

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3740/2016-ICC

ATA/1550/2017

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 28 novembre 2017

4^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur A_____

représentés par Compagnie fiduciaire de gestion SA, soit pour elle,
Monsieur Daniel Grossglauser, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
13 décembre 2016 (JTAPI/1310/2016)**

EN FAIT

- 1) Par décisions du 15 juin 2016, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a partiellement admis la réclamation formée le 12 avril 2016 par Madame et Monsieur A_____ (ci-après : les époux A_____), domiciliés à B_____ (Vaud), contre leur taxation 2014, tant en ce qui concernait l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) que l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC).

Les décisions de taxation du 21 mars 2016 étaient en revanche maintenues sur l'objet principal du litige, à savoir l'assujettissement de M. A_____ à Genève quant à son activité indépendante déployée à C_____ en 2014.

Le délai de trente jours et la voie de recours au Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) étaient indiqués.

- 2) Par courrier du 7 juillet 2016, et par l'intermédiaire d'une société mandataire, les époux A_____ ont contesté auprès de l'AFC-GE les décisions sur réclamation précitées.
- 3) Le 7 septembre 2016, l'AFC-GE a répondu aux époux A_____ qu'elle avait déjà statué sur leur réclamation. Un délai au 26 septembre 2016 leur était imparti pour indiquer si leur courrier devait être considéré comme un recours et transmis au TAPI.
- 4) Le 26 septembre 2016, les époux A_____ ont indiqué à l'AFC-GE, toujours par le biais de leur mandataire : « Veuillez considérer la présente comme réclamation tant sur le plan cantonal que fédéral ».
- 5) Un échange de correspondance entre l'AFC-GE et les époux A_____ s'est ensuivi, duquel il ressort que la première est restée sur sa position.
- 6) Par acte du 28 octobre 2016, les époux A_____ ont interjeté formellement recours – présenté là aussi comme une « réclamation [...] tant sur le plan cantonal que fédéral » – auprès du TAPI, sans prendre de conclusions formelles.

M. A_____ faisait l'objet d'une double imposition intercantonale, le canton de Vaud l'ayant déjà taxé pour 2014, y compris pour son activité indépendante, qu'il n'avait du reste pas déployée dans le canton de Genève.

- 7) Le 3 novembre 2016, le TAPI s'est adressé aux époux A_____. Un délai au 21 novembre 2016 leur était fixé pour indiquer s'ils entendaient recourir contre les décisions sur réclamation du 15 juin 2016 et/ou le courrier de l'AFC-GE du 7 septembre 2016, sous peine d'irrecevabilité.

Par ailleurs, un délai au 5 décembre 2016 leur était fixé, également sous peine d'irrecevabilité de leur recours, pour s'acquitter de l'avance de frais de CHF 700.-.

- 8) Le 21 novembre 2017, la mandataire des époux A_____ a indiqué qu'ils contestaient les décisions sur réclamation du 15 juin 2016.
- 9) L'avance de frais a été payée le 7 décembre 2016.
- 10) Par jugement du 13 décembre 2016, le TAPI a déclaré le recours irrecevable.

L'avance de frais avait été payée après l'expiration du délai imparti, rien ne permettant de retenir que les époux A_____ auraient été victimes d'un empêchement non fautif de s'en acquitter en temps utile.

De plus, le recours était tardif, dans la mesure où il n'était pas contesté que les époux A_____ aient reçu les décisions sur réclamation peu de temps après le 15 juin 2016. Or ils n'avaient déposé leur recours que le 28 octobre 2016, soit après l'échéance du délai légal de trente jours, sans être victimes d'un cas de force majeure.

- 11) Par acte posté le 12 janvier 2017, les époux A_____ ont interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à ce que leur recours par-devant le TAPI soit déclaré recevable.

Ils avaient contesté les décisions sur réclamation auprès de l'AFC-GE le 7 juillet 2016, et avaient ensuite échangé avec elle des courriers et des conversations téléphoniques. L'AFC-GE ayant maintenu sa position, ils s'étaient alors adressés au TAPI en date du 28 octobre 2016.

Quant à l'avance de frais, M. A_____ souffrait de problèmes de santé qui réduisaient sa mobilité. Il avait indiqué à sa mandataire qu'il ferait le nécessaire s'agissant du paiement de l'avance de frais. Arrivé dans les derniers jours du délai, M. A_____ avait prévenu sa mandataire qu'il allait se déplacer le 7 décembre 2016 pour effectuer le règlement, en demandant que le TAPI en soit avisé. La mandataire avait téléphoné à ce dernier. La greffière qui avait répondu au téléphone avait précisé qu'il y avait un délai à respecter sous peine d'irrecevabilité, mais qu'elle allait en parler au président.

- 12) Le 17 janvier 2017, le TAPI a communiqué son dossier sans formuler d'observations.
- 13) Le 25 janvier 2017, l'AFC-GE s'en est rapportée à justice.

Elle n'était pas compétente en matière d'avance de frais. S'agissant du dépôt du recours, la mandataire des contribuables avait réagi le 7 juillet 2016, et un délai au 26 septembre 2016 lui avait été imparti pour préciser s'il s'agissait d'un recours. Dans le délai, les contribuables avaient précisé qu'il fallait considérer leur courrier comme réclamation tant sur le plan cantonal que fédéral. Compte tenu de ces circonstances très particulières, elle s'en rapportait également à justice sur ce point.

- 14) Le 10 mars 2017, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 7 avril 2017 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.
- 15) Aucune des parties ne s'est manifestée.

EN DROIT

- 1) 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 ; art. 1 let. a LPFisc) ainsi qu'à celles de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) 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 art. 140 à 144 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

- 2) Selon les art. 62 al. 1 let. a LPA et 49 al. 1 LPFisc ainsi que 140 al. 1 LIFD, le délai de recours au TAPI contre une décision sur réclamation finale est de trente jours, et court dès le lendemain de la notification de la décision.
- 3)
 - a. 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 1^{ère} phr. LPA), restitués ou suspendus, si ce n'est par le législateur lui-même. Celui qui n'agit pas dans le délai prescrit est forclos et la décision en cause acquiert force obligatoire (SJ 2000 I 22 consid. 2 p. 24 ; ATA/774/2016 du 13 septembre 2016 et les références citées).
 - b. Les écrits doivent parvenir à l'autorité ou être remis à son adresse à un bureau de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse au plus tard le dernier jour du délai avant minuit (art. 17 al. 4 LPA).
 - c. S'agissant d'un acte soumis à réception, telle une décision ou une communication de procédure, la notification est réputée faite au moment où

l'envoi entre dans la sphère de pouvoir de son destinataire (Pierre MOOR/Étienne POLTIER, Droit administratif, vol. 2, 3^{ème} éd., 2011, p. 302-303 n. 2.2.8.3). Il suffit que celui-ci puisse en prendre connaissance (ATF 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).

- 4) Selon l'art. 64 al. 2 LPA, le recours adressé à une autorité incompétente est transmis d'office à la juridiction administrative compétente et le recourant en est averti ; l'acte est réputé déposé à la date à laquelle il a été adressé à la première autorité.
- 5) En l'espèce, les recourants ont certes reçu les décisions sur réclamation contestées peu après le 15 juin 2016. Dès lors toutefois qu'ils se sont adressés moins de trente jours après cette date à l'AFC-GE en contestant ses décisions, et qu'ils ont au surplus, dans le délai fixé par l'AFC-GE, confirmé – même s'ils ont parlé encore à ce stade de réclamation en lieu et place de recours, ce qui est d'autant plus surprenant qu'ils étaient assistés d'une fiduciaire, et donc d'un mandataire professionnellement qualifié – vouloir recourir, le TAPI ne pouvait considérer que l'acte de recours était celui qui lui avait été adressé le 28 octobre 2016 par les recourants. En effet, c'était l'acte du 7 juillet 2016 qui aurait dû être considéré comme tel, même si l'AFC-GE ne l'avait pas ou pas encore transmis au TAPI en application de l'art. 64 al. 2 LPA.

Le second motif d'irrecevabilité retenu par le TAPI dans le jugement attaqué ne peut ainsi pas être confirmé. Il convient dès lors d'examiner le premier, à savoir le retard dans le paiement de l'avance de frais.

- 6) a. L'exigence de l'avance de frais et les conséquences juridiques en cas de non-paiement de celle-ci relèvent du droit de procédure cantonal. Par conséquent, les cantons sont libres, dans le respect des garanties constitutionnelles, d'organiser cette matière à leur guise (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1022/2012 du 25 mars 2013 consid. 5.1 ; ATA/916/2015 du 8 septembre 2015 consid. 2a et la jurisprudence citée).
- b. Selon l'art. 86 LPA, la juridiction saisie d'un recours invite le recourant à payer une avance de frais destinée à couvrir les frais et émoluments de procédure présumables. À cette fin, elle lui fixe un délai suffisant (al. 1). Si l'avance de frais n'est pas faite dans le délai imparti, la juridiction déclare le recours irrecevable (al. 2).

Les juridictions administratives disposent d'une grande liberté d'organiser la mise en pratique de cette disposition et peuvent donc opter pour une communication des délais de paiement par pli recommandé (ATA/1207/2017 du 22 août 2017 consid. 2b ; ATA/916/2015 précité consid. 2b et la jurisprudence

citée). La référence au « délai suffisant » de l'art. 86 al. 1 LPA laisse une certaine marge d'appréciation à l'autorité judiciaire saisie (ATA/916/2015 précité consid 2c ; ATA/881/2010 du 14 décembre 2010 consid. 4a).

- 7) 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, op. cit., p. 302 s. n. 2.2.8.3). 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 précité consid. 3.1 ; 2A.54/2000 précité consid. 2a et les références citées). La preuve de la notification d'un acte et de la date de celle-ci incombe en principe à l'autorité qui entend en tirer une conséquence juridique. L'autorité qui veut contrer le risque d'un échec de la preuve de la notification peut communiquer ses décisions par pli recommandé. En tel cas, lorsque le destinataire de l'envoi n'est pas atteint et qu'un avis de retrait est déposé dans sa boîte aux lettres ou dans sa case postale, l'envoi est considéré comme notifié au moment où il est retiré. Si le retrait n'a pas eu lieu dans le délai de garde, il est réputé notifié le dernier jour de celui-ci (ATF 134 V 49 consid 4 ; 130 III 396 consid. 1.2.3).
- 8) À rigueur de texte, l'art. 86 LPA ne laisse aucune place à des circonstances extraordinaires qui justifieraient que l'avance de frais n'intervienne pas dans le délai imparti. Toutefois, selon la jurisprudence, il convient d'appliquer par analogie la notion de cas de force majeure de l'art. 16 al. 1 LPA afin d'examiner si l'intéressé a été empêché sans sa faute de verser l'avance de frais dans le délai fixé (ATA/916/2015 précité consid. 2c et la jurisprudence citée). 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/916/2015 précité consid 2c ; ATA/378/2014 du 20 mai 2014 consid. 3d ; ATA/515/2009 du 13 octobre 2009 consid. 4b ; ATA/40/1998 du 27 janvier 1998 consid. 3a).
- 9) a. Le formalisme excessif, prohibé par l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), est réalisé lorsque la stricte application des règles de procédure ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, devient une fin en soi, complique de manière insoutenable la réalisation du droit matériel ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux (ATF 135 I 6 consid. 2.1 ; 134 II 244 consid. 2.4.2 ; 130 V 177 consid. 5.4.1 ; 128 II 139 consid. 2a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_734/2012 du 25 mars 2013 consid. 3.1 ; 2C_133/2009 du 24 juillet 2009 consid. 2.1 ; ATA/836/2014 du 28 octobre 2014 consid. 7a).
- b. Il n'y a pas de rigueur excessive à ne pas entrer en matière sur un recours lorsque, conformément au droit de procédure applicable, la recevabilité de celui-ci est subordonnée au versement d'une avance de frais dans un délai déterminé. Il

faut cependant que son auteur ait été averti de façon appropriée du montant à verser, du délai imparti pour le paiement et des conséquences de l'inobservation de ce délai (ATF 104 Ia 105 consid. 5 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_734/2012 précité consid. 3.1 ; 2C_645/2008 du 24 juin 2009 consid. 2.2 ; 2C_250/2009 du 2 juin 2009 consid. 5.1). La gravité des conséquences d'un retard dans le paiement de l'avance sur la situation du recourant n'est pas pertinente (arrêts du Tribunal fédéral 2C_703/2009 du 21 septembre 2010 consid. 4.4.2 ; 2C_645/2008 précité consid. 2.2 ; 2C_450/2008 du 1^{er} juillet 2008 consid. 2.3.4).

- 10) En l'occurrence, le TAPI a fixé aux recourants un délai de paiement au 5 décembre 2016 par pli recommandé, délai qui doit être considéré comme suffisant au sens de la jurisprudence précitée.

Les recourants se sont acquittés de l'avance de frais deux jours après l'expiration du délai, qui leur avait été communiqué en les rendant attentifs aux conséquences attachées à son non-respect, à savoir l'irrecevabilité du recours. La mandataire des recourants dit certes avoir appelé le TAPI le dernier jour du délai pour annoncer que le paiement serait effectué le 7 décembre 2017. Cet épisode n'est pas attesté par une note au dossier ; mais quoi qu'il en soit, la greffière du TAPI a, de l'aveu même des recourants, bien rappelé que le délai devait en principe être respecté sous peine d'irrecevabilité, et simplement indiqué qu'elle en parlerait au juge en charge du dossier. Même comprise comme une demande de report du délai au sens des art. 21 al. 2 LPFisc et 16 al. 3 LPA, en l'absence de réponse positive à la fin de la journée, l'avance de frais devait être payée dans le délai, soit le 5 décembre 2016, ce qui n'a pas été fait.

Les problèmes de mobilité du recourant – non documentés au demeurant – ne sauraient faire échec à ce constat. Il avait en effet un mois environ pour procéder au paiement, et ces problèmes, même établis, ne permettraient pas de comprendre pourquoi il a pu procéder au paiement le 7 décembre 2016 et pas plus tôt. Rien n'indique que son épouse, également partie à la procédure, n'avait pas pu procéder elle-même au paiement. Il ressort de plus de l'acte de recours que le recourant a pu contacter sa mandataire avant l'expiration du délai, et qu'il aurait donc pu prendre des mesures pour qu'un tiers s'acquitte du montant le cas échéant. Il n'y a donc pas lieu à restitution du délai au sens de l'art. 21 al. 3 LPFisc.

- 11) C'est ainsi à bon droit que le TAPI a déclaré le recours irrecevable pour paiement tardif de l'avance de frais. Le recours sera dès lors rejeté.
- 12) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 400.- sera mis à la charge conjointe et solidaire des époux A_____, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 12 janvier 2017 par Madame et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 13 décembre 2016 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Madame et Monsieur A_____, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 400.- ;

dit qu'il n'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 la Compagnie fiduciaire de gestion SA, soit pour elle Monsieur Daniel Grossglauser, mandataire des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Junod, présidente, MM. Thélin et Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

J. Balzli

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :