

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3646/2007-FIN

ATA/112/2008

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 11 mars 2008

dans la cause

Madame et Monsieur R_____

représentés par Me Michel Lambelet, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS
CANTONAUX ET COMMUNAUX**

EN FAIT

1. Madame et Monsieur R_____ sont domiciliés en France depuis 1970. Tous deux enseignants à Genève, au service du département de l'instruction publique, ils ont été imposés à la source jusqu'en 1984. Ayant alors acquis un bien immobilier à Anières, ils ont choisi d'être désormais assujettis à l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et à l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), en qualité de personnes physiques avec domicile hors du canton.
2. En date du 28 mars 2003, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a notifié aux contribuables un bordereau ICC 2001 et un bordereau IFD 2001 pour la période d'imposition du 1^{er} janvier au 31 décembre 2001. Le revenu imposable retenu pour l'ICC était de CHF 183'764.- et l'impôt se montait à CHF 37'229.-, tandis que pour l'IFD, les chiffres étaient respectivement de CHF 177'600.- et CHF 11'262.-.
3. Le 21 juillet 2003, l'AFC a informé les époux R_____ qu'il avait été procédé à la rectification de l'impôt sur leur revenu, perçu à la source en 2001 pour la période du 1^{er} janvier au 31 janvier 2001, cela conformément à la législation en matière d'impôt à la source. Le revenu imposable retenu était de CHF 231'500.- et l'impôt dû se montait à CHF 56'254,50. Le courrier attirait l'attention des contribuables sur les voie et délai de réclamation ainsi que sur la forme et le contenu de celle-ci.
4. Le 30 octobre 2003, l'AFC a notifié aux contribuables un bordereau rectificatif ICC 2001 ne portant plus que sur l'imposition de la fortune et se montant à CHF 143,50.
5. Le 13 juillet 2004, l'AFC a invité M. R_____ à se présenter en ses bureaux, une entrevue apparaissant appropriée pour éclaircir sa situation fiscale.
6. Le contribuable n'ayant pu se rendre à l'entrevue susmentionnée, l'AFC lui a confirmé le 28 juillet 2004 que, dès l'exercice fiscal 2001, il avait été imposé à la source pour les revenus de l'activité professionnelle, mais restait assujetti au régime ordinaire pour le terrain situé à Anières.
7. Le 20 septembre 2005, dans un courrier relatif à une question de production de pièces, M. R_____ a réitéré son étonnement et son désaccord quant à l'effet rétroactif de son imposition à la source pour les exercices 2001, 2002 et 2003. Il sollicitait une entrevue pour éclaircir sa situation, n'ayant pas pu se rendre à celle du 21 juillet 2004, ni excuser son absence car il était en voyage à cette période et n'avait pu faire suivre son courrier.

8. Le 12 octobre 2005, l'AFC a accusé réception du courrier susmentionné, en tant qu'elle le considérait comme réclamation contre la rectification d'imposition pour l'année 2001.
9. Par décision du 14 novembre 2005, l'AFC a maintenu sa décision du 21 juillet 2003, la requête étant tardive.
10. Le 10 décembre 2005, les contribuables ont recouru auprès de la commission de recours en matière d'impôts cantonaux et communaux (ci-après : CCRICC) contre la décision susmentionnée. Ils demandaient à être imposés selon le barème ordinaire pour les périodes 2001, 2002 et 2003 et selon le barème de l'impôt à la source dès septembre 2003. Ils avaient découvert le courrier de l'AFC du 21 juillet 2003 à leur retour de vacances, fin août 2003. Ils avaient pensé qu'il s'agissait d'une erreur, mais avaient néanmoins pris contact par téléphone le 10 septembre 2003 avec l'AFC, service de l'ICC, qui leur avait conseillé de s'adresser au service de l'impôt à la source, ce qu'ils avaient fait. On leur avait alors indiqué qu'ils étaient soumis à ce mode d'imposition depuis le 1^{er} janvier 2001. Dans ces conditions, ils ne pouvaient accepter que leur imposition soit maintenue parce que leur réclamation était tardive.
11. L'AFC s'étant opposée au recours, les contribuables ont, le 7 août 2006, persisté dans leurs conclusions, en précisant que le 20 septembre 2005, ils n'avaient pas interjeté de réclamation, mais demandé des explications écrites concernant leur subite modification de statut, estimant être victimes d'un dysfonctionnement entre services de l'AFC.
12. Par décision du 27 août 2007, la CCRICC a rejeté le recours des époux R_____, estimant que la réclamation du 20 septembre 2005 était tardive et que ceux-ci n'avaient invoqué aucun motif sérieux qui les aurait empêchés d'agir en temps utile. La voie de la révision était par ailleurs exclue dès lors que les arguments invoqués auraient déjà pu être soutenus au cours de la procédure de réclamation.
13. Le 27 septembre 2007, agissant par l'entremise d'un avocat, les contribuables ont recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision susmentionnée, concluant à son annulation et à :
 - « Dire que les bordereaux ICC et IFD 2001 datés du 28 mars 2003 sont entrés en force.
 - Donner acte aux recourants de ce qu'ils se sont totalement acquittés de ces bordereaux ICC et IFD 2001 datés du 28 mars 2003.
 - Dire et constater que les bordereaux rectificatifs ICC 2001 et IFD 2001 datés du 30 octobre 2003 sont nuls et non avenue.

Dire et constater que le courrier du 21 juillet 2003 de l'AFC ne saurait modifier les bordereaux du 28 mars 2003 entrés en force, puisque ne respectant pas les conditions du rappel d'impôt prévu aux articles 59 et suivants LPFisc ».

Les bordereaux ICC et IFD 2001 du 28 mars 2003 étaient entrés en force et ne pouvaient être remis en cause par l'AFC en dehors d'une procédure de rappel, ce qu'elle n'avait pas fait.

14. Le 26 octobre 2007, l'AFC s'est opposée au recours, reprenant en substance son argumentation antérieure.

EN DROIT

1. a. Selon l'article 68 LPA, le recourant peut invoquer des motifs, des faits et des moyens de preuves nouveaux qui ne l'ont pas été dans les précédentes procédures, sauf exception prévue par la loi. A contrario, cette disposition interdit au recourant de prendre des conclusions qui n'auraient pas été formées devant l'autorité de première instance.
- b. L'objet d'une procédure administrative ne peut pas s'étendre ou se modifier qualitativement au fil des instances. Il peut uniquement se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés devant l'autorité de recours (JAAC 1999, no 78, p. 734 ; ATA/560/2006 du 17 octobre 2006).
- c. Si un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre dans son mémoire de recours des conclusions qui sortent du cadre des questions qui ont été l'objet de la procédure antérieure. Quant à l'autorité de recours, elle n'examine pas les prétentions et les griefs qui n'ont pas fait l'objet du prononcé de l'instance inférieure, sous peine de détourner sa mission de contrôle, de violer la compétence fonctionnelle de cette autorité-ci, d'enfreindre le principe de l'épuisement des voies de droit préalables et, en définitive, de priver les parties d'un degré de juridiction. Par conséquent, le recourant qui demande la réforme de la décision attaquée devant l'autorité de recours ne peut en principe pas présenter de conclusions nouvelles ou plus amples devant l'instance de recours, c'est-à-dire des conclusions qu'il n'a pas formulées dans les phases antérieures de la procédure (B. BOVAY, Procédure administrative, Berne 2000, p. 390/391).

En l'espèce, les conclusions des recourants relatives aux bordereaux ICC et IFD 2001, du 28 mars 2003, et celles concernant les bordereaux rectificatifs ICC et IFD 2001 notifiés le 30 octobre 2003, n'ont pas fait l'objet ni de la décision querrellée, ni de la décision de l'AFC du 14 novembre 2005. Elles sont dès lors irrecevables.

2. Selon l'article 65 alinéa 2 LPA, le recourant a l'obligation de motiver son recours, soit expliquer en quoi et pourquoi il s'en prend à la décision litigieuse. La motivation doit être en relation avec l'objet du litige (B. BOVAY, Procédure administrative, 2000, p. 387). Le Tribunal fédéral a pour sa part confirmé qu'il faut pouvoir déduire de l'acte de recours sur quels points et pour quelle raison la décision entreprise est contestée, ce que le recourant demande et sur quels faits il entend se fonder (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.143/2005 du 21 avril 2005). Encore faut-il que cette motivation soit topique, à savoir qu'il appartient au recourant de prendre position par rapport à la décision attaquée et d'expliquer en quoi et pourquoi il s'en prend à celle-ci (ATF 131 II 470, consid. 3 p. 475).

Les recourants concluent à l'annulation de la décision de la CCRICC. Toutefois, leurs écritures s'avèrent critiquer le fait que l'AFC aurait modifié à tort leurs bordereaux ICC et IFD 2001, mais ne contiennent pas d'argumentation qui permette de comprendre, directement ou indirectement, quels griefs sont adressés à l'autorité inférieure, qui a statué exclusivement sur la question de la tardiveté de la réclamation adressée par les contribuables à l'AFC. Ces conclusions sont dès lors également irrecevables (art. 65 al. 2 LPA).

3. Le recours est irrecevable.

Un émoulement de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

déclare irrecevable le recours interjeté le 27 septembre 2007 par Madame et Monsieur R_____ contre la décision de la commission cantonale de recours d'impôts cantonaux et communaux du 27 août 2007 ;

met à la charge des recourants, conjointement et solidairement, un émoulement de CHF 1'000.- ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'article 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en

possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Michel Lambelet, avocat des recourants, à la commission cantonale de recours d'impôts cantonaux et communaux, ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

la vice-présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :