

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2946/2015-ICCIFD

ATA/299/2016

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 12 avril 2016

4^{ème} section

dans la cause

A _____ SA

représentée par Me Hrant Hovagemyan, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
12 octobre 2015 (JTAPI/1196/2015)**

EN FAIT

- 1) « B_____ SA » est une société anonyme sise 3bis _____ à Genève. Inscrite au registre du commerce du canton de Genève depuis le 13 décembre 2007, elle a pour but statutaire : « fournir des services de consultant ».
- 2) Par bordereau de taxation daté du 22 octobre 2014, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a taxé d'office B_____ SA pour la période fiscale 2013 et lui a infligé une amende.
- 3) Le 26 novembre 2014, B_____ SA a formé réclamation contre ledit bordereau, concluant principalement à la nullité de sa taxation d'office.

La taxation d'office n'avait pas été précédée d'une sommation, ce qui, selon la jurisprudence, devait être sanctionné de nullité.

Par ailleurs, la taxation d'office était manifestement inexacte tant du point de vue des revenus retenus, supérieurs à ceux réellement effectués, que du point de vue des dispositions légales appliquées, la société étant au bénéfice d'un statut fiscal.

Étaient joints à la réclamation la déclaration fiscale de la société pour la période fiscale 2013 accompagnée du rapport des auditeurs C_____, du compte de pertes et profits et du bilan pour l'année 2013, ainsi qu'une copie de la demande de statut fiscal formulée par B_____ SA le 12 décembre 2007 et de la demande, datée du 26 novembre 2014, de renouvellement du statut fiscal pour l'année 2013.

- 4) Le 9 janvier 2015, l'AFC a mis B_____ SA au bénéfice d'un régime fiscal particulier, dès la période fiscale 2013, pour une durée de cinq ans.
- 5) Le 19 janvier 2015, l'AFC a adressé à B_____ SA une demande de renseignements.

Les documents demandés par lettre du 5 décembre 2014 ne lui étaient pas parvenus. Il s'agissait des annexes A, B, C, D, E, G, H et M. B_____ SA était priée de les lui faire parvenir, avec un délai au 6 février 2015.

Était rappelée la teneur des art. 37 et 68 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), à savoir l'exposition du contribuable à la taxation d'office et à l'amende en cas de non-respect de ses obligations.

- 6) En février 2015, B_____ SA a adopté de nouveaux statuts et a changé de raison sociale, devenant « A_____ SA » (ci-après : A_____)

- 7) Le 20 mai 2015, A_____ a déposé au guichet de l'AFC un courrier comportant « les annexes manquantes ».
- 8) Le 21 mai 2015, A_____ a envoyé à l'AFC un courrier comportant l'annexe M remplie à la main « en raison d'un problème avec le logiciel Ge-Tax ».
- 9) Le 25 mai 2015, A_____ a adressé un courriel à l'AFC en lui demandant d'accuser réception des documents demandés qui avaient été envoyés la semaine précédente.
- 10) Par décision du 1^{er} juillet 2015, l'AFC a admis la réclamation et a rectifié la taxation litigieuse en conséquence. Le principe de la taxation d'office et de l'amende était toutefois maintenu.
- 11) Par acte du 2 septembre 2015, A_____ SA a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision sur réclamation, concluant principalement à la constatation de la nullité de la taxation d'office du 22 octobre 2014 et à l'annulation de la décision querellée, subsidiairement à l'annulation de la décision, à la constatation que A_____ était au bénéfice d'un statut fiscal de société auxiliaire pour l'année 2013 et qu'elle ne pouvait être imposée au droit commun et à la fixation des impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) au montant de CHF 68'278.90 et de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) à CHF 118'405.-.

Elle a conclu préalablement à l'apport du dossier par l'AFC et à l'audition de deux témoins.

La taxation d'office était nulle faute de sommation et faute de respect de la procédure de l'art. 37 LPFisc. L'AFC avait en outre violé le principe de la bonne foi et l'interdiction du formalisme excessif.

- 12) L'AFC n'a pas été invitée à se prononcer.
- 13) Par jugement du 12 octobre 2015, le TAPI a déclaré le recours irrecevable.

La recourante indiquait avoir reçu la décision sur réclamation le 2 juillet 2015. Dans les procédures relatives à l'ICC et à l'IFD, qui étaient soumises à la LPFisc, les délais n'étaient pas suspendus entre le 15 juillet et le 15 août, en application de l'art. 63 al. 1 let. b et al. 2 let. e de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10). Ainsi, interjeté le 2 septembre 2015, le recours était manifestement tardif, partant irrecevable.

La recourante ne faisait état d'aucun motif d'empêchement pour expliquer son retard, de sorte qu'il n'y avait pas lieu d'examiner une éventuelle restitution du délai de recours.

- 14) Par acte mis à la poste le 16 novembre 2015, A_____ a recouru contre le jugement précité auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), concluant principalement à son annulation « avec suite de frais et dépens ».

Subsidiairement, elle a conclu, préalablement, à l'apport du dossier par l'AFC et à l'audition de deux témoins et, ceci fait, à la constatation de la nullité de la taxation d'office du 22 octobre 2014 et de la décision sur réclamation du 2 (recte : 1^{er}) juillet 2015, à l'annulation du jugement du TAPI « avec suite de frais et dépens » et au renvoi du dossier à l'AFC ou au TAPI pour nouvelle décision.

Plus subsidiairement, elle a conclu à l'annulation du jugement du TAPI « avec suite de frais et dépens », à la constatation que A_____ était au bénéfice d'un statut fiscal de société auxiliaire pour l'année 2013 et ne pouvait être imposée au droit commun, et à la fixation, en application dudit statut fiscal, de l'ICC au montant de CHF 68'278.90 et de l'IFD au montant de CHF 118'405.-.

La suspension des délais s'appliquait au recours auprès du TAPI en matière fiscale. Même si cela ne devait pas être le cas, le TAPI devait néanmoins entrer en matière sur le recours dès lors que la recourante lui demandait de constater, à titre principal, la nullité de la taxation d'office, la nullité pouvant être constatée en tout temps et par toute autorité.

- 15) Le 7 janvier 2015, l'AFC a conclu au rejet du recours, se ralliant aux arguments du TAPI.
- 16) Le 18 janvier 2016, l'administration fédérale des contributions a conclu au rejet du recours, faisant entièrement siennes les considérations et conclusions du jugement du TAPI du 12 octobre 2015.
- 17) Le TAPI n'a pas formulé d'observations.
- 18) Le 15 février 2016, A_____ a persisté dans ses conclusions, reprenant les arguments de son recours.

Elle ne prétendait ni être au bénéfice des dispositions sur la restitution des délais ni à l'application des feries de l'art. 63 al. 1 LPA en ce qui concernait l'IFD.

Si la chambre administrative ne devait pas suivre son interprétation de l'art. 63 LPA, les principes constitutionnels de l'interdiction du formalisme excessif et de la bonne foi ainsi que de l'interdiction de l'arbitraire devaient la conduire à mettre la recourante « au bénéfice du doute » et à ne pas sanctionner par l'irrecevabilité un recours, même présenté par un mandataire

professionnellement qualifié, qui se fonderait sur une disposition de procédure peu claire.

- 19) Le 17 février 2016, les parties ont été informées que la cause était 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 LPA).
- 2) L'objet du présent litige se limite à la question de la recevabilité du recours de A_____ du 2 septembre 2015 devant le TAPI.
- 3) La recourante se plaint d'abord d'une violation de l'art. 63 LPA concernant son recours en tant qu'il concernait l'ICC. Elle soutient que la procédure de recours en matière fiscale devant le TAPI n'est pas concernée par l'exception à la suspension des délais prévue à l'art. 63 al. 2 let. e LPA, partant que le délai de recours est soumis aux suspensions de l'art. 63 al. 1 LPA et que son recours aurait dû être déclaré recevable.

a. Selon l'art. 63 al. 1 LPA, les délais en jours fixés par la loi ou par l'autorité ne courent pas du 7^e jour avant Pâques au 7^e jour après Pâques inclusivement (let. a) ; du 15 juillet au 15 août inclusivement (let. b) ; du 18 décembre au 2 janvier inclusivement (let. c). Selon l'al. 2 de cette disposition, cette règle ne s'applique pas dans les procédures en matière de votations et d'élections (let. a), les procédures en matière de marchés publics (let. b), les procédures de mises en détention, d'assignations territoriales, d'interdictions territoriales et de mises en rétention prévues par la loi d'application de la loi fédérale sur les étrangers du 16 juin 1988 (LaLEtr - F 2 10 ; let. c), les procédures en matière de violences domestiques (let. d) et les procédures soumises aux règles de la LPFisc (let. e).

Selon son art. 1, la LPFisc est applicable aux impôts régis par les lois suivantes et forme avec ces dernières la législation désignée ci-après législation fiscale : la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) et la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) première partie (titres I, II et IV) et deuxième partie (titres I et II).

La LPFisc contient, sous son titre III, les règles relatives à la procédure de taxation ordinaire, sous son titre IV, les règles relatives à la réclamation et sous

son titre V, les règles relatives aux procédures de recours devant le TAPI et la chambre administrative.

Selon l'art. 49 al. 1 LPFisc le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation du département en s'adressant, dans les trente jours à compter de la notification de la décision attaquée, au Tribunal administratif de première instance. La LPFisc ne prévoit pas de suspension des délais.

À teneur de l'art. 2 al. 2 LPFisc, la LPA est applicable pour autant que la LPFisc n'y déroge pas.

b. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le juge est, en principe, lié par un texte légal clair et sans équivoque. Ce principe n'est cependant pas absolu. En effet, il est possible que la lettre d'une norme ne corresponde pas à son sens véritable. Ainsi, l'autorité qui applique le droit ne peut s'en écarter que s'il existe des motifs sérieux de penser que le texte ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée. De tels motifs peuvent résulter des travaux préparatoires, du fondement et du but de la prescription en cause, ainsi que de sa relation avec d'autres dispositions (ATF 138 II 557 consid. 7.1 p. 565 s. ; 138 V 445 consid. 5.1 p. 451). En dehors du cadre ainsi défini, des considérations fondées sur le droit désirable ne permettent pas de s'écarter du texte clair de la loi surtout si elle est récente (ATF 118 II 333 consid. 3e p. 342 ; 117 II 523 consid. 1c p. 525 ; ATA/754/2015 du 28 juillet 2015 consid. 2).

S'agissant plus spécialement des travaux préparatoires, bien qu'ils ne soient pas directement déterminants pour l'interprétation et ne lient pas le juge, ils ne sont pas dénués d'intérêt et peuvent s'avérer utiles pour dégager le sens d'une norme (ATF 119 II 183 consid. 4b p. 186 ; 117 II 494 consid. 6a p. 499 ; ATA/754/2015 du 28 juillet 2015 consid. 2). Les travaux préparatoires ne seront toutefois pris en considération que s'ils donnent une réponse claire à une disposition légale ambiguë et qu'ils aient trouvé expression dans le texte de la loi (ATF 124 III 126 consid. 1b p. 129 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_939/2011 du 7 août 2012 consid. 4 ; ATA/754/2015 du 28 juillet 2015 consid. 2).

c. Il ressort clairement de la lettre des dispositions précitées ainsi que de leur systématique que les « procédures soumises aux règles de la LPFisc » au sens de l'art. 63 al. 2 let. e LPA sont, en application de l'art. 1 LPFisc, les procédures relatives aux impôts régis par la LIPM, la LIPP et la LCP. D'autre part, la LPFisc régit tant la procédure ordinaire et la procédure de réclamation que les procédures de recours devant le TAPI et la chambre administrative. Par conséquent, toutes ces procédures doivent être considérées comme « soumises à la LPFisc ». Peu importe à cet égard que la LPA soit également applicable, puisqu'elle l'est par renvoi de la LPFisc.

La lettre des dispositions applicables suffit déjà à considérer que la présente procédure, qui concerne des impôts régis par la LIPM, est une « procédure soumise à la LPFisc », de sorte que les suspensions des délais ne lui sont pas applicables.

d. Cette interprétation est encore confirmée par les travaux préparatoires de l'art. 63 LPA.

Selon l'exposé des motifs relatif au projet de loi du Conseil d'État du 22 août 2012 modifiant la LPA (suspension des délais ; ci-après : PL 11'017), il y avait lieu de déplacer les règles sur la suspension des délais (ancien art. 17A LPA), alors applicables à toutes les procédures administratives, non contentieuses et contentieuses, dans la partie de la LPA relative à la procédure de recours (actuel art. 63 LPA), de manière à supprimer la suspension des délais dans la procédure administrative non contentieuse. Cela avait pour but notamment d'éviter le ralentissement de l'administration à Pâques, en été et à Noël. Le Conseil d'État ne remettait pas en cause le principe de la suspension des délais en procédure contentieuse administrative, tout en précisant que cette suspension visait toutes les juridictions administratives appliquant la LPA, énumérées à l'art. 6 al. 1 LPA (PL 11'017 p. 6, 12 ss).

Parallèlement, le PL 11'017 avait également pour but d'harmoniser, dans le domaine du droit fiscal, les délais de droit cantonal avec le droit fédéral, lequel ne prévoit pas de suspension des délais en matière fiscale (art. 133 et 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). Selon l'exposé des motifs, « en droit fiscal, le maintien de la suspension des délais en procédure contentieuse [faisait] encore persister une divergence entre les impôts cantonaux et l'impôt fédéral direct » (PL 11'017 p. 20). Le Conseil d'État proposait donc, pour garantir la cohérence de la procédure fiscale à Genève, « que la suspension des délais soit totalement supprimée dans ce domaine (non contentieux et contentieux) » (PL 11'017 p. 20). Concernant le champ d'application de l'exclusion de la suspension, étaient visés « tous les impôts concernés par la LPFisc, selon le champ d'application prévu à l'art. 1 de cette loi ou pour lesquels la procédure contentieuse prévue par la LPFisc était applicable, par renvoi d'une autre loi spéciale » (PL 11'017 p. 23).

Comme l'indique la recourante, selon le PL 11'017, la LPFisc devait également être modifiée de manière à exclure expressément la suspension des délais pour la procédure de recours devant le TAPI et la chambre administrative (nouveaux art. 49 al. 5 et 53 al. 2 LPFisc) ainsi que pour la procédure de révision (nouvel art. 56 al. 2 LPFisc). Il ressort du rapport du 14 juin 2013 de la commission judiciaire et de la police chargée d'étudier le PL 11'017 (ci-après : rapport de la commission) que cette modification a été abandonnée uniquement parce qu'elle a été jugée superflue, la commission ayant estimé que si le Conseil

d'État souhaitait dire qu'en matière fiscale, il n'y avait aucune suspension des délais, l'art. 63 al. 2 let. e LPA était suffisant (rapport de la commission p. 7).

S'il est vrai que la question de la nature de la procédure de réclamation a été discutée dans le cadre des débats liés au PL 11'017 pour aboutir à l'adoption de l'art. 51 al. 4 phr. 2 LPA (application par analogie de la suspension des délais - et des exceptions idoines - à la procédure de réclamation), on ne saurait en déduire, comme le fait la recourante, que la suppression de la suspension des délais concernerait uniquement la procédure de réclamation. En effet, si le législateur en avait voulu ainsi, il aurait placé l'exception de la matière fiscale dans les dispositions de la LPA relatives à la réclamation et non dans le titre IV relatif à la procédure de recours en général.

e. Il découle de ce qui précède que l'art. 63 al. 2 let. e LPA a précisément été adopté dans le but de supprimer la suspension des délais dans la procédure de recours en matière fiscale et que, partant, les délais de recours devant le TAPI en matière fiscale ne sont pas suspendus entre le 15 juillet et le 15 août, contrairement à ce qu'avance la recourante. Le TAPI n'a donc pas violé l'art. 63 LPA en déclarant irrecevable pour cause de tardiveté le recours déposé par A_____ le 2 septembre 2015.

Partant, le grief de violation de l'art. 63 LPA est infondé et le recours sera rejeté sur ce point.

f. Dans ce cadre, la recourante, ne saurait se prévaloir de l'interdiction du formalisme excessif, l'application stricte des règles sur les délais de recours, ne relevant en principe pas d'un formalisme excessif, mais se justifiant dans l'intérêt d'un bon fonctionnement de la justice et de la sécurité du droit (ATF 104 Ia 4 consid. 3 p. 5 ; arrêt du Tribunal fédéral 6B_51/2015 du 28 octobre 2015 consid. 2.1).

La recourante ne saurait se prévaloir d'une « disposition de procédure peu claire » et invoquer à l'appui de son recours la protection de la bonne foi et l'interdiction de l'arbitraire. En effet, en présence d'une incertitude quant à l'interprétation d'une disposition légale, l'on peut attendre d'un avocat qu'il effectue des recherches supplémentaires pour clarifier la situation et, cas échéant, prenne toutes les précautions requises pour la préservation des droits de son mandant, la connaissance des règles relatives aux délais - dont celles qui ont trait aux fêtes - constituant au demeurant une des exigences élémentaires de la profession d'avocat (arrêt du Tribunal fédéral 2C_744/2009 du 4 mars 2010 consid. 4).

- 4) La recourante reproche ensuite au TAPI de ne pas être entré en matière sur le grief de nullité de la taxation d'office et prie la chambre administrative de

constater la nullité de la taxation d'office du 22 octobre 2014 ainsi que de la décision sur réclamation du 1^{er} juillet 2015.

a. La nullité absolue d'une décision peut être invoquée en tout temps devant toute autorité et doit être constatée d'office. Elle ne frappe que les décisions affectées des vices les plus graves, manifestes ou du moins facilement reconnaissables et pour autant que sa constatation ne mette pas sérieusement en danger la sécurité du droit. Sauf dans les cas expressément prévus par la loi, il ne faut admettre la nullité qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système d'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire (ATF 130 II 249 consid. 2.4 p. 257 ; arrêt du Tribunal fédéral 6B_354/2015 du 21 janvier 2016 consid. 4.1). Des vices de fond d'une décision n'entraînent qu'exceptionnellement sa nullité. Entrent avant tout en considération comme motifs de nullité l'incompétence fonctionnelle et matérielle de l'autorité appelée à statuer, ainsi qu'une erreur manifeste de procédure (ATF 129 I 361 consid. 2.1 p. 363 et les arrêts cités ; arrêt du Tribunal fédéral 6B_354/2015 du 21 janvier 2016 consid. 4.1).

b. En l'espèce, la recourante invoque l'existence d'un vice, à savoir l'absence de sommation avant la taxation d'office, pouvant potentiellement entraîner la nullité de ladite taxation. Le TAPI, saisi d'une demande de constatation de la nullité de la taxation d'office, aurait dû entrer en matière et statuer sur ce point, la nullité pouvant être constatée en tout temps, nonobstant l'échéance du délai de recours.

c. La cause sera renvoyée au TAPI, charge à ce dernier d'établir les faits et afin de déterminer si la décision de taxation d'office du 22 octobre 2014 doit être déclarée nulle. Cet examen ne saurait en effet avoir lieu au stade du recours devant la juridiction de seconde instance, tant parce que cette dernière ne doit pas, sans motif particulier, se substituer aux autorités chargées ordinairement de l'instruction, que pour ne pas priver le justiciable de la garantie du double degré de juridiction.

- 5) Au vu de ce qui précède, le recours sera admis partiellement s'agissant de l'entrée en matière sur le grief de nullité de la taxation d'office et sera rejeté pour le surplus.
- 6) Vu l'issue du litige, un émolument réduit de CHF 500.- sera mis à la charge du recourant qui succombe en partie (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité de procédure de CHF 500.- lui sera allouée, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 16 novembre 2015 par A_____ SA contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 octobre 2015 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

renvoie la cause au Tribunal administratif de première instance pour instruction et décision sur la question de la nullité de la taxation d'office du 22 octobre 2014 ;

confirme le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 octobre 2015 pour le surplus ;

met à la charge de A_____ SA un émolument de CHF 500.- ;

alloue une indemnité de procédure de CHF 500.- à A_____ SA, à la charge de l'État de Genève ;

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 de la recourante, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Hrant Hovagemyan, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :