

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1578/2010-ICCIFD

ATA/622/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 12 août 2014

en section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur A_____

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
9 janvier 2012 (JTAPI/52/2012)**

EN FAIT

- 1) Monsieur A_____ a été domicilié dans le canton de Genève, au __, rue _____, 1220 Les Avanchets, du 1^{er} juillet 2004 au 8 février 2006, puis à partir du 4 mars 2009.

Il a séjourné à l'étranger du 8 février 2006 au 4 mars 2009.

- 2) Par pli simple du 12 janvier 2005, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a envoyé à M. A_____, à son adresse connue, la déclaration fiscale 2004 et lui a fixé un délai au 31 mars 2005 pour la retourner.
- 3) Le 13 mai 2005, M. A_____ n'ayant pas retourné sa déclaration fiscale dans le délai imparti, l'AFC-GE lui a envoyé un premier rappel par pli simple, ensuite un deuxième par pli recommandé en date du 9 juin 2005.
- 4) Le 21 juillet 2005, l'AFC-GE, constatant que l'intéressé n'avait pas réagi à ses courriers, a fixé d'office l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) à CHF 3'514,70 et les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) à CHF 22'154,55, calculés sur la base d'un revenu imposable annualisé de CHF 100'000.-, et lui a adressé par pli simple les bordereaux 2004.
- 5) D'après les dires de l'AFC-GE, M. A_____ n'ayant pas payé ses impôts, elle lui a adressé, en date du 19 janvier 2006, deux sommations.
- 6) Le 30 mars 2009, l'AFC-GE a fait notifier à M. A_____ de retour de l'étranger, à la même adresse _____, rue _____, 1220 Les Avanchets, deux commandements de payer portant sur les impôts impayés de la période fiscale 2004, auxquels ce dernier a fait opposition le même jour.
- 7) Par courrier du 16 juin 2009, M. A_____ a informé l'AFC-GE de son opposition et a produit une attestation de ses indemnités journalières octroyées par la caisse cantonale genevoise de chômage de juillet à décembre 2004.

Ses revenus réalisés en 2004 s'étaient élevés à CHF 50'000.- au maximum. Son entreprise B_____, ayant son siège social_____, route _____, 1227 Acacias, et inscrite au registre du commerce depuis le 5 janvier 1988 avec un capital-actions de CHF 200'000.-, était tombée en faillite cette année. Il avait rempli et retourné les déclarations fiscales pour les périodes 2005 et 2006. Il souhaitait recevoir des bulletins de versement afin de payer des acomptes de ses arriérés d'impôts. Il demandait également le formulaire de la déclaration fiscale 2004 afin de le compléter.

- 8) Par décisions du 9 juillet 2009 envoyées par pli simple, l'AFC-GE, considérant le courrier du 16 juin 2009 comme une réclamation, a déclaré celle-ci irrecevable pour cause de tardiveté.
- 9) En date du 6 août 2009, M. A_____ a versé à l'AFC-GE une somme de CHF 100.- comptabilisée comme un acompte relatif à l'ICC 2004.
- 10) Par jugements du 21 octobre 2009, le Tribunal de première instance (ci-après : le TPI) a rejeté la requête de mainlevée définitive de l'AFC-GE dirigée contre l'opposition formée par M. A_____ aux commandements de payer portant sur les sommes dues au titre de l'IFD et de l'ICC 2004.

L'AFC-GE n'avait pas prouvé avoir notifié à M. A_____ une sommation. Elle ne disposait dès lors pas d'un titre de mainlevée définitive de l'opposition.

- 11) Par courrier du 22 janvier 2010, l'AFC-GE a adressé à M. A_____ un rappel de paiement concernant l'ICC 2004, accompagné d'un relevé de compte.
- 12) Par courrier du 3 mars 2010, l'AFC-GE a adressé à M. A_____ une sommation portant sur le paiement de l'ICC 2004.
- 13) Par acte expédié le 22 avril 2010, M. A_____ a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative devenue le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) contre « la décision de taxation de l'administration, selon leur bordereau prétendument remis le 21 juillet 2005 et jamais reçu à ce jour », concluant à l'annulation de la taxation 2004 et sollicitant la possibilité de remplir une déclaration fiscale pour cette année-là.

Il n'avait pas pu s'opposer en temps voulu à l'impôt réclamé par l'AFC-GE dont il n'avait pas pris connaissance auparavant, ayant quitté définitivement le territoire suisse dès 2006. Il reconnaissait devoir payer les impôts, mais pas la somme de CHF 24'648,60 d'ICC et de CHF 3'514,70 d'IFD. En 2004, il n'avait perçu qu'un revenu de CHF 23'590.- provenant des indemnités journalières de l'assurance chômage octroyées de juillet à décembre 2004. Il avait reçu le rappel en paiement du 22 janvier 2010 le même jour de son envoi et la sommation recommandée du 5 mars 2010, le 14 mars 2010.

- 14) Par courrier du 28 mai 2010, M. A_____ a contesté auprès du TAPI la tardiveté de sa réclamation.

Il avait reçu des sommations, sans savoir exactement à quoi elles se rapportaient.

- 15) Dans ses observations du 12 novembre 2010, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

M. A_____, informé de la prétention de l'AFC-GE, le 30 mars 2009, avait élevé tardivement sa réclamation.

- 16) Par jugement du 9 janvier 2012, le TAPI a admis le recours de M. A_____.

Les bordereaux ICC et IFD 2004 datés du 21 juillet 2005 n'avaient pas été notifiés au contribuable. L'AFC-GE n'était pas fondée à lui réclamer un impôt sur leur base.

M. A_____ contestait avoir reçu les bordereaux datés du 21 juillet 2005 et les décisions sur réclamation du 9 juillet 2009. Un doute subsistait quant à la notification des courriers de l'AFC-GE expédiés par pli simple. Aucun élément concret du dossier ne permettait d'établir ni la date de la notification des bordereaux de taxation 2004 ni celle des décisions sur réclamation du 9 juillet 2009.

- 17) Par acte déposé le 15 février 2012, l'AFC-GE a recouru contre le jugement du 9 janvier 2012 du TAPI auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), concluant à son annulation et à la confirmation de ses décisions du 9 juillet 2009.

M. A_____ avait eu connaissance des bordereaux 2004 et des décisions sur réclamation en date du 22 janvier 2010. Le délai de réclamation était arrivé à échéance le 22 février 2010. Le contribuable n'avait pas invoqué de motif sérieux pouvant motiver la restitution du délai de réclamation.

- 18) Le 27 février 2012, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations.

- 19) Dans ses observations du 10 septembre 2012, M. A_____ a conclu au rejet du recours.

Il avait contesté la prétention de l'AFC-GE et avait formé une opposition totale aux commandements de payer. Le TPI avait rejeté la demande de mainlevée définitive de l'autorité fiscale. Lui réclamer des impôts qui dépassaient sa capacité contributive relevait d'un acharnement.

- 20) Dans sa réplique du 13 septembre 2012, l'AFC-GE a persisté dans les termes et les conclusions de son recours.

- 21) Par courrier du 18 octobre 2013, l'AFC-GE a transmis à la chambre de céans les jugements du 21 octobre 2009 du TPI.

- 22) Ensuite de quoi, 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 le fardeau de la preuve de la notification des bordereaux 2004 datés du 21 juillet 2005 et des décisions sur réclamation du 9 juillet 2009, envoyés par pli simple au recourant.
- 3)
 - a. Selon l'art. 46 al. 2 LPA, les décisions sont notifiées aux parties, le cas échéant à leur domicile élu auprès de leur mandataire, par écrit. L'art. 47 LPA dispose qu'une notification irrégulière ne peut entraîner aucun préjudice pour les parties (ATA/367/2009 du 28 juillet 2009).
 - b. A teneur de l'art. 116 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), les décisions et les prononcés sont notifiés au contribuable par écrit et doivent indiquer les voies de droit.
 - c. Selon l'art. 19 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), les décisions de taxation sont notifiées au contribuable par écrit et indiquent les voies de droit. L'art. 19 al. 2 LPFisc prévoit que toutes les communications à faire au contribuable lui sont adressées sous pli fermé. Elles sont recommandées lorsque la loi l'exige. En matière de taxation d'office, la sommation est notifiée au contribuable sous forme d'un rappel recommandé avec fixation d'un délai de dix jours et à ses frais (art. 37 al. 2 LPFisc).
 - d. Selon la jurisprudence, si la notification même d'un acte envoyé sous pli simple ou sa date sont contestées et qu'il existe effectivement un doute à ce sujet, il y a lieu de se fonder sur les déclarations du destinataire de la communication (ATF 124 V 400 consid. 2 p. 402).
- 4)
 - a. Découlant directement de l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (ATF 137 II 182 consid. 3.6.2 p. 193 ; 137 I 69 consid. 2.5.1 p. 72 ; 131 II 627 consid. 6.1 p. 637 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_151/2012 du 5 juillet 2012 consid. 4.2.1; 2C_1023/2011 du 10 mai 2012 consid. 5 ; ATA/554/2014 du 17 juillet 2014 ; ATA/147/2012 du 20 mars 2012).
 - b. Selon le Tribunal fédéral, le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables ; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne

saurait avoir qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 637 ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, p. 196, n. 577). La jurisprudence du Tribunal fédéral est assez restrictive dans ce domaine (Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, Droit administratif, 2012, vol. 1, 3^{ème} éd. p. 931, n. 6.4.3).

c. Parallèlement à la protection de la confiance, le principe de la bonne foi interdit à chacun d'abuser de ses droits. Compris dans cette perspective, le principe de la bonne foi impose aux justiciables et aux parties à une procédure l'obligation d'exercer leurs droits dans un esprit de loyauté. L'interdiction de l'abus de droit représente un correctif qui intervient dans l'exercice des droits (Andreas AUER/ Giorgio MALINVERNI/ Michel HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, 2013, vol. 2, 3^{ème} éd., p. 551, n. 1183).

d. L'abus de droit consiste à utiliser une institution juridique à des fins étrangères au but même de la disposition légale qui la consacre, de telle sorte que l'écart entre le droit exercé et l'intérêt qu'il est censé protéger s'avère manifeste (Thierry TANQUEREL, op. cit., p. 198, n. 583 ; Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, op. cit., p. 933, n. 6.4.4 ; Andreas AUER/ Giorgio MALINVERNI/ Michel HOTTELIER, op. cit., p. 551, n. 1184). L'interdiction de l'abus de droit vaut, en droit administratif, pour les administrés et l'administration (Thierry TANQUEREL, op. cit., p. 198, 584).

5) a. La procédure en droit administratif est régie par le principe inquisitoire, selon lequel les faits pertinents de la cause doivent être considérés d'office par le juge (arrêt du Tribunal fédéral 1C_840/2013 du 16 avril 2014 consid. 2.2). Cependant, ce principe n'est pas absolu, sa portée est restreinte par le devoir des parties de collaborer à l'instruction de l'affaire (ATF 128 II 139 consid. 2b p. 142 ; 119 V 208 consid. 3b p. 211 ; 347 consid. 1a p. 349 ; 117 V 261 consid. 3b p. 263 ; 282 consid. 4a p. 283 ; 116 V 23 consid. 3c p. 26 ; 115 V 133 consid. 8a p. 142 ; ATA/553/2014 du 17 juillet 2014 ; ATA/72/1999 du 26 janvier 1999). Les parties ont en particulier l'obligation d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (ATF 117 V 261 consid. 3b p. 263 ; ATA/553/2014 précité ; ATA/72/1999 précité).

b. Selon l'art. 14 LPA, lorsque le sort d'une procédure administrative dépend de la solution d'une question de nature civile, pénale ou administrative relevant de la compétence d'une autre autorité et faisant l'objet d'une procédure pendante devant ladite autorité, la suspension de la procédure administrative peut, le cas échéant, être prononcée jusqu'à droit connu sur ces questions. La règle précitée a pour corollaire que lorsque le complexe de fait soumis au juge administratif a fait

l'objet d'une procédure pénale, le juge administratif est en principe lié par le jugement pénal (ATA/553/2014 précité ; ATA/655/2013 du 1^{er} octobre 2013).

- 6) En l'espèce, il est constant que le TPI a, par jugements du 21 octobre 2009, rejeté la requête de mainlevée définitive de l'AFC-GE dirigée contre l'opposition formée par M. A_____ aux commandements de payer portant sur l'impôt litigieux au motif que l'administration n'avait pas prouvé avoir notifié une sommation à l'intimé. Au cours de cette procédure, le TPI avait à déterminer si la poursuivante avait un titre de mainlevée définitive. Il a, à cette fin, examiné si l'AFC-GE avait apporté la preuve de la notification des sommations du 19 janvier 2006. La question qu'il avait à résoudre n'a pas d'influence sur le sort de la présente procédure administrative portant sur la notification des bordereaux 2004 envoyés par pli simple le 21 juillet 2005 et les décisions sur réclamation du 9 juillet 2009.

Partant, le jugement civil prononcé par le TPI en procédure sommaire ne lie pas la chambre de céans dans son examen de la question de la notification des bordereaux et des décisions sur réclamation.

- 7) Selon le TAPI, le contribuable conteste avoir reçu les bordereaux 2004 datés du 21 juillet 2005, ainsi que les décisions sur réclamation du 9 juillet 2009. Pour le Tribunal, aucun élément concret du dossier ne permet d'établir leur date de notification. Un doute peut subsister, dès lors que ces prononcés ont été expédiés au contribuable par pli simple.

Dans le cadre de la communication des décisions de taxation, tant le législateur fédéral que cantonal a retenu le régime de la notification par écrit. À Genève, la LPFisc précise que l'envoi est fait exceptionnellement par pli recommandé lorsque la loi le prévoit (art. 19 al. 2 LPFisc).

Le législateur a ainsi fait le choix d'une notification des décisions de taxation par pli simple endossant le risque de l'absence d'une preuve de la communication. A cet égard, le jugement du TAPI qui retient qu'aucun élément concret ne permet d'établir la date de notification des documents litigieux n'est pas critiquable.

- 8) En revanche, le doute retenu par le TAPI en faveur du contribuable doit être nuancé, à l'aune de sa bonne foi dans ses relations avec l'AFC-GE.

a. D'après les pièces versées dans la procédure, l'AFC-GE a fait notifier à l'intimé en date du 30 mars 2009 des commandements de payer portant sur les bordereaux 2004 auxquels celui-ci a fait opposition. Le 16 juin 2009, M. A_____ a adressé à l'AFC-GE un courrier faisant état de son opposition précitée. Une procédure de mainlevée a ensuite divisé les parties devant le TPI. Le 22 janvier 2010, l'AFC-GE a envoyé à l'intimé un rappel de paiement concernant l'ICC

2004, accompagné d'un relevé de compte. Le 5 mars 2010, une sommation lui a été adressée. M. A_____ a reconnu devant le TAPI avoir reçu le courrier du 22 janvier 2010 et la sommation du 5 mars 2010. Dans son courrier du 28 mai 2010, il a affirmé avoir reçu des sommes sans savoir à quoi elles se rapportent. Dans ces circonstances, l'intimé ne pouvait plus prétendre de bonne foi depuis le 30 mars 2009 et, pour le moins, depuis le 22 janvier 2010, qu'il n'avait « jamais reçu à ce jour » les bordereaux litigieux, comme il l'a fait dans son recours du 22 avril 2010 devant le TAPI.

b. Depuis le 30 mars 2009 au moins, il lui incombait, conformément à son devoir de loyauté dans ses relations avec l'AFC-GE, de s'informer auprès de celle-ci sur les conditions de son imposition, puisqu'il ne contestait pas devoir des impôts pour la période 2004. Il ressort du reste de la procédure qu'il a demandé des bulletins de versement pour payer ses arriérés d'impôts et, de fait, il a effectivement payé, en date du 6 août 2009, un acompte de CHF 100.- à cette fin. Ce devoir de renseignements s'imposait d'autant plus que le 28 mai 2010, M. A_____ avait contesté devant le TAPI la tardiveté de sa réclamation du 16 juin 2009 en affirmant qu'il avait reçu des sommes, sans savoir exactement à quoi elles se rapportaient.

Ses seules explications qu'il n'a jamais reçu les documents litigieux sont insuffisantes et ne s'opposent pas valablement au principe de la bonne foi et à son corollaire d'interdiction de l'abus de droit.

- 9) Par ailleurs, durant la procédure, les déclarations de M. A_____ n'ont pas été constantes. D'une part, il a exposé dans son courrier du 16 juin 2009 à l'AFC-GE qu'en 2004 il avait gagné un revenu de CHF 50'000.- au maximum. D'autre part, dans son recours du 22 avril 2010 au TAPI, il a soutenu qu'il n'avait perçu qu'un revenu de CHF 23'590.- provenant des indemnités journalières de l'assurance chômage octroyées de juillet à décembre 2004.

Ces déclarations contradictoires sur son revenu portant sur les bordereaux litigieux ne vont pas dans le sens de la bonne foi et du comportement loyal de l'intimé dans ses relations avec l'AFC-GE.

- 10) Au demeurant, dans la mesure où l'intéressé prétend que sur le fond, il ne doit pas l'impôt durant toute la période fiscale 2004 puisqu'il n'a été domicilié dans le canton que depuis le 1^{er} juillet 2004, il perd de vue que l'ancienne loi sur l'imposition dans le temps de personnes physiques du 31 août 2000 (LITPP-II - D 3 12) permettait à l'AFC-GE de calculer son taux d'imposition sur douze mois, son revenu étant considéré comme périodique (art. 2 al. 4 LITPP-II).
- 11) Bien fondé, le recours de l'AFC-GE sera admis et le jugement du TAPI annulé. Les bordereaux 2004 et les décisions sur réclamation étant définitifs et

exécutoires depuis le 10 septembre 2009, subsidiairement le 22 février 2010, la chambre de céans n'a pas à analyser le bien-fondé de la taxation de l'intimé.

- 12) Vu l'issue du litige, un émoulement de CHF 1'000.- sera mis à la charge de l'intimé qui succombe dans ses conclusions. Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 15 février 2012 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 9 janvier 2012 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du 9 janvier 2012 du Tribunal administratif de première instance ;

met un émoulement de CHF 1'000.- à la charge de Monsieur A_____ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure

dit que conformément aux art. 82 et suivants 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 l'administration fiscale cantonale, à Monsieur A_____, au Tribunal administratif de première instance, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Junod et Payot Zen Ruffinen, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

C. Sudre

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :