

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1648/2012-ICCIFD

ATA/399/2013

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 25 juin 2013

2^{ème} section

dans la cause

Monsieur T _____

représenté par Me Pierre Vuille, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 3 décembre 2012 (JTAPI/1473/2012)

EN FAIT

- 1) Le 6 janvier 2009, V_____ S.A., employeur de Monsieur T_____, a remis à ce dernier une attestation indiquant qu'un salaire de CHF 120'000.- lui avait été versé pour l'année 2008.
- 2) Le 11 juin 2009, M. T_____ n'ayant pas rendu sa déclaration d'impôt 2008 à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC), celle-ci lui a envoyé un rappel par pli recommandé.
- 3) Le 5 août 2009, aucune déclaration d'impôt n'ayant été déposée, l'AFC a notifié à M. T_____ un bordereau de taxation d'office pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2008 ainsi qu'un bordereau de taxation d'office pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2008.

Le revenu imposable provenant de son activité lucrative salariée était de CHF 170'000.-. L'ICC s'élevait à CHF 42'738,05 et l'IFD à CHF 10'328,15.

- 4) Le 30 mars 2010, M. T_____ a demandé à l'AFC que ses taxations pour 2008 soient recalculées en fonction du salaire qu'il avait effectivement perçu, soit CHF 120'000.-, comme l'attestait un courrier de son employeur V_____ S.A. du 21 décembre 2009. L'intégralité du salaire convenu n'avait pu être versée pour les années 2007 à 2009 en raison de difficultés financières de la société.

La demande portait également sur la taxation 2007 pour laquelle les bordereaux ICC et IFD ordinaires avaient été notifiées le 9 mars 2009, prenant en compte un revenu de CHF 154'038.-.

- 5) Le 22 juillet 2010, l'AFC a déclaré irrecevables les réclamations formulées le 30 mars 2010 contre les bordereaux ICC et IFD 2007 et 2008 pour raison de tardiveté.
- 6) a. Par envoi du 27 août 2010, la commission cantonale de recours en matière administrative, devenue depuis le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), M. T_____ a interjeté recours contre les décisions sur réclamation de l'AFC du 22 juillet 2010. L'AFC devait entrer en matière sur les demandes de révision faites, en tenant compte du revenu réellement perçu pour fixer l'impôt.

V_____ S.A. avait été déclarée en faillite par jugement du Tribunal de première instance du 11 janvier 2010. Pour cette raison, l'employeur n'avait finalement pas pu lui verser l'entier des salaires pour les années 2007 à 2009, ce

qu'il avait attesté peu de temps avant la faillite, en lui remettant un courrier de son employeur daté du 21 décembre 2009.

Compte tenu de ce nouveau fait, M. T_____ avait demandé que l'AFC recalcule les taxations ICC et IFD 2007 et 2008 sur la base des revenus effectivement perçus.

L'AFC avait refusé d'entrer en matière sur la demande de révision faite dans le délai de 90 jours dès la connaissance, au mois de janvier 2010, du courrier du 21 décembre 2009 de V_____ S.A.

b. Le 23 mars 2011, l'AFC a proposé que le dossier lui soit retourné par le TAPI afin qu'elle se prononce sur les demandes de révision. Le 8 avril 2011, M. T_____ a accepté la proposition de l'AFC et le TAPI a rayé la cause du rôle le 14 avril 2011.

- 7) Le 23 juin 2011, par deux décisions distinctes concernant l'ICC 2008 et l'IFD 2008 envoyées au contribuable, l'AFC a rejeté la demande de révision du 30 mars 2010.

Le contribuable avait négligé de remettre sa déclaration fiscale ainsi que de communiquer tous les documents utiles à sa taxation suite à la taxation d'office.

- 8) Le 4 juillet 2011, l'AFC a rectifié l'imposition ICC et IFD 2007 en tenant compte du revenu effectivement perçu.
- 9) Le 20 décembre 2011, suite à la demande du mandataire de M. T_____, l'AFC lui a fait parvenir les deux décisions du 23 juin 2011 concernant l'année fiscale 2008.
- 10) Le 19 janvier 2012, le mandataire a élevé réclamation à l'encontre des deux décisions du 23 juin 2011 concernant l'ICC et l'IFD 2008.
- 11) Le 25 janvier 2012, le contribuable a remis sa déclaration fiscale 2008 à l'AFC. Le revenu déclaré pour l'activité auprès de V_____ S.A. était de CHF 120'000.-.
- 12) Le 22 mars 2012, l'AFC a maintenu les taxations ICC et IFD 2008 par deux décisions sur réclamation.

Aucun fait nouveau important ou preuves concluantes n'étaient justifiés au sens de l'art. 55 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17).

- 13) Par envoi daté du 11 mai 2010 (sic), reçu le 16 mai 2012 par le TAPI, le contribuable a interjeté recours à l'encontre des deux décisions sur réclamation de l'AFC, reçues le 30 mars 2012, concernant l'année fiscale 2008.

a. Le délai de recours étant suspendu du 1^{er} au 15 avril 2012, le recours était déposé valablement dans le délai de trente jours dès réception des décisions.

b. La différence de revenu représentait plus de 50% du salaire total brut réel perçu. Il s'agissait incontestablement d'un fait important pour établir la taxation.

Le 21 juin 2012, M. T_____ a envoyé au TAPI l'attestation de V_____ S.A. datée du 6 janvier 2009, indiquant que la rémunération pour l'année 2008 était de CHF 120'000.-.

- 14) Le 31 août 2012, l'AFC a répondu au recours en concluant à son irrecevabilité en ce qu'il concernait l'IFD et son rejet concernant l'ICC.

Les suspensions de délais n'étaient pas applicables pour la procédure en IFD et le recours était tardif.

Les décisions sur réclamation du 22 juillet 2010 étaient entrées en force. Le contribuable connaissait, à la date de la notification des bordereaux de taxation d'office, les revenus qui lui avaient été versés par son employeur en 2008. Il aurait dû contester les taxations d'office dans les délais en remettant une déclaration fiscale 2008 complétée et en motivant sa réclamation. La réclamation du 30 mars 2010 à l'encontre des bordereaux du 5 août 2009 était tardive et le contribuable ne faisait valoir aucun motif qu'il n'aurait pu faire valoir déjà au cours de la procédure ordinaire. Les conditions de la révision n'étaient pas remplies.

- 15) Le 3 décembre 2012, le TAPI a déclaré irrecevable, car tardif, le recours en tant qu'il concernait la décision sur réclamation du 22 mars 2012 relative à l'IFD 2008 et l'a rejeté pour le surplus.

Le délai applicable en matière d'IFD n'était pas suspendu durant les suspensions de délais cantonales et l'erreur commise ne relevait pas d'un cas de force majeure.

Si le contribuable avait fait preuve de la diligence requise, il aurait été en mesure de contester la taxation ICC litigieuse dans le délai de réclamation applicable en se prévalant du même grief qu'il avait formulé dans sa demande de révision. Cette dernière avait été rejetée à juste titre par l'AFC.

- 16) Le 28 janvier 2013, M. T_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI du 3 décembre 2012, reçu le 11 décembre 2012. Il a conclu à l'annulation du jugement ainsi qu'au renvoi du dossier à l'AFC pour nouvelle décision tenant compte d'un revenu brut de CHF 120'000.-.

Le délai de recours avait commencé à courir le 12 décembre 2012, lendemain de la réception du jugement. Compte tenu de la suspension du 18 décembre au 2 janvier, le délai était arrivé à échéance le samedi 26 janvier 2013. Déposé le lundi 28 janvier 2013, le recours était recevable.

En application du principe de l'égalité de traitement, les deux décisions ICC et IFD étaient semblables et le traitement différencié relatif à la suspension du délai de recours était insoutenable.

Jusqu'au courrier du 21 décembre 2009 de son employeur, il était resté dans le doute quant à la rémunération qu'il allait finalement recevoir. Il avait fait preuve de la diligence requise car au moment où les taxations pour les années fiscales 2007 et 2008 lui étaient parvenues, il restait dans l'espoir de voir ses salaires complétés à concurrence de ce qu'il avait été convenu avec son employeur, en proie à des graves difficultés financières, qui l'avaient finalement mené à la faillite. Il n'était pas en mesure de contester la taxation d'office litigieuse dans le délai de réclamation applicable et ne le pouvait que dans le cadre d'une demande de révision formée en temps utile suite à la prise de connaissance du courrier du 21 décembre 2009 de son employeur, reçu peu avant le 11 janvier 2010.

La différence entre le salaire réellement perçu et celui retenu par l'AFC, soit CHF 50'000.-, constituait un fait important. De plus, l'AFC avait refusé d'entrer en matière sur la demande en révision par décisions du 23 juin 2011. Elle avait modifié la taxation pour l'ICC et l'IFD 2007, en se fondant sur le revenu réellement perçu, par décisions du 4 juillet 2011. Il était arbitraire de ne pas traiter les deux années fiscales de la même façon.

En outre, le principe de proportionnalité était violé. En rejetant la demande de révision des décisions relatives à l'année fiscale 2008 et en accédant à la demande de révision pour l'année fiscale 2007, la solution retenue par l'AFC ne permettait pas d'atteindre le but d'intérêt public visé et portait gravement atteinte à ses intérêts.

- 17) Le 15 février 2013, l'AFC a conclu à l'irrecevabilité du recours en ce qu'il concernait l'IFD 2008 et à son rejet concernant l'ICC 2008.

La suspension du délai de recours du 18 décembre au 2 janvier inclus prévue par le droit cantonal de procédure ne trouvait pas application en matière d'IFD. Le recours était dès lors tardif, comme l'était déjà celui interjeté auprès du TAPI.

Concernant l'ICC 2007, il s'agissait d'une taxation ordinaire et non pas d'une taxation d'office comme pour 2008, ce qui expliquait les différences dans le traitement des réclamations et de la révision. Au demeurant, même si la révision

accordée pour l'année 2007 était incorrecte, le contribuable ne pouvait s'en prévaloir.

Le contribuable n'avait pas élevé réclamation en déposant tous les moyens de preuve. La révision n'était pas ouverte pour le même motif.

- 18) Le 8 mars 2013, le TAPI a déposé son dossier sans faire d'observations.
- 19) Le 15 avril 2013, M. T_____ a persisté dans ses conclusions.

L'art. 17A al. 2 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) n'exclut pas l'application des suspensions de délais en matière fiscale. En outre, s'agissant d'un recours à la chambre administrative, les dispositions de droit fiscal fédéral ne devaient pas être prises en compte.

EN DROIT

- 1) Le recours a été interjeté devant la juridiction compétente. Il faut déterminer s'il l'a été en temps utile au regard des art. 62 al. 1 let a et 17A LPA.

Le recourant allègue que la suspension du délai de recours, prévue par le droit cantonal genevois, doit s'appliquer tant en ICC qu'en IFD.

a. La loi genevoise de procédure fiscale est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2002 et s'applique depuis lors aux divers impôts cantonaux (art. 1 LPFisc), y compris aux causes encore pendantes (art. 86 LPFisc). Elle prévoit que la LPA est applicable, pour autant que la LPFisc n'y déroge pas.

La LPFisc ne prévoyant pas mais n'excluant pas la suspension des délais de recours, les suspensions prévues par la LPA s'appliquent (art. 2 al. 2 LPFisc ; ATA/689/2011 du 8 novembre 2011 ; ATA/306/2011 du 17 mai 2011).

Ainsi, en matière d'ICC, les délais de recours ne courent pas du 18 décembre au 2 janvier inclusivement (art. 17A al 1 LPA en vigueur depuis le 27 septembre 2011 ayant repris la teneur de l'art. 63 aLPA en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2011).

Aucune disposition ne prévoit que l'art. 17A LPA vaut aussi pour l'IFD.

b. La procédure en matière de réclamation prévue par la LIFD s'applique à la procédure de recours (art. 140 al. 4 LIFD). Le délai de recours commence à courir le lendemain de la notification. De ce fait, il est considéré comme respecté si le recours a été remis à l'autorité de recours, à un office de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse à l'étranger le dernier jour ouvrable du délai au plus tard. Lorsque le dernier jour du délai tombe un samedi, un dimanche ou un jour férié officiel, le délai expire le premier jour ouvrable qui suit. Le recours adressé à

une autorité incompétente doit être transmis sans retard à l'autorité de recours compétente. Le délai de recours est considéré comme respecté lorsque le recours a été remis à une autorité incompétente ou à un office de poste suisse le dernier jour ouvrable du délai au plus tard.

Passé le délai de 30 jours, un recours 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 30 jours après la fin de l'empêchement (133 LIFD).

Les délais prévus par la LIFD ne peuvent être prolongés (art. 119 al. 1 LIFD) et aucune suspension des délais pendant les fêtes n'est prévue (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_628/2010 du 28 juin 2011 consid. 3.1 et les références citées). Dans une jurisprudence constante, portant sur les années fiscales antérieures à 2001, le Tribunal fédéral a jugé que l'art. 133 LIFD était exhaustif et qu'il n'y avait pas de place pour l'application des fêtes judiciaires de droit cantonal, que ce soit pour la procédure de réclamation ou pour celle de recours (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_331/2008 du 27 juin 2008 consid. 1 ; 2A.70/2006 du 15 février 2006 consid. 3 et les références citées ; RDAF 2006 II 187 consid 2 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 540 ; M. REICH, Steuerrecht, 2^{ème} éd, 2012, p. 574 ; D. YERSIN, Y. NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, p. 1313).

c. Reste à examiner, sous l'angle de l'harmonisation fiscale, si cette situation est différente pour les périodes fiscales à partir du 1^{er} janvier 2001.

Dès cette date, la LHID commande aux cantons de concrétiser l'harmonisation fiscale consacrée à l'art. 129 Cst, s'agissant notamment des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes (harmonisation verticale). Cette harmonisation implique de mettre en place des dispositions assurant une certaine cohérence et coordination entre les règles cantonales de procédure en matière d'IFD et d'ICC (ATF 130 II 65 consid. 5.2 p. 72ss ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_628/210 précité consid. 3.3.).

Le Tribunal fédéral a relevé que l'existence de délais de recours différents en fonction des deux catégories d'impôts allait à l'encontre des exigences d'harmonisation (Arrêt du Tribunal fédéral A.70/2006 du 15 février 2006 consid. 3). Bien qu'il ait laissé ouverte la question de savoir comment les cantons devaient harmoniser les règles, il a souligné qu'il serait peu conforme avec l'exigence d'harmonisation que chaque canton adopte son propre système. L'application à l'IFD des règles de procédures cantonales concernant la suspension des délais pendant les fêtes, impliquerait d'accroître la disparité des règles de procédure que le principe d'harmonisation cherchait justement à éviter et ne correspondait pas au droit fédéral (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_503/2010 du 11 novembre 2010 consid. 2).

Le Tribunal fédéral a encore précisé que, si l'harmonisation devait entraîner des modifications législatives pour adapter les différents délais de recours, cela devait se faire par une adaptation du délai cantonal au délai fédéral et non l'inverse (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_407/2012 du 23 novembre 2012 consid. 2.4).

En conséquence, cette jurisprudence implique que les fêtes prévues par le droit cantonal genevois, ne trouvent pas application dans la procédure de réclamation ou de recours concernant l'IFD.

d. En outre, l'erreur concernant le calcul du délai est une erreur de droit qui ne constitue en principe pas un cas d'empêchement au sens de l'art. 133 al. 3 LIFD (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.70/2006 du 15 février 2006 consid. 4).

En l'espèce, le jugement du TAPI du 3 décembre 2012 a été notifié au recourant le 11 décembre 2012. Le délai de recours de 30 jours a commencé à courir le 12 décembre 2012 pour se terminer le jeudi 10 janvier 2013. Déposé le 28 janvier 2013, le recours en tant qu'il porte sur l'IFD est tardif, donc irrecevable.

2) Le recours porte également sur l'ICC 2008.

Déposé à la chambre administrative le 28 janvier 2013, compte tenu de la suspension du délai de recours entre le 18 décembre et le 2 janvier, le recours contre le jugement du TAPI du 3 décembre 2012, réceptionné par le recourant le 11 décembre 2012 a été interjeté en temps utile devant la juridiction compétente. Il est recevable en tant qu'il concerne l'ICC (art. 132 de la Loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 2 al. 2 LPFisc ; art. 17A al. 1 et 62 al 1 let. a LPA).

3) Le litige porte sur la demande de révision faite par le recourant le 30 mars 2010 qui a reçu un bordereau de taxation d'office ICC 2008 le 5 août 2009.

L'AFC a rejeté la demande de révision le 23 juin 2011 et le TAPI a confirmé cette décision le 3 décembre 2012.

4) Dans une motivation peu claire, invoquant tour à tour l'arbitraire et le principe de proportionnalité, le recourant soutient que la différence de traitement entre la révision concernant l'ICC 2007 et celle concernant l'ICC 2008 constituerait une « atteinte à ses intérêts privés ».

a. La loi de procédure distingue les motifs pouvant être invoqués à l'appui d'une réclamation contre une taxation ordinaire et ceux pouvant l'être contre une taxation d'office. Ainsi, les possibilités de recours contre une taxation d'office sont réduites ; la réclamation ne peut être déposée qu'au motif que celle-ci est manifestement inexacte (art. 39 al. 1 et 2 LPFisc ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 523). En matière de révision, les dispositions relatives à

la procédure suivie lors de la décision ou du prononcé antérieur dont la révision est demandée sont applicables (art. 55 al. 1 et 2 ; art. 57 al. 4 LPFisc).

En l'espèce, pour l'année 2007, qui ne concerne pas le présente litige, le recourant a reçu une taxation ordinaire alors que pour 2008, une taxation d'office car il n'a pas remis de déclaration. Cette différence suffit déjà, à elle seule, à justifier un traitement différent, s'agissant tant des voies de recours ordinaires qu'extraordinaires.

- 5) a. Selon l'art. 55 al. 1 LPFisc, une décision entrée en force peut être révisée en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office : lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découvertes (let. a) ; 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 (let. b)
- b. En vertu de l'art. 55 al. 2 LPFisc, la révision est 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.
- c. La demande de révision doit être déposée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans qui suivent la notification de la décision ou du prononcé (art. 56 LPFisc).

La révision constitue une voie de recours extraordinaire contre des décisions entrées en force. A ce titre, elle est subsidiaire et ne doit pas avoir pour effet de vider de leur portée les délais de recours ordinaires. Ainsi, une révision est par exemple exclue lorsque des éléments de fait essentiels n'ont pas été allégués en procédure de taxation ou dans le cadre d'une réclamation par négligence du contribuable (H. CASANOVA, Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide, Archives 61, p. 450).

- 6) En l'espèce, le recourant aurait déjà pu faire valoir le fait qu'il n'avait pas touché l'intégralité de son salaire en remettant sa déclaration fiscale à l'AFC. Il était en possession d'une attestation de son employeur indiquant le salaire effectivement versé pour 2008 dès le 6 janvier 2009. Il n'avait donc pas de raison d'attendre une deuxième attestation datant de décembre 2009, remise en janvier 2010 par l'employeur alors en faillite.

Le fait que l'entier du salaire convenu pour 2008 n'ait pas pu être versé par son employeur pendant l'année 2008, était déjà connu au moment où M. T_____ devait remettre sa déclaration fiscale. Peu importe que l'entier du salaire dû n'ait pas été versé par la suite non plus. Le contribuable disposait en

outre d'un droit d'être entendu et d'offrir des preuves, lui permettant de justifier du contenu de sa déclaration (art. 18 al. 2 LPFisc).

En ne remettant pas sa déclaration d'impôt 2008 dans le délai fixé et en ne remettant pas à l'AFC le document en sa possession attestant de son revenu pour l'année 2008, le contribuable n'a pas fait preuve du minimum de diligence qui pouvait être attendu de lui. L'exigence de la découverte de faits importants ou de preuves concluantes après l'entrée en force de la décision n'est à l'évidence pas remplie.

- 7) En tous points infondé, le recours, en tant qu'il concerne l'ICC 2008, sera rejeté.
- 8) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare irrecevable le recours interjeté le 28 janvier 2013 par Monsieur T_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 3 décembre 2012 en tant qu'il concerne la taxation en matière d'impôt fédéral direct 2008 ;

le déclare recevable en tant qu'il concerne la taxation en matière d'impôts cantonaux et communaux 2008 ;

au fond :

le rejette en tant qu'il est recevable;

met un émolument de CHF 500.- à la charge du recourant ;

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

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 Pierre Vuille, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions et 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 :