RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

**A/2634/2004-FIN** **ATA/411/2005**

# ARRÊT

# DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

# du 7 juin 2005

dans la cause

**Madame et Monsieur W_____**
représentés par Me Henric Immink, avocat

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS**

et

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

## EN FAIT

1. Venant d'Allemagne, Madame et Monsieur W_____ (ci-après : les époux ou les contribuables ou les recourants) ont pris domicile dans le canton de Genève le 3 mars 1998.

2. Selon la pièce no 2 produite par les contribuables, la fiduciaire W_____ à G_____, mandataire des époux en 2000, a demandé par courrier du 3 février 2000 un délai à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) pour le dépôt de la déclaration d'impôt 2000 au 31 décembre 2000.

3. Le 14 novembre 2000, les époux se sont vus notifier un bordereau de taxation pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 1999.

4. En date du 12 décembre 2000, les contribuables ont fait parvenir à l'AFC la déclaration ICC 2000 vierge, hormis la mention dans la rubrique « observations et liste des annexes : déclaration 2000 provisoire : éléments pour l'année 1999 ne sont pas encore à disposition ».

5. A l'encontre de la taxation ICC 1999, les époux ont déposé une réclamation le 14 décembre 2000. Suite aux rejets consécutifs de l'AFC et de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission ou CCRMI), les contribuables ont déposé un recours auprès du Tribunal administratif (A/287/2005).

6. Le 18 décembre 2000, l'AFC a notifié aux contribuables un bordereau de taxation d'office ICC 2000, au montant de CHF 731'097.-, calculé sur un revenu imposable de CHF 1'518'794.- au taux de CHF 1'743'928.- et une fortune imposable de CHF 30'032'663.- au taux de CHF 36'068'862.-.

   Ce bordereau était assorti d'une amende de CHF 1'000.- infligée en application de l'article 331A de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre l887 (LCP - D 3 05).

7. En date du 3 août 2001, le fisc a adressé aux contribuables une sommation de payer concernant l'ICC 2000.

8. Par lettre recommandée du 11 septembre 2001, les époux, par l'entremise de leur conseil, ont sollicité l'annulation de la taxation d'office 2000. Ils n'avaient pas déposé une réclamation contre le bordereau ICC 2000 pensant que l'envoi de leur déclaration provisoire du 12 décembre 2000 et de leur réclamation du 14 décembre 2000 concernant l'ICC 1999 étaient suffisants pour annuler la taxation d'office ICC 2000.

9. Le 11 octobre 2001, le service du recouvrement de l'AFC a octroyé aux contribuables un délai suspensif jusqu'à la réponse du service de taxation.

10. Par décision du 20 mai 2003, l'AFC a écarté la réclamation du 11 septembre 2001, au motif qu'elle n'avait pas été formulée dans le délai fixé par l'article 349 LCP. La taxation avait été effectuée d'office en application des articles 331 et 331A LCP. Aucun élément ni déclaration définitive ne lui avait été remis à cette date.

11. La CCRMI a rejeté le recours des contribuables par décision du 22 novembre 2004. Les époux reconnaissaient n'avoir pas procédé au dépôt d'une réclamation contre le bordereau de taxation d'office ICC 2000. La réclamation du 14 décembre 2000, afférente à l'ICC 1999, ne valait pas requête pour l'ICC 2000 dès lors qu'elle avait été formée avant la notification du bordereau ICC 2000. Bien qu'une déclaration déposée tardivement pouvait dans certaines circonstances être assimilée à une réclamation dirigée contre un bordereau de taxation d'office, tel ne pouvait pas être le cas en l'espèce, étant donné que celle-là était antérieure à la notification de celui-ci et qu'elle ne contenait aucun élément imposable. La réclamation des recourants était ainsi tardive.

12. Le 29 décembre 2004, les époux ont déposé un recours auprès du Tribunal administratif à l'encontre de la décision précitée.

a. Ils avaient déposé une réclamation le 14 décembre 2000 à l'encontre de la taxation ICC 1999, la taxation d'office relative à l'année 2000 avait suivi quelques jours plus tard. Ils avaient donc considéré de bonne foi que la procédure de taxation 2000 était suspendue, dès lors que la taxation 1999 était encore pendante. L'AFC avait reçu en février 2000 un courrier de leur part demandant un délai au 31 décembre 2000 pour le dépôt de la déclaration 2000. De même, une déclaration 2000 provisoire avait été remise le 12 décembre 2000 indiquant que les éléments pour l'année 1999 n'étaient pas encore à disposition. L'AFC avait, en adressant la décision de taxation d'office dans les circonstances précitées, fait preuve d'une intransigeance excessive.

b. L'AFC connaissait l'existence de différents mandataires s'occupant de leurs affaires. Elle était ainsi tenue, avant de notifier le bordereau ICC 2000, de se renseigner pour déterminer s'il y avait eu élection de domicile auprès de l'un ou l'autre de ces représentants. De ce point de vue, la notification était irrégulière, le délai de réclamation n'avait commencé à courir qu'à partir du moment où le mandataire avait lui-même pris connaissance du bordereau litigieux, soit dès le 3 septembre 2001. La réclamation intervenue le 11 septembre 2001 avait donc été interjetée dans le délai légal.

c. L'AFC avait fait preuve d'arbitraire dans la quotité de la taxation, en opérant une taxation d'office sur la base de chiffres erronés et qui ne correspondaient pas à leur capacité financière.

Ils concluent, principalement à la suspension de la procédure jusqu'à droit jugé sur le recours du 23 juin 2003 portant sur l'ICC 1999 et, concernant le principe de leur assujettissement, à l'imposition d'après la dépense, subsidiairement à la suspension de la procédure jusqu'à droit jugé sur le recours du 23 juin 2003 portant sur l'ICC 1999. Alternativement, en cas de décision positive sur le principe de leur assujettissement à l'imposition d'après la dépense, à l'admission du recours, à l'annulation de la décision de la commission, à l'annulation du bordereau ICC 2000, et à ce que l'AFC établisse un nouveau bordereau prévoyant une assiette fiscale de CHF 450'000.-. En cas de décision négative, ils concluent à l'admission du recours, à l'annulation de la décision de la commission, à l'annulation du bordereau ICC 2000, et à la fixation des éléments imposables tels que chiffrés. Ils concluent enfin à l'octroi d'une indemnité.

13. Dans sa réponse du 8 février 2005, l'AFC s'est opposée au recours. La réclamation contre le bordereau des contribuables du 21 décembre 2000 n'avait été déposée que le 11 septembre 2001, soit hors du délai impératif de 30 jours et ce sans qu'aucun cas de force majeure n'ait été invoqué pour justifier ce retard. L'imposition 2000 des époux avait donc acquis un caractère définitif et obligatoire. La notification du bordereau litigieux était régulière selon la jurisprudence constante, car l'AFC n'avait eu aucune raison de supposer que les contribuables avaient procédé à une élection de domicile auprès d'un mandataire. Elle n'avait trouvé aucune trace d'une lettre de la fiduciaire W_____ datée du 3 février 2000, demandant une prolongation de délai au 31 décembre 2000 pour déposer leur déclaration. Cette prolongation aurait été refusée en application de l'information 1/2000. Le délai suspensif accordé aux contribuables par lettre du 11 octobre 2001 émanait du service du recouvrement et concernait uniquement le recouvrement de la créance fiscale 2000. L'accent était mis sur le fait qu'entre la réception du bordereau litigieux (le 21 décembre 2000) et la transmission dudit bordereau à l'avocat mandaté ( le 3 septembre 2001), il s'était écoulé 8 mois.

14. La commission a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.

## 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. La première question à trancher consiste à savoir si les recourants ont déposé dans le délai légal une réclamation à l'encontre du bordereau de taxation d'office ICC 2000.

3. Le 1er janvier 2002, est entrée en vigueur la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc – D 3 17) qui prévoit à son article 87 que les possibilités de recours et leurs modalités se déterminent en fonction des règles applicables à l'échéance du délai de 30 jours à partir de la notification de la décision attaquable.

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), sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001, de nouvelles lois sur l'imposition des personnes physiques LIPP I, LITPP II, LIPP III, ET LIPP IV (D 3 11 à 14), qui règlent l'imposition du revenu et de la fortune des personnes physiques, ainsi que l'imposition dans le temps des personnes physiques. Elles ont abrogé de ce fait les dispositions y relatives de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887 (LCP).

Les lois précitées ne règlent cependant pas la question des voies de recours et des délais contre une décision de l'AFC. C'est donc bien l'ancienne LCP (ci-après : aLCP), dans sa teneur antérieure au 1er janvier 2001 qui s'applique pour trancher cette question.

4. 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 aLCP et 17 al.1 LPA).

b. Les délais de réclamation fixés par la loi sont des dispositions impératives de droit public, ils ne sont en principe susceptibles d'être suspendus, prorogés ou restitués que par le législateur. Celui qui n'agit pas dans le délai prescrit est forclos et la décision en cours acquiert un caractère obligatoire (art. 16 al 1 1ère phrase LPA ; ATA/19/2005 du 18 janvier 2005).

c. Les cas de force majeure restent réservés (art. 16 al.1 2ème phrase LPA). Sont des cas de force majeure, les événements extraordinaires et imprévisibles qui surviennent en dehors de la sphère d'activité et qui s'imposent à lui de l'extérieur d'une façon irrésistible (ATA/19/2005 du 18 janvier 2005).

d. 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).

e. In casu, la réclamation contre le bordereau de taxation ICC 2000, notifié le 21 décembre 2000, n'a été déposée que le 11 septembre 2001, soit hors du délai impératif légal. Les recourants n'ont fait valoir aucun cas de force majeure justifiant leur retard. La réclamation concernant l'ICC 1999 du 12 décembre 2000 ne saurait valoir réclamation pour l'ICC 2000, étant donné qu'elle a été déposée avant l'envoi du bordereau litigieux et qu'en tout état elle ne se référait qu'à la taxation 1999. Le principe de l'étanchéité des exercices ne permet pas non plus de la prendre en considération pour les taxations relatives à d'autres années que celle sur laquelle elle porte.

5. Les recourants font cependant valoir que l'AFC aurait dû tenir compte d'une part de la déclaration provisoire qu'ils avaient transmise le 12 décembre 2000 (a), et, d'autre part dans la même lignée, de la demande de prolongation de délai pour le dépôt de la déclaration requise par leur fiduciaire le 3 février 2000, courrier ne figurant pas au dossier de l'AFC (b).

a. La déclaration ne saurait toutefois être prise en considération dès lors qu'elle ne comporte aucun élément imposable.

b. En matière administrative, les faits doivent en principe être établis d'office et, dans la mesure où l'on peut raisonnablement exiger de l'autorité qu'elle procède à cette recherche, les règles sur la répartition du fardeau de la preuve ne s'appliquent pas. Il n'en demeure pas moins que, lorsque les preuves font défaut, ou si l'on ne peut raisonnablement exiger de l'autorité qu'elle les recueille, la règle de l'article 8 du Code civil du 10 décembre 1907 (CC - RS 210) est applicable par analogie : pour les faits constitutifs d'un droit, le fardeau de la preuve incombe à celui qui entend se prévaloir de ce droit (Arrêt du Tribunal fédéral 5A.3/1999 du 18 janvier 2000, consid. 5a; ATF 112 Ib 67; ATA/459/2003 du 10 juin 2003 ; P. MOOR, Droit administratif, Berne 1991, vol II, p. 178 ; B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4ème édition, no 2021 et les références citées).

Il appartenait ainsi aux contribuables de prouver l'envoi du pli litigieux, preuve qu'ils n'ont pas apportée. De surcroît, on pouvait attendre du mandataire, qu'il s'enquiert de la suite donnée à la demande alléguée, en l'absence de réponse de l'AFC, ce qu'il n'a pas fait au vu des pièces versées au dossier.

Le recours doit dès lors être rejeté sur ces deux points.

En conséquence, la réclamation était manifestement tardive.

6. Les époux arguent encore que la notification du bordereau ICC 1999 était irrégulière, car l'AFC connaissait l'existence de mandataires représentant les époux. Bien qu'aucune élection de domicile formelle n'avait été effectuée en 2000, elle aurait dû se renseigner au préalable auprès desdits mandataires.

7. L'article 86 LPFisc prévoit que les règles de procédure s'appliquent dès l'entrée en vigueur de la loi aux causes encore pendantes. La notification et la représentation contractuelle sont réglés par les articles 19 et 20 LPFisc. La LPA est applicable pour autant qu'elle ne déroge pas à LPFisc (art. 2 al. 2 LPFisc).

8. a. Les parties, à moins qu'elles ne doivent agir personnellement ou que l'urgence ne le permette pas, peuvent se faire représenter par un avocat ou par un autre mandataire professionnellement qualifié pour la cause dont il s'agit (art. 9 LPA). Sur demande, le représentant doit justifier ses pouvoirs par une procuration écrite (art. 20 al. 3 LPFisc et 9 al. 2 LPA). Les décisions sont notifiées aux parties, le cas échéant à leur domicile élu auprès de leur mandataire, par écrit (art. 46 al. 2 LPA). Une notification irrégulière ne peut entraîner aucun préjudice pour les parties (art. 47 LPA).

b. La notification correspond au moment où la décision est communiquée. Dès lors, dans la mesure où l'autorité a été informée de la désignation d'un mandataire, ce dernier doit être le récipiendaire de la décision. Encore faut-il qu'une élection de domicile ait été faite auprès du représentant. En cas de doute quant à l'existence d'une élection de domicile, l'administration est tenue de demander au mandataire de justifier de ses pouvoirs par écrit au sens de l'article 9 alinéa 2 LPA (X. OBERSON, Le contentieux en droit fiscal genevois, publié in SJ 1994 p. 325).

c. En vertu des règles générales, la preuve de l'existence d'un rapport de représentation valable et de sa communication correcte aux autorités fiscales incombe au contribuable. A défaut d'une procuration écrite clairement libellée, on admettra l'existence d'un rapport de représentation, ne serait-ce qu'en raison du secret fiscal, que si l'on peut inférer des circonstances que le contribuable a manifesté sans ambiguïté la volonté de conférer des pouvoirs de représentation à un tiers. Sinon, la présomption naturelle que des pouvoirs de représentation n'ont pas été conférés s'applique et il faut notifier les décisions au contribuable lui-même (RDAF II 1999 440 consid. 2a p. 443).

d. Dans l'arrêt précité, les déclarations d'impôt, signées par le recourant personnellement, indiquaient dans la rubrique correspondante de s'adresser à la société fiduciaire mentionnée pour toute question complémentaire, mais une procuration écrite rédigée en termes exprès n'avait pas été produite pour les périodes de taxation en cause. Selon l'opinion du recourant, l'existence d'un rapport de représentation résultait toutefois des circonstances. Les indices était la correspondance et les entretiens entre l'administration fiscale et la fiduciaire, ainsi que la mention sus-décrite dans la déclaration d'impôt. Le Tribunal fédéral a estimé que le Tribunal administratif du canton des Grisons n'avait pas violé le droit fédéral en considérant que l'indication d'une adresse pour les renseignements et les questions complémentaires posées ne suffisaient pas pour admettre l'existence d'un rapport de représentation. En laissant à la fiduciaire le

soin de donner des renseignements à l'autorité fiscale, le recourant ne l'avait pas encore désignée comme son représentant. Par ailleurs, le fait de conférer des pouvoirs de représentation à un mandataire dans une autre procédure fiscale ne constituait pas encore en soi une manifestation non ambiguë de la volonté de se faire représenter également dans la procédure de taxation en cause ou de conférer des pouvoirs de représentation sans aucune restriction, même s'il existait un rapport de connexité entre les différentes procédures fiscales (RDAF 1999 II 440 consid. 2b p. 444).

e. Dans le cas d'espèce, il résulte des pièces produites que la déclaration provisoire 2000 a été signée par les recourants à leur domicile de C_____, sans aucune indication d'une adresse de fiduciaire pour toute question complémentaire, comme c'était le cas dans la jurisprudence précitée. De plus, les contribuables n'ont pas, avant le 24 avril 2002, indiqué une élection de domicile auprès d'une fiduciaire ou d'une étude d'avocat. S'agissant du bordereau ICC 1999, la décision de taxation a été notifiée le 14 novembre 2000 à l'adresse des recourants sans que ceux-ci en aient contesté la régularité. Par ailleurs, la réclamation contre cette dernière taxation, ne concernait que celle-ci et ne fait à aucun moment mention d'une éventuelle élection de domicile formelle. La représentation des recourants par un avocat dans la procédure de taxation 1999 n'entraîne pas automatiquement une représentation dans le cadre d'une procédure de taxation différente, soit celle de 2000. Dans ce cadre là, les autorités fiscales n'avaient pas à se demander si les contribuables avaient ou non des mandataires les représentant en l'absence de toute information allant dans ce sens.

Ainsi, au vu de ce qui précède, la notification de la taxation au domicile des recourants ne peut être reprochée au fisc, elle est partant valable. La décision de l'AFC devait dès lors être entreprise dans le délai légal de trente jours en application de l'article 349 aLCP. Introduite le 11 septembre 2001, la réclamation est manifestement tardive.

Mal fondé, le recours sera rejeté.

9. Le litige étant tranché, la demande d'effet suspensif est sans objet.

Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 LPA).

* * * * *

**PAR CES MOTIFS,**

**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 29 décembre 2004 par Madame et Monsieur W_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 22 novembre 2004 ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1'500.- ;

communique le présent arrêt à Me Henric Immink, avocat des recourants, 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 : |