

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/337/2012-ICCIFD

ATA/929/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 25 novembre 2014

2^{ème} section

dans la cause

Madame A_____

représentée par Me Olivier Cramer, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
3 décembre 2012 (JTAPI/1471/2012)**

EN FAIT

- 1) Madame A_____, divorcée, est contribuable dans le canton de Genève.
- 2) Le 21 novembre, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC-GE) a notifié à Mme A_____ son bordereau d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) pour la période fiscale 1999-2000.
- 3) Le 8 décembre 2003, Mme A_____ a formé réclamation à l'encontre desdits bordereaux.
- 4) Le 10 novembre 2004, l'AFC-GE a requis des renseignements de Mme A_____ afin de pouvoir traiter sa réclamation.
- 5) Le 29 novembre 2004, Mme A_____, par le biais d'un mandataire, a transmis à l'AFC-GE les informations sollicitées.
- 6) Mme A_____ a rempli sa déclaration fiscale pour l'année 2005 le 13 décembre 2006, et celle de l'année 2006 le 7 janvier 2008.
- 7) L'AFC-GE a adressé plusieurs demandes d'information à Mme A_____ concernant les années fiscales 2005 et 2006. Un ultime délai au 1^{er} juillet 2010 lui a été imparti pour y répondre, faute de quoi elle serait taxée d'office.
- 8) Le 5 juillet 2010, le mandataire de Mme A_____ a sollicité de l'AFC-GE un délai supplémentaire au 30 juillet 2010, afin de réunir les informations requises.
- 9) Le 9 juillet 2010, l'AFC-GE a partiellement réitéré sa demande de renseignements du 10 novembre 2004 concernant la période fiscale 1999-2000.
- 10) Par pli simple, l'AFC-GE a envoyé le 21 juillet 2010 à Mme A_____ ses bordereaux d'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), ainsi que d'IFD pour l'année 2005, puis le 21 septembre 2010 ceux pour l'année 2006. Certains éléments de son revenu, ainsi que de sa fortune avaient été taxés d'office, faute de renseignements.
- 11) Par lettre du 24 septembre 2010, l'AFC-GE a adressé à Mme A_____ un rappel portant sur le paiement de l'ICC 2005.
- 12) Le 5 novembre 2010, par pli recommandé, l'AFC-GE a envoyé à Mme A_____ une sommation faisant référence au bordereau de taxation ICC pour l'année 2005.

- 13) Le 19 novembre 2010, l'AFC-GE a envoyé à Mme A_____ un rappel de paiement et, le 14 janvier 2011, une sommation par pli recommandé portant sur le versement de l'ICC 2006 et mentionnant le bordereau de taxation notifié le 21 septembre 2010.
- 14) Par décision du 18 janvier 2011, l'AFC-GE a rejeté la réclamation formée le 8 décembre 2003 par Mme A_____ à l'encontre de l'IFD pour la période fiscale 1999-2000 et maintenu sa taxation au motif que cette dernière n'avait pas répondu aux demandes de renseignements qui lui avaient été adressées.
- 15) Le 15 février 2011, l'AFC-GE a fait notifier à Mme A_____ un commandement de payer, poursuite N° 11 606640 L, relatif à l'ICC 2005 auquel elle a fait opposition le jour-même. Le bordereau de taxation notifié le 21 juillet 2010 était indiqué comme cause de l'obligation.
- 16) Par lettre du 11 mai 2011, Mme A_____ a, par le biais d'un mandataire professionnel, demandé à l'AFC-GE l'ensemble de son dossier fiscal depuis l'année 2011 afin de pouvoir « régulariser » sa situation.
- 17) Le 12 août 2011, Mme A_____ a, sous la plume de son mandataire, formé réclamation à l'encontre de l'IFD pour la période fiscale 1999-2000, ainsi que sa taxation des années 2005 et 2006.

S'agissant de l'IFD pour la période fiscale 1999-2000, l'AFC-GE avait agi contrairement à la bonne foi en statuant avec retard sur sa réclamation et en la rejetant au motif qu'elle ne lui avait pas fourni les informations nécessaires. En outre, il n'était pas justifié de procéder à une taxation d'office partielle des années 2005 à 2006.

- 18) Par décisions du 23 décembre 2011, l'AFC-GE a déclaré irrecevable la réclamation de Mme A_____ formée le 12 août 2011 à l'encontre de la taxation des années 2005 et 2006, car déposée hors délai.
- 19) Le même jour, l'AFC-GE a informé Mme A_____ du maintien de l'IFD pour la période fiscale 1999-2000, dès lors que sa réclamation n'avait apporté aucun élément nouveau à ce sujet.
- 20) Par acte du 12 janvier 2012, Mme A_____, assistée d'un mandataire, a recouru contre les décisions et la lettre du 23 décembre 2011 de l'AFC-GE auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) et conclu à leur annulation, ainsi qu'à ce que le dossier soit renvoyé à l'AFC-GE pour qu'elle se prononce sur le fond de sa réclamation.

Elle n'avait reçu les bordereaux de taxation ICC et IFD pour les périodes fiscales litigieuses que suite à sa demande et formé réclamation à leur encontre dès qu'elle en avait eu connaissance. Les démarches fiscales avaient toujours été

effectuées par son mari, duquel elle s'était séparée dans des conditions particulièrement difficiles au cours de l'année 2000.

- 21) Dans sa réponse du 23 mars 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours s'agissant de la taxation de l'année 2006.

Les bordereaux de taxation ICC et IFD pour l'année 2006 avaient été notifiés à Mme A_____ par pli simple le 21 septembre 2010. Cependant, elle ne contestait pas avoir reçu la sommation du 14 janvier 2011 envoyée par courrier recommandé et se référant expressément auxdits bordereaux. Elle était donc en mesure de former réclamation à leur encontre au plus tard dans les trente jours suivant la sommation, soit jusqu'au 14 février 2011. Or, ce n'était que le 12 août 2011 qu'elle avait agi. N'alléguant par ailleurs pas de motifs d'empêchement, sa réclamation était tardive. Une révision de la taxation litigieuse était exclue étant donné qu'en faisant preuve de toute la diligence requise, Mme A_____ aurait pu former réclamation à temps.

- 22) Le 29 juin 2012, l'AFC-GE a répondu et conclu au rejet du recours concernant la taxation de l'année 2005, ainsi que l'IFD pour la période fiscale 1999-2000.

La réclamation interjetée le 12 août 2011 par Mme A_____ à l'encontre des bordereaux de taxation ICC et IFD pour l'année 2005 était tardive pour les mêmes motifs que ceux exposés dans sa réponse du 23 mars 2012. Elle aurait en effet pu agir dans les trente jours suivant la lettre de rappel du 24 septembre 2010. S'agissant de la période fiscale 1999-2000, force était de constater que la décision sur réclamation du 18 janvier 2011 ne pouvait être attaquée ni par un recours ni par une demande de révision pour cause de tardivité.

- 23) Par jugement du 3 décembre 2012, le TAPI a rejeté le recours.

Mme A_____ avait tardivement formé réclamation à l'encontre des taxations litigieuses. Pour le même motif, une révision n'était pas envisageable. Elle n'alléguait en effet pas avoir reçu la décision sur réclamation du 18 janvier 2011 à une date postérieure et ne pouvait de bonne foi pas ignorer l'existence des bordereaux de taxation IFD et ICC pour l'année 2005, dès lors qu'une sommation lui avait été adressée par pli recommandé le 5 novembre 2010. Mme A_____ devait également savoir que des bordereaux de taxation IFD et ICC pour l'année 2006 avaient été établis, puisqu'une sommation lui avait été adressée le 14 janvier 2011 par pli recommandé.

- 24) Par acte du 1^{er} février 2013, Mme A_____ a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) et conclu, sous suite de « dépens » et indemnité, principalement à

son annulation et à ce qu'il soit statué sur le fond de sa réclamation du 12 août 2011, subsidiairement à ce que le dossier soit renvoyé à l'AFC-GE à cet effet.

Elle avait reçu le jugement du TAPI le 20 décembre 2012. Partant, son recours était recevable. Ce n'était qu'à réception de l'intégralité de son dossier fiscal, au mois d'août 2011, qu'elle avait pu prendre connaissance de la décision du 18 janvier 2011 portant sur l'IFD pour la période fiscale 1999-2000, des bordereaux de taxation ICC et IFD pour les années 2005 et 2006, ainsi que des sommations de paiement. Partant, sa réclamation du 12 août 2011 n'était pas tardive. Par ailleurs, les taxations litigieuses ne correspondaient pas à la réalité de sa situation financière.

- 25) Dans sa réponse du 8 mars 2013, l'AFC-GE a conclu à l'irrecevabilité du recours s'agissant de l'IFD pour la période fiscale 1999-2001 et les années 2005 à 2006, ainsi qu'à son rejet sur le fond.

Reprenant son argumentation exposée devant le TAPI, elle précisait qu'au vu de l'absence de suspension des délais pour l'IFD, le recours de Mme A_____ devait être déclaré irrecevable en ce qu'il concernait cet impôt.

- 26) Le 4 mars 2013, le TAPI a transmis son dossier et indiqué ne pas avoir d'observations à formuler.

- 27) Par réplique du 12 avril 2013, Mme A_____ a persisté dans ses conclusions, affirmant qu'il convenait d'appliquer les dispositions de procédure cantonale de manière uniforme et d'accorder la suspension du délai de recours tant pour l'ICC que l'IFD.

- 28) Par duplique du 27 juin 2014, Mme A_____ a une nouvelle fois persisté dans les termes et conclusions de son recours.

- 29) Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) a. Le recours a été interjeté devant la juridiction compétente (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). Il convient néanmoins de déterminer s'il l'a été en temps utile.

La LPFisc est entrée en vigueur le 1^{er} 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 loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) est applicable, pour autant que la LPFisc n'y déroge pas (art. 2 al. 2 LPFisc).

La LPFisc ne prévoyant pas, mais n'excluant pas la suspension des délais de recours, les suspensions prévues par la LPA s'appliquent (ATA749/2014 du 23 septembre 2014 et la référence citée).

Ainsi, le délai de recours de trente jours à réception de la décision litigieuse est suspendu du 18 décembre au 2 janvier inclusivement (art. 62 al. 1 let. a et al. 3 LPA ; art. 17 A al. 1 LPA dans sa teneur au moment des faits).

b. L'IFD est régi par la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), qui prévoit que le délai de recours est de trente jours dès la notification de la décision attaquée (art. 140 al. 1 et 145 LIFD). La procédure en matière de réclamation prévue par la LIFD s'applique à la procédure de recours (art. 140 al. 4 et 145 LIFD). Ainsi, 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 30 jours après la fin de l'empêchement (art. 133 al. 3 LIFD). L'erreur concernant le calcul du délai ne constitue en principe pas un cas d'empêchement au sens de l'art. 133 al. 3 LIFD (ATA/815/2013 du 10 décembre 2013 et les références citées).

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 (ATA/709/2014 du 2 septembre 2014).

c. De jurisprudence constante, 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_948/2013 du 25 octobre 2013 consid. 2 et 4 et 2C_628/2010 du 28 juin 2011). En conséquence, les fêtes prévues par le droit cantonal genevois ne trouvent pas application dans la procédure de réclamation ou de recours concernant l'IFD (ATA/815/2013 précité ; ATA/671/2013 du 8 octobre 2013 consid. 1b ; ATA/571/2013 du 28 août 2013).

d. La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) commande depuis le 1^{er} janvier 2001 aux cantons de concrétiser l'harmonisation de la procédure exigée par l'art. 120 al. 1 la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), ce qui 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. Or, l'existence de délais de recours différents en fonction de ces deux catégories d'impôts va à l'encontre de ces exigences d'harmonisation (arrêts du Tribunal fédéral 2C_628/2010 du 28 juin 2011 consid. 2.3 et 2A.70/2006 du 15 février 2006 consid. 3). Tout en soulignant qu'il serait peu conforme avec l'exigence d'harmonisation que chaque canton adopte son

propre système, le Tribunal fédéral a toutefois indiqué qu'il n'avait pas à trancher sur la méthode à adopter par les cantons (arrêt du Tribunal fédéral 2C_503/2010 du 11 novembre 2010 consid. 2.3). L'application à l'IFD des règles de procédure cantonales concernant la suspension des délais pendant les fêtes valables en matière d'ICC a cependant été rejeté par le Tribunal fédéral au motif qu'une telle solution aurait pour conséquence d'accroître la disparité des règles de procédure que le principe d'harmonisation cherche précisément à éviter, ce qui ne correspond par ailleurs pas au droit fédéral (arrêts du Tribunal fédéral 2C_628/2010 du 28 juin 2011 et 2C_503/2010 précité). 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).

e. En l'espèce, la recourante avance que les dispositions cantonales en matière de suspension des délais de recours devraient être applicables à l'IFD. Partant, son recours devait être déclaré recevable tant en ce qu'il concerne la taxation IFD que l'ICC.

En l'absence de preuve de notification du jugement du TAPI figurant au dossier, il sera retenu que la recourante s'est vu notifier le jugement attaqué le 20 décembre 2012, conformément à ses affirmations non contestées par l'AFC-GE. Interjeté le 1er février 2013, son recours est recevable concernant l'ICC des années 2005 et 2006, mais irrecevable s'agissant de l'IFD pour la période fiscale 1999-2000, ainsi que les années 2005 à 2006. Au vu de la jurisprudence exposée, il ne peut être entré en matière sur la proposition de la recourante d'appliquer la suspension du délai de recours prévue par la procédure cantonale à l'IFD.

Le recours sera donc déclaré irrecevable s'agissant de l'IFD pour la période 1999-2000, ainsi que les années 2005 à 2006.

- 2) a. Le litige porte sur la tardiveté de la réclamation du 12 août 2011 formée par la recourante à l'encontre des bordereaux de taxation ICC pour les années 2005 et 2006.

Les décisions de taxation sont notifiées au contribuable par écrit et indiquent les voies de droit (art. 19 al. 1 LPFisc). Toutes les communications à faire au contribuable lui sont adressées sous pli fermé. Elles sont recommandées lorsque la loi l'exige (art. 19 al. 2 LPFisc).

Si une autorité envoie une décision soumise à recours par pli simple, c'est à elle de supporter le risque de l'absence de preuve de la date de notification (ATF 134 II 186 ; ATA/234/2014 du 8 avril 2014 ; ATA/310/2014 du 29 avril 2014). Selon la jurisprudence, si la notification même d'un acte envoyé sous pli simple ou sa date sont contestées et qu'il existe effectivement un doute à ce sujet, il y a

lieu de se fonder sur les déclarations du destinataire de la communication (ATF 134 II 186 ; ATA/234/2014 précité).

b. Découlant directement de l'art. 9 de la Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (ATF 137 II 182 consid. 3.6.2 ; ATF 137 I 69 consid. 2.5.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_151/2012 du 5 juillet 2012 consid. 4.2.1 et 2C_1023/2011 du 10 mai 2012 consid. 5 ; ATA/554/2014 du 17 juillet 2014 ; ATA/147/2012 du 20 mars 2012).

Parallèlement à la protection de la confiance, le principe de la bonne foi interdit à chacun d'abuser de ses droits. Compris dans cette perspective, le principe de la bonne foi impose aux justiciables et aux parties à une procédure l'obligation d'exercer leurs droits dans un esprit de loyauté. L'interdiction de l'abus de droit représente un correctif qui intervient dans l'exercice des droits (ATF 129 II 361 consid. 7.1 ; ATA/622/2014 du 12 août 2014 ; Andreas AUER/Giorgio MALINVERNI/Michel HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. 2, 3^{ème} éd., 2013, p. 551 n. 1183). L'abus de droit consiste à utiliser une institution juridique à des fins étrangères au but même de la disposition légale qui la consacre, de telle sorte que l'écart entre le droit exercé et l'intérêt qu'il est censé protéger s'avère manifeste (Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, p. 198 n. 583 ; Andreas AUER/Giorgio MALINVERNI/Michel HOTTELIER, op. cit., p. 551 n. 1184). L'interdiction de l'abus de droit vaut, en droit administratif, pour les administrés et l'administration (Thierry TANQUEREL, op. cit., p. 198 n. 584).

c. En l'espèce, la recourante affirme n'avoir eu connaissance des bordereaux litigieux qu'en août 2011 si bien que sa réclamation formée le 12 août 2011 devrait selon elle être déclarée recevable.

Cette argumentation ne saurait être suivie. Les bordereaux de taxation ICC pour les années 2005 à 2006 ayant été adressés à la recourante par pli simple respectivement le 21 juillet et le 21 septembre 2010, l'AFC-GE ne peut pas prouver la date de leur notification. La réclamation du 12 août 2011 ne peut donc pas être déclarée irrecevable pour cause de tardiveté sur cette base.

La recourante ne peut cependant affirmer de bonne foi n'avoir eu connaissance des bordereaux de taxation litigieux qu'en août 2011. En effet, il ressort du dossier qu'en novembre 2010 et janvier 2011 déjà, l'AFC-GE lui a adressé par pli recommandé des sommations portant sur le paiement de l'ICC 2005 et 2006. Ces sommations mentionnaient explicitement l'existence desdits bordereaux de taxation, ainsi que la date de leur envoi. En outre, le 15 février 2011, la recourante s'est vu notifier par l'AFC-GE un commandement

de payer indiquant comme cause de l'obligation le bordereau de taxation ICC 2005 du 21 juillet 2010. Preuve en est qu'elle n'ignorait pas sa situation fiscale, la lettre du 11 mai 2011 dans laquelle elle informe l'AFC-GE de sa volonté de « régulariser » sa situation. Or, malgré ces éléments et le fait qu'elle ait été assistée de mandataires dans ses démarches avec l'AFC-GE, ce n'est que le 12 août 2011 que la recourante a formé réclamation à l'encontre des bordereaux de taxation ICC pour les années 2005 et 2006. Les seules explications de la recourante, selon lesquelles elle n'aurait pas reçu les bordereaux de taxation ICC 2005 et 2006 qu'en août 2011, ne peuvent ainsi pas valablement s'opposer au principe de la bonne foi et à son corollaire, l'interdiction de l'abus de droit.

C'est donc à juste titre que l'AFC-GE a déclaré irrecevable la réclamation du 12 août 2012 à l'encontre des bordereaux de taxation ICC et IFD pour les années 2005 et 2006.

- 3) Compte tenu de ce qui précède, le recours sera rejeté en tant qu'il concerne la taxation ICC des années 2005 et 2006. Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (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 irrecevable le recours interjeté le 1^{er} février 2013 par Madame A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 3 décembre 2012 en tant qu'il concerne la taxation en matière d'impôt fédéral direct pour la période fiscale 1999-2000 et les années 2005 à 2006 ;

le déclare recevable en tant qu'il concerne la taxation en matière d'impôt cantonal et communal pour les années 2005 à 2006 ;

au fond :

le rejette en tant qu'il concerne la taxation en matière d'impôt cantonal et communal pour les années 2005 à 2006 ;

met un émolument de CHF 500.- à la charge de Madame A_____ ;

dit qu'aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée ;

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 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 Olivier Cramer, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Junod, présidente, MM. Dumartheray et Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :