

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3969/2019 ICCIFD

JTAPI/369/2020

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 4 mai 2020

dans la cause

Madame A_____ et Monsieur B_____, représentés par C_____ SA, mandataire,
avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le litige concerne les impôts fédéral direct (IFD) et cantonal et communal (ICC) de Madame A_____ et Monsieur B_____ (ci-après : les contribuables ou les recourants) pour l'année fiscale 2016.
2. Le 6 janvier 2017, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a adressé aux contribuables la formule de déclaration fiscale 2016 chez leur mandataire de l'époque, C_____ SA.
3. Par courrier du 16 mars 2017, C_____ SA a fait savoir à l'AFC-GE que les contribuables n'avaient plus leur domicile élu chez elle, lui demandant d'envoyer toute correspondance future les concernant à leur adresse privée.
4. Par courrier du 31 janvier 2018, puis par sommation recommandée du 28 février suivant, adressés aux contribuables, l'AFC-GE a demandé à ces derniers de déposer leur déclaration fiscale 2016, dans le délai fixé au 12 mars 2018, attirant leur attention sur le fait que, à défaut, ils s'exposeraient à une taxation d'office assortie d'une amende.

Cette sommation a été distribuée aux contribuables le 1^{er} mars 2018.

5. Par courrier du 9 mars 2018, C_____ SA a demandé à l'AFC-GE une prolongation du délai jusqu'au 30 avril 2018 pour déposer la déclaration fiscale 2016 des contribuables.

Ce courrier ne contenait pas de procuration en faveur d'C_____ SA, ni ne précisait que les contribuables éalisaient domicile chez cette dernière.

6. Le 13 mars 2018, l'AFC-GE a accordé aux contribuables cette prolongation du délai.
7. Les contribuables n'ayant pas déposé leur déclaration fiscale 2016, l'AFC-GE les taxés d'office par bordereaux du 31 mai 2018, qu'elle a adressés à leur domicile privé.
8. Le 31 juillet 2018, les contribuables se sont présentés au service du recouvrement de l'AFC-GE afin d'obtenir un arrangement de paiement de l'ICC 2016, ce que cette dernière leur a accordé et confirmé par une lettre datée du même jour.
9. Par courrier du 13 février 2019, sous la plume d'C_____ SA, les contribuables ont informé l'AFC-GE qu'ils éalisaient désormais domicile chez cette société, en la priant d'adresser dorénavant toute communication les concernant auprès de celle-

ci. Ils y ont joint un formulaire intitulé « Élection de domicile chez C_____ SA » qu'ils avaient signé.

10. Par courriel du 14 février 2019, par le biais d'C_____ SA, les contribuables ont demandé à l'AFC-GE de leur remettre les relevés des comptes ICC et IFD pour les années fiscales 2014 à 2017, ce que cette dernière a fait par courriel du 15 février suivant.
11. Les contribuables n'ayant pas respecté l'arrangement de paiement convenu le 31 juillet 2018, l'AFC-GE les a invités, par courriers du 4 mars 2019, à verser le solde des ICC et IFD 2016 dans un délai de dix jours, faute de quoi une procédure de recouvrement serait ouverte à leur rencontre.
12. Le 13 avril 2019, un commandement de payer a été notifié aux contribuables pour la créance d'IFD 2016 demeurée impayée.
13. Par courrier du 15 avril 2019, l'AFC-GE a sommé les contribuables de s'acquitter du solde de l'ICC 2016 dans un délai de trente jours, sous menace de poursuites.
14. Le 18 avril 2019, sous la plume de leur mandataire, les contribuables ont sollicité auprès de l'AFC-GE une « réouverture » de leur taxation pour l'année 2016.

En 2016, c'était la première fois depuis leur arrivée en Suisse qu'ils n'étaient pas assistés par une fiduciaire pour remplir leur déclaration fiscale. N'ayant pas réalisé qu'ils devaient désormais répondre seuls de leurs obligations et méconnaissant le système fiscal suisse, ils avaient omis de déposer leur déclaration fiscale 2016. Cette omission était justifiée par des circonstances exceptionnelles et personnelles survenues en 2016. La contribuable avait en effet dû quitter son emploi dans des conditions difficiles et sa mère avait souffert de graves problèmes de santé, de sorte qu'ils devaient la soutenir tant sur le plan moral et physique que financier, occasionnant plusieurs déplacements à l'étranger auprès d'elle. Se trouvant ainsi depuis 2016 dans une situation de stress et pression constante, ils étaient empêchés de s'occuper convenablement de leurs affaires fiscales. Ayant révoqué en 2015 l'élection de domicile chez leur mandataire, celui-ci ne pouvait pas les alerter de la nécessité de répondre aux rappels de l'AFC-GE de déposer leur déclaration fiscale 2016 et de former une réclamation contre les taxations d'office dans le délai de trente jours.

Lesdites taxations ne reflétaient pas leur réelle capacité contributive dès lors que la contribuable n'avait travaillé que durant une partie de l'année 2016, ses revenus ayant ainsi été réduits de plus moitié, et que le contribuable avait perçu des revenus d'une nouvelle activité indépendante lesquels n'étaient pas pris en compte dans le cadre de ces taxations. L'impôt fixé par celles-ci apparaissait démesuré par rapport aux revenus réellement perçus, de sorte qu'il leur était impossible de le payer.

15. Examinant cette requête sous l'angle d'une demande de révision, l'AFC-GE l'a rejetée par décisions du 18 juillet 2019, au motif que les conditions légales de révision n'étaient pas remplies.
16. Le 16 août 2019, sous la plume de leur mandataire, les contribuables ont formé réclamation contre ces décisions, reprenant les termes de leur demande du 18 avril 2019.
17. Par décisions du 19 septembre 2019, l'AFC-GE a rejeté la réclamation, les conditions légales d'une révision n'étant pas réunies.
18. Par acte du 25 octobre 2019, sous la plume de leur mandataire, les contribuables ont déféré ces décisions devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) concluant, avec suite de dépens, à leur annulation et à celle des taxations d'office du 31 mai 2018, des intérêts et d'amende et au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour nouvelles taxations sur la base de la déclaration fiscale 2016 jointe à leur acte de recours.

Reprenant en substance les arguments formulés précédemment, ils ont fait valoir que la notification des taxations d'office du 31 mai 2018 était irrégulière, puisque l'AFC-GE les avait envoyées directement chez eux, alors que par courrier du 9 mars 2018 ils l'avaient informée qu'C_____ SA les représentait. Pensant que ces taxations avaient été communiquées à leur mandataire et que celui-ci allait agir en réclamation à leur place, ils n'avaient rien entrepris de leur côté. Pour cette raison, le délai de réclamation de trente jours n'avait jamais commencé à courir. Cette notification ne pouvait dès lors pas leur être opposée pour rejeter leur demande de « réouverture » des taxations d'offices contestées.

De plus, la révision desdites taxations devrait être admise pour violation des règles essentielles de la procédure du fait de ladite notification irrégulière.

Enfin, les taxations d'office contestées étaient manifestement disproportionnées et confiscatoires.

19. Dans sa réponse du 6 décembre 2019, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

L'élection de domicile en faveur d'C_____ SA avait été formellement révoquée le 16 mars 2017, ce que les recourants avaient d'ailleurs confirmé dans leur courrier du 18 avril 2019. Le courrier d'C_____ SA du 9 mars 2018 ne faisait aucunement références à une représentation ni à une élection de domicile. L'ensemble des circonstances démontrait au contraire l'absence d'un rapport de représentation puisque le recourant avait effectué seul des démarches auprès d'elle aux mois de juin et juillet 2018. En effet, ce dernier lui avait d'abord téléphoné le 18 juin 2018, soit dans le cadre du délai de réclamation, puis il s'était présenté au guichet en juillet 2018 afin d'obtenir un arrangement de paiement des impôts dus.

A aucun moment il n'avait contesté les taxations litigieuses ni relevé l'irrégularité de leur notification, reconnaissant devoir les impôts notifiés.

Ce n'était que le 13 février 2019 qu'une élection de domicile formelle avait été faite chez C_____ SA, puis ce n'était que le 18 avril 2019, soit après l'ouverture des procédures de recouvrement contre les recourants, que cette société s'était manifestée pour demander une réouverture des taxations d'office, sans aucunement remettre en cause la régularité de leur notification, admettant, au contraire, que ses mandants avaient omis de déposer leur déclaration fiscale 2016, qu'elle n'était plus mandatée depuis 2015 et que la réclamation de ces derniers était tardive. Lors de la réclamation du 16 août 2019, les recourants n'avaient toujours pas fait mention d'une éventuelle irrégularité de la notification des taxations d'office.

Ce n'était qu'au stade du recours que les recourants soulevaient pour la première fois l'argument de l'irrégularité de la notification, alors que, selon le principe de la bonne foi, ils auraient dû le faire, ou leur mandataire, dans un délai raisonnable.

La notification des bordereaux litigieux était donc valable et avait été faite au plus tard le 31 juillet 2018, date à laquelle les recourants avaient demandé l'arrangement de paiement des impôts dus, ces derniers ayant d'ailleurs reconnu que leur réclamation était tardive. Les taxations contestées étaient donc entrées en force.

Pour le surplus, les conditions d'une révision n'étaient pas remplies, les recourants n'invoquant aucun fait ou moyen de preuve nouveau qu'ils n'avaient pas pu faire valoir dans le cadre de la procédure ordinaire de réclamation.

Enfin, les recourants n'apportaient aucune preuve du caractère confiscatoire des impôts dus, de sorte que leur grief à cet égard était irrecevable.

20. Par réplique du 8 janvier 2020, les recourants ont maintenu leurs conclusions.

EN DROIT

1. Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

3. Les recourants sollicitent la révision des taxations d'office du 31 mai 2018, en se prévalant de l'irrégularité de leur notification.
4. Aux termes des art. 116 al. 1 LIFD et 18 al. 1 LPFisc, les décisions et les prononcés sont notifiés au contribuable par écrit et doivent indiquer les voies de droit.

Selon l'art. 46 al. 2 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10), applicable par renvoi de l'art. 2 al. 2 LPFisc, 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).

5. Le contribuable peut se faire représenter contractuellement devant les autorités chargées de l'application de la présente loi, dans la mesure où sa collaboration personnelle n'est pas nécessaire (art. 117 al. 1 LIFD ; art. 20 al. 1 LPFisc). L'autorité peut exiger du représentant qu'il justifie de ses pouvoirs de représentation en produisant une procuration écrite (art. 117 al. 2 2^{ème} phr. LIFD ; art. 20 al. 3 LPFisc).

En procédure administrative, lorsqu'un administré a constitué un avocat ou désigné un autre mandataire qualifié au sens de l'art. 9 LPA, cela entraîne la création d'un domicile de notification à l'adresse de ceux-ci. Si l'administré, l'avocat ou le mandataire veulent qu'il en soit autrement, il leur appartient alors de l'indiquer clairement à l'autorité administrative (ATA/277/2013 du 30 avril 2013).

Le rapport de représentation peut être créé informellement et par conséquent également tacitement. Ce dernier peut aussi résulter de circonstances créées ou imposées par le représenté (mandat apparent ou implicite), ainsi lorsque le contribuable tolère consciemment qu'un tiers intervienne en tant que représentant dans la procédure. Si toutefois une procuration écrite claire fait défaut, un rapport de représentation ne peut alors être accepté, en raison du secret fiscal, que s'il résulte des circonstances une déclaration de volonté claire du contribuable d'autoriser une tierce personne (Felix RICHNER, Walter FREI, Stefan KAUFMANN, Hans Ulrich MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3^{ème} édition, 2016, art. 117, § 10, p. 1313-1314 et les réf. citées).

6. Les décisions, y compris les décisions incidentes, qui concernent le contribuable, doivent être notifiées au représentant, dans la mesure et aussi longtemps que le rapport de représentation est connu de l'autorité. La notification est irrégulière, si elle a lieu auprès du contribuable concerné, au lieu du mandataire. Il n'en découle toutefois pas, que la décision en question ne déploie aucun effet juridique ou qu'elle ne puisse pas entrer en force. Au contraire, le principe applicable est qu'il ne doit en résulter aucun désavantage pour le contribuable, du fait de la

notification irrégulière (arrêts du Tribunal fédéral 2C_709/2014 du 9 juin 2015 consid. 3.1 ; 2C_883/2010 consid. 2.1).

7. Selon le principe de la bonne foi, l'administré qui prend connaissance de l'irrégularité de la notification doit demander en temps utile une autre notification régulière, faute de quoi son comportement est contraire à la bonne foi et fait courir le délai (Lydia MASMEJEAN-FEY/Antoine BERTHOUD, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, n. 13 ad art. 117 LIFD). La jurisprudence n'attache pas nécessairement la nullité à l'existence de vices dans la notification. La protection des parties est suffisamment garantie lorsque la notification irrégulière atteint son but malgré cette irrégularité. Il y a donc lieu d'examiner si la partie intéressée a réellement été induite en erreur par l'irrégularité de la notification et a subi un préjudice de ce fait. Il convient, à cet égard, de s'en tenir aux règles de la bonne foi, qui imposent une limite à l'invocation du vice de forme (ATF 131 I 153 consid. 4). Ainsi, l'intéressé doit agir dans un délai raisonnable dès qu'il a connaissance, de quelque manière que ce soit, de la décision qu'il entend contester. On ne peut reprocher aucun retard à celui qui agit dans le mois. Il appartient à la partie représentée par avocat qui reçoit seule l'acte, de se renseigner auprès de son mandataire, au plus tard le dernier jour du délai de recours depuis la notification (irrégulière); le délai de recours lui-même court dès cette date (arrêt du Tribunal fédéral 1C_15/2016 du 1^{er} septembre 2016).
8. À teneur des art. 55 al. 1 LPFisc et 147 al. 1 LIFD, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office :
 - a) lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts,
 - b) lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure ou
 - c) lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé.

La révision est toutefois exclue lorsque le requérant a invoqué des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 55 al. 2 LPFisc ; art. 147 al. 2 LIFD).

9. En l'espèce, les recourants reprochent à l'autorité intimée de leur avoir notifié directement les bordereaux litigieux, alors qu'ils étaient représentés par C_____ SA le 9 mars 2018.

La question de savoir s'il existait un rapport de représentation entre les recourants et C_____ SA et si, de ce fait, l'AFC-GE était tenue de notifier les taxations litigieuses à l'adresse de cette société est irrelevante, dès lors que, en tout état, ces taxations ont été notifiées aux recourants, au plus tard le 31 juillet 2018 - date à

laquelle ils se sont présentés au guichet de l'AFC-GE afin d'obtenir un paiement échelonné des impôts y relatifs - et qu'en application du principe de la bonne foi, il leur appartenait de les transmettre à leur mandataire dans un délai raisonnable ou d'agir en personne s'ils entendaient les contester par la voie de la réclamation. Or, au lieu de cela, ils ont d'abord demandé, le 31 juillet 2018, des facilités de paiement des impôts dus et c'est seulement le 18 avril 2019 qu'ils ont contesté ces taxations, sans d'ailleurs invoquer l'irrégularité de leur notification. Il y a dès lors lieu de conclure que lesdites taxations étaient entrées en force au plus tard le 31 août 2018, ce dans l'hypothèse la plus favorable aux recourants. C'est donc à juste titre que l'AFC-GE a examiné la requête des recourants du 18 avril 2019 sous l'angle d'une demande de révision.

10. En application des art. 147 al. 2 LIFD et 55 al. 2 LPFisc, la voie de la révision se révèle effectivement fermée dès lors que si les recourants avaient fait preuve de diligence en communiquant les bordereaux litigieux à leur mandataire dans les trente jours, ou en agissant en personne, ils auraient pu se prévaloir de l'irrégularité de leur notification par la voie de la procédure ordinaire de réclamation. C'est par ailleurs de manière contraire au principe de la bonne foi qu'ils se prévalent d'un vice dans la notification desdits bordereaux, puisqu'ils ne l'ont fait qu'au stade du recours. Sur le fond, ils invoquent des motifs qu'ils auraient également pu faire valoir par cette voie ordinaire, de sorte qu'une révision des taxations litigieuse est exclue.
11. Ne reposant sur aucun motif valable, le recours sera rejeté.
12. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), les recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent, sont condamnés au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.

Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 25 octobre 2019 par Madame A_____ et Monsieur B_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 19 septembre 2109 ;
2. le rejette ;
3. met à la charge des recourants, conjointement et solidairement, un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
4. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
5. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Michèle PERNET, présidente, Damien BONVALLAT et Stéphane TANNER, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Michèle PERNET

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière