

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3172/2016-ICCIFD

ATA/461/2018

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 8 mai 2018

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
19 juin 2017 (JTAPI/662/2017)**

EN FAIT

- 1) Monsieur A_____, né en 1983, était domicilié à Genève en 2014.

Selon l'extrait de la base de données de l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM) figurant au dossier, M. A_____ a séjourné à Genève (à l'adresse avenue B_____) du 1^{er} avril 2013 au 26 septembre 2015, date à laquelle il serait allé habiter C_____ en Haute-Savoie, et depuis le 3 janvier 2017, date à laquelle il serait venu de D_____ dans le canton de Vaud.

- 2) Par pli recommandé du 10 juin 2015, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a sommé M. A_____ de lui retourner sa déclaration fiscale 2014 dans les dix jours, sous peine d'être taxé d'office et de se voir infliger une amende.

- 3) M. A_____ n'ayant pas donné suite à cette injonction, l'AFC-GE lui a envoyé, le 26 août 2015, par pli simple à son adresse à l'avenue B_____, des décisions de taxation d'office pour l'année fiscale 2014. Les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC), basés sur un revenu imposable de CHF 170'000.- au taux de CHF 170'000.- et une fortune nulle, s'élevaient au total à CHF 40'649.05, tandis que l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), calculé sur la même base de revenu, s'élevait à CHF 9'733.55.

- 4) Le 15 août 2016, M. A_____, alors domicilié à D_____, a écrit à l'administration fiscale vaudoise (ci-après : AFC-VD). Il avait fait l'objet de poursuites concernant ses impôts 2014. « Après renseignement » il lui semblait que sa taxation 2014 ait été faite d'office. Elle ne reflétait pas la réalité de sa situation en 2014 et le mettait dans une situation très difficile.

Il était père de quatre enfants, nés respectivement en 2008, 2011, 2012 et 2016 et issus de trois mères différentes, tous étant à sa charge. En 2014, il était en pleine procédure de divorce avec la mère de ses deux premiers enfants et en pleine séparation avec la mère du troisième. Il avait failli à son devoir de déclaration en matière fiscale en 2014 et demandait un réexamen de sa situation pour cette année-là. Il joignait différentes pièces à son courrier.

- 5) Le 23 août 2016, M. A_____ a écrit à l'AFC-GE. Celle-ci ayant déjà reçu son courrier du 15 août 2016, il confirmait son souhait de contester sa taxation d'office 2014, qui était trop différente de la réalité de sa situation. Il joignait sa déclaration d'impôts et son certificat de salaire relatifs à l'année 2014.

- 6) Par décisions du 1^{er} septembre 2016, l'AFC-GE a déclaré la réclamation irrecevable, car tardive. Le délai légal de trente jours pour former opposition

n'avait pas été respecté, et M. A_____ n'avait fait valoir aucun motif de restitution dudit délai.

- 7) Le 19 septembre 2016, M. A_____ a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions sur réclamation précitées, sans prendre de conclusions formelles.

Au début de l'année 2015, il ne pouvait avoir accès à son courrier car il était en pleine séparation avec la mère de son troisième enfant, à laquelle il avait laissé la jouissance de leur appartement commun. De plus, en mai 2015, il avait passé un mois à l'hôpital suite à une agression ; il avait par la suite perdu son travail et avait finalement quitté la Suisse pour E_____ (Angleterre) de septembre 2015 à mars 2016. Ce n'était que très récemment qu'il avait eu connaissance de ses décisions de taxation d'office 2014.

- 8) Par jugement du 19 juin 2017, le TAPI a rejeté le recours.

Les bordereaux du 26 août 2015 avaient été notifiés quelques jours après cette date, dès lors que l'intéressé ne contestait pas les avoir reçus peu après leur date d'expédition. Considéré comme une réclamation, la requête du 15 août 2016 était dès lors tardive.

Cela étant, M. A_____ avait demandé clairement la reconsidération de sa situation, et non élevé formellement réclamation. Sa requête devait dès lors être traitée comme demande de reconsidération. Cependant, elle ne se fondait sur aucun motif dont il n'aurait déjà pu se prévaloir dans le délai de réclamation, si bien que l'AFC-GE aurait de toute façon dû déclarer sa requête de reconsidération irrecevable ; il n'y avait ainsi pas lieu de lui retourner le dossier.

- 9) Par acte posté le 28 juin 2017, M. A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à « une reconsidération / révision de sa taxation 2014 ».

Il contestait avoir reçu le pli recommandé du 10 juin 2015 ainsi que les décisions de taxation envoyées sous pli simple le 26 août 2015. Entre le 1^{er} mai 2015 et le 15 juin 2015, il était hospitalisé aux Hôpitaux universitaires de Genève (ci-après : HUG), pour deux fractures puis une complication chirurgicale appelée syndrome des Loges ; pendant cette période il était sous morphine et alité en permanence ; il fournissait deux certificats médicaux le déclarant inapte au travail, ainsi que deux photographies de ses bras après l'opération. Il n'était ressorti que le 16 juin 2015, date à laquelle il avait par ailleurs été licencié avec effet au 31 décembre 2015, mais en étant libéré de son obligation de travailler.

Entre le 20 avril 2015 et le 31 juillet 2015, il vivait au _____, rue des G_____. Il produisait en annexe le contrat de bail y afférent, conclu pour une

durée déterminée allant du 20 avril 2015 au 31 juillet 2015. Le bail de l'avenue B_____ avait été résilié pour le 31 mai 2015 ; il produisait la lettre de fixation de l'état des lieux de sortie au 1^{er} juin 2015 que la régie lui avait envoyée le 20 avril 2015. Il était à cet égard surpris que l'AFC-GE n'ait pas reçu ses différents courriers en retour, dès lors qu'il n'habitait plus à cette adresse.

Du 1^{er} août 2015 au 26 septembre 2015, il avait habité à D_____ chez sa mère, fournissant une attestation de cette dernière. Il avait ensuite passé plusieurs mois à E_____, et fournissait une copie d'un contrat de bail concernant un appartement meublé situé dans le F_____, et allant du 30 septembre 2015 au 29 septembre 2016. Il produisait enfin une attestation établie le 23 mars 2016 par l'office de la population de D_____, selon laquelle il avait résidé dans la commune, en provenance de E_____, à partir du 18 mars 2016.

Sur la base de la déclaration fiscale 2014 qu'il avait rédigée, il aurait dû payer CHF 28'000.-, alors que selon les bordereaux reçus il en devait CHF 49'000.-. La différence était considérable, surtout dans sa situation financière très délicate. Il fournissait à cet égard un état financier qu'il avait préparé avec l'aide d'un organisme de désendettement.

- 10) Le 10 juillet 2017, le TAPI a communiqué son dossier sans formuler d'observations.
- 11) Le 17 août 2017, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

M. A_____ n'ayant pas annoncé de changement d'adresse à l'OCPM ni à l'AFC-GE durant les périodes concernées, les courriers ont été valablement adressés à l'avenue B_____. La réclamation déposée une année plus tard était donc manifestement tardive, et les motifs invoqués n'étaient pas suffisants pour permettre une restitution de délai. Par ailleurs, s'agissant d'une reconsidération ou d'une révision, les conditions pour entrer en matière n'étaient pas remplies.
- 12) Le 5 septembre 2017, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 29 septembre 2017 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.
- 13) Le 27 septembre 2017, l'AFC-GE a indiqué ne pas avoir de requête ni d'observations complémentaires à formuler.
- 14) M. A_____ ne s'est quant à lui pas manifesté.

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 contentieux fiscal en matière d'ICC est soumis aux dispositions de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) ainsi qu'à celles de la LPA si les dispositions de la LPFisc n'y dérogent pas (art. 2 al. 2 LPFisc). Pour l'IFD, selon l'art. 5 al. 2 du règlement d'application de diverses dispositions fiscales fédérales du 30 décembre 1958 (RDDFF - D 3 80.04), la procédure est réglée par les articles 140 à 144 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).
- 3) Selon l'art. 39 al. 1 et 2 LPFisc, en matière d'ICC le contribuable peut adresser au département une réclamation écrite contre la décision d'assujettissement ou de taxation, dans les trente jours qui suivent sa notification ; le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte.

Les mêmes règles valent en matière d'IFD (art. 132 al. 1 et 3 LIFD).

- 4) Les délais de réclamation et de recours fixés par la loi sont des dispositions impératives de droit public. Ils ne sont, en principe, pas susceptibles d'être prolongés (art. 16 al. 1 LPA), restitués ou suspendus, si ce n'est par le législateur lui-même. Celui qui n'agit pas dans le délai prescrit est forclos et le jugement ou la décision en cause acquièrent force obligatoire (ATA/328/2018 du 10 avril 2018 consid. 4a ; ATA/702/2016 du 23 août 2016 consid. 6a). Le Tribunal fédéral a eu l'occasion de préciser que le strict respect des délais légaux se justifie pour des raisons d'égalité de traitement et n'est pas constitutif de formalisme excessif (ATF 125 V 65 consid. 1 p. 67 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_986/2015 du 2 mars 2016 consid. 2.3 ; 6B_507/2011 du 7 février 2012 consid. 2.3).

Les cas de force majeure sont réservés, conformément à l'art. 16 al. 1 2^{ème} phr. 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 façon irrésistible (ATA/212/2014 du 1^{er} avril 2014 et les références citées).

- 5) 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. Une notification irrégulière ne peut entraîner aucun préjudice pour les parties (art. 47 LPA).

L'art 19 LPFisc, qui traite de la notification des décisions en matière d'ICC, ne déroge pas à ce principe s'agissant de leur notification à un contribuable

domicilié dans le canton de Genève. Il en va de même de l'art. 116 al. 1 LIFD en matière d'IFD. Une règle identique à celle de l'art. 47 LPA existe à l'art. 38 de la loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 (PA - RS 172.021).

- 6) La notification d'un acte soumis à réception, comme une décision ou une communication de procédure, est réputée faite au moment où l'envoi entre dans la sphère de pouvoir de son destinataire (Pierre MOOR/Étienne POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3^{ème} éd., 2011, n. 2.2.8.3 p. 302 s). Il suffit que celui-ci puisse en prendre connaissance (ATF 137 III 308 consid. 3.1.2 ; 118 II 42 consid. 3b ; 115 Ia 12 consid. 3b ; arrêts du Tribunal fédéral 2P.259/2006 du 18 avril 2007 consid. 3.1 ; 2A.54/2000 du 23 juin 2000 consid. 2a et les références citées). Celui qui, pendant une procédure, omet de prendre les dispositions nécessaires pour que les envois postaux lui soient transmis ne peut se prévaloir de son absence lors de la tentative de notification d'une communication officielle à son adresse habituelle s'il devait s'attendre, avec une certaine vraisemblance, à recevoir une telle communication (ATF 130 III 396 consid. 1.2.3 p. 399 ; arrêts du Tribunal fédéral 8C_564/2016 du 24 octobre 2016 ; 1C_549/2009 du 1^{er} mars 2010 consid. 3.2.1 et les références citées). Un envoi est réputé notifié à la date à laquelle son destinataire le reçoit effectivement (ATA/296/2017 du 14 mars 2017 consid. 6 ; ATA/378/2014 du 20 mai 2014 consid. 3b).
- 7) En l'occurrence, les décisions de taxation d'office en matière d'IFD ou d'ICC du 26 août 2015 ont été adressées par l'AFC-GE au domicile déclaré par le contribuable auprès de l'OCPM et enregistré comme tel par cette autorité chargée de la tenue du registre de la population du canton. Cette notification est ainsi conforme aux exigences des art. 19 LPFisc et 46 al. 2 LPA comme à celles de l'art. 116 al. 1 LIFD. Le fait que le contribuable ne résidait pas à l'adresse indiquée n'empêchait pas que les autorités cantonales soient en droit d'y adresser leurs communications et que cette communication soit valable sous l'angle des dispositions précitées.
- 8) Le recourant conteste néanmoins avoir reçu les décisions de taxation auxquelles il s'oppose, et affirme n'en avoir eu connaissance que quelques jours avant l'envoi de son courrier du 15 août 2016.
- 9) Le fardeau de la preuve de la notification incombe à l'autorité qui entend en tirer une conséquence juridique (ATF 129 I 8 consid. 2.2 et les arrêts cités ; arrêt du Tribunal fédéral 6B_294/2014 du 8 juillet 2014 consid. 2.1). L'autorité supporte donc les conséquences de l'absence de preuve, en ce sens que si la notification d'un acte envoyé sous pli simple ou sa date sont contestées et s'il existe effectivement un doute à ce sujet, il y a lieu de se fonder sur les déclarations du destinataire de l'envoi (ATF 124 V 400 consid. 2a ; arrêts du Tribunal fédéral 5A_225/2012 du 26 septembre 2012 consid. 2.1.2 ; 8C_227/2011 du 22 mars 2012 consid. 4.2 ; 2C_637/2007 du 4 avril 2008 consid. 2.4.1 in

RDAF 2008 II p. 197). L'autorité qui entend se prémunir contre le risque d'échec de la preuve de la notification doit communiquer ses actes judiciaires sous pli recommandé avec accusé de réception (ATF 129 I 8 consid. 2.2).

- 10) De jurisprudence constante, si une autorité envoie une décision soumise à recours par pli simple, c'est à elle de supporter le risque de l'absence de preuve de la date de notification (ATF 129 I 8 consid. 2.2 ; 124 V 400 consid. 2a ; 122 I 97 consid. 3b ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_227/2011 précité consid. 4.2). Le Tribunal fédéral a considéré à plusieurs reprises que, 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_637/2007 précité consid. 2.4.1, non reproduit in ATF 134 II 186 ; ATF 124 V 400 consid. 2a et les références citées).

La chambre de céans a déjà jugé que l'AFC-GE envoyant ses décisions sous pli simple, le fardeau de la preuve de la notification lui incombait (ATA/234/2014 du 8 avril 2014 consid. 6 ; ATA/157/2007 du 27 mars 2007). Cela étant, lorsque le contribuable ne conteste pas avoir reçu la décision peu de temps après sa date d'expédition, ni n'allègue ne l'avoir jamais reçue, la chambre administrative admet que la décision entreprise a été réceptionnée quelques jours après son expédition (ATA/234/2014 précité consid. 6 ; ATA/137/2012 du 13 mars 2012). En outre, selon le Tribunal fédéral, en l'absence d'envoi recommandé, la preuve de la notification d'un acte peut résulter de l'ensemble des circonstances, en particulier de la correspondance échangée ou de l'absence de protestation de la part d'une personne qui reçoit des rappels (ATF 136 V 295 consid. 5.9 ; 105 III 43 consid. 3).

- 11) Lorsqu'une personne à qui une décision devait être notifiée ne l'a pas reçue, sans sa faute, le délai de recours court du jour où cette personne a eu connaissance de la décision (art. 62 al. 5 LPA).
- 12) L'administré doit toutefois, en application du principe de la bonne foi, agir dans un délai raisonnable dès la connaissance de l'existence d'une décision qui le concerne. Ce délai de réaction dépend des circonstances du cas d'espèce, étant précisé qu'un délai de trente jours est usuel en matière de recours en droit suisse (ATF 129 II 125 consid. 3.3 p. 134 consid. 1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_297/2014 du 19 juin 2014 consid. 2 ; 2C_318/2009 du 10 décembre 2009 consid. 3.3 in RDAF 2010 II p. 303 ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, p. 522 n. 1576).

Ce principe s'applique en cas de notification irrégulière d'une décision, l'administré, devant, dès qu'il a eu connaissance de l'existence de ladite décision, entreprendre sans attendre des démarches en vue de se la procurer et, cas échéant la contester auprès des instances d'opposition ou de recours compétentes. Une

telle obligation lui incombe d'autant plus si c'est elle qui a suscité cette décision par une démarche telle, en matière fiscale, que le dépôt d'une réclamation.

- 13) Dans le cas d'espèce, l'AFC-GE ne peut apporter la preuve de la date à laquelle elle a notifié au recourant les décisions de taxation litigieuses, ayant choisi de les notifier par pli simple. De plus, quand bien même le recourant n'a pas respecté son obligation légale de déclarer son changement d'adresse (art. 5 de la loi d'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des registres des habitants et d'autres registres officiels de personnes du 3 avril 2009 - LaLHR - F 2 25), il a, dans le cadre de la présente instance, pu démontrer qu'il n'habitait plus à l'avenue B_____ à tout le moins à partir du 1^{er} juin 2015. Il n'a donc, selon toute vraisemblance, pas reçu les bordereaux de taxation peu après leur envoi, se trouvant à D_____ puis à E_____ à cette période.

Quant aux poursuites dont le recourant suggère dans son courrier du 15 août 2016 qu'elles venaient d'être reçues, rien dans le dossier ne tend à montrer qu'elles lui auraient été notifiées plus de trente jours avant cet envoi ; il en va de même de la prise de connaissance effective des décisions de taxation.

- 14) Le recours sera dès lors admis, et la cause renvoyée à l'AFC-GE pour traitement éventuel d'autres conditions de recevabilité et le cas échéant traitement du fond de la contestation.

Vu l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 87 al. 1 LPA). Malgré celle-ci, il ne sera pas alloué d'indemnité, le recourant n'y ayant pas conclu, n'ayant pas exposé de frais pour sa défense, et ayant au surplus attendu la dernière instance cantonale pour fournir les éléments nécessaires à la clôture du litige en sa faveur (art. 87 al. 2).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 28 juin 2017 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 19 juin 2017 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 19 juin 2017 ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale au sens des considérants ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument, ni 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 ;

communiqua le présent arrêt à Monsieur A_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : M. Verniory, président, Mmes Krauskopf et Payot Zen-Ruffinen, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

K. de Lucia

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :