

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4008/2009-ICCIFD

ATA/888/2014

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 11 novembre 2014**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Hoirie de feu Monsieur A\_\_\_\_\_ , soit pour elle, Madame B\_\_\_\_\_ ,  
Monsieur C\_\_\_\_\_ et Madame D\_\_\_\_\_**  
représentée par Me Michel Lambelet, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

\_\_\_\_\_  
**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
10 juin 2013 (JTAPI/717/2013)**

---

## EN FAIT

- 1) Par bordereaux datés du 21 avril 2009 et envoyés sous pli simple, les époux A\_\_\_\_\_, soit Madame E\_\_\_\_\_ et Monsieur A\_\_\_\_\_ ont été taxés conjointement pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2006.
- 2) Selon procès-verbal d'entretien du 28 juillet 2009, valant réclamation dirigée contre les bordereaux susmentionnés, M. A\_\_\_\_\_ a demandé à être imposé séparément de son épouse. Il avait initié une procédure de divorce le 10 novembre 2006 et celui-ci avait été prononcé le 26 janvier 2009.
- 3) Le contribuable a confirmé cette réclamation par pli du 7 août 2009. Chacun des époux avait rempli sa propre déclaration fiscale pour l'année 2006 et avait mentionné leur séparation. Bien que le Tribunal ne se soit pas prononcé en 2006, les époux n'avaient manifestement plus la volonté de former une communauté conjugale.
- 4) Par deux décisions datées du 21 septembre 2009, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFG-GE) a déclaré la réclamation irrecevable tant en matière d'ICC que d'IFD, en raison de sa tardiveté.
- 5) Par acte du 20 octobre 2009, M. A\_\_\_\_\_, sous la plume d'un mandataire, a recouru contre les décisions précitées auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative, à laquelle a succédé, dès le 1<sup>er</sup> janvier 2011, le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Il a conclu à ce qu'il soit constaté que sa réclamation respectait le délai légal de trente jours et que le dossier soit renvoyé à l'AFG-GE pour qu'elle statue sur le fond du litige.

Il avait été empêché de prendre connaissance de la taxation et de déposer une réclamation à son encontre jusqu'au mois de juillet 2009, à cause d'une grave maladie qui avait nécessité plusieurs hospitalisations au cours du printemps 2009.

À l'appui de ses allégations, il a produit un certificat médical daté du 20 octobre 2009, établi par le docteur F\_\_\_\_\_, spécialiste FMH en chirurgie. Celui-ci attestait que le patient avait été hospitalisé au Centre hospitalier universitaire vaudois (ci-après : CHUV) du 3 février au 3 mars 2009, puis à la clinique de Genolier du 3 mars au 7 avril 2009. Il avait subi une importante opération intra-abdominale le 4 février 2009 et avait séjourné, jusqu'au 27 février 2009, aux soins intensifs du CHUV. Un traitement de nutrition spécifique avait été instauré et s'était poursuivi à domicile jusqu'au début du mois de juillet 2009. Les suites opératoires avaient été très difficiles. Durant l'hospitalisation à Genolier plusieurs complications étaient apparues, en

particulier un diabète sucré nécessitant un traitement à l'insuline et un pneumothorax. À partir de fin avril 2009, il avait mal supporté une chimiothérapie qui avait dû être arrêtée. Début juillet était apparue une septicémie qui avait imposé un traitement aux antibiotiques par voie veineuse. En conclusion, depuis début février jusqu'à fin juillet 2009, il avait été complètement dépendant des soins et incapable de gérer sa vie professionnelle et personnelle.

- 6) Dans ses observations du 12 mai 2010, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours en raison de la tardiveté de la réclamation. Pour le surplus, le contribuable ne remplissait pas les conditions pour qu'une restitution de délai lui soit accordée, la maladie ne l'empêchant pas de mandater un tiers pour agir contre sa taxation.
- 7) Le contribuable est décédé le 19 mai 2010.
- 8) Par jugement du 4 juillet 2011, prononcé au nom des deux époux et notifié le 15 du même mois, le TAPI a rejeté le recours. Il a confirmé la décision de l'AFC-GE.
- 9) Par acte du 15 août 2011, le mandataire, agissant pour M. A\_\_\_\_\_, a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) à l'encontre du jugement précité. Il a conclu à son annulation ainsi qu'à celles des décisions de l'AFC-GE du 21 septembre 2009 et au renvoi du dossier à l'AFC-GE.

Le contribuable n'avait pas pu déposer une réclamation dans le délai légal de 30 jours, son état de santé l'empêchant de gérer sa vie professionnelle et personnelle, selon l'avis de son médecin. Le TAPI avait erré en estimant que le contribuable était en mesure de mandater un tiers pour sauvegarder ses intérêts, la gravité de son état ne lui permettant pas d'effectuer une telle démarche.

- 10) Par arrêt du 8 janvier 2013 (ATA/12/2013), la chambre administrative a constaté la nullité du jugement du TAPI du 4 juillet 2011 et lui a renvoyé le dossier pour nouveau jugement. Il appartenait au TAPI, saisi du litige au moment du décès de M. A\_\_\_\_\_, de suspendre la procédure et d'interpeller le mandataire du défunt afin que l'hoirie de ce dernier se détermine sur les suites de la procédure, avant de statuer.
- 11) Par jugement du 10 juin 2013, le TAPI a rejeté le recours interjeté le 20 octobre 2009 par M. A\_\_\_\_\_. Il avait interpellé le mandataire du défunt, lequel l'avait informé que l'hoirie de feu M. A\_\_\_\_\_ souhaitait reprendre la procédure. Le mandataire avait reçu les procurations idoines.

M. A\_\_\_\_\_ avait reconnu que les bordereaux de taxation datés du 21 avril 2009 étaient arrivés dans sa boîte aux lettres « aux alentours du 22 avril 2009 ». Sa réclamation du 28 juillet 2009 était tardive. Le délai de réclamation ne pouvait pas être restitué pour des raisons médicales dès lors que

rien n'indiquait qu'il était impossible au contribuable, en raison de son état de santé, de mandater un tiers pour agir à sa place dans le délai légal.

- 12) Le 25 juillet 2013, l'hoirie de feu M. A\_\_\_\_\_ (ci-après : l'hoirie) a interjeté recours auprès de la chambre administrative contre le jugement du TAPI du 10 juin 2013.

Le TAPI s'était arrogé des compétences médicales. Il n'avait pas tenu compte du certificat médical produit. Une personne dans l'incapacité de gérer sa vie privée et professionnelle était incapable de mandater un tiers pour agir à sa place. Pour aller à l'encontre du certificat médical, le TAPI aurait dû se baser sur des pièces probantes, à savoir, soit un nouveau certificat médical contradictoire, soit une déclaration sous serment. Il n'avait pas sollicité l'audition du Docteur F\_\_\_\_\_ pour qu'il précise si tant est qu'il ait à le faire vu la limpidité du certificat médical, si l'on pouvait inférer de sa déclaration que feu M. A\_\_\_\_\_ aurait été capable de mandater un tiers pour agir à sa place, dans les circonstances qu'il connaissait. Enfin, aucune pièce versée au dossier ne venait remettre en cause ledit certificat médical. Le délai de trente jours après la fin de l'empêchement avait été respecté.

- 13) Par réponse du 6 septembre 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

L'hoirie ne contestait pas que la réclamation était tardive. Elle avait été déposée plus de nonante jours après la date du 22 avril 2009. Le jugement du TAPI n'était pas en contradiction avec le certificat médical du Dr F\_\_\_\_\_. Les faits laissaient apparaître que non seulement le contribuable aurait pu mandater un tiers mais surtout qu'il avait été capable de se déplacer en personne, dans les locaux de l'AFC-GE, pour y déposer une réclamation contre ses bordereaux ICC et IFD 2006 dans la période couverte par le certificat médical, à savoir le 28 juillet 2009. Il n'était donc pas possible d'inférer de ce certificat médical que le contribuable, durant sa période d'incapacité de gérer sa vie professionnelle et personnelle, ne pouvait pas déposer lui-même une réclamation contre les bordereaux de taxation, ou, à tout le moins, mandater un tiers pour le faire. Le jugement du TAPI était conforme à la jurisprudence. La réclamation était tardive.

- 14) 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 litige porte sur les faits invoqués par le recourant, puis l'hoirie, pour justifier le dépôt tardif, le 28 juillet 2009, de la réclamation formée contre les décisions de taxation du 21 avril 2009 relatives à l'ICC et l'IFD 2006.
- 3) a. La réclamation contre le bordereau de taxation de l'IFD 2006 est soumise à la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11). Le délai de réclamation est de trente jours (art. 132 al. 1 LIFD et 48 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14). Il commence à courir le lendemain de la notification (art. 133 al. 1 ab initio LIFD).
- b. La loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2002. Elle s'applique aux divers impôts cantonaux (art. 1 LPFisc). Elle prévoit que la LPA est applicable, pour autant que la LPFisc n'y déroge pas (art. 2 al. 2 LPFisc). Les délais de réclamation sont identiques à ceux prévus dans la LIFD (art. 39 al. 1, 41 al. 1 et art. 49 al. 4 LPFisc).
- 4) Les cas de force majeure restent réservés (art. 16 al. 1, 2<sup>ème</sup> phr. LPA ; art. 133 al. 3 LIFD ; art 41 al. 3 LPFisc).

Passé le délai de trente jours, une réclamation tardive 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 sa réclamation en temps utile et qu'il l'a déposée dans les trente jours après la fin de l'empêchement (art. 133 al. 3 LIFD et 41 al. 3 LPFisc).

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 l'extérieur de façon irrésistible (ATA/199/2012 du 3 avril 2012 consid. 4 ; ATA/779/2011 du 20 décembre 2011 consid. 4 ; ATA/177/2011 du 15 mars 2011 ; ATA/515/2009 du 13 octobre 2009 consid. 4.b ; ATA/255/2009 du 19 mai 2009 consid. 2 ; ATA/50/2009 du 27 janvier 2009 consid. 3).

Pour établir l'existence d'un cas de force majeure, le fardeau de la preuve incombe à l'assujéti (ATA/544/2013 du 27 août 2013 et les références citées).

- 5) Les conditions pour admettre un empêchement sont très strictes. Ce dernier doit être imprévisible et sa survenance ne doit pas être imputable à faute à l'administré (arrêt du Tribunal fédéral 2P.259/2006 du 18 avril 2007 consid. 3.2 et la jurisprudence citée ; ATA/364/2014 du 20 mai 2014 ; ATA/544/2013 du 27 août 2013). Il doit être de nature telle que le respect des délais aurait exigé la prise de dispositions que l'on ne peut raisonnablement attendre de la part d'un homme d'affaires avisé (ATA/544/2013 précité ; ATA/397/2013 du 25 juin 2013 consid. 9 ; ATA/744/2012 du 30 octobre 2012 ; ATA/38/2011 du

---

25 janvier 2011 ; Danielle YERSIN/Yves NOËL, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2007, ad art. 133, n. 14 et 15 p. 1283).

- 6) Selon la jurisprudence, la maladie peut être considérée comme un empêchement non fautif et, par conséquent, permettre une restitution d'un délai, si elle met l'administré ou son représentant légal objectivement ou subjectivement dans l'impossibilité d'agir par soi-même ou de charger une tierce personne d'agir en son nom dans le délai (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_209/2012 du 26 juin 2012 ; Hugo CASANOVA/Martin ZWEIFEL, *Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern*, 2008, p. 65).

Selon la casuistique, une opération de l'épaule et l'absence d'un des époux ne peut constituer un cas de force majeure (ATA/709/2014 du 2 septembre 2014). Un accident de voiture même d'une certaine gravité, ne remplit pas les conditions de l'art. 21 al. 3 LPFisc, le recourant n'ayant pas prétendu que ledit accident l'aurait empêché physiquement, en raison par exemple d'un coma ou d'un isolement hospitalier prolongé, de commettre un mandataire à cet effet (ATA/234/2014 du 8 avril 2014). Le dépôt d'une réclamation quatre mois après l'accouchement de la contribuable est tardif, même si son mari était fréquemment absent. La circonstance alléguée n'empêchait pas la contribuable de confier à un tiers, pas nécessairement son époux, de s'occuper d'une telle démarche administrative (ATA/744/2012 du 30 octobre 2012). Une opération d'un genou ne justifie pas qu'elle ait empêché le contribuable d'adresser dans les délais à l'AFC-GE le document idoine ou de faire intervenir un mandataire (ATA/487/2012 du 31 juillet 2012). Un contribuable produisant un certificat médical attestant du suivi du patient durant les dix dernières années ne peut être retenu, compte tenu des imprécisions dans l'incapacité d'agir ou de donner les instructions nécessaires à un tiers, alors que l'intéressé a pu rédiger à la main la réclamation, pendant la période concernée (ATA/168/2012 du 27 mars 2012). L'existence d'une maladie ne suffit pas pour admettre « de jure » qu'il y a un motif à restitution de délai. Encore faudrait-il établir qu'elle empêchait la recourante d'effectuer toutes démarches que ce soit, directement envers l'administration, ou en recourant au service d'un tiers (ATA/481/2011 du 26 juillet 2011 ; ATA/169/2011 du 15 mars 2011 ; ATA/50/2009 du 27 janvier 2009 ; ATA/446/2007 du 4 septembre 2007).

- 7) En l'espèce, M. A\_\_\_\_\_ a indiqué avoir reçu les décisions de taxation aux alentours du 22 avril 2009. La réclamation déposée le 28 juillet 2009 était donc tardive, ce que l'hoirie ne conteste pas. Elle invoque la maladie du recourant, prouvée par le certificat médical du Dr F\_\_\_\_\_, pour justifier du retard du dépôt de la réclamation.

Il ressort du document produit que le recourant a été hospitalisé, respectivement au CHUV, puis à la clinique Genolier, du 3 février 2009 au 7 avril 2009. Il a par la suite réintégré son domicile quand bien même un suivi médical

est resté indispensable. Le certificat atteste de complications lors de l'hospitalisation à la clinique de Genolier, soit jusqu'au 7 avril 2009. Une chimiothérapie a été entamée à partir de fin avril 2009. L'état de santé du patient s'est péjoré dès fin juillet 2009.

Le recourant a reçu les bordereaux contestés aux alentours du 22 avril 2009, soit après les complications survenues à la clinique de Genolier et avant le début de la chimiothérapie. Le certificat mentionne la nécessité de soins de l'intéressé et son incapacité à pouvoir gérer sa vie professionnelle et personnelle pendant six mois. La nécessité de soins ne peut pas être assimilée à un cas de force majeure à l'instar de l'incapacité à gérer la vie professionnelle, non pertinent dès lors que l'objet du litige concerne sa vie privée. Concernant l'impossibilité à pouvoir gérer sa vie privée, si cette mention peut expliquer le fait que le contribuable ne se soit pas rendu chez un avocat ou dans sa fiduciaire, voire qu'il n'ait pas eu la possibilité d'effectuer lui-même la réclamation, cette assertion ne peut toutefois pas être comprise comme une totale incapacité de recevoir du courrier, de faire un téléphone, de solliciter de l'aide de la part d'un proche venu lui rendre visite, voire de contacter quelqu'un pour vaquer aux affaires administratives urgentes. Ceci est d'autant plus vrai que la période concernée s'étale sur plusieurs mois, du 3 février 2009 au 31 juillet 2009. En application de la jurisprudence précitée, il pouvait être attendu du contribuable que, recevant, à son domicile, à une date où il s'y trouvait, à un moment où son état de santé n'est pas décrit comme s'étant péjoré, les décisions de taxation litigieuses, il sollicite de l'aide auprès d'une tierce personne pour qu'elle relaye valablement à l'AFC-GE, dans le délai de trente jours, le désaccord du recourant. Il est de surcroît relevé que le point contesté, sur le plan fiscal, à savoir la non-prise en compte de la fin de la communauté de vie avec son épouse, ne revêtait aucun caractère technique nécessitant des connaissances particulières. Par ailleurs, il ressort du dossier que le mandataire de feu le recourant était déjà en charge de son dossier en 2007, date à laquelle il lui avait précisément adressé une correspondance relative à l'assujettissement des époux en voie de séparation.

De surcroît, le déplacement de l'administré dans les locaux de l'AFC-GE à la fin juillet 2009 relativise la portée du certificat médical.

En conséquence, c'est à juste titre que l'AFC-GE a considéré que la réclamation de l'intéressé était tardive, compte tenu de la jurisprudence très stricte en la matière. Le recours du 25 juillet 2013 sera par conséquent rejeté.

- 8) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de l'hoirie (art. 87 al. 1 LPA), et 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 25 juillet 2013 par l'hoirie de feu Monsieur A\_\_\_\_\_, soit pour elle, Madame B\_\_\_\_\_, Monsieur C\_\_\_\_\_ et Madame D\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 10 juin 2013 ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge de l'hoirie de feu Monsieur A\_\_\_\_\_, soit pour elle, Madame B\_\_\_\_\_, Monsieur C\_\_\_\_\_ et Madame D\_\_\_\_\_ un émolument de CHF 500.- ;

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 Me Michel Lambelet, avocat de l'hoirie, au Tribunal administratif de première instance, ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale et à l'administration fédérale des contributions.

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