

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3395/2015-ICCIFD

ATA/296/2017

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 14 mars 2017

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
12 septembre 2016 (JTAPI/905/2016)**

EN FAIT

1. Monsieur A_____ (ci-après : le contribuable) a remis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) sa déclaration fiscale 2013 le 1^{er} avril 2014 en mentionnant qu'il habitait __, avenue B_____ à Genève.
2. L'AFC-GE lui a transmis sous pli simple les bordereaux de taxation relatifs à l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et à l'impôt fédéral direct (IFD) le 9 juillet 2014, à l'adresse précitée.
3. Le 14 juillet 2014, le contribuable a formé une réclamation à l'encontre des deux décisions de taxation ICC et IFD. Son courrier mentionnait qu'il était domicilié __, avenue B_____.
4. Le recourant a effectué des démarches auprès de l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM) pour indiquer qu'il déménageait le 10 novembre 2014 au __, rue de C_____, chez Monsieur D_____.
5. Le 2 décembre 2014, l'AFC-GE lui a adressé sous pli simple, à l'adresse __, rue de C_____, deux décisions sur réclamation, admettant partiellement sa réclamation et rectifiant les bordereaux ICC et IFD du 9 juillet 2014.
6. Le 2 février 2015, l'AFC-GE a adressé au contribuable à son adresse __, rue de C_____ un rappel de paiement concernant l'ICC 2013. Le même jour, elle lui a adressé par pli recommandé une sommation pour le paiement du montant de l'IFD 2013 restant dû à cette date, en se référant au bordereau IFD 2013 du 2 décembre 2014. Cette sommation était accompagnée d'une menace de mise aux poursuites.
7. Le 5 mars 2015, l'AFC-GE a notifié un commandement de payer à M. A_____ en rapport avec le paiement de l'IFD 2013, se référant au bordereau notifié le 2 décembre 2014. Le commandement de payer a été notifié au contribuable lui-même qui y a fait opposition.
8. Le 9 mars 2015, l'AFC-GE a adressé au contribuable, à son adresse __, rue de C_____, un pli recommandé contenant une sommation relative au paiement de l'ICC 2013 non payée. La sommation se référait également au bordereau d'impôt notifié le 2 décembre 2014. Selon l'extrait du site de la poste relatif au suivi des envois, ce courrier a été distribué le 11 mars 2015.
9. Le 15 mai 2015, l'AFC-GE a fait notifier au contribuable un commandement de payer en rapport avec le montant de l'ICC non payé. Le commandement de payer se référait au bordereau ICC expédié le 2 décembre 2014. Il a été notifié au contribuable lui-même qui y a fait opposition.

10. Le 7 septembre 2015, le Tribunal de première instance a prononcé la mainlevée définitive de l'opposition formée par le contribuable contre le commandement de payer relatif à l'IFD.
11. Le 28 septembre 2015, le contribuable a formé un recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les deux décisions sur opposition du 2 décembre 2014. Il concluait à leur annulation.

Il venait de prendre connaissance de celles-ci le 15 septembre 2015 à la suite d'une visite au service des taxations pour connaître « le résultat de sa réclamation du 14 juillet 2015 [recte : 14 juillet 2014] ».

Sur le fond, il contestait le montant des deux bordereaux d'impôt ICC et IFD fondé sur des revenus trop élevés.
12. Le 20 janvier 2016, l'AFC-GE a conclu à l'irrecevabilité du recours en raison de sa tardiveté. Le recourant ne pouvait soutenir valablement n'avoir pris connaissance des décisions litigieuses que le 15 septembre 2015, dans la mesure où la sommation qu'il avait reçue le 9 mars 2015 relative à l'ICC 2013 avait fait état des bordereaux litigieux. Il en était allé de même des deux commandements notifiés les 10 mars et 27 mai 2015 qu'il avait lui-même réceptionnés.
13. Le 17 mars 2016, le contribuable a répliqué par l'intermédiaire de son conseil. Il persistait à affirmer ne pas avoir reçu les décisions rectificatives de sa taxation 2013 du 2 décembre 2014 ni les rappels du 2 février 2015. L'AFC-GE n'était pas en mesure de prouver le contraire. Ces courriers lui avaient été adressés au __, rue de C_____ alors que les précédents l'avaient été au __, avenue B_____. Le __, rue de C_____ était une adresse de correspondance, puisqu'il avait dû quitter le logement familial suite à son divorce, mais n'y habitait pas. Il n'avait pas compris la teneur de la sommation de payer du 9 mars 2015 et n'avait pas compris, d'une manière générale, avant le 7 septembre 2015, que des bordereaux rectificatifs lui avaient été adressés.
14. Le 2 mai 2016, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions en irrecevabilité du recours.
15. Par jugement du 12 septembre 2016, le TAPI a déclaré irrecevable le recours du 28 septembre 2015 du contribuable contre les décisions sur réclamation du 2 décembre 2014. Celui-ci était tardif dans la mesure où il avait eu connaissance, dès le mois de mars 2015 de l'existence de bordereaux du 2 décembre 2014. L'intéressé n'avait invoqué aucun motif valable de restitution du délai.
16. Par acte déposé le 12 octobre 2016, le contribuable a interjeté un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice contre le jugement du TAPI du 12 septembre 2016 précité. Il a complété son recours, ainsi qu'il l'avait

demandé dans l'acte de recours initial le 17 octobre 2016. Après le dépôt de sa réclamation le 14 juillet 2014, il s'était rendu au guichet de taxation. Il avait été informé qu'une réponse lui parviendrait plus tard. Il affirmait ne pas avoir reçu les décisions sur réclamation du 2 décembre 2014 et les bordereaux y afférents. Lors de l'audience de mainlevée définitive du 7 septembre 2015, il avait invoqué le fait qu'il avait réclamé contre les bordereaux initiaux et que sa réclamation était toujours pendante. Le tribunal civil n'avait pas jugé utile de se prononcer sur ce moyen. Il n'avait eu connaissance des bordereaux litigieux que le 15 septembre 2015.

Sur le fond, la taxation fiscale dont il avait fait l'objet ne tenait pas compte des montants reçus par son ex-épouse qui ne pouvaient fiscalement lui être attribués.

17. Le 13 octobre 2016, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
18. À la demande du juge délégué, Le 24 octobre 2016, l'AFC-GE a transmis son dossier sans formuler d'observations.
19. Le 31 octobre 2016, le recourant a écrit à la chambre administrative pour fournir un complément d'information en rapport avec son état de santé. Dans la mesure où il n'avait pas reçu les décisions sur réclamation par pli recommandé, on ne pouvait lui faire rigueur du retard dans le recours qu'il avait interjeté. Depuis son divorce en 2013, il souffrait d'un état dépressif et de perte de mémoire ainsi qu'en attestait un certificat médical du 18 octobre 2016 du Docteur E_____, spécialiste en médecine interne, impliquant des troubles de la concentration et une fatigue chronique.
20. Sur ce, 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 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Le contentieux fiscal en matière d'ICC est soumis aux dispositions de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) ainsi qu'à celles de la LPA si les dispositions de la LPFisc n'y dérogent pas (art. 2 al. 2 LPFisc). Pour l'IFD, selon l'art. 5 al. 2 du règlement d'application de diverses dispositions fiscales fédérales du 30 décembre 1958 (RDDFF D 3 80.04), la procédure est

réglée par les articles 140 à 144 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

3. Selon l'art. 49 al. 1 LPFisc, en matière d'ICC le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation du département en s'adressant, dans les trente jours à compter de la notification de la décision attaquée, au Tribunal administratif de première instance. La LPFisc ne prévoit pas de suspension des délais (art. 63 al. 2 let. e LPA).

En matière d'IFD, le TAPI est également l'instance de recours contre les décisions sur réclamation qui sont notifiées au contribuable (art. 5 al. 1 RDDFF). Le recours doit être interjeté dans le délai de trente jours suivant la notification de la décision sur réclamation (art. 140 al. 1 LIFD par renvoi de l'art. 145 LIFD). La LIFD ne prévoit pas de suspension des délais.

4. Les délais de réclamation et de recours fixés par la loi sont des dispositions impératives de droit public. Ils ne sont, en principe, pas susceptibles d'être prolongés (art. 16 al. 1 LPA), restitués ou suspendus, si ce n'est par le législateur lui-même. Celui qui n'agit pas dans le délai prescrit est forclus et le jugement ou la décision en cause acquièrent force obligatoire (ATA/702/2016 du 23 août 2016 consid. 6a ; ATA/1068/2015 du 6 octobre 2015 consid. 5a). Le Tribunal fédéral a eu l'occasion de préciser que le strict respect des délais légaux se justifie pour des raisons d'égalité de traitement et n'est pas constitutif de formalisme excessif (ATF 125 V 65 consid. 1 p. 67 ; arrêts du Tribunal fédéral 6B_507/2011 du 7 février 2012 consid. 2.3 ; 2D_18/2009 du 22 juin 2009 consid. 4.2).

b. Les cas de force majeure sont réservés, conformément à l'art. 16 al. 1 2^{ème} phr. LPA. Tombent sous cette notion, les événements extraordinaires et imprévisibles qui surviennent en dehors de la sphère d'activité de l'intéressé et qui s'imposent à lui de façon irrésistible (ATA/212/2014 précité et les références citées).

5. Selon l'art. 46 al. 2 LPA, les décisions sont notifiées aux parties, le cas échéant à leur domicile élu auprès de leur mandataire, par écrit. Une notification irrégulière ne peut entraîner aucun préjudice pour les parties (art. 47 LPA).

L'art 19 LPFisc, qui traite de la notification des décisions en matière d'ICC, ne déroge pas à ce principe s'agissant de leur notification à un contribuable domicilié dans le canton de Genève. Il en va de même de l'art. 116 al. 1 LIFD en matière d'IFD. Une règle identique à celle de l'art. 47 LPA existe à l'art. 38 de la loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 (PA - RS 172.021).

6. La notification d'un acte soumis à réception, comme une décision ou une communication de procédure, est réputée faite au moment où l'envoi entre dans la

sphère de pouvoir de son destinataire (Pierre MOOR/Étienne POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3^{ème} éd., 2011, n. 2.2.8.3 p. 302 s). Il suffit que celui-ci puisse en prendre connaissance (ATF 137 III 308 consid. 3.1.2 ; 118 II 42 consid. 3b ; 115 Ia 12 consid. 3b ; arrêts du Tribunal fédéral 2P.259/2006 du 18 avril 2007 consid. 3.1 ; 2A.54/2000 du 23 juin 2000 consid. 2a et les références citées). Celui qui, pendant une procédure, omet de prendre les dispositions nécessaires pour que les envois postaux lui soient transmis ne peut se prévaloir de son absence lors de la tentative de notification d'une communication officielle à son adresse habituelle s'il devait s'attendre, avec une certaine vraisemblance, à recevoir une telle communication (ATF 130 III 396 consid. 1.2.3 p. 399 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_549/2009 du 1^{er} mars 2010 consid. 3.2.1 et les références citées). Un envoi est réputé notifié à la date à laquelle son destinataire le reçoit effectivement (ATA/378/2014 précité consid. 3b).

7. En l'occurrence, les décisions sur réclamation en matière d'IFD ou d'ICC du 2 décembre 2014 ont été adressées par l'AFC-GE au domicile déclaré par le contribuable auprès de l'OCPM et enregistré comme tel par cette autorité chargée de la tenue du registre de la population du canton. Cette notification est ainsi conforme aux exigences des art. 19 LPFisc et 46 al. 2 LPA comme à celles de l'art. 116 al. 1 LIFD. Le fait que, pour des raisons d'ordre personnel, le contribuable ne résidait pas à l'adresse indiquée, n'empêche pas que, les autorités cantonales soient en droit d'y adresser leurs communications et que cette communication soit valable sous l'angle des dispositions précitées. Sous cet angle, le recours interjeté au TAPI le 28 septembre 2015 ne respecte pas le délai de recours de trente jours des arts. 49 LPFisc et 140 al. 1 LIFD.
8. Le recourant conteste avoir reçu les décisions sur réclamation auxquelles il s'oppose, et affirme ne pas en avoir eu connaissance avant le 15 septembre 2015.
9. Le fardeau de la preuve de la notification incombe à l'autorité qui entend en tirer une conséquence juridique (ATF 129 I 8 consid. 2.2 et les arrêts cités ; arrêt du Tribunal fédéral 6B_294/2014 du 8 juillet 2014 consid. 2.1). L'autorité supporte donc les conséquences de l'absence de preuve, en ce sens que si la notification d'un acte envoyé sous pli simple ou sa date sont contestées et s'il existe effectivement un doute à ce sujet, il y a lieu de se fonder sur les déclarations du destinataire de l'envoi (ATF 124 V 400 consid. 2a ; arrêts du Tribunal fédéral 5A_225/2012 du 26 septembre 2012 consid. 2.1.2 ; 8C_227/2011 du 22 mars 2012 consid. 4.2 ; 2C_637/2007 du 4 avril 2008 consid. 2.4.1 in RDAF 2008 II p. 197). L'autorité qui entend se prémunir contre le risque d'échec de la preuve de la notification doit communiquer ses actes judiciaires sous pli recommandé avec accusé de réception (ATF 129 I 8 consid. 2.2).
10. De jurisprudence constante, 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 129 I 8 consid. 2.2 ; 124 V 400 consid. 2a ; 122 I 97

consid. 3b ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_227/2011 précité consid. 4.2). Le Tribunal fédéral a considéré à plusieurs reprises que, 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_637/2007 précité consid. 2.4.1, non reproduit in ATF 134 II 186 ; ATF 124 V 400 consid. 2a et les références citées). Comme toutes les règles sur le fardeau de la preuve, cette jurisprudence tend en particulier à régir les conséquences d'une absence de preuve ; elle ne permet cependant pas au juge d'occulter les éléments propres à établir le fait pertinent pour trancher en défaveur de la partie qui avait la charge de la preuve (ATF 114 II 289 consid. 2a).

La chambre de céans a déjà jugé que l'AFC-GE envoyant ses décisions sous pli simple, le fardeau de la preuve de la notification lui incombait (ATA/234/2014 du 8 avril 2014 consid. 6 ; ATA/157/2007 du 27 mars 2007). Cela étant, lorsque le contribuable ne conteste pas avoir reçu la décision peu de temps après sa date d'expédition, ni n'allègue ne l'avoir jamais reçue, la chambre administrative admet que la décision entreprise a été réceptionnée quelques jours après son expédition (ATA/234/2014 précité consid. 6 ; ATA/137/2012 du 13 mars 2012). En outre, il lui revient de prendre en considération tous les éléments ressortant du dossier qui permettent de déterminer plus précisément la date à laquelle le contribuable a eu connaissance de l'existence des décisions qu'il conteste.

11. Lorsqu'une personne à qui une décision devait être notifiée ne l'a pas reçue, sans sa faute, le délai de recours court du jour où cette personne a eu connaissance de la décision (art. 62 al. 5 LPA).
12. L'administré doit toutefois, en application du principe de la bonne foi, agir dans un délai raisonnable dès la connaissance de l'existence d'une décision qui le concerne. Ce délai de réaction dépend des circonstances du cas d'espèce, étant précisé qu'un délai de trente jours est usuel en matière de recours en droit suisse (ATF 129 II 125 consid. 3.3 p. 134 consid. 1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_297/2014 du 19 juin 2014 consid. 2 ; 2C_318/2009 du 10 décembre 2009 consid. 3.3 in RDAF 2010 II p. 303). Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, p. 522 n. 1576).

Ce principe s'applique en cas de notification irrégulière d'une décision, l'administré, devant, dès qu'il a eu connaissance de l'existence de ladite décision, entreprendre sans attendre des démarches en vue de se la procurer et, cas échéant, la contester auprès des instances d'opposition ou de recours compétentes. Une telle obligation lui incombe d'autant plus si c'est elle qui a suscité cette décision par une démarche telle, en matière fiscale, que le dépôt d'une réclamation.

13. Dans le cas d'espèce, l'AFC-GE ne peut apporter la preuve de la date à laquelle elle a notifié au recourant les décisions sur réclamation litigieuses, ayant

choisi de les notifier par pli simple. Toutefois, il ressort des pièces de la procédure que le recourant s'est vu notifier le 5 mars 2015 un commandement de payer pour le paiement du bordereau IFD 2013 dans lequel il était fait référence au bordereau rectificatif d'impôt du 2 décembre 2014. De même, il a reçu, concernant l'ICC, tout d'abord le 9 mars 2015 une sommation par pli recommandé d'avoir à s'acquitter du bordereau sur réclamation y relatif, doublée, le 15 mai 2015 d'un commandement de payer ayant le même objet, avec dans chaque cas la référence au bordereau rectificatif d'impôt ICC du 2 décembre 2014. À réception de ces documents, il se devait de réagir immédiatement pour se procurer auprès de l'AFC-GE les décisions sur réclamation auxquelles il était fait référence et les contester dans les meilleurs délais. En attendant le 28 septembre 2015 pour recourir au TAPI, - même s'il n'a eu connaissance effective du contenu de ces décisions que le 15 septembre 2015 - il a tardé à agir, ainsi que le TAPI l'a retenu. C'est donc à juste titre que le premier juge a, sur la base du dossier qui lui était présenté, déclaré le recours irrecevable.

14. Devant la chambre de céans, le recourant se prévaut de son âge et des problèmes de santé qu'il rencontrait, certificat médical à l'appui établi en octobre 2016, soit bien après les faits. Ce moyen ne peut être retenu pour autoriser une restitution de délai. Le certificat médical produit n'établit pas que le recourant était incapable en raison de son état de santé d'effectuer les démarches lui permettant de réagir en temps utile lorsqu'il a appris l'existence des décisions sur réclamation, lui qui a été capable durant la période couverte par le certificat médical d'interjeter seul des réclamations, de faire opposition aux poursuites qui lui ont été notifiées et de recourir cette fois-ci en respectant le délai légal.
15. Le recours manifestement mal fondé sera rejeté sans qu'il y ait besoin d'ouvrir d'instruction (art. 72 LPA). Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge du recourant qui succombe.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 12 octobre 2016 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 septembre 2016 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 500.- ;

qu'il ne sera 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 arr et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être jointes à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Monsieur A_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, M. Dumartheray, Mme Payot Zen-Ruffinen, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :