RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4316/2019-ICCIFD **ATA/789/2021**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 27 juillet 2021

4ème section

dans la cause

Monsieur A_____
représenté par Me Damien Bonvallat, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 8 juin 2020 (JTAPI/496/2020)

EN FAIT

1) Le 29 décembre 2015, Monsieur A_____ (alors domicilié au _____, avenue B_____ à Genève) a envoyé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) une lettre de dénonciation spontanée. Durant les années 2005 à 2014, il n'avait pas déclaré la participation qu'il détenait dans une société civile immobilière en France.

2) Les 25 et 29 mai 2017, l'AFC-GE a ouvert à l'encontre du contribuable une procédure en rappel et en soustraction d'impôt pour les années 2007 à 2013.

3) Le 24 avril 2019, l'AFC-GE a adressé à l'intéressé des rappels de paiement pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2008 à 2010, ainsi que des sommations pour l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) 2009 et 2010.

4) Par courrier daté du 2 mai 2019, l'épouse de M. A_____ a, dans le contexte d'une demande de renouvellement de son autorisation de séjour, annoncé au service étrangers de l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM) sa nouvelle adresse au _____, avenue C_____.

5) Par lettre recommandée du 2 mai 2019 adressée au _____, rue D_____ à Genève, l'AFC-GE a informé M. A_____ que les procédures en rappel et en soustraction d'impôt étaient terminées. Elle lui a également notifié des bordereaux de rappel d'impôt pour les années 2007 à 2013 et des bordereaux d'amende pour l'année 2009. Cette lettre est revenue avec la mention « non réclamé » à l'AFC-GE.

6) Le 14 mai 2019, l'AFC-GE a émis des relevés de compte pour l'ICC et l'IFD 2008 à 2010, ainsi que pour l'amende 2009. Ces relevés faisaient mention des bordereaux notifiés le 2 mai 2019.

7) Le 15 mai 2019, M. A_____ a pris connaissance des relevés de compte émis la veille.

8) Dans une lettre datée du 17 mai 2019 et rédigée par son avocat, le contribuable a indiqué à l'AFC-GE qu'il vivait séparé de son ex-épouse depuis 2011 et qu'ils avaient divorcé en 2017. Depuis 2012, il remplissait sa propre déclaration fiscale et une scission avait été effectuée lors de la séparation, sur la base de laquelle il avait réglé la totalité des impôts dus. Les rappels et les sommations que l'AFC-GE lui avait adressés le 24 avril 2019 faisaient suite à l'annulation de la scission. Ce procédé contrevenant à la loi, il invitait l'AFC-GE à lui confirmer qu'il s'agissait d'une erreur ou à lui démontrer la justification de ces rappels et sommations.

9) Le 24 mai 2019, l'AFC-GE a renvoyé à M. A_____, au _____, rue D_____et sous pli simple, copie du courrier du 2 mai 2019.

10) Le 2 juillet 2019, suite à la lettre du 17 mai 2019, l'AFC-GE a répondu qu'elle avait annulé à tort les scissions. Par conséquent, les lettres de relance pour les années 2008 à 2010 étaient annulées. Étaient joints des sommations d'acquitter l'ICC 2007 et l'amende pour l'IFD 2009, ainsi qu'un rappel relatif à l'amende pour l'ICC 2009 et un décompte d'intérêts pour l'ICC 2007, tous datés du 1er juillet 2019.

11) Par lettre du 19 juillet 2019, le contribuable a expliqué à l'AFC-GE qu'il n'avait jamais reçu les bordereaux auxquels se référaient les sommations, le rappel et le décompte d'intérêts joints à cette lettre. Il invitait l'AFC-GE à lui indiquer à quoi correspondaient ces décomptes et, en tant que de besoin, formait réclamation.

12) Par décision du 21 octobre 2019, l'AFC-GE a déclaré la réclamation du 19 juillet 2019 irrecevable pour cause de tardiveté.

Selon le registre de l'OCPM, le contribuable était domicilié au _____, rue D_____depuis le 1er août 2016. L'AFC-GE n'avait reçu aucune communication selon laquelle son adresse de notification avait changé. Par conséquent, l'adresse de notification était valable. En outre, un pli recommandé non réclamé était réputé notifié le dernier jour du délai de garde.

13) Le 22 octobre 2019, le contribuable a annoncé à l'OCPM son changement d'adresse, au _____, avenue C_____.

14) Par acte posté le 21 novembre 2019, le contribuable a interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) à l'encontre de la décision du 21 octobre 2019, en concluant à son annulation et au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour qu'elle traite la réclamation.

Le 2 mai 2019, dans le contexte du renouvellement de son autorisation de séjour, la nouvelle épouse de M. A_____ avait annoncé son changement d'adresse au _____, avenue C_____, ce qui valait également pour lui.

Il avait pour la première fois manifesté son opposition aux décisions du 2 mai 2019 en date du 17 mai 2019. Ce courrier ne mentionnait aucun grief contre les rappels d'impôt et les amendes car il en ignorait le contenu. Si l'AFC-GE avait estimé que la réclamation était insuffisamment motivée, elle aurait dû l'inviter à la compléter ou à la préciser.

Son changement d'adresse et l'envoi des bordereaux s'étaient croisés. Bien qu'il avait fait suivre son courrier, certaines lettres ne lui étaient jamais parvenues. Il devait dès lors bénéficier du doute résultant de ce chevauchement. Il n'avait

ainsi pris connaissance de l'existence des décisions – et non de leur contenu – que par les envois de l'AFC-GE du 1er juillet 2019, de sorte que sa réclamation du 19 juillet 2019 avait été adressée en temps utile.

15) Dans sa réponse du 10 février 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, subsidiairement à ce que la cause lui soit renvoyée pour qu'elle se prononce sur le fond.

La lettre du 17 mai 2019 adressée par le recourant à l'autorité intimée se référait à des sommations et rappels notifiés le 24 avril 2019 et, par conséquent, antérieurs aux bordereaux litigieux. Il n'avait formulé réclamation contre ceux-ci que le 19 juillet 2019, soit hors du délai légal de réclamation.

Le contribuable avait renvoyé le formulaire de changement d'adresse le 22 octobre 2019, et l'OCPM avait modifié la date de son déménagement au 1er mai 2019 de manière rétroactive. Au moment de la notification des bordereaux litigieux, le contribuable n'avait ainsi pas communiqué son changement d'adresse. Par conséquent, la communication de ces décisions au _____, rue D_____ était valable.

16) Par réplique du 4 mars 2020, le contribuable a maintenu son recours.

Le 17 mai 2019, soit durant le délai de recours, il avait manifesté sans ambiguïté son opposition aux bordereaux du 2 mai 2019. Le formulaire envoyé à l'OCPM le 2 mai 2019 valait aussi bien pour son épouse que pour lui-même. Le 1er octobre 2019, cette autorité lui avait écrit à sa nouvelle adresse, soit le _____, avenue C_____, pour qu'il remplisse le formulaire d'annonce de changement d'adresse. L'OCPM avait donc compris que le changement de domicile concernait le couple. Le recourant avait ainsi déménagé le 1er mai 2019.

17) Par jugement du 8 juin 2020, notifié le 15 juin 2020, le TAPI a rejeté le recours.

Le recourant avait pris connaissance de l'existence de la décision du 2 mai 2019 – non pas le 1er juillet 2019 – mais le 15 mai 2019, date à laquelle il s'était procuré les relevés de compte du 14 mai 2019 mentionnant les bordereaux notifiés le 2 mai 2019. Ainsi, il lui incombait de demander à l'AFC-GE une copie de ces décisions. Par conséquent, la réclamation datée du 19 juillet 2019, formée plus de deux mois après que le contribuable eut pris connaissance des décisions de taxation émises par l'AFC-GE, avait été déposée hors du délai légal.

Par ailleurs, le contribuable avait déposé en date du 17 mai 2019 ce qu'il estimait être une réclamation contre la décision de l'AFC-GE du 2 mai 2019. Or, cette lettre portait sans ambigüité sur la scission ainsi que sur les rappels et les sommations communiqués le 24 avril 2019, et non sur les bordereaux du 2 mai 2019. Par conséquent, elle ne constituait pas une réclamation.

18) Par acte posté le 15 juillet 2020, M. A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation, au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour qu'elle traite la réclamation du 17 mai 2019, qu'il estimait valable, ainsi qu'à l'octroi d'une indemnité de procédure.

Il avait eu connaissance des rappels et sommations, dont on lui avait dit par téléphone qu'ils découlaient d'annulations de scissions. Il lui était impossible à ce stade de comprendre par quel chemin ces sommations et rappels étaient intervenus, si bien que, logiquement, il s'était opposé aux annulations de scissions, ou en avait demandé à défaut la justification. Ainsi, il avait agi suffisamment clairement. Au regard de la jurisprudence sur les exigences minimales de forme d'une réclamation, son courrier y satisfaisait dès lors qu'il en ressortait clairement son intention de contester les décomptes qu'il avait reçus ou d'en connaître la cause.

19) Le 5 août 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, reprenant et développant son argumentation formulée dans ses précédentes écritures.

20) Le 2 octobre 2020, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 6 novembre 2020 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.

21) Le 14 octobre 2020, l'AFC-GE a indiqué ne pas avoir de requêtes ni d'observations à formuler.

22) Le 6 novembre 2020, M. A_____ a persisté dans ses conclusions.

L'argument de l'AFC-GE, selon lequel les décisions de scission seraient antérieures aux bordereaux contestés, était de mauvaise foi, car la direction de la perception avait forcément eu connaissance des décisions desdits bordereaux, sans quoi elle n'aurait eu aucune raison de procéder à l'annulation des scissions.

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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

2) L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours, 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).

En l'espèce, la procédure concerne la décision d'irrecevabilité de la réclamation. Le jugement attaqué ayant confirmé la décision sur réclamation de l'intimée, le litige a donc pour objet de déterminer si l'AFC-GE a, à bon droit, déclaré irrecevable pour cause de tardiveté la réclamation formée par le recourant.

3) La décision de taxation peut faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours suivant sa notification (art. 39 al. 1 LPFisc).

En matière d'impôt fédéral direct, le délai de réclamation suivant la notification de la taxation est également de trente jours (art. 132 al. 1 LIFD).

Ni la LPFisc, ni la LIFD ne connaissent de suspension des délais de réclamation ou de recours.

Passé le délai de trente jours, une réclamation 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 trente jours après la fin de l'empêchement (art. 41 al. 3 LPFisc).

4) Afin de fixer l'échéance du délai de réclamation du cas d'espèce, il convient de déterminer au préalable si les décisions de taxation du 2 mai 2019 ont été notifiées à la bonne adresse.

a. Est notamment tenu de s'annoncer ou de communiquer toute modification de données le concernant celui qui réside ou séjourne dans le canton (art. 5 al. 1 let. b de la loi d'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des registres des habitants et d'autres registres officiels de personnes du 3 avril 2009 - LaLHR - F 2 25). Toute annonce ou communication doit être faite auprès de l'OCPM dans les quatorze jours dès la survenance du fait (art. 5 al. 2 et 3 LaLHR).

b. La notification doit permettre au destinataire de prendre connaissance de la décision et, le cas échéant, de faire usage des voies de droit ouvertes à son encontre. Une décision est notifiée, non pas au moment où l'intéressé en prend connaissance, mais le jour où elle est dûment communiquée (ATF 113 Ib 296 consid. 2a ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.259/2006 du 18 avril 2007 consid. 3.1 et les références citées ; ATA/890/2015 du 1er septembre 2015 consid. 2b).

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, 3ème éd., 2011, 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 du 18 avril 2007 consid. 3.1 ; 2A.54/2000 du 23 juin 2000 consid. 2a et les références citées).

c. 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 ; arrêts du Tribunal fédéral 8C_564/2016 du 24 octobre 2016 ; 1C_549/2009 du 1er 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/296/2017 du 14 mars 2017 consid. 6 ; ATA/378/2014 du 20 mai 2014 consid. 3b).

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). En droit genevois, la décision qui n'est remise que contre la signature du destinataire ou d'un tiers habilité est réputée reçue au plus tard sept jours après la première tentative infructueuse de distribution (art. 62 al. 4 LPA).

d. En l'espèce, les décisions de taxation du 2 mai 2019 ont été notifiées au _____, rue D_____, soit au domicile du recourant connu de l'AFC-GE à ce moment-là, tel qu'il figurait notamment dans la base de données de la population tenue par l'OCPM. Dans le contexte d'une demande de renouvellement de son autorisation de séjour, l'épouse du recourant a, certes, annoncé au service étrangers de l'OCPM son changement d'adresse par courrier daté du 2 mai 2019. Il incombait toutefois également au recourant d'annoncer son changement d'adresse à l'OCPM, ce qu'il n'a fait que le 22 octobre 2019, soit en dehors du délai légal de quatorze jours et après les dates des 2 et 24 mai 2019. Ce n'est ainsi qu'à titre rétroactif que l'OCPM a enregistré ledit changement d'adresse le 1er mai 2019. Le recourant a donc omis de prendre les dispositions nécessaires pour que les envois postaux lui soient transmis à la bonne adresse. Compte tenu des sommations et rappels de paiement envoyés le 24 avril 2019, il devait s'attendre à recevoir des bordereaux au _____, rue D_____, même s'il avait déménagé le 1er mai, soit la veille de la notification des décisions de taxation, au _____, avenue C_____.

Il ne peut ainsi pas se prévaloir de son absence lors de la tentative de la notification desdits bordereaux.

Par conséquent, les décisions de taxation du 2 mai 2019 ont été notifiées à la bonne adresse, soit au _____, rue D_____.

L'AFC-GE a notifié au recourant les bordereaux de rappel d'impôt pour les années 2007 à 2013 et les bordereaux d'amende pour l'année 2009 par lettre recommandée du 2 mai 2019. Cette lettre est revenue avec la mention « non réclamé » à l'AFC-GE. L'acte est donc réputé avoir été notifié le 9 mai 2019 et le contribuable disposait d'un délai échéant au 11 juin 2019 pour former réclamation contre la décision de taxation.

5) Il convient ensuite de déterminer si la lettre du 17 mai 2019 adressée par le recourant à l'AFC-GE constitue une réclamation au sens de l'art. 39 al. 1 LPFisc.

a. La réclamation doit être adressée par écrit (art. 39 al. 1 LPFisc). Quand elle ne concerne pas une taxation d'office, elle n'a pas besoin d'être motivée. Néanmoins, il incombe au contribuable de montrer de façon indiscutable son désaccord avec la décision querellée (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd., 2021, p. 648 n. 35).

b. En l'espèce, la lettre du 17 mai 2019 porte uniquement sur l'annulation de la scission, que le recourant a contestée. Il demandait à l'AFC-GE de lui confirmer qu'il s'agissait d'une erreur ou de lui expliquer les raisons des rappels et des sommations dans le cas où celles-ci étaient justifiées. Il n'a en revanche pas contesté les bordereaux du 2 mai 2019, alors qu'il en avait pris connaissance le 15 mai 2019, soit un jour après s'être procuré les relevés de compte datés du 14 mai 2019. Il n'a ainsi pas montré de façon claire son désaccord avec la décision querellée, d'autant plus qu'il était déjà assisté par un avocat au moment de rédiger sa lettre.

Par conséquent, contrairement à ce qu'affirme le recourant, la lettre du 17 mai 2019 ne saurait valoir réclamation contre les bordereaux litigieux.

6) Selon le recourant, il appartenait à l'AFC-GE de lui adresser une demande de clarification si elle estimait que, dans son courrier du 17 mai 2019, il n'avait pas suffisamment manifesté son intention de former réclamation.

a. L'interdiction du formalisme excessif, telle qu'elle découle de l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), donne le droit, cas échéant, à une régularisation de la réclamation. Ainsi, une intervention écrite qui laisse des doutes quant à la volonté réelle de son auteur de contester une taxation ou une autre décision prise par l'autorité fiscale peut donner lieu à un bref délai pour réparer cette informalité (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, in Yves NOËL/

Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, n. 19 ad art. 132 LIFD).

b. Toutefois, en vertu du principe de la bonne foi, l'administré est tenu de se renseigner sur l'existence et le contenu de la décision dès qu'il peut en soupçonner l'existence, sous peine de se voir opposer l'irrecevabilité d'un éventuel moyen pour cause de tardiveté (ATF 139 IV 228 consid. 1.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_309/2018 du 10 septembre 2018 consid. 4.1). Le principe de la bonne foi oblige en effet celui qui constate un prétendu vice de procédure à le signaler immédiatement, à un moment où il pourrait encore être corrigé, et lui interdit d'attendre, en restant passif, afin de pouvoir s'en prévaloir ultérieurement devant l'autorité de recours (arrêt du Tribunal fédéral 2C_884/2019 du 10 mars 2020 consid. 7.2).

Contrevient aux règles de la bonne foi celui qui omet de se renseigner pendant deux mois. En revanche, il ne peut être reproché aucun retard à celui qui consulte son dossier auprès de l'autorité quelques jours après avoir eu connaissance de l'existence d'une condamnation pénale (ATA/1783/2019 du 10 décembre 2019 consid. 4c).

c. En l'espèce, en se procurant les relevés de compte émis par l'AFC-GE le 14 mai 2019, le recourant a pris connaissance des bordereaux du 2 mai 2019 en date du 15 mai 2019, mais a attendu la réponse de l'AFC-GE du 2 juillet 2019 pour déposer une réclamation contre ceux-ci. Entretemps, il ne s'est pas renseigné davantage auprès de l'AFC-GE sur lesdits bordereaux, et son courrier du 17 mai 2019 portait, sans ambiguïté, uniquement sur la scission. L'AFC-GE pouvait ainsi considérer avec une vraisemblance suffisante que l'acte du 17 mai 2019 ne constituait pas une réclamation et n'était ainsi pas obligée de lui demander des précisions sur sa volonté de réclamer.

Le contribuable aurait dû signaler un éventuel vice de procédure immédiatement après avoir pris connaissance des bordereaux du 2 mai 2019, ce qu'il n'a fait que le 19 juillet 2019, soit deux mois plus tard et hors du délai légal, en déposant une réclamation. Il n'a ainsi pas fait preuve de la diligence que l'on pouvait raisonnablement attendre de lui compte tenu des circonstances.

C'est ainsi à bon droit que l'AFC-GE puis le TAPI ont retenu que la réclamation formée le 19 juillet 2019 était irrecevable pour cause de tardiveté.

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

7) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (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 15 juillet 2020 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 8 juin 2020 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Monsieur A_____ un émolument de CHF 700.- ;

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 Damien Bonvallat, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, Mme Pedrazzini Rizzi, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :	la présidente siégeant :
F. Scheffre	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :