 2001, l'AFC a imparti à M. P_____ un dernier délai de dix jours pour s'acquitter de ses obligations, faute de quoi il serait procédé à une taxation d'office, en application de l'article 22 de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LIS – D 3 20).

   Ce courrier comportant la même adresse que le précédent.

4. Le 8 mai 2002, l'AFC a procédé à la taxation d'office pour la perception de l'impôt à la source de l'année 2000 pour l'établissement Le W_____. L'imposition s'élevait à CHF 21'700.- à laquelle était ajoutée une amende de CHF 2'700.-, soit au total CHF 24'400.-. Compte tenu des acomptes versés, le solde dû s'élevait à CHF 19'423,30.

5. Deux sommations envoyées respectivement les 31 juillet et 29 août 2002 ont fait suite à la taxation d'office précitée.

6. Le 9 septembre 2002, M. P_____ s'est adressé à l'AFC. Faisant référence à un entretien qu'il avait eu à la division de l'impôt à la source le 30 septembre 2002, et au recommandé du 29 août 2002, il a remis à l'AFC la liste récapitulative 2000 ainsi que la liste des versements effectués, justificatifs

bancaires à l'appui. Il partait de l'idée que la taxation d'office était nulle et restait dans l'attente d'un décompte définitif.

7. Le 4 décembre 2002, l'AFC a accusé réception de la réclamation du 9 septembre 2002 et a informé M. P_____ qu'après le paiement intégral de la liste récapitulative, il lui serait loisible de formuler une demande de remise.

8. Agissant sous la plume d'un mandataire, M. P_____ s'est adressé à l'AFC le 17 décembre 2002. Il réglait ce jour la différence de la liste récapitulative 2000 en versant une somme de CHF 695,45.

Il signalait que l'adresse à laquelle l'AFC envoyait ses courriers était erronée puisqu'il n'existait pas de bar Le W_____. Celui-ci était situé au , rue du x_____ à Genève.

9. L'AFC a accusé réception du courrier précité le 15 août 2003. A cette occasion, elle a demandé à M. P_____ si son courrier du 19 décembre 2002 devait être considéré comme une réclamation au sens de l'article 349 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre l887 (LCP - D 3 05) ou comme une demande de remise au sens de l'article 350 LCP.

10. Le 2 août 2003, l'AFC a notifié une nouvelle sommation à M. P_____ pour un montant de CHF 21'169,60.

11. Par courrier du 10 octobre 2003, M. P_____ a élevé réclamation contre la taxation qui se montait à CHF 24'400.-. Il a fait référence à ses courriers des 9 septembre et 19 décembre 2002.

12. Statuant le 27 octobre 2003, l'AFC a rejeté la réclamation. La taxation d'office avait été notifiée conformément aux articles 22 et 25 LIS, attendu que le contribuable n'avait pas donné suite au rappel recommandé de l'AFC du 4 septembre 2001. La première réclamation, datée du 9 septembre 2002, était hors du délai de trente jours.

13. M. P_____ a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) d'un recours contre la décision précitée, par acte du 27 novembre 2003. Contrairement à ce qu'alléguait l'AFC, la décision du 27 octobre 2003 devait être considérée comme une décision sur reconsidération au sens de l'article 48 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10), applicable en la matière via le renvoi de l'article 2 alinéa 2 de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). En confirmant sa décision du 18 mai 2002, l'AFC s'était prononcée une nouvelle fois au fond et sa décision ouvrait un nouveau délai de recours. Cette décision fixait par ailleurs une nouvelle taxation d'office.

Il a conclu à l'annulation de la décision de taxation d'office du 27 octobre 2003.

14. Par décision du 25 octobre 2004, notifiée le 29 du même mois, la commission a rejeté le recours retenant la tardiveté de la réclamation.

15. M. P_____ a porté l'affaire devant le Tribunal administratif par acte du 29 novembre 2004.

La seule irrégularité reprochée à M. P_____ c'était d'avoir tardé à remettre une liste récapitulative afférente aux impôts à la source pour l'exercice 2000. Cet élément ne justifiait pas à lui seul une taxation d'office, mais pouvait au pire donner lieu à une amende d'ordre.

L'AFC avait mal apprécié la situation de l'établissement de M. P_____. Le nombre des personnes soumises à l'impôt à la source n'avait pas quadruplé en 2000, pas plus que la masse salariale afférente à ces personnes. En notifiant une taxation d'office, l'AFC avait perdu tout sens de la mesure et de plus en la notifiant à une fausse adresse, on pouvait se poser la question si elle n'avait pas, à dessein, privé le contribuable de la possibilité de réagir à temps.

Enfin, la remise d'impôt était un moyen exceptionnel. Vu le montant en cause – quelque CHF 20'000.- – était-il bien raisonnable de déranger le chef du département qui gérait un budget de 7 milliards de francs ?

Il a conclu à l'annulation de la décision avec suite de dépens.

16. Dans sa réponse du 8 décembre 2004, l'AFC s'est opposée au recours.

La taxation d'office et l'amende du 8 mai 2002 étaient entrées en force en raison de la grave négligence de M. P_____. Concernant l'erreur d'acheminement, force était de constater que les courriers adressés par l'AFC et les sommations expédiées par recommandé avaient été retirées et n'avaient pas été retournées à l'expéditeur. L'adresse y_____ était l'adresse privée de M. P_____. C'est à dessein que l'AFC avait adressé le courrier relatif à l'année fiscale 2000 au recourant personnellement et à son domicile privé, dès lors que celui-ci avait indiqué qu'à partir du 1er janvier 2001 l'établissement Le W_____ ne serait plus exploité en nom propre mais en société anonyme. Ainsi, M. P_____ violait le principe de la bonne foi en prétendant qu'il n'aurait pas reçu les communications recommandées que l'AFC lui avait fait parvenir pour l'année fiscale 2000.

L'AFC n'avait aucunement statué sur une demande de réexamen lorsqu'elle avait déclaré la réclamation tardive tout en confirmant sa décision de taxation et l'amende infligée

EN DROIT

1. Interjeté devant la juridiction compétente, le recours est, à cet égard, recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05).

2. Les délais commencent à courir le lendemain de leur communication ou de l'événement qui les déclenche (art. 17 al. 1 LPA). Par ailleurs, lorsque le dernier jour du délai est un samedi, un dimanche ou un jour légalement férié, le délai expire le premier jour utile (art. 17 al. 3 LPA). Les délais sont réputés observés lorsque l'acte de recours est parvenu à l'autorité ou a été remis à son adresse à un bureau de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse au plus tard le dernier jour du délai avant minuit (art. 17 al. 4 LPA).

   En l'espèce, la décision a été notifiée le 29 octobre 2004, le dernier jour du délai venait à échéance le dimanche 28 novembre et a donc été reporté utilement au lundi 29 novembre 2004. Dès lors, le recourant a agi en temps utile.

   Il s'ensuit que son recours est recevable de ce point de vue également (art. 63 al. 1 litt. a LPA).

3. L'objet du recours porte sur la période d'imposition à la source de M. P_____ pour l'année 2000.

4. Selon l'article 22 LIS, le débiteur de la prestation imposable ou le contribuable qui n'a pas répondu à une demande de renseignements ou de justification que l'administration lui a adressée est taxé d'office après notification, à ses frais d'un rappel recommandé avec fixation d'un délai. L'article 37 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc – D 3 17) est applicable.

   En l'espèce, M. P_____ n'a pas donné suite au courrier recommandé du 4 septembre 2001 de l'administration lui impartissant un délai de 10 jours pour s'acquitter de ses obligations en fournissant notamment une liste récapitulative des retenues effectuées du 1er janvier au 31 décembre 2000 et de verser le montant de l'impôt à la source retenu durant la période précitée. Partant, l'AFC a procédé à une taxation d'office, conformément aux dispositions légales précitées.

5. L'article 39 aliéna 1 LPFisc précise qu'une réclamation peut être adressée au département dans un délai de 30 jours. Le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte (al. 2).

   L'article 41 LPFisc énonce les règles sur la computation des délais. Au terme de l'alinéa 3, passé le délai de 30 jours, une réclamation tardive n'est recevable que si le contribuable établit que, par suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux, il a

été empêché de présenter sa réclamation en temps utile et qu'il l'a déposée dans les 30 jours après la fin de l'empêchement.

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). 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 (SJ précitée).

7. En l'espèce, M. P_____ a présenté sa réclamation le 9 septembre 2002, soit largement au-delà du délai de trente jours précité. A cette occasion, il n'a invoqué aucun élément l'ayant empêché d'agir en temps utile. Il n'a par ailleurs pas fait grief à l'administratif de lui avoir adressé le courrier à son adressée privée.

S'il est exact que la notification irrégulière d'une décision ne doit entraîner aucun préjudice pour les parties, la jurisprudence n'attache toutefois pas nécessairement la nullité à l'existence de vices dans la notification. En effet, la protection des parties est suffisamment garantie lorsque la notification irrégulière atteint son but malgré cette irrégularité.

Il y a donc lieu d'examiner, d'après les circonstances du cas concret, si la partie intéressée a réellement été induite en erreur par l'irrégularité de la notification et a, de ce fait, subi un préjudice. Il convient à cet égard de s'en tenir aux règles de la bonne foi qui imposent une limite à l'invocation du vice de forme (ATF 122 I 97 consid. 3a/aa p. 99 ; 111 V 149 consid. 4c p. 150 et réf. cit.; RAMA 1997 no U 288 p. 444 consid. 2b/bb; ZBl 95/1994 p. 530 consid. 2 ; J.-F. EGLI, La protection de la bonne foi dans le procès, in Juridiction constitutionnelle et juridiction administrative, Zurich 1992, p. 231 s. ; U. HÄFELIN et G. MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2002, 4ème édition, p. 347 s. n° 1645 ss). Cela signifie notamment qu'une décision, fut-elle notifiée de manière irrégulière, peut entrer en force si elle n'est pas déférée au juge dans un délai raisonnable (SJ 2000 I 118 consid. 4). A cet égard, la règle générale veut que le destinataire d'une décision, reconnaissable comme telle, mais sans indication de voie ni de délai de recours, entreprenne dans un délai raisonnable les démarches voulues pour sauvegarder ses droits, notamment qu'il se renseigne auprès d'un avocat ou de l'autorité qui a statué et, une fois renseigné, qu'il agisse en temps utile (ATF 119 IV 330 consid. 1c p. 332 ; 112 Ib 417 consid. 2d p. 422 ; 111 Ia

280 consid. 2b p. 282; 102 Ib 91 consid. 3 p. 93 ; J.-F. EGLI, op. cit. p. 232 ; P. MOOR, Droit administratif, vol. II, Berne 2002, p. 304).

En l'occurrence, M. P_____ n'allègue pas qu'il n'aurait pas reçu les communications de l'administration. Il résulte du dossier qu'il a accepté les courriers recommandés qui lui étaient adressés par l'AFC. Il a même donné suite à celui du 29 août 2002. Dès lors, les arguments qu'il soulève dans la procédure de recours à cet égard relèvent de la pure mauvaise foi.

8. Pour le recourant, la décision du 27 octobre 2003, n'est pas une décision sur réclamation mais sur reconsidération.

A rigueur de texte, l'AFC a justifié la taxation d'office par le fait que M. P_____ n'avait pas donné suite au rappel recommandé du 4 septembre 2001 et que la première réclamation, datée du 9 septembre 2002, était hors du délai du trente jours.

En d'autres termes, l'AFC a stigmatisé le fait que seule l'inaction du recourant était responsable de la taxation d'office intervenue. Ce faisant, l'AFC n'a nullement déclaré avoir réexaminé le fond de l'affaire. Encore une fois, elle s'est limitée à constater que les conditions pour une taxation d'office étaient réunies en l'espèce.

C'est donc en vain que le recourant voit dans cette décision une décision sur reconsidération.

9. En indiquant la possibilité d'une remise, la commission n'a fait qu'attirer l'attention du recourant – à l'instar de l'AFC – sur une possibilité expressément prévue par la loi. Le recourant est fort mal venu de lui en faire grief.

10. Il s'ensuit que le recours ne peut être que rejeté.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de M. P_____, qui succombe (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS,

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 29 novembre 2004 par Monsieur P_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 25 octobre 2004;

au fond :

le rejette;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 1'500.-;

communique le présent arrêt à Me Gion Clopath, avocat du recourant, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :	le président :
C. Del Gaudio-Siegrist	F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :