Urteilkopf

145 II 201

19. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public dans la cause A. contre Administration fiscale cantonale de la République et canton de Genève (recours en matière de droit public) 2C_737/2018 du 20 juin 2019

Regeste (de):

Art. 117 Abs. 1 DBG; Art. 32 ff. OR; Art. 396 OR; Vertretung eines Steuerpflichtigen im Steuerverfahren; Pflicht des Auftragnehmers, im Rahmen eines Steuerrechtsstreits die Beschwerdefrist zu wahren.

Ein Steuerpflichtiger, der auf seiner Steuererklärung schriftlich eine Vertreterin bezeichnet, bestätigt damit, dass eine entsprechende Vollmacht vorliegt. Der Auftrag berechtigt die Vertreterin dazu, sämtliche Schritte zu unternehmen, um die anvertraute Steuerangelegenheit zu Ende zu führen. In diesem Zusammenhang muss sich die Vertreterin bei ihrem Auftraggeber vergewissern, ob der Wille besteht, ein allfälliges Rechtsmittel einzulegen. Kann die Vertreterin die Zustimmung des Auftraggebers nicht rechtzeitig erlangen und ist Gefahr in Verzug, hat sie die erforderlichen Massregeln zu treffen (E. 5.1). Die Umstände des konkreten Falls lassen den klaren Willen des Steuerpflichtigen erkennen, sich für einen allfälligen Steuerrechtsstreit vor den zuständigen Behörden im Sinne von Art. 140 ff. DBG von seiner Treuhänderin vertreten zu lassen (E. 5.2). Nachdem die Treuhänderin nicht daran gehindert war, rechtzeitig zu handeln, hat sich der Steuerpflichtige deren Versäumnis anrechnen zu lassen (E. 5.3).

Regeste (fr):

Art. 117 al. 1 LIFD; art. 32 ss CO; art. 396 CO; représentation en justice du contribuable; obligations du mandataire en matière de respect du délai de recours dans le cadre d'un litige fiscal.

En matière fiscale, le contribuable qui désigne textuellement un représentant sur sa déclaration d'impôt confirme l'existence d'une procuration. Le mandat qu'il délivre comprend notamment le pouvoir de faire toute démarche nécessaire à l'accomplissement de l'affaire confiée. Le mandataire doit en particulier s'assurer de la volonté de son mandant quant à un éventuel recours. Lorsqu'il ne peut pas obtenir préalablement l'aval de celui-ci et qu'il y a péril en la demeure, il doit entreprendre tous les actes nécessaires (consid. 5.1). La situation de fait permet de déduire la volonté claire du contribuable d'être représenté par sa fiduciaire pour le litige fiscal devant les autorités prévues aux art. 140 ss LIFD (consid. 5.2). La fiduciaire n'ayant pas été empêchée de recourir pour son client, celui-ci doit se laisser imputer l'inaction de sa mandataire (consid. 5.3).

Regesto (it):

Art. 117 cpv. 1 LIFD; art. 32 segg. CO; art. 396 CO; rappresentanza in giudizio del contribuente; obblighi del mandatario in relazione al rispetto del termine di ricorso nel quadro di un litigio fiscale.

In materia fiscale, il contribuente che designa testualmente un rappresentante sulla propria dichiarazione d'imposta conferma l'esistenza di una procura. Il mandato che egli conferisce comprende in particolare il potere di fare ogni passo necessario al compimento dell'incarico attribuito. Il mandatario deve segnatamente assicurarsi della volontà del suo mandante in merito a un eventuale ricorso. Quando non ne può ottenere in anticipo l'approvazione e vi è pericolo nel ritardo, deve compiere tutti gli atti necessari (consid. 5.1). La situazione di fatto permette di dedurre la chiara volontà del contribuente di essere rappresentato dalla sua fiduciaria nell'ambito del litigio fiscale davanti alle autorità previste dagli art. 140 segg. LIFD (consid. 5.2). Siccome la fiduciaria non è stata impedita a ricorrere per il proprio cliente, quest'ultimo deve lasciarsi imputare l'inazione della sua mandataria (consid. 5.3).

Sachverhalt ab Seite 202

BGE 145 II 201 S. 202

En 2015, A. et sa femme ont notamment été taxés par l'Administration fiscale cantonale de la République et canton de Genève (ci-après: BGE 145 II 201 S. 203

l'Administration fiscale) pour l'impôt fédéral direct de l'année fiscale 2010. Celle-ci a rejeté la réclamation formée par la fiduciaire des époux. Près de trois mois après la notification de la décision sur réclamation précitée, A. a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance de la République et canton de Genève (ci-après: le Tribunal administratif de première instance), demandant en particulier la restitution du délai de recours. Le Tribunal administratif de première instance a rejeté la demande de restitution de délai et, pour le surplus, a déclaré le recours irrecevable car tardif. La Cour de justice de la République et canton de Genève (ci-après: la Cour de justice), sur renvoi du Tribunal fédéral (arrêt 2C_101/2018), a considéré que le contribuable avait certes été empêché de recourir devant le Tribunal administratif de première instance dans le délai, mais que sa femme, qui n'était pas empêchée et représentait solidairement le couple dans la procédure fiscale, aurait pu interjeter recours. Elle a donc confirmé le jugement du Tribunal administratif de première instance. Le Tribunal fédéral, après avoir délibéré en séance publique, a rejeté le recours en procédant à une substitution de motifs. (résumé)

Erwägungen

Extrait des considérants:

5.

5.1 Dans une jurisprudence récente (arrêt 2C_872/2018 du 18 décembre 2018), le Tribunal fédéral a rappelé les principes découlant de l'art. 117 al. 1 LIFD (RS 642.11), selon lequel le contribuable peut se faire représenter contractuellement devant les autorités chargées de l'application de la LIFD, dans la mesure où sa collaboration personnelle n'est pas nécessaire. Il a en particulier jugé que la personne valablement représentée doit se laisser imputer le comportement procédural de son représentant. Il doit toutefois exister un rapport de représentation au sens des art. 32 ss CO entre le contribuable et son représentant. En matière d'impôt direct, le contribuable est présumé n'avoir octroyé aucun pouvoir de représentation. Cette présomption est renversée lorsqu'il existe une procuration écrite ou que les autorités peuvent, de bonne foi, déduire des circonstances une volonté claire de la personne concernée de se faire représenter (arrêt 2C_872/2018 du 18 décembre 2018 consid. 2.2.3 et les références). Conformément à la pratique, une telle procuration est réputée avoir été valablement conférée lorsque le contribuable désigne textuellement BGE 145 II 201 S. 204

un représentant sur sa déclaration d'impôt (arrêt 2C_872/2018 du 18 décembre 2018 consid. 2.2.4). Il convient par ailleurs de rappeler que le contrat liant la société fiduciaire au contribuable est un contrat de mandat, régi par les art. 394 ss CO. Or, selon l'art. 396 al. 1 CO, l'étendue du mandat est déterminée, si la convention ne l'a pas expressément fixée, par la nature de l'affaire à laquelle il se rapporte. En particulier, le mandat comprend le pouvoir de faire les actes juridiques nécessités par son exécution (art. 396 al. 2 CO), cette disposition n'exigeant pas du mandataire qu'il attende une autorisation spéciale expresse de son client avant d'effectuer toute démarche judiciaire nécessaire à l'accomplissement de l'affaire confiée (BOHNET/MARTENET, Droit de la profession d'avocat, 2009, n. 2649; WALTER FELLMANN, Anwaltsrecht, 2010, n. 1027). Le mandataire doit ainsi informer son mandant sans délai des décisions qui lui ont été notifiées et lui faire part des diverses solutions envisageables. Dans l'hypothèse où la décision est défavorable au mandant, il doit également, dans le délai de recours, s'assurer de la volonté de celui-ci de ne pas recourir (ATF 110 IB 94 consid. 2 p. 94 et la référence). S'il y a péril en la demeure, par exemple pour interrompre une prescription ou requérir des mesures provisoires, le mandataire doit en principe entreprendre les démarches nécessaires, même s'il n'a pas pu obtenir préalablement l'aval de son mandant (arrêt 4A_558/2017 du 29 mai 2018 consid. 5.3.2 concernant les avocats et la référence à BOHNET/MARTENET, op. cit., n. 2739). La présomption selon laquelle le mandat comprend pour le mandataire le pouvoir de

faire tous les actes juridiques nécessités par son exécution vaut tant dans les rapports internes que dans les rapports externes (BOHNET/MARTENET, op. cit., n. 2651; contra FELLMANN, op. cit., n. 1029).

5.2 En l'occurrence, la Cour de justice a constaté de manière à lier le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF) que le recourant était représenté par une fiduciaire dans la procédure devant l'Administration fiscale. C'est par conséquent à cette fiduciaire qu'a été notifiée la décision sur réclamation du 20 mai 2016 (art. 105 al. 2 LTF). La fiduciaire était en outre l'unique interlocutrice de l'Administration fiscale lors des diverses demandes d'informations complémentaires et a été expressément mentionnée en tant que représentante du recourant et de sa femme sur leur déclaration d'impôt (art. 105 al. 2 LTF), sans qu'une quelconque limitation de ses pouvoirs ne soit prévue. Le recourant n'a jamais contesté la notification de la décision sur

BGE 145 II 201 S. 205

réclamation, ni avoir été représenté par sa fiduciaire lors des procédures de taxation et de réclamation. Dans ses dernières déterminations, il conteste en revanche l'existence d'une procuration écrite en faveur de la fiduciaire qui aurait permis à celle-ci de déposer un recours devant la commission cantonale de recours en matière d'impôt au sens des art. 140 ss LIFD, c'est-à-dire en l'occurrence le Tribunal administratif de première instance. L'absence de procuration écrite n'est toutefois pas déterminante. Il ne faut en effet pas perdre de vue que sur la première page de la déclaration d'impôt du contribuable pour la période fiscale 2010, la fiduciaire est expressément mentionnée comme étant la mandataire de celui-ci et que c'est elle qui, en tant que représentante, a déposé la réclamation le 22 mai 2015. Une telle situation aurait permis à l'Administration fiscale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance, en tant qu'autorité de recours au sens de la LIFD, de déduire la volonté claire de représentation du recourant (arrêt 2C_872/2018 du 18 décembre 2018 consid. 2.2.4 et les références). Le rapport de représentation entre le recourant et sa fiduciaire valait tant et aussi longtemps qu'il n'y avait pas été expressément mis un terme, à tout le moins tant que l'affaire pour laquelle ce mandat avait été octroyé, c'est-à-dire le litige fiscal devant les autorités fiscales prévues aux art. 140 ss LIFD (éventuellement à l'art. 145 LIFD), n'était pas terminée (art. 396 al. 2 CO; cf. consid. 5.1 ci-dessus).

5.3 Puisque, lorsqu'a commencé l'empêchement du recourant au début du mois de mai 2016, la décision sur réclamation n'avait pas encore été notifiée et que le contribuable était donc toujours représenté par sa fiduciaire, rien n'indique que celle-ci n'aurait pas été en mesure de sauvegarder les droits de son mandant et, le cas échéant, introduire un recours contre la décision sur réclamation du 20 mai 2016 auprès du Tribunal administratif de première instance dans le délai légal (cf. art. 9 al. 1 de la loi genevoise du 12 septembre 1985 sur la procédure administrative [LPA/GE; rs/GE E 5 10] et 20 de la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 [LPFisc/GE; rs/GE D 3 17] qui ne prévoient pas le monopole de l'avocat en matière administrative, respectivement fiscale; cf. également GRODECKI/JORDAN, Code annoté de procédure administrative genevoise, 2017, n. 149). Si, comme en l'espèce, le représentant n'est pas empêché, la partie ne saurait invoquer son propre empêchement (cf. STEFAN VOGEL, in Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Auer/Müller/Schindler [éd.], 2e éd. 2019, n° 17 ad art. 24 PA; JEAN-MAURICE

BGE 145 II 201 S. 206

FRÉSARD, in Commentaire de la LTF, Corboz et al. [éd.], 2e éd. 2014, n° 6 ad art. 50 LTF). Certes, l'état du recourant dès le mois de mai 2016 rendait vraisemblablement impossible, pour sa représentante, l'obtention d'instructions quant à l'opportunité de déposer un recours contre la décision sur réclamation. Il n'en demeure pas moins que dans un tel cas de figure, le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de juger que cela ne dispensait pas la représentante de l'obligation de déposer un recours en temps utile, de sa propre initiative, pour sauvegarder les délais, respectivement les intérêts de son client (cf. consid. 5.1 ci-dessus). Le recourant doit en conséquence se laisser imputer l'inaction de sa représentante, celui-ci n'indiquant aucun élément démontrant que la fiduciaire aurait elle-même été empêchée d'agir sans sa faute.

5.4 Le recours doit en conséquence être rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct de l'année fiscale 2010.