

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

**POUVOIR JUDICIAIRE**

A/2465/2008-ICC

ATA/602/2013

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 10 septembre 2013**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**X\_\_\_\_\_ S.A.**

représentée par Me Robert Assaël, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
7 mai 2012 (JTAPI/608/2012)**

---

## EN FAIT

- 1) X\_\_\_\_\_ S.A. (ci-après : la société ou la contribuable) a été constituée le 3 janvier 1995 par Monsieur Y\_\_\_\_\_. Ce dernier est resté détenteur de la totalité du capital-actions jusqu'au 31 décembre 2001, puis a vendu celui-ci à une autre société.

De 1995 à 2001, M. Y\_\_\_\_\_ a transféré à la société une partie des activités de ramassage de voirie, d'élimination des déchets spéciaux, de lavage, désinfection, réparation et vente de conteneurs qu'il menait à titre individuel ou dans le cadre d'une raison individuelle.

- 2) Le 6 septembre 2002, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a informé la contribuable de l'ouverture d'une procédure en soustraction d'impôt portant sur les périodes fiscales 1997 à 2000, pour lesquelles des bordereaux ordinaires avaient déjà été notifiés. Le 24 septembre 2003, l'AFC-GE a étendu la procédure à l'année fiscale 2001-B.

Suite à quoi, des bordereaux de rappels d'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) ainsi que des bordereaux d'amendes ICC et IFD ont été notifiés à la contribuable, pour les périodes fiscales visées par la procédure en soustraction.

- 3) Le 19 avril 2005, un bordereau de rappel d'impôt IFD 1998 à 2001 portant sur un montant total de CHF 150'356.- (CHF 73'533,50 pour 1998, CHF 69'980,50 pour 1999, CHF 1'938.- pour 2000 et CHF 4'904,50 pour 2001), plus intérêts de retard, ainsi qu'un bordereau-amende, de CHF 150'356.- pour soustraction de l'IFD 1998 à 2001, ont notamment été notifiés à la contribuable.

Le rappel d'impôt IFD 1998 à 2001 et l'amende IFD 1998 à 2001 sont les seuls bordereaux encore litigieux à ce jour.

- 4) Le 28 avril 2005, la contribuable, représentée par une fiduciaire, a déposé un recours auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôt cantonal (ci-après : la commission ICC), dont les compétences ont été reprises le 1<sup>er</sup> janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), puis, le 1<sup>er</sup> janvier 2011, par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI).

L'en-tête de ce recours mentionnait l'ICC 1998-1999 et l'IFD 1998-1999. Dans le corps du texte toutefois, référence était également faite aux bordereaux IFD du 19 avril 2005, notamment.

Les conclusions visaient à l'annulation de toutes les taxations, intérêts et amendes notifiées, concernant tant l'ICC que l'IFD.

Suite au dépôt de ce recours, deux procédures ont été ouvertes, l'une par la commission ICC (A/1655/2005) et l'autre par la commission cantonale de recours en matière d'IFD (ci-après : commission IFD - A/1656/2005).

La procédure ICC A/1655/2005 a donné lieu à un arrêt du Tribunal administratif du 29 juin 2009 (ATA/297/2009) qui a été confirmé par arrêt du Tribunal fédéral du 25 mars 2010 (2C\_514/2009).

- 5) a. Dans la procédure IFD (A/1656/2005), le 3 avril 2006, l'AFC-GE a signalé à la commission IFD que les reprises IFD n'avaient pas fait l'objet d'une décision sur réclamation.  
b. Par écrit du 24 avril 2006, sur demande de la commission IFD, la fiduciaire alors mandatée par la société a donné son accord pour que le dossier IFD soit retourné à l'AFC-GE pour décision sur réclamation, la cause étant rayée du rôle sans émolument ni indemnité de procédure.  
c. Le 6 avril 2011, l'AFC-GE a rejeté la réclamation relative au bordereau de rappel IFD 1998 à 2001 et à l'amende IFD.
- 6) Le 23 mai 2011, la contribuable a recouru auprès du TAPI contre la décision sur réclamation du 6 avril 2011, en concluant à son annulation.

Elle avait reçu la décision sur réclamation le 7 avril 2011 et, compte tenu de la suspension de délai liée aux fêtes de Pâques, son recours était déposé en temps utile.

Dans sa réponse au recours, l'AFC-GE a conclu à l'irrecevabilité de ce dernier au motif de sa tardiveté, les fêtes judiciaires n'étant pas prévues par la législation fédérale.

- 7) Le 7 mai 2012, le TAPI a déclaré irrecevable le recours en tant qu'il concernait l'IFD 1998 à 2001 et l'amende IFD.

La décision relative au rappel d'impôt IFD 1998 à 2001 et à l'amende IFD avait été notifiée le 7 avril 2011 à la contribuable qui avait donc un délai échéant le 9 mai 2011 pour recourir à son encontre. Déposé le 23 mai 2011, son recours était manifestement tardif. Les règles de droit cantonal sur la suspension des délais pendant la période de Pâques ne s'appliquaient pas, non seulement en vertu de la jurisprudence du Tribunal fédéral mais également en raison du décalage important entre les décisions sur réclamation ICC et IFD qui ouvraient chacune des délais de recours clairement distincts. En outre, la prescription absolue relative à l'amende

IFD, dont le délai était de quinze ans, n'était manifestement pas atteinte en l'espèce.

- 8) Le 13 juin 2012, la contribuable a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) à l'encontre du jugement du TAPI, reçu le 14 mai 2012.

Elle concluait à son annulation en tant qu'il déclarait irrecevable, car tardif, le recours portant sur le rappel d'impôt IFD 1998 à 2001 et l'amende IFD. Elle concluait également au versement d'une indemnité de procédure.

Par acte du 28 avril 2005, elle avait recouru auprès de la commission contre tous les bordereaux y compris en matière d'IFD. La commission n'avait jamais examiné cet aspect de son recours, l'affaire devait être considérée comme pendante à ce jour.

Alternativement, il fallait considérer que le recours avait été déposé dans les délais, compte tenu des fêtes pascales. La période litigieuse allant de 1998 à 2001 inclus était postérieure au délai d'harmonisation imposé aux cantons. Le droit genevois contenait une disposition prévoyant l'application des fêtes, de manière générale incluant le contentieux fiscal cantonal, sur la base d'un renvoi claire contenu dans la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) ayant été adoptée afin d'assurer une coordination entre les domaines fiscaux.

Sur le fond du litige, la contribuable a fait valoir les mêmes griefs que dans la procédure devant le TAPI. La décision devait être annulée car se basant sur une dénonciation anonyme en violation de l'art. 10A de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10). En outre, son droit d'être entendu avait été violé par le refus de l'AFC d'autoriser la consultation des pièces, dont la dénonciation. Finalement, le document ayant servi de base aux différents rappels, intitulé « Résultats nets voirie » ne représentait absolument pas le bénéfice réel qu'elle avait réalisé mais constituait des projections, faites à partir des données comptables, alors en possession des parties à la négociation en vue du rachat de la société et du transfert de l'activité de l'entreprise de M. Y\_\_\_\_\_.

- 9) Le 25 juin 2012, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observation.
- 10) Le 27 août 2012, l'AFC-GE a répondu au recours en concluant à son rejet.

Dans la mesure où la partie IFD des reprises et l'amende IFD n'avaient pas fait l'objet d'une réclamation antérieurement au recours déposé en date du 28 avril 2005, cette partie du recours avait été considérée comme valant réclamation.

La jurisprudence était claire, il n'y avait pas de suspension des délais en matière d'IFD et il n'y avait aucune place pour l'application des dispositions

cantoniales de procédure prévoyant des feries en matières d'impôt cantonal et communal.

- 11) Le 28 septembre 2012, la contribuable a persisté dans les termes et conclusions de son recours.
- 12) Le 15 mai 2013, le juge délégué a demandé au TAPI l'apport de la cause A/1656/2005 – IFD.

Dans le dossier transmis le 29 mai 2013 figuraient les pièces attestant du retour du dossier à l'AFC-GE pour décision sur réclamation, la cause A/1656/2005 – IFD étant rayée du rôle de la commission IFD. Ces faits ne ressortaient ni des pièces produites par la contribuable ni du dossier de l'AFC-GE.

- 13) Le 12 juillet 2013, la société s'est déterminée sur ces pièces.

Par souci de transparence, elle avait donné son accord le 24 avril 2006, par l'intermédiaire de son mandataire d'alors, au retour du dossier IFD à l'AFC-GE pour qu'une décision sur réclamation soit rendue.

14. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

## **EN DROIT**

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a LPA).
2. La chambre de céans examinera en premier lieu la prescription des rappels d'impôt pour l'IFD 1998 à 2001 ainsi que celle de l'amende IFD pour soustraction d'impôt de 1998 à 2001.

a. La procédure de soustraction fiscale a été ouverte le 6 septembre 2002 pour les années 1997 à 2000 et le 24 septembre 2003 pour l'année 2001, soit dans le délai de prescription de cinq ans dès la fin de la période fiscale concernée prévu à l'art. 120 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11). Le nouveau délai de cinq ans prévu à l'art. 120 al. 3 let. a LIFD a par la suite été régulièrement suspendu et interrompu.

Le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint définitivement quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 152 al. 3 LIFD). Les rappels IFD litigieux ne sont donc pas non plus affectés par ce délai de prescription absolue.

b. Concernant l'amende IFD, les poursuites introduites les 24 septembre 2003 et 6 septembre 2002 l'ont été dans le délai de dix ans (art. 184 al. 1 let. b LIFD).

Quant à la prescription absolue, concernant l'amende pour soustraction d'impôt, elle est soumise à un délai de quinze ans, l'art. 184 al. 2 LIFD prévoyant qu'une décision soit entrée en force au plus tard quinze ans à compter de la période fiscale en question, étant précisé que la prescription absolue commence à courir spécialement pour chaque période fiscale. En outre, le délai plus long prévu depuis le 1<sup>er</sup> octobre 2002 par le nouvel art. 333 al. 6 let. d du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0), ne s'applique pas en vertu du principe de la *lex mitior* aux actes commis avant cette date (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 6.3.2).

L'amende IFD 1998-2001 n'est ainsi pas prescrite.

3. Le litige porte uniquement sur la question de la recevabilité du recours déposé par la contribuable auprès du TAPI, le 23 mai 2011, contre la décision sur réclamation de l'AFC-GE du 6 avril 2011 confirmant les reprises IFD 1998 à 2001, ainsi que l'amende IFD pour soustraction d'impôt 1998-2001, reçue le 7 avril 2011.

4. Dans un premier moyen, la contribuable allègue qu'un recours contre les mêmes décisions avait déjà été déposé le 28 avril 2005 et jamais tranché par le TAPI.

La réclamation adressée à une autorité incompétente doit être transmise sans retard au département. Le délai de réclamation est considéré comme respecté lorsque la réclamation a été remise à une autorité incompétente ou à un office de poste suisse le dernier jour ouvrable du délai au plus tard (art. 41 al. 2 LPFisc).

En l'espèce, les reprises IFD 1998 et 2001 ainsi que l'amende IFD ont donné lieu à des décisions de l'AFC-GE datant du 19 avril 2005. La contribuable n'a pas déposé de réclamation à leur encontre auprès de l'AFC-GE mais a recouru dans le délai directement auprès de la commission ICC. Le recours, en tant qu'il portait sur l'IFD a donné lieu à l'ouverture d'une procédure devant la commission IFD qui s'est terminée le 3 mai 2006, avec l'accord du contribuable. La cause était rayée du rôle et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour décision sur réclamation.

C'est donc à juste titre que l'AFC-GE a rendu une décision sur réclamation le 6 avril 2011.

En conséquence, ce grief doit être écarté.

5. La recourante allègue encore que la suspension des délais pendant la période pascale, prévue par le droit cantonal genevois, devait s'appliquer dans le domaine de l'IFD en raison de l'obligation d'harmonisation fiscale.

a. La loi genevoise de procédure fiscale est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2002 et s'applique depuis lors aux divers impôts cantonaux (art. 1 LPFisc), y compris aux causes encore pendantes (art. 86 LPFisc). Elle prévoit que la LPA est applicable, pour autant que la LPFisc n'y déroge pas.

La LPFisc ne prévoyant pas mais n'excluant pas la suspension des délais de recours, les suspensions prévues par la LPA s'appliquent (art. 2 al. 2 LPFisc ; ATA/689/2011 du 8 novembre 2011 ; ATA/306/2011 du 17 mai 2011).

Ainsi, en matière d'ICC, les délais de recours ne courent pas du septième jour avant Pâques au septième jour après Pâques inclusivement (art. 17A al. 1 LPA en vigueur depuis le 27 septembre 2011 ayant repris la teneur de l'art. 63 aLPA en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011). Mais aucune disposition ne prévoit que l'art. 17A vaut aussi pour l'IFD.

b. En matière d'IFD, comme en l'espèce, la procédure en matière de réclamation prévue par la LIFD s'applique à la procédure de recours (art. 140 al. 4 LIFD). Le délai de recours commence à courir le lendemain de la notification. De ce fait, il est considéré comme respecté si le recours a été remis à l'autorité de recours, à un office de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse à l'étranger le dernier jour ouvrable du délai au plus tard. Lorsque le dernier jour du délai tombe un samedi, un dimanche ou un jour férié officiel, le délai expire le premier jour ouvrable qui suit. Le recours adressé à une autorité incompétente doit être transmis sans retard à l'autorité de recours compétente. Le délai de recours est considéré comme respecté lorsque le recours a été remis à une autorité incompétente ou à un office de poste suisse le dernier jour ouvrable du délai au plus tard.

Passé le délai de trente jours, un recours 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 son recours en temps utile et qu'il l'a déposé dans les trente jours après la fin de l'empêchement (art. 133 LIFD).

Les délais prévus par la LIFD ne peuvent être prolongés (art. 119 al. 1 LIFD) et aucune suspension des délais pendant les fêtes n'est prévue (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_628/2010 du 28 juin 2011 consid. 3.1 et les références citées). Dans une jurisprudence constante, portant sur les années fiscales antérieures à 2001, le Tribunal fédéral a jugé que l'art. 133 LIFD était exhaustif et qu'il n'y avait pas de place pour l'application des fêtes judiciaires de droit cantonal, que ce soit pour la procédure de réclamation ou pour celle de recours (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_331/2008 du 27 juin 2008 consid. 1 ; 2A.70/2006 du 15 février 2006 consid. 3 et les références citées ; RDAF 2006 II 187 consid. 2 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 540 ; M. REICH,

Steuerrecht, 2<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 574 ; D. YERSIN / Y. NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, p. 1313).

c. Reste à examiner, sous l'angle de l'harmonisation fiscale, si cette situation est différente pour les périodes fiscales à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2001.

Dès cette date, la LHID commande aux cantons de concrétiser l'harmonisation fiscale consacrée à l'art. 129 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), s'agissant notamment des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes (harmonisation verticale). Cette harmonisation implique de mettre en place des dispositions assurant une certaine cohérence et coordination entre les règles cantonales de procédure en matière d'IFD et d'ICC (ATF 130 II 65 consid. 5.2 p. 72 ss ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_628/2010 précité consid. 3.3.).

Le Tribunal fédéral a relevé que l'existence de délais de recours différents en fonction des deux catégories d'impôts allait à l'encontre des exigences d'harmonisation (Arrêt du Tribunal fédéral A.70/2006 du 15 février 2006 consid. 3). Bien qu'il ait laissé ouverte la question de savoir comment les cantons devaient harmoniser les règles, il a souligné qu'il serait peu conforme avec l'exigence d'harmonisation que chaque canton adopte son propre système. L'application à l'IFD des règles de procédures cantonales concernant la suspension des délais pendant les fêtes impliquerait d'accroître la disparité des règles de procédure que le principe d'harmonisation cherchait justement à éviter et ne correspondait pas au droit fédéral (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_503/2010 du 11 novembre 2010 consid. 2).

Le Tribunal fédéral a encore précisé que si l'harmonisation devait entraîner des modifications législatives pour adapter les différents délais de recours, cela devait se faire par une adaptation du délai cantonal au délai fédéral et non l'inverse (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_407/2012 du 23 novembre 2012 consid. 2.4).

En conséquence, cette jurisprudence implique que les fêtes prévues par le droit cantonal genevois ne trouvent pas application dans la procédure de réclamation ou de recours concernant l'IFD (ATA/399/2013 du 26 juin 2013).

d. En outre, l'erreur concernant le calcul du délai est une erreur de droit qui ne constitue en principe pas un cas d'empêchement au sens de l'art. 133 al. 3 LIFD (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.70/2006 du 15 février 2006 consid. 4).

6. En l'espèce, le délai applicable au recours déposé le 23 mai 2011 par la recourante auprès du TAPI doit donc être examiné en application des seules règles de la LIFD, rappelées ci-dessus.

La décision sur réclamation ayant été reçue le 7 avril 2011, le délai prévu par la LIFD arrivait à échéance le samedi 7 mai 2011 et son expiration était reportée au lundi 9 mai 2011 en application de l'art. 133 LIFD. Ce délai n'a pas été respecté par la contribuable qui n'a fait valoir aucun motif sérieux, au sens de la disposition précitée, l'ayant empêché de présenter son recours en temps utile.

En conséquence, c'est à juste titre que l'irrecevabilité du recours a été constatée par le TAPI pour cause de tardiveté.

7. Le recours est rejeté et un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 13 juin 2012 par X\_\_\_\_\_ S.A. contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 7 mai 2012 ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge de X\_\_\_\_\_ S.A. un émolument de CHF 1'000.- ;

dit qu'il ne lui est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss 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'art. 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 Robert Assaël, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :