

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3618/2019-ICC

ATA/946/2020

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 22 septembre 2020

4^{ème} section

dans la cause

A_____ SA

représentée par Me Hrant Hovagemyan, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
29 juin 2020 (JTAPI/552/2020)**

EN FAIT

- 1) Le litige concerne la taxation 2013 de A_____ SA, dont la raison sociale s'intitulait B_____SA jusqu'au 16 février 2015.
- 2) Par pli recommandé du 12 juin 2014, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a sommé la société de lui faire parvenir sa déclaration fiscale 2013 dans un délai de dix jours, sous peine de taxation d'office et d'amende.
- 3) Par bordereaux du 22 octobre 2014, l'AFC-GE a taxé d'office la société pour l'année 2013, en lui infligeant une amende.
- 4) Dans sa réclamation, la société a fait valoir que ses taxations d'office étaient nulles, faute d'avoir été précédées d'une sommation. Elles étaient, en outre, manifestement inexactes. La contribuable devait être imposée conformément au statut fiscal dont elle bénéficiait. Elle a joint sa déclaration fiscale 2013.
- 5) Par pli du 5 décembre 2014, suivi d'un rappel le 19 janvier 2015, l'AFC-GE a prié la contribuable de lui retourner les annexes A, B, C, D, E, G, H, ainsi que l'annexe M concernant le statut de société auxiliaire, dûment remplies.
- 6) Le 1^{er} juillet 2015, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation en maintenant le principe de la taxation d'office et de l'amende. La contribuable était taxée en droit commun, étant donné qu'elle n'avait pas donné suite aux courriers des 5 décembre 2014 et 19 janvier 2015.

Le même jour, l'AFC-GE a notifié à la société des bordereaux de taxation rectificatifs, dégrevant sa taxation initiale.
- 7) Par acte du 2 septembre 2015, la société a interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) à l'encontre de ces décisions. Elle a conclu à la nullité des taxations d'office et à la taxation comme une société auxiliaire. Elle a repris, en les développant, les arguments exposés dans sa réclamation. À supposer que sa taxation d'office ne soit pas nulle, elle devait être annulée, car l'annexe M avait été communiquée à l'AFC-GE.
- 8) Par jugement du 12 octobre 2015, le TAPI a déclaré le recours irrecevable pour cause de tardiveté.
- 9) Par arrêt du 12 avril 2016 (ATA/299/2016), la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) a admis partiellement le recours interjeté contre ce jugement et renvoyé la cause aux premiers juges pour instruction et décision sur la question de la nullité des taxations d'office.

La chambre administrative a confirmé la tardiveté du recours. Toutefois, le TAPI aurait dû se prononcer sur le vice allégué, savoir l'absence de sommation, qui pouvait entraîner la nullité des taxations d'office.

- 10) Par arrêt du 13 juin 2016 (2C_512/2016), le Tribunal fédéral a rejeté le recours interjeté par la société contre l'arrêt précité.
- 11) Par jugement du 15 mai 2017 (JTAPI/508/2017), le TAPI a retenu que les taxations d'office du 22 octobre 2014 n'étaient pas nulles.

Il n'est pas entré en matière sur les conclusions formées par la contribuable au stade de sa réplique, à savoir la question de la révision et de l'examen des taxations au fond, ces conclusions étant exorbitantes de l'objet du litige.

- 12) Le 22 janvier 2019, la chambre administrative a rejeté le recours interjeté par la société à l'encontre de ce jugement (ATA/70/2019).

Dans son état de fait, sous chiffre 8, elle a retenu : « Le 20 mai 2015, Procorre a déposé au guichet de l'AFC un courrier comportant " les annexes manquantes ". Le lendemain, Procorre a envoyé à l'AFC un courrier comportant l'annexe M remplie à la main " en raison d'un problème avec le logiciel Ge-Tax ".

- 13) Le recours de la contribuable formé contre cet arrêt a été rejeté le 4 juillet 2019 (arrêt 2C_2013/2019 du Tribunal fédéral).
- 14) Le 16 juillet 2019, la société a sollicité la révision de la décision du 1^{er} juillet 2015, concluant à ce qu'il soit constaté que l'ATA/70/2019 et l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_203/2019 précités avaient retenu qu'elle avait remis toutes les annexes à sa déclaration fiscale. Elle a également conclu à l'annulation de la décision du 1^{er} juillet 2015, a demandé à être mise au bénéfice d'un statut de société auxiliaire et à ce que l'ICC et l'IFD soient fixés à respectivement CHF 68'278.90 et à CHF 118'405.-.

Elle avait eu connaissance du fait nouveau lorsqu'elle avait reçu la réponse de l'AFC-GE au deuxième recours au Tribunal fédéral, le 17 avril 2019. L'AFC-GE n'avait pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître. Elle n'avait pas taxé l'entreprise comme une société auxiliaire, au motif qu'elle n'aurait pas remis l'annexe M. Or, la procédure devant la chambre administrative et le Tribunal fédéral avait mis en lumière que la société avait déposé une déclaration fiscale complète. Il s'agissait indubitablement de faits importants, puisque la raison pour laquelle l'intéressée avait été imposée selon le droit commun était la prétendue absence de cette annexe.

La voie de la révision n'était pas exclue. Le fait que la contribuable avait soumis cette pièce était latent depuis le début, mais avait été découvert postérieurement par les instances de recours.

Au terme d'une procédure consacrant de graves violations des règles essentielles, l'AFC-GE s'octroyait un « bonus » indû de quelques CHF 280'000.-.

- 15) Par décision du 27 août 2019, l'AFC-GE a déclaré irrecevable la requête de révision.

Puisque le motif de révision consistait en ce que l'AFC-GE disposait de justificatifs dont elle n'aurait pas tenu compte au moment de rendre la décision sur réclamation du 1^{er} juillet 2015, il s'agissait d'un élément connu de la société lors du dépôt de son premier recours devant le TAPI. Par ailleurs, dès lors que le Tribunal fédéral avait confirmé dans son arrêt du 13 juin 2016 l'irrecevabilité du recours et donc l'entrée en force de la décision sur réclamation, la demande de révision aurait dû être déposée dans les nonante jours à compter de son arrêt.

La seconde procédure ne portait que sur la question d'une éventuelle nullité de la taxation d'office. La question de la remise des annexes n'avait pas été examinée par les instances de recours et l'AFC-GE ne s'était pas prononcée sur cette question. Même à supposer que l'arrêt de la chambre administrative du 22 janvier 2019 ait contenu des faits nouveaux, il aurait appartenu à la société de déposer sa requête de révision dans les nonante jours dès la notification de son arrêt.

Au surplus, il appartenait à la société de faire valoir tous les faits dans la procédure ordinaire du premier recours devant le TAPI, que celui-ci aurait pu examiner, s'il avait été déposé dans le délai prescrit.

Les conditions d'une révision « facilitée » n'étaient pas réunies, aucune erreur essentielle et manifeste ne pouvant être imputée à l'autorité fiscale. Le Tribunal fédéral avait confirmé que la taxation d'office était valable.

- 16) Par acte du 27 septembre 2019, la société a recouru devant le TAPI contre cette décision, concluant à ce que le TAPI dise que ce prononcé ne contenait aucun état de fait, que son auteur avait déjà maintenu la taxation d'office et à ce que l'AFC-GE entre en matière sur sa demande de révision. Elle a repris, en les développant, les arguments exposés dans sa requête de révision.

Elle a exposé que l'objet du litige était circonscrit à la question de la recevabilité de sa demande en révision. La décision entreprise ne comportait pas de véritable état de fait ni d'exposé des motifs, ce qui l'empêchait de la contester efficacement, d'une part. D'autre part, c'était à tort que l'AFC-GE soutenait que la seconde procédure devant le Tribunal fédéral n'avait pas porté sur la question de la remise des annexes manquantes. Dans sa réponse au second recours devant le

Tribunal fédéral, l'AFC-GE avait explicitement admis l'état de fait de l'arrêt cantonal retenant qu'elle avait reçu l'annexe M le 21 mai 2015. Le délai pour former la demande en révision n'avait ainsi commencé à courir qu'au moment de la réception de l'arrêt du Tribunal fédéral, le 4 juillet 2019.

La voie de la révision n'était pas exclue. La société avait fait preuve de diligence en déposant une déclaration fiscale complète dans la procédure de réclamation.

Même si les conditions légales de la révision n'étaient pas remplies, une dérogation se justifiait compte tenu du résultat choquant et heurtant le sentiment de l'équité. Tel était le cas en l'espèce, la taxation d'office avait été prononcée sans sommation préalable.

- 17) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours, reprenant, en les développant, les arguments exposés dans sa décision sur réclamation.

La société avait connaissance du fait que l'AFC-GE était en possession de l'annexe M, lorsqu'elle avait rendu sa décision sur réclamation, le 1^{er} juillet 2015. Elle avait, d'ailleurs, fait valoir ce grief dans son premier recours au TAPI. La demande de révision aurait ainsi dû être déposée dans les nonante jours à compter du premier arrêt du Tribunal fédéral, rendu le 13 juin 2016. La demande de révision avait donc été déposée tardivement et devait être déclarée irrecevable.

Même si elle était recevable, elle devait être rejetée. Le motif de révision consistait en le fait que l'AFC-GE aurait eu en sa possession le formulaire M dont elle n'aurait pas tenu compte dans sa décision du 1^{er} juillet 2015, ce qui avait eu pour effet que la société avait été taxée en droit commun et non comme société auxiliaire. Or, il aurait appartenu à l'intéressée de recourir dans le délai de trente jours, ce qu'elle n'avait pas fait. Elle ne faisait valoir ni fait ni moyen de preuve nouveaux. La demande de révision devait être rejetée, car la société n'avait pas fait preuve de diligence en déposant son recours tardivement.

- 18) Dans sa réplique, la société a maintenu son recours.
- 19) Par jugement du 29 juin 2020, le TAPI a rejeté le recours, écartant le grief de manque de motivation de la décision attaquée et retenant que les conditions d'une révision faisaient défaut.

Il sera revenu ci-après, en tant que de besoin, sur la motivation de ce jugement.

- 20) Par acte expédié le 31 juillet 2020, A_____ SA a recouru à la chambre administrative contre ce jugement, concluant à la nullité de celui-ci, subsidiairement à son annulation.

L'AFC-GE ayant déclaré irrecevable la demande en révision, seule pouvait être examinée par le TAPI la question de savoir si ce point était fondé. Celui-ci ne pouvait se déterminer sur le bien-fondé de la demande. En ne se prononçant pas sur la question de savoir si le délai de révision avait été respecté, qui seule était l'objet du litige, le TAPI avait commis un déni de justice. En outre, il n'avait pas donné à la contribuable la possibilité de s'expliquer sur le fond de la demande en révision, ce qui consacrait une violation de son droit d'être entendue. Par ailleurs, en rendant une décision d'irrecevabilité, l'AFC-GE avait « voulu empêcher le TAPI de réformer sa décision ». Il s'agissait d'un procédé déloyal et de mauvaise foi.

En n'établissant pas un état de fait, mais en exposant un résumé de la procédure, le TAPI empêchait la recourante de pouvoir contester l'état de fait. Ce faisant, les juges précédents avaient violé son droit d'être entendue et commis un déni de justice formel.

Par ailleurs, le motif de la demande en révision n'était pas le fait que l'AFC-GE disposait au stade de la réclamation de tous les justificatifs, mais l'admission par celle-ci de ce fait dans sa réponse au recours devant le Tribunal fédéral dans la cause 2C.203/2019. Il existait un motif d'une révision au sens des lois fiscales : la contribuable avait toujours soutenu qu'elle avait remis une déclaration fiscale complète, ce qui avait cependant été contesté par l'AFC-GE dans les précédentes procédures.

Le TAPI ne s'était pas prononcé sur l'objet du recours, avait « occulté » presque tous les griefs, ignoré les conclusions et ignoré la jurisprudence citée. Ces éléments ainsi que les remarques sur la faute commise par l'avocat de la contribuable permettaient de douter de l'indépendance et de l'impartialité des juges de première instance.

- 21) Le TAPI n'a pas formulé d'observations.
- 22) L'AFC-GE a relevé qu'aucun fait nouveau n'était allégué ni aucune pièce nouvelle produite. Elle se référait par conséquent à ses précédentes écritures et concluait au rejet du recours.
- 23) Sur ce, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente par les destinataires de la décision litigieuse, le recours est recevable (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 ; art. 60 al. 1 let. a et b,

art. 62 al. 1 let. a et art. 63 al. 2 let. e de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2) En premier lieu, il convient de déterminer l'objet du litige, la recourante se plaignant du fait que le TAPI l'aurait outrepassé.

a. L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/242/2020 du 3 mars 2020 consid. 2a).

La contestation ne peut excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer. L'objet d'une procédure administrative ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances, mais peut tout au plus se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés.

Ainsi, l'autorité de recours 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 (ATA/617/2020 du 23 juin 2020 consid. 2b ; ATA/648/2016 du 26 juin 2016 ; Benoît BOVAY, Procédure administrative, 2^{ème} éd., 2015, p. 558 et les références citées).

b. En l'espèce, la procédure concerne la décision d'irrecevabilité de la demande en révision prononcée par l'AFC-GE le 27 août 2019. Le cadre des débats est donc limité à la question de savoir si l'autorité fiscale a, à bon droit, déclaré irrecevable pour cause de tardiveté la demande en révision formée par la recourante. Le TAPI – et les parties – ne pouvaient donc pas examiner les mérites de la demande en révision au fond, l'objet du litige étant limité à la question de la recevabilité de celle-ci. Le point de savoir si ce cadre a été respecté in casu sera examiné ci-après, conjointement avec un autre grief de nature formelle invoqué par la recourante.

3) Celle-ci se plaint de la violation de son droit d'être entendue, le TAPI n'ayant pas répondu à ses griefs relatifs à la contestation de l'irrecevabilité de sa demande en révision et ayant insuffisamment motivé son jugement.

a. Le droit d'être entendu consacré à l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) implique pour le juge l'obligation de motiver sa décision. Il suffit qu'elle mentionne, au moins

brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressée puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause. Le juge n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige (ATF 143 III 65 consid. 5.2 ; 142 II 154 consid. 4.2 ; 141 V 557 consid. 3.2.1 ; 137 II 266 consid. 3.2).

La réparation de la violation du droit d'être entendu, n'est possible que lorsque l'autorité dispose du même pouvoir d'examen que l'autorité inférieure (ATF 145 I 167 consid. 4.4 ; 142 II 218 consid. 2.8.1). Elle dépend toutefois de la gravité et de l'étendue de l'atteinte portée au droit d'être entendu et doit rester l'exception (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; 126 I 68 consid. 2 ; arrêt du Tribunal fédéral 6B_819/2018 du 25 janvier 2019 consid. 3.8) ; elle peut cependant se justifier en présence d'un vice grave lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; 137 I 195 consid. 2.3.2).

b. En l'espèce, le TAPI a d'abord constaté que la décision du 27 août 2019 n'était, certes, pas clairement divisée en une partie en fait et une partie en droit, mais que les faits de la cause ressortaient des procédures ayant abouti aux deux arrêts du Tribunal fédéral. Il a, ensuite, retenu que la décision attaquée contenait les raisons pour lesquelles l'autorité fiscale avait considéré qu'il n'y avait pas lieu d'entrer en matière sur la demande de révision de la société ; celle-ci avait d'ailleurs été en mesure de comprendre la décision litigieuse et de la contester. Le droit d'être entendu avait donc été respecté.

Il découle de ce qui précède que le TAPI a pleinement satisfait à son devoir de motiver sa décision en ce qui concernait le grief relatif à la violation du droit d'être entendu soulevé par la contribuable.

Le TAPI a ensuite relevé que la contribuable avait déjà fait valoir dans son recours du 2 septembre 2015 auprès du TAPI qu'elle avait communiqué l'annexe M à l'intimée. Toutefois, son recours ayant été déposé hors délai, cette argumentation n'avait pas été examinée. L'objet de la première procédure s'était limité à la question de la recevabilité du recours et celui de la seconde à la nullité alléguée de la taxation d'office. Ces procédures n'avaient porté que sur des questions procédurales et non sur la taxation de la société. La transmission de l'annexe M avait été évoquée dans les arrêts de la chambre administrative et du Tribunal fédéral. Savoir si la société avait communiqué ce document à l'AFC-GE n'avait aucune conséquence sur la question du respect du délai de recours et de la nullité de la taxation d'office faute d'avoir été précédée d'une sommation. La société cherchait, par la voie de la révision, à faire valoir de nouveau la même argumentation que celle exposée dans son recours devant le TAPI du 2 septembre 2015, à savoir que sa taxation d'office devait être annulée en raison

du fait qu'elle avait remis à l'AFC-GE l'annexe M. Faire droit à la requête de la contribuable reviendrait à exiger de l'AFC-GE qu'elle se prononce sur un grief que le TAPI aurait examiné si le mandataire de la société, avocat de profession, n'avait pas commis de faute grave lors de la procédure de recours à l'encontre de la décision du 1^{er} juillet 2015, à savoir s'il n'avait pas déposé le recours tardivement. La voie de la révision était ainsi exclue en application de l'art. 55 al. 2 LPFisc. Dès lors que la révision n'était pas ouverte pour réparer un manquement évitable commis durant la procédure ordinaire de recours, il n'y avait pas lieu d'examiner l'argumentation de la société selon laquelle l'AFC-GE aurait reconnu, dans sa réponse au second recours au Tribunal fédéral, qu'elle disposait de l'annexe M au moment de la taxer. Peu importait que ce fait constitue un motif de révision.

Le TAPI a encore répondu au grief relatif à l'absence de sommation relevant que le Tribunal fédéral avait considéré que les bordereaux n'étaient pas nuls. Il a également rejeté le grief selon lequel le montant de la taxation heurterait le sentiment de justice et d'équité. Enfin, il a considéré que dès lors que la voie de la révision était exclue, c'était à bon droit que l'AFC-GE n'était pas entrée en matière sur la requête de la contribuable.

Il ressort de cette motivation que le TAPI s'est prononcé sur l'existence de motifs de révision. Il n'a, cependant, nullement traité la question de savoir si c'était à raison que ladite demande avait été déclarée irrecevable pour cause de tardiveté. Or, s'agissant de l'objet du litige, il lui incombait d'examiner ce point ayant conduit au prononcé de la décision qui lui était soumise et qui était, au demeurant, expressément contesté par la justiciable.

En ne l'examinant pas, le TAPI a violé le droit d'être entendu de celle-ci, d'une part. D'autre part, en examinant des points qui excédaient le cadre du litige, il a outrepassé sa compétence fonctionnelle, enfreint le principe de l'épuisement des voies de droit préalables et, en définitive, privé la recourante d'un degré de juridiction.

La chambre de céans ne peut réparer ces vices, bien qu'elle dispose du même pouvoir d'examen que le TAPI. En effet, il s'agit de vices de procédure importants, et il n'apparaît pas que le renvoi du dossier au TAPI afin qu'il se prononce sur l'objet du litige constitue une vaine formalité. En l'absence de tout examen par les premiers juges de la question de la recevabilité formelle de la demande en révision, le renvoi ne saurait être considéré comme une simple formalité.

Au vu de ce qui précède, le recours sera admis et la cause renvoyée au TAPI pour nouvelle décision. Compte tenu de cette issue, il n'y a pas lieu d'examiner les autres griefs soulevés par la recourante, ceux déjà admis entraînant l'annulation du jugement.

- 4) Pour le surplus, l'attention des premiers juges sera attirée sur le fait qu'en tant que la recourante fait valoir que la gravité des vices de procédure ainsi que la mention d'une faute grave commise par son conseil seraient constitutives d'une violation de son droit à un juge indépendant et impartial, elle requiert la récusation des magistrats ayant rendu le jugement querellé. Il appartiendra ainsi au TAPI soit de statuer dans une autre composition, soit de se prononcer sur la demande de récusation.
- 5) Vu l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 87 al. 1 LPA). À titre exceptionnel, une indemnité de procédure de CHF 1'000.- allouée à la recourante sera laissée à la charge du Pouvoir judiciaire (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 31 juillet 2020 par A_____ SA contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 29 juin 2020 ;

au fond :

l'admet et annule le jugement précité ;

renvoie la cause au Tribunal administratif de première instance pour nouvelle décision au sens des considérants ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue à A_____ SA une indemnité de procédure de CHF 1'000.-, à la charge de l'État de Genève (Pouvoir judiciaire) ;

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 de la recourante, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Me Hrant Hovagemyan, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Tombesi, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :