

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3525/2010-ICCIFD

ATA/277/2013

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 30 avril 2013

2^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur X_____

représentés par Me Serge Calame, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
24 septembre 2012 (JTAPI/1161/2012)**

EN FAIT

- 1) Madame et Monsieur X_____ (ci-après : les contribuables) ont été inscrits au rôle des contribuables à Genève durant les années 2001 à 2003. Selon le registre des habitants de l'office cantonal de la population (ci-après : OCP), ils ont quitté Genève en 2003 pour la Grande-Bretagne mais sont revenus en Suisse en 2004, annonçant aux autorités valaisannes leur installation à Verbier dès le 9 mars 2004.
- 2) Le 1^{er} mars 2005, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a informé les contribuables de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt portant sur la période fiscale 2001-B à 2003 concernant l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD). Elle leur a envoyé ce courrier à l'adresse de leur chalet à Verbier. Elle leur demandait la production de documents et de renseignements.
- 3) Ce courrier a fait l'objet d'un rappel recommandé le 6 avril 2005, envoyé à la même adresse, avec menace de taxation d'office et amende si les contribuables ne donnaient pas suite à la demande de renseignements du 1^{er} mars 2005.
- 4) Le 7 avril 2005, les contribuables ont adressé, par l'intermédiaire de leur avocat, un courriel à l'AFC-GE en vue d'obtenir une prolongation du délai.
- 5) Le 14 avril 2005, le même avocat a écrit à l'AFC-GE. Il remerciait de la prolongation du délai qui avait été accordée aux contribuables pour produire différents documents, qu'il recensait. Il terminait son courrier en indiquant ceci : « Je vous remercie d'ores et déjà de prendre note que Madame Y_____, collaboratrice de P_____ S.A. Genève [ci-après : la fiduciaire], se chargera de vous faire parvenir directement les documents sollicités ».
- 6) Le 19 avril 2005, la direction du contrôle de l'AFC-GE a écrit aux contribuables chez leur mandataire pour confirmer la prolongation du délai.
- 7) Le 29 avril 2005, l'avocat constitué par les contribuables a écrit à l'AFC-GE. Il s'apprêtait à lui transmettre une attestation du canton du Valais certifiant la date de la prise de domicile de ses clients dans ce canton.
- 8) Le 6 mai 2005, la fiduciaire a adressé à l'AFC-GE, par lettre-signature, une partie des documents requis. Parmi ceux-ci figuraient la déclaration d'impôts 2003 non signée des contribuables, dont elle annonçait la transmission prochaine d'une version signée.

- 9) Le 18 mai 2005, l'avocat des contribuables a transmis à l'AFC-GE une déclaration de prise de domicile des époux X_____ dans la commune de Bagnes, dès le 9 mars 2004, en provenance de Grande-Bretagne.
- 10) Le 23 mai 2005, l'AFC-GE a écrit aux contribuables à l'adresse de leur avocat. Elle demandait la transmission de divers documents complémentaires en rapport avec leur résidence en Angleterre du 1^{er} août 2003 au 8 mars 2004 et leur assujettissement fiscal en Angleterre. Elle demandait divers autres renseignements en rapport avec une augmentation de fortune entre 2001 et 2002, laquelle était passée de CHF 22'563'779.- à CHF 140'503'313.-. Elle n'avait pas encore reçu la déclaration fiscale 2003 signée par les contribuables.
- 11) Le 24 mai 2005, la fiduciaire a transmis la déclaration fiscale 2003 signée par les contribuables.
- 12) Le 1^{er} juin 2005, le conseil des contribuables a écrit, par fax et pli simple, à l'AFC-GE en réponse à son courrier du 23 mai 2005.

Il précisait ceci : « Nous vous remercions de bien vouloir prendre note que Mme Y_____ de P_____ Ltd à Genève donnera suite à vos demandes de renseignements complémentaires et vous remercions en conséquence de bien vouloir adresser toute correspondance en relation avec les affaires fiscales des époux X_____ concernant les années et impôts visés sous rubrique directement à Mme Y_____, P_____ Ltd, Avenue G_____, Case postale _____ Genève».

Une copie de ce courrier était transmise à Mme Y_____.

- 13) Le 20 juin 2005, la fiduciaire a écrit à l'AFC-GE en se référant au courrier de celle-ci du 23 mai 2005. Elle transmettait une documentation supplémentaire, assortie de commentaires. L'augmentation de fortune était le résultat d'un report erroné de valeur au 31 décembre 2001.
- 14) Par courrier du 12 juin 2006, complété par un courriel du 14 juin 2006, adressé tous deux à la fiduciaire, l'AFC-GE a demandé la production d'une documentation complémentaire en rapport avec la fortune des contribuables.
- 15) Le 1^{er} septembre 2006, la fiduciaire a répondu au courrier précité. Elle transmettait une documentation partielle, précisant qu'elle attendait des documents supplémentaires.
- 16) Le 20 septembre 2006, l'AFC-GE a écrit à la fiduciaire pour lui accorder un nouveau délai au 16 octobre 2006 afin qu'elle retourne le solde des documents annoncés.

- 17) Le 10 novembre 2006, par pli recommandé adressé à la fiduciaire, l'AFC-GE a adressé une sommation aux contribuables, leur accordant un délai de dix jours pour transmettre les documents qu'elle avait annoncés, sous menace d'une taxation d'office et du prononcé d'une amende pour violation des obligations de procédure.
- 18) Le 15 novembre 2006, la fiduciaire a répondu à l'AFC-GE. Elle se trouvait dans l'impossibilité de fournir des documents supplémentaires selon des explications reçues de leurs correspondants britanniques, qu'elle lui transmettait.
- 19) Le 28 février 2008, l'AFC-GE a écrit à la fiduciaire. Elle accusait tardivement réception du courrier du 15 novembre 2006. Elle se référait au courrier du 20 juin 2005 reçu de celle-ci et demandait la transmission de la documentation, que les contribuables n'avaient pas pu produire, permettant de certifier que ceux-ci avaient été taxés en Grande-Bretagne en 2003 après dépôt de leur déclaration fiscale.
- 20) Le 7 avril 2008, par pli recommandé adressé à la fiduciaire, l'AFC-GE a adressé une nouvelle sommation aux contribuables de répondre à son courrier du 28 février 2008, sous la menace d'une taxation d'office et d'une amende.
- 21) Le 17 avril 2008, la fiduciaire a répondu à l'AFC-GE. Elle transmettait la confirmation des autorités fiscales du 14 avril 2008 relative au traitement de la déclaration d'impôts 2003.
- 22) Le 26 juin 2008, l'AFC-GE a écrit à la fiduciaire pour demander des documents et une justification de l'usage d'une société des Iles Vierges britanniques par M. X_____. Elle accordait aux contribuables un délai au 23 juillet 2008 pour répondre.
- Le 12 août 2008, l'AFC-GE a adressé un pli recommandé aux contribuables à l'adresse de la fiduciaire. Elle accordait à ceux-ci un délai au 2 septembre 2008 pour répondre, sous la menace d'une taxation d'office et du prononcé d'une amende.
- 23) Le 13 août 2008, la fiduciaire a répondu. Elle transmettait une copie d'un courrier qu'elle avait adressé à l'AFC-GE le 8 août 2008, auquel étaient annexés divers documents.
- 24) Le 21 octobre 2008, l'AFC-GE a écrit aux contribuables à l'adresse de la fiduciaire. Elle regrettait de constater que les documents transmis ne répondaient pas aux demandes figurant dans sa lettre du 6 juin 2008. Elle réitérait sa demande.
- 25) Par pli recommandé du 24 novembre 2008 adressé aux contribuables à l'adresse de la fiduciaire, l'AFC-GE a constaté que les documents transmis par celle-là le 8 août 2008 ne répondaient pas aux demandes qu'elle leur avait

adressées le 26 juin 2008. Les contribuables devaient fournir ces renseignements d'ici au 12 décembre 2008, sous la menace d'une taxation d'office et du prononcé d'une amende.

- 26) Le 19 juin 2009, l'AFC-GE a adressé un pli recommandé aux contribuables à l'adresse de leur fiduciaire. La procédure en rappel d'impôt et la procédure pénale en soustraction d'impôt pour les années fiscales 2001-B à 2002 concernant les contribuables étaient terminées. Elle n'avait pas reçu de réponse à son courrier du 21 octobre 2008 ni au message téléphonique laissé au standard téléphonique de la fiduciaire. Elle avait donc procédé à l'imposition du rendement de la société des Îles Vierges Britanniques, dont M. X_____ était actionnaire auprès de ce dernier. Elle notifiait des bordereaux d'impôts ICC et IFD 2001-B et 2002 ainsi que deux bordereaux d'amende, l'un relatif à l'ICC et l'autre à l'IFD. Elle transmettait encore les décisions de taxation pour l'ICC et l'IFD 2003, assorties des deux bordereaux d'amende.

Selon les bordereaux notifiés, les montants dus étaient les suivants :

	Supplément d'impôt	Intérêt de retard
Rappel ICC 2001-B	CHF 2'285'511,75	CHF 335'589,30
Rappel ICC 2002	CHF 840'407,45	CHF 121'298,75
Impôt ICC 2003	CHF 685'741.-	
Rappel IFD 2001-B	CHF 302'185,50	CHF 72'121,60
Rappel IFD 2002	CHF 288'581.-	CHF 55'732.-
Impôt IFD 2003	CHF 123'452	
Amende ICC 2001-B et 2002	CHF 1'562'959.-	
Amende IFD 2001-B et 2002	CHF 295'383.-	
Amende ICC 2003	CHF 75'194.-	
Amende IFD 2003	CHF 27'300.-	

- 27) Le 22 juin 2010, l'office des poursuites d'Entremont a notifié aux contribuables neuf commandements de payer à la demande de l'AFC-GE, en vue d'exécuter les créances fiscales résultant des bordereaux précités.

Les neufs commandements de payer ont été notifié à l'étude de l'avocat des contribuables. Ils énonçaient le montant de la créance réclamée, sous déduction

des montants déjà versés, la référence au numéro du bordereau de taxation ou d'amende auquel le commandant payé se rattachait, avec la mention de sa date d'expédition, soit celle du 19 juin 2009, et de la date à laquelle la sommation de payer avait été notifiée, soit le 23 novembre 2009.

- 28) Le 23 juin 2010, le conseil des contribuables a demandé à l'office des poursuites d'Entremont que l'AFC-GE soit invitée à fournir des pièces à l'appui de sa créance pour les neuf poursuites engagées.
- 29) L'AFC-GE s'est exécutée par pli recommandé du 30 juillet 2010 adressé à l'avocat des contribuables. Elle lui transmettait une copie des documents adressés le 19 juin 2009 à la fiduciaire, à l'exception des bulletins de versement. Confirmation lui avait été donnée que l'envoi en question avait été retiré le 22 juin 2009 au guichet des cases postales par un représentant de la fiduciaire.
- 30) Le 2 août 2010, les contribuables ont réclamé auprès de l'AFC-GE par trois actes distincts contre les six bordereaux de rappel d'impôt et d'amende relatifs à l'ICC et à l'IFD 2001-B et 2002, ainsi que contre les quatre bordereaux d'impôts ICC et IFD 2003 et d'amende y relatifs, concluant au constat de la nullité de leur notification, à la recevabilité de leurs réclamations et à la rectification des taxations après instruction.

A l'appui de celles-ci, ils exposaient que :

- les bordereaux d'impôts ICC et IFD 2001-B et 2002 leur avaient été transmis à l'adresse de leur ancienne résidence à Londres, soit _____, _____, London, et ils s'étaient acquittés du montant de l'impôt ;
- les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende du 19 juin 2009 litigieux reprenaient la même adresse, alors qu'ils avaient vendu cette propriété en 2005 ;
- ils avaient eu connaissance le 2 juillet 2010 de la décision du 19 juin 2009 et de la sommation de payer du 23 novembre 2009 de s'acquitter des montants d'impôts encore dus et des amendes, au moment où l'office des poursuites d'Entremont leur avait communiqué ces documents ;
- ils n'avaient jamais reçu aucun avis de taxation retraçant les éléments selon lesquels l'AFC-GE avait calculé le montant du rappel d'impôt ;
- la fiduciaire ne trouvait pas trace d'une réception du courrier du 19 juin 2009 contenant les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende litigieux ;
- ils n'avaient jamais désigné la fiduciaire comme représentant fiscal et l'AFC-GE ne leur avait jamais demandé de nommer un représentant, bien qu'ils aient résidé à l'étranger.

Dans ces circonstances, la notification de la décision du 19 juin 2009, entraînant rappel d'impôt et amende, était nulle. Elle avait été effectuée à une adresse à Londres qui n'était pas la leur et à une adresse en Suisse qui ne constituait pas un domicile élu. Sur le fond, les rappels d'impôt décidés étaient infondés.

- 31) Par deux décisions du 10 septembre 2010 de même teneur, l'une relative à l'ICC et l'autre à l'IFD, l'AFC-GE a rejeté les réclamations des contribuables, qui devaient être considérées comme tardives.

Le pli recommandé, qui portait le n. _____, contenant la décision du 19 juin 2009 accompagnée des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende litigieux, avait été retiré par un représentant de la fiduciaire le 22 juin 2009, selon les résultats des recherches effectuées par la poste à la demande de l'AFC-GE.

L'adresse britannique figurant sur les bordereaux annexés à la décision du 19 juin 2009 précitée était celle qui avait été communiquée par les contribuables à leur départ de Genève. L'ouverture de la procédure de contrôle avait été notifiée le 1^{er} mars 2005 aux contribuables à leur domicile de Verbier qui était leur domicile légal depuis le 9 mars 2004. L'étude d'avocat des contribuables, constituée après l'ouverture de la procédure de contrôle, avait elle-même donné à l'AFC-GE l'instruction d'adresser à la fiduciaire la correspondance relative aux affaires fiscales du recourant, instruction à laquelle elle s'était conformée avec pour conséquence que cette fiduciaire était devenue dorénavant son interlocutrice et qu'elle avait donné suite à ses différentes requêtes.

- 32) Par deux actes séparés du 15 octobre 2010, les contribuables ont recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), dont les compétences ont été reprises depuis le 1^{er} janvier 2011 par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), contre les deux décisions sur réclamation précitées, concluant à leur annulation et au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour qu'elle se prononce sur le fond.

En fonction des éléments qu'ils avaient rappelés dans leurs deux réclamations, la notification des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende était irrégulière. Ils n'avaient donné aucune procuration à un quelconque mandataire. De même, ils n'avaient communiqué aucune élection de domicile à une adresse en Suisse. En cas de doute, l'AFC-GE aurait dû effectuer des démarches auprès des personnes qu'elle considérait comme mandataires, pour qu'elles justifient de leur pouvoir.

- 33) Le 14 juin 2011, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le courrier ouvrant la procédure de rappel d'impôt du 1^{er} mars 2005 avait été adressé aux contribuables à leur adresse de Verbier. Par la suite, dès le 14 avril

2005, une étude d'avocats était intervenue pour leur compte, qui avait informé l'AFC-GE que la fiduciaire leur transmettrait les documents demandés. Depuis lors, cette fiduciaire avait correspondu avec ses services au sujet des informations requises des contribuables et avait transmis la déclaration fiscale 2003 de ceux-ci. En outre, leur avocat lui avait signifié que toute correspondance en relation avec les affaires fiscales des contribuables concernant les années et impôts en litige devait lui être directement adressée. C'est en fonction de ces circonstances que la décision du 19 juin 2009 et les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende annexés avaient été notifiés à cette fiduciaire, qui les avait reçus. Les contribuables n'ayant pas réclamé contre cette décision dans les trente jours suivant cette notification, ils étaient forclos à le faire le 2 juillet 2010.

Selon les renseignements communiqués par la Poste dans un document que l'AFC-GE versait à la procédure, l'envoi recommandé n. _____ avait été retiré le 22 juin 2009 à 07h39 par une personne dénommée A_____.

- 34) Le 29 septembre 2011, les contribuables ont répliqué, persistant dans leurs conclusions.

Ils transmettaient un courrier de la fiduciaire du 19 septembre 2011 selon lequel les recherches effectuées par celle-ci ne permettaient pas d'établir qu'elle avait reçu le pli recommandé contenant la décision du 19 juin 2009. Ainsi, la fiduciaire n'avait reçu aucun courrier de l'AFC-GE depuis août 2008 au sujet des contribuables. Selon les vérifications additionnelles qu'elle avait effectuées pour retrouver le courrier recommandé du 19 juin 2009, reçu le 22 juin 2009, que l'AFC-GE prétendait lui avoir adressé, elle précisait « avoir reçu huit courriers recommandés à cette dernière date. Cinq expéditeurs étaient connus. Un autre expéditeur était « l'Etat de Genève, Dept. Financiers (envoi n° _____) ». Les deux derniers expéditeurs (envois n. _____ et _____) [étaient] par contre inconnus ».

Ils n'avaient signé aucune procuration en faveur de la fiduciaire et aucune élection de domicile n'avait été mise en place auprès de l'AFC-GE en faveur de la fiduciaire.

Au vu des pièces du dossier et en particulier du document émanant de la poste relatif à la recherche de suivi d'envois, il n'était pas démontré, ni même rendu vraisemblable, que le contenu de l'envoi n. _____ correspondait aux décisions de taxation litigieuse pour les périodes fiscales 2001, 2002 et 2003. L'indication selon laquelle le recommandé précité avait été retiré par une personne dénommée A_____ ne permettait pas d'identifier avec certitude à quel collaborateur au sein de la fiduciaire cet envoi avait été adressé et il n'était pas établi qu'il ait été envoyé à l'attention de Mme Y_____ ou de sa collègue, Madame Z_____, également intervenue dans le dossier.

En outre, malgré une évidente rupture de la communication entre l'AFC-GE et la fiduciaire pendant de très nombreux mois, à aucun moment la première n'avait cherché à faire confirmer à la deuxième l'existence d'une élection de domicile ou d'un pouvoir de représentation. L'AFC-GE était priée d'indiquer, avec moyen de preuve à l'appui, l'identité de l'expéditeur de l'envoi du courrier recommandé précité, duquel de ses services ce courrier émanait et le contenu de cet envoi. A défaut, elle échouerait dans le fardeau de la preuve de la notification de la décision.

- 35) Le 5 décembre 2011, l'AFC-GE a dupliqué. Il ressortait clairement des confirmations de distribution de la Poste qu'elle avait jointes à sa réponse au recours qu'elle était l'expéditrice du courrier du 24 novembre 2008 qui avait été adressé à la fiduciaire, de même qu'elle avait été celle du courrier du 19 juin 2009 adressé à cette dernière, à laquelle il avait été distribué le 22 juin 2009. En outre, ces deux courriers avaient été adressés à Mmes Y_____ et Z_____.

Dès lors qu'elle avait prouvé la notification de la décision du 19 juin 2009, il existait une présomption que l'envoi contenait effectivement la décision notifiée. Il y avait lieu d'appliquer la règle du degré de vraisemblance prépondérante. En fonction de celle-ci, il devait être retenu que l'envoi recommandé du 19 juin 2009 contenait la lettre de clôture concernant la procédure de rappel d'impôt et de soustraction d'impôt, ainsi que les bordereaux en rappel d'impôt pour les périodes fiscales 2001-B, 2002 en matière d'ICC et d'IFD et les bordereaux d'amende y relatifs, de même que les décisions de taxation pour l'ICC et l'IFD pour la période 2003, assorties des bordereaux d'amende y relatifs.

- 36) Par jugement du 24 septembre 2012, le TAPI a rejeté le recours des contribuables. Les termes du courrier du 1^{er} juin 2005 de leur mandataire mentionnaient clairement que ceux-ci faisaient élection de domicile auprès de la fiduciaire dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt ouverte par l'AFC-GE. Cette élection de domicile n'avait à aucun moment été révoquée. Dès lors, l'AFC-GE avait valablement notifié ses décisions de taxation et d'amende du 19 juin 2009 à ce mandataire. Elle avait au demeurant démontré non seulement l'expédition mais la bonne réception de cet envoi.

Même si l'on faisait abstraction des sommations et rappels que les contribuables prétendaient n'avoir jamais reçus, ceux-ci avaient eu connaissance au plus tard le 22 juin 2010 des bordereaux litigieux par la notification des commandements de payer, car leur texte se référait de manière détaillée aux bordereaux ICC et IFD 2001 à 2003 expédiés le 19 juin 2009. En réclamant le 2 août 2010, les contribuables avaient agi tardivement. Comme ils ne faisaient valoir aucun cas de force majeure, le recours devait être rejeté.

- 37) Par acte posté le 2 novembre 2012, M. X_____ (ci-après : le contribuable a seul interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice

(ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI précité, reçu le 4 octobre 2012, concluant à son annulation et au constat de ce que les réclamations du 2 août 2010 étaient intervenues en temps utile. Il reprenait l'historique des faits longuement détaillés dans les recours formés auprès de la commission. Il n'avait eu connaissance, ainsi que son épouse, pour la première fois des bordereaux d'impôts, de rappel d'impôt et d'amende que le 2 juillet 2010 par l'intermédiaire de leur conseil. Avant sa réclamation du 2 août 2010, il n'avait jamais eu la possibilité de se prononcer sur sa taxation, alors même que les montants en cause dépassaient, hors intérêts en sus, la somme de CHF 11'500'000.-.

Le TAPI avait retenu de manière erronée qu'il y avait eu élection de domicile valablement faite auprès de la fiduciaire. En effet, aucune procuration écrite clairement libellée par les contribuables n'avait été transmise à l'AFC-GE et on ne pouvait déduire de l'échange de correspondance l'existence d'un rapport de représentation et d'élection de domicile. En cas de doute sur ces points, l'AFC-GE était tenue de demander au mandataire de justifier de ses pouvoirs. En l'absence d'élection de domicile formelle, une décision notifiée au mandataire des intéressés était irrégulière. L'AFC-GE avait changé sa pratique depuis lors et recourait à un formulaire-type qu'elle demandait à chaque contribuable de signer personnellement pour annoncer une élection de domicile auprès d'un mandataire. En l'espèce, il n'avait à aucun moment indiqué formellement une élection de domicile auprès de la fiduciaire, quand bien même celle-ci avait répondu à certaines demandes de l'AFC-GE, et il n'avait pas fait élection de domicile auprès de son avocat. L'AFC-GE n'étant pas en droit d'admettre l'existence d'une telle élection de domicile, la notification de la décision du 19 juin 2009 était irrégulière. Cela ne devait entraîner aucun préjudice pour lui et l'AFC-GE aurait dû retenir que les réclamations formées en 2010 l'avaient été valablement.

Au surplus, le TAPI avait retenu de manière erronée que, même si l'on admettait cette irrégularité, sa réclamation du 2 août 2010 était tardive car il n'avait eu connaissance que le 22 juin 2010 de l'existence de la décision du 19 juin 2009, au moment où les commandements de payer lui avait été notifié. En effet, référence y était faite dans ceux-ci. Ce n'était que le 2 août 2010, à la réception des documents communiqués par l'AFC-GE, qu'il avait pris connaissance du contenu de cette décision et des bordereaux qui y étaient annexés.

- 38) Dans sa réponse du 17 décembre 2012, l'AFC-GE conclut au rejet du recours. Dans ses courriers adressés à l'AFC-GE, la fiduciaire avait expressément indiqué agir au nom et pour le compte des contribuables et avait demandé à l'AFC-GE de lui transmettre toute correspondance en relation avec les affaires fiscales des époux X_____ concernant les années 2001 à 2003. Il n'y avait aucun doute quant à la qualité de mandataire de ladite fiduciaire. Il n'y avait pas de nécessité de lui demander de justifier de ses pouvoirs. En outre, l'AFC-GE était en

droit de considérer que l'adresse de la fiduciaire était un domicile élu des contribuables.

- 39) Par avis du 18 avril 2013, le juge délégué a informé les parties que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours, formé par M. X_____ pour le compte des deux contribuables est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 16 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 117 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) En matière d'IFD, la procédure fiscale est régie par les art. 102 et suivants LIFD voire par les dispositions de la loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 (PA - RS 172.021). En matière d'ICC, ce sont les dispositions de la LPFisc ; et subsidiairement celle de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) qui sont applicables.
- 3) Tant en matière d'IFD que d'ICC, le délai de réclamation contre une décision de taxation est de 30 jours (art. 132 al.1 LIFD ; art. 39 al.1 LPFisc). Ce délai, fixé par la loi, est de droit impératif. Il n'est pas susceptible d'être prolongé, sauf par le législateur lui-même (SJ 1989 p. 418). Celui qui n'agit pas dans le délai prescrit est forclus et la décision en cause acquiert force de chose obligatoire (SJ 2000 I 22 consid. 2, p. 24 ; ATA/347/2012 du 5 juin 2012 consid. 4a ; ATA/284/2012 du 8 mai 2012 consid. 4 ; ATA/50/2009 du 27 janvier 2009 consid. 2 et les références citées). Les cas de force majeure demeurent toutefois réservés, conformément à l'article 16 alinéa 1, 2^{ème} phrase, LPA. 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 (SJ 2000 I 22 consid. 2, p. 24 ; ATA/347/2012 du 5 juin 2012 consid. 4a ; ATA/284/2012 du 8 mai 2012 consid. 4 ; ATA/50/2009 du 27 janvier 2009 consid. 2 et les références citées.; Theo GUHL, Das Schweizerische Obligationenrecht, 9^{ème} éd., Zurich 2000, p. 229).
- 4) Le délai de réclamation court dès le lendemain de la notification de la décision (art. 133 al. 1 LIFD ; art. 41 al. 1 LPFisc).

La notification d'une décision, soit la communication à son destinataire, lui permet de déployer ses effets juridiques (ATF 122 I 97 ; P. MOOR/E. POLTIER, Droit administratif, vol. 2, 3^{ème} éd., 2011 ; 2.2.8.4 p. 352). Pour être valablement

notifiée, une décision transmise par acte individuel doit parvenir à la connaissance de son destinataire, ce qui signifie que celui-ci doit être mis dans la situation où la prise de connaissance ne dépend plus que de lui-même ou de ses représentants (B. BOVAY, procédure administrative p. 369 ; P. MOOR/E. POLTIER, *op. cit.*, 2.2.8.4 p. 352 ; T. TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, n. 1570, p. 520). La décision est réputée notifiée dès le moment où le destinataire peut en prendre connaissance. Il suffit que l'acte se trouve dans sa sphère d'influence, que celui-ci, en organisant normalement ses affaires, soit à même d'en prendre connaissance. Il n'est pas nécessaire qu'il ait personnellement en main la décision, encore moins qu'il en prenne effectivement connaissance (ATF 109 IA 15 consid. 4 ; Y. DONZALLAZ, La notification en droit interne suisse, Berne 2002, p. 115, n. 145 ; T. TANQUEREL, *op. cit.*, n. 1570, p. 520).

- 5) Les décisions de taxation doivent être notifiées à l'adresse en Suisse de chaque contribuable ou à son domicile de notification en Suisse (art. 19 al. 1 et 4 LPFisc et art. 46 al. 2 LPA ; dans le même sens art. 11 al. 3 et 36 PA). En dehors de ces hypothèses, soit en l'absence d'une adresse en Suisse ou d'un domicile de notification, l'AFC-GE notifie sa décision par voie édictale (art. 19 al. 4 LPFisc et 36 let. a et b PA). La preuve de la notification incombe en principe à l'autorité qui entend en tirer une conséquence juridique (ATF 122 I 97 ; Arrêt du Tribunal fédéral 6B_955/2008 du 17 mars 2009 et jurisprudence citée).
- 6) La notification irrégulière d'une décision ne doit entraîner aucun préjudice pour les parties (art. 47 LPA). En particulier, une telle notification ne fait pas courir les délais d'opposition ou de recours
- 7) Il s'agit de déterminer à quel moment la décision du 19 juin 2009 et les dix bordereaux de taxation et d'amendes qui étaient annexés ont été notifiés aux contribuables.

Il résulte des pièces produites que la décision et les bordereaux précités ont été envoyés aux contribuables, par pli recommandé n° _____, à l'adresse de leur fiduciaire de Genève, avec la mention du nom des collaboratrices de celles-ci qui s'occupaient du dossier. Ce pli recommandé a été distribué par la poste au matin du 22 juin 2009. La fiduciaire admet l'avoir reçu puisque, dans le courrier du 19 septembre 2011, versé à la procédure par les contribuables, qu'elle a adressé à leur conseil, celle-ci indique avoir enregistré la réception de cet envoi recommandé en ses locaux, étant capable de le citer par son numéro de référence. Même si elle affirme ne pas savoir à quelle personne cet envoi aurait été distribué au sein de ses services, il est établi que ce document lui est valablement parvenu

- 8) Il reste à déterminer si cela suffit pour retenir qu'ils ont atteint les contribuables. Selon le recourant, tel ne pouvait être le cas en l'absence de procuration qu'ils auraient donnée à ladite fiduciaire ou d'élection de domicile faite formellement à l'adresse de celle-ci.

- 9) a. Sous le titre "Représentation et assistance", l'article 9 alinéa 1 LPA dispose que les parties, à moins qu'elles ne doivent agir personnellement ou que l'urgence ne le permette pas, peuvent se faire représenter par un conjoint, un ascendant ou un descendant majeur, respectivement par un avocat ou par un autre mandataire professionnellement qualifié pour la cause dont il s'agit. Une règle similaire existe au niveau fédéral à l'art. 11 al. 1 PA. Cette règle générale est reprise en matière fiscale aux art. 113 LIFD et art. 20 al. 1 LPFisc.
- b. De jurisprudence constante, un administré doit se voir opposer les actes de son représentant, ainsi que ceux de ses auxiliaires et des auxiliaires de son représentant, comme si c'était les siens propres, notamment les erreurs de procédure qu'ils peuvent commettre (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_280/2013 du 6 avril 2013 ; « C_908/2011 du 23 avril 2012 ; ATF 114 Ib 67 consid. 2 ; T. TANQUEREL, *op. cit.*, p. 243 n° 708).
- 10) En l'espèce, les contribuables ont constitué un avocat qui s'est manifesté par écrit auprès de l'intimée le 7 avril 2005, devenant dès lors leur mandataire. C'est ce dernier qui, dès le 14 avril 2005, a avisé l'AFC-GE que la fiduciaire était chargée de transmettre à celle-ci la documentation requise, puis qui, le 1^{er} juin 2005, a précisé que celle-ci était dorénavant chargée de traiter directement le dossier fiscal et que toute communication en rapport avec les années et les impôts litigieux devait dorénavant lui être adressée. Ainsi, la fiduciaire, dont la compétence d'intervenir en tant que mandataire qualifié au sens de l'art. 9 al. 1 LPA n'est pas contestée, a agi en tant que représentante des contribuables au sens des articles 116 LIFD et 20 LPFisc.
- Ce pouvoir de représentation existait encore le 19 juin 2009 puisque la fiduciaire était encore intervenue en répondant à une demande de l'intimée le 21 octobre 2008, qu'elle a accepté la sommation du 24 novembre 2008 et qu'elle n'a adressé par la suite aucun courrier à l'intimée pour l'aviser qu'elle mettait fin à son mandat. Dans ces circonstances, lorsque l'AFC-GE a notifié sa décision du 19 juin 2009, elle n'avait pas à douter que la fiduciaire représentait encore les contribuables et il ne lui incombait nullement de procéder à une vérification des pouvoirs de ce mandataire.
- 11) Le recourant considère qu'en toute hypothèse, la décision du 19 juin 2009 n'a pas été notifiée valablement en l'absence de domicile élu expressément constitué auprès la fiduciaire. Selon lui, le fait qu'un mandataire professionnellement qualifié soit intervenu pour son compte ne signifiait pas qu'il y ait automatiquement élection de domicile auprès de ce mandataire autorisant l'administration à notifier à ce dernier ses décisions.
- 12) En procédure administrative, la notion de « domicile élu » n'est utilisée qu'à l'art. 46 al. 2 LPA. Elle correspond cependant à celle du « domicile de notification » auquel il est fait référence aux art. 19 al. 4 LPFisc et 36 let. b PA. Il

s'agit de toute adresse autre que celle où l'administré réside officiellement et qu'il désigne à l'autorité comme lieu où celle-ci doit lui adresser ses communications. La constitution d'un domicile de notification n'obéit à aucune condition de forme. Lorsqu'elle résulte d'une déclaration de l'administré, elle doit être formulée clairement et sans équivoque (Y. DONZALLAZ, *op. cit.*, p. 372, n. 712).

- 13) Dans un arrêt ancien (ATA TPC et Ville de Genève du 5 février 1992 *in* RDAF 1992 353) le Tribunal administratif, auquel la chambre de céans a succédé, avait considéré que l'existence d'un mandat de représentation n'impliquait pas automatiquement la constitution d'un domicile élu. Plus récemment, la même juridiction a eu l'occasion de préciser les rapports existants, en procédure administrative, entre pouvoir de représentation et domicile élu. Ainsi, lorsqu'intervient un mandataire, tant que l'administré ou le justiciable ne révoque pas formellement le mandat qu'elle lui a confié, l'autorité adresse ses communications au mandataire (ATA/34/2012/ du 17 janvier 2012 ; ATA/396/2004 du 18 mai 2004). L'une des raisons et l'un des avantages de se faire représenter par un mandataire étaient constitués par la possibilité qu'il contrôle le déroulement de la procédure, la partie concernée n'étant « plus obligée de prendre ses dispositions en cas d'absence pour faire suivre le courrier, les convocations et autres notifications arrivant chez le mandataire » (B. BOVAY, *op. cit.*, p. 159). Ces principes sont ceux qui figurent à l'art. 11 PA et doivent s'appliquer de manière similaire, sauf norme contraire, pour la procédure administrative de rang cantonal.
- 14) C'est dans ce sens que doivent s'interpréter d'une part l'art. 46 al. 2 LPA lorsqu'il prescrit que les décisions sont notifiées par écrit aux parties, le cas échéant à leur domicile élu auprès de leur mandataire, et d'autre part les art. 116 LIFD et 19 LPFisc, pour la notification des décisions en matière fiscale. Confirmant cette approche, le Tribunal fédéral a jugé que, si la partie a désigné un mandataire pour les besoins d'une procédure déterminée, la notification au domicile élu s'imposait (Arrêt du Tribunal fédéral du 15 février 1999 *in* SJ 1999 II, p. 301, confirmant un arrêt du Tribunal administratif du 24 novembre 1998 dans une cause S ; B. BOVAY, *op. cit.*, p. 162). Ainsi, 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.
- 15) En l'occurrence, la fiduciaire a été désignée à l'AFC-GE par l'avocat des contribuables, comme étant la mandataire professionnellement qualifiée qui représenterait ces derniers. Selon les principes précités, ce seul fait, en l'absence d'instructions contraires, fondait l'intimée à lui adresser non seulement la correspondance relative au contentieux qui avait éclaté, mais également les

sommations et les décisions ainsi que les bordereaux de taxation d'amende s'y rattachant. De surcroît, l'autorité fiscale était également fondée à retenir l'existence d'un domicile de notification auprès de la fiduciaire en raison des instructions sans équivoque des contribuables qui l'ont expressément invitée, le 1^{er} juin 2005 via leur conseil, à envoyer ses communications à l'adresse de ladite fiduciaire et en raison de leur comportement puisque c'est effectivement par le biais de celle-ci qu'ils ont transmis leurs explications et leurs pièces justificatives.

- 16) La décision de taxation du 19 juin 2009, lorsqu'elle a été réceptionnée le 22 juin 2009 par la fiduciaire, est entrée dans la sphère d'influence des contribuables et leur a ainsi été valablement communiquée à cette date, faisant courir les délais de réclamation imposés par les art. 132 al. 1 LIFD et 39 al. 1 LPFisc. Dès lors, formées le 2 juin 2010, leurs trois réclamations étaient tardives. L'AFC-GE était en droit de le constater lorsqu'elle a statué sur celles-ci. Le jugement du TAPI, qui va dans ce sens, doit être confirmé, sans qu'il y ait besoin d'examiner les autres griefs développés par le recourant devant la chambre de céans.
- 17) Le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge des recourants pris conjointement et solidairement. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 2 novembre 2012 par Madame et Monsieur X_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 24 septembre 2012 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 2'000.- à la charge conjointe et solidaire de Madame et Monsieur X_____ ;

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 ;

communiqué le présent arrêt à Me Serge Calame, avocat de Monsieur et Madame X_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Hurni, présidente, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :