

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/967/2013-IFD

ATA/815/2013

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 10 décembre 2013

1^{ère} section

dans la cause

Monsieur X_____

représenté par Me Olivier Wasmer, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
8 avril 2013 (JTAPI/399/2013)**

EN FAIT

- 1) Monsieur X_____, né le _____ 1942, était contribuable dans le canton de Genève entre 2001 et 2008.
- 2) Le 3 juillet 2012, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a envoyé à M. X_____ deux décisions sur réclamation, l'une portant sur l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2001 à 2008, et l'autre sur l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2001 à 2008.
- 3) L'avocat constitué pour M. X_____ a reçu utilement ces deux décisions sur réclamation le 4 juillet 2012.
- 4) Par deux actes de recours déposés au greffe du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) le 4 septembre 2012, M. X_____ a interjeté recours contre les décisions précitées, concluant préalablement à la jonction des deux procédures et principalement à l'annulation des décisions attaquées.

Le greffe du TAPI a, conformément à sa pratique habituelle, ouvert une seule procédure sous numéro de cause A/2734/2012 ICCIFD.

- 5) Le 31 janvier 2013, l'AFC-GE a conclu à l'irrecevabilité du recours en ce qui concernait l'IFD. Les suspensions de délais prévues par le droit cantonal ne valaient pas en matière d'IFD, si bien que le recours portant sur ce dernier était tardif.
- 6) Le 8 mars 2013, le conseil de M. X_____ a demandé à ce que cette question fasse l'objet d'une procédure orale, dans un but de célérité.
- 7) Par jugement du 8 avril 2013, et sans procéder oralement comme demandé par M. X_____, le TAPI a disjoint le recours déposé en matière d'IFD (nouveau numéro de cause : A/967/2013) et l'a déclaré irrecevable.

Le Tribunal fédéral avait jugé que l'art. 133 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) était exhaustif et ne laissait pas de place à l'application de dispositions cantonales prévoyant des feries en matière d'ICC.

Le recours en matière d'IFD avait été formé au-delà du délai de trente jours prévu par la LIFD, sans qu'aucun motif de restitution du délai ne soit avancé. Il était donc tardif.

- 8) Par acte posté le 14 mai 2013, M. X_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre

administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation, à ce que le recours par-devant le TAPI soit déclaré recevable et à ce que la cause soit renvoyée à cette juridiction pour jugement au fond.

Le TAPI avait violé son droit d'être entendu en statuant sans avoir ordonné de procédure orale, ni même lui avoir donné l'occasion de répliquer.

L'art. 17A de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) s'imposait au TAPI, en tant que juridiction cantonale, même en matière d'IFD. L'art. 133 LIFD n'excluait pas la suspension des délais. La coexistence de délais différents pour l'ICC et l'IFD nuisait à la sécurité juridique, tandis que le Tribunal fédéral prônait dans sa jurisprudence l'harmonisation fiscale ; une initiative parlementaire fédérale (n° d'objet 12.464) avait du reste été déposée afin d'introduire la suspension des délais en matière d'IFD.

9) Le 30 mai 2013, le TAPI a communiqué son dossier, sans formuler d'observations.

10) Le 12 juin 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La garantie du droit d'être entendu n'avait pas été violée. Il n'y avait en l'espèce pas de droit à une audition orale, notamment dans la mesure où le litige ne portait que sur un point de droit.

Comme l'indiquait le TAPI, la jurisprudence fédérale excluait clairement l'application des fêtes cantonales à l'IFD.

Ce point était du reste expressément admis par le législateur genevois dans le cadre du projet de loi (ci-après : PL) 11'017 visant à la modification du régime des suspensions de délais en procédure administrative.

11) Le 5 juillet 2013, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 23 août 2013 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.

12) Le 23 août 2013, M. X_____ a persisté dans ses conclusions.

13) L'AFC-GE n'a quant à elle pas répondu à l'invite du juge délégué.

14) Ce dernier a interpellé M. X_____ le 4 novembre 2013, en lui faisant tenir copie de l'Arrêt du Tribunal fédéral 2C_948/2013 du 25 octobre 2013, et en lui impartissant un délai au 21 novembre 2013 pour se prononcer sur le maintien de son recours.

15) L'intéressé n'a pas répondu.

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 droit d'être entendu est une garantie de nature formelle dont la violation entraîne, lorsque sa réparation par l'autorité de recours n'est pas possible, l'annulation de la décision attaquée sans égard aux chances de succès du recours sur le fond (ATF 137 I 195 consid. 2.2 ; 133 III 235 consid. 5.3 ; Arrêts du Tribunal fédéral 5A_825/2012 du 17 avril 2013 consid. 3.1 ; 5A_846/2011 du 26 juin 2012 ; ATA/276/2012 du 8 mai 2012 consid. 2 et arrêts cités). Ce moyen doit par conséquent être examiné en premier lieu (ATF 137 I 195 consid. 2.2). Sa portée est déterminée en premier lieu par le droit cantonal (art. 41 ss LPA) et le droit administratif spécial (ATF 126 I 15 consid. 2 p. 16 ; 124 I 49 consid. 3a p. 51 et les arrêts cités ; Arrêts du Tribunal fédéral 5A_11/2009 du 31 mars 2009 ; 2P.39/2006 du 3 juillet 2006 consid. 3.2). Si la protection prévue par ces lois est insuffisante, ce sont les règles minimales déduites de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) qui s'appliquent (art. 29 al. 2 Cst. ; Arrêt du Tribunal fédéral 4A_15/2010 du 15 mars 2010 consid. 3.1 ; T. TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, n. 1526 ; A. AUER/G. MALINVERNI/M. HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, Vol. II, 3^{ème} éd., 2013, n. 1328 ss).
- 3) Le recourant invoque une violation par le TAPI de son droit d'être entendu du fait qu'il n'a pas été ordonné d'audience de plaidoiries et que cette juridiction ne l'a pas invité à répliquer à l'AFC-GE avant d'adopter le jugement attaqué.
 - a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., le droit d'être entendu comprend le droit pour les parties de faire valoir leur point de vue avant qu'une décision ne soit prise, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 138 II 252 consid. 2.2 p. 255 ; Arrêts du Tribunal fédéral 8C_866/2010 du 12 mars 2012 consid. 4.1.1 ; 8C_643/2011 du 9 mars 2012 consid. 4.3 et les références citées ; 1C_161/2010 du 21 octobre 2010 consid. 2.1 ; 5A_150/2010 du 20 mai 2010 consid. 4.3 ; ATA/276/2012 précité consid. 2 et les arrêts cités). Le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes (Arrêt du Tribunal fédéral 2D_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3), de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 138 I 154 consid. 2.3.3 ; 138 V 125 consid. 2.1 ; 137 II 266 consid. 3.2 ; 137 I 195 consid. 2.3.1 ; 136 I 265 consid. 3.2 ; 135 II 286

consid. 5.1 p. 293) ; Arrêts du Tribunal fédéral 5A_12/2013 du 8 mars 2013 consid. 4.1 ; 2C_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes ; l'autorité de décision peut ainsi se livrer à une appréciation de la pertinence du fait à prouver et de l'utilité du moyen de preuve offert et, sur cette base, refuser de l'administrer. Ce refus ne viole le droit d'être entendu que si l'appréciation à laquelle elle a ainsi procédé est entachée d'arbitraire (ATF 136 I 229 consid. 5.3 ; 134 I 140 consid. 5.3 ; 131 I 153 consid. 3 ; 130 I 425 consid. 2.1 ; ATA/275/2012 du 8 mai 2012 ; ATA/655/2010 du 21 septembre 2010 et les références citées). Le droit d'être entendu n'implique pas non plus une audition personnelle de l'intéressé, celui-ci devant simplement disposer d'une occasion de se déterminer sur les éléments propres à influencer sur l'issue de la cause (art. 41 LPA ; ATF 134 I 140 consid. 5.3 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2D_5/2012 précité consid. 2.3 et les arrêts cités ; ATA/305/2013 du 14 mai 2013 consid. 3 ; ATA/40/2013 du 22 janvier 2013).

b. La procédure administrative est en principe écrite, toutefois si le règlement et la nature de l'affaire le requièrent, l'autorité peut procéder oralement (art. 18 LPA). L'acte de recours doit contenir l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve. Les pièces dont dispose le recourant doivent être jointes. A défaut, la juridiction saisie impartit un bref délai au recourant pour satisfaire à ces exigences, sous peine d'irrecevabilité (art. 65 al. 2 LPA).

c. Le droit d'être entendu garantit également le droit pour une partie à un procès de prendre connaissance de toute argumentation présentée au tribunal et de se déterminer à son propos, que celle-ci contienne ou non de nouveaux éléments de fait ou de droit, et qu'elle soit ou non concrètement susceptible d'influer sur le jugement à rendre. Il appartient en effet aux parties, et non au juge, de décider si une prise de position ou une pièce nouvellement versée au dossier contient des éléments déterminants qui appellent des observations de leur part. Toute prise de position ou pièce nouvelle versée au dossier doit ainsi être communiquée aux parties pour leur permettre de décider si elles veulent ou non faire usage de leur faculté de se déterminer (ATF 138 I 154 consid. 2.3). Il est du devoir du tribunal de garantir aux parties un droit effectif à la réplique dans chaque cas particulier. Il peut à cet effet accorder à la partie concernée un délai (ATF 133 V 196 consid. 2.1). Il peut néanmoins suffire de transmettre à la partie concernée la prise de position ou la pièce nouvelle versée au dossier, lorsque l'on peut attendre d'elle - notamment lorsqu'elle est représentée par un avocat ou par une personne qui a de bonnes connaissances en droit - qu'elle prenne position immédiatement ou qu'elle demande au tribunal de lui fixer un délai pour ce faire (ATF 138 I 484 consid. 2.4). Un délai inférieur à dix jours ne suffit pas à garantir l'exercice du droit de répliquer, tandis qu'un délai supérieur à vingt jours permet, en l'absence de réaction, d'inférer qu'il a été renoncé au droit de répliquer (Arrêts du Tribunal

fédéral 9C_193/2013 du 22 juillet 2013 consid. 2.1 ; 5A_155/2013 du 17 avril 2013 consid. 1.4 et 1B_407/2012 du 21 septembre 2012 consid. 2.2).

d. Une violation du droit d'être entendu peut être réparée dans le cadre de la procédure de recours lorsque l'irrégularité n'est pas particulièrement grave et pour autant que la partie concernée ait la possibilité de s'exprimer et de recevoir une décision motivée de la part de l'autorité de recours disposant d'un pouvoir d'examen complet en fait et en droit, respectivement du même pouvoir d'examen que l'autorité inférieure. Une réparation du vice procédural est également possible lorsque le renvoi à l'autorité inférieure constitue une vaine formalité, provoquant un allongement inutile de la procédure, incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (ATF 137 I 195 consid. 2.3.2 ; Arrêt du Tribunal fédéral 1C_161/2010 du 21 octobre 2010 consid. 2.1 ; ATA/435/2010 du 22 juin 2010 consid. 2 ; P. MOOR, Droit administratif, Les actes administratifs et leur contrôle, vol. 2, 2^{ème} éd., 2002, ch. 2.2.7.4 p. 283). Autrement dit, la partie lésée doit avoir le loisir de faire valoir ses arguments en cours de procédure contentieuse aussi efficacement qu'elle aurait dû pouvoir le faire avant le prononcé de la décision litigieuse (ATA/452/2008 du 2 septembre 2008 consid. 2b).

- 4) Dans le cas d'espèce, même si l'on admettait que le TAPI a violé le droit d'être entendu du recourant, cette violation devrait être considérée comme guérie par-devant la chambre de céans. En effet, celle-ci jouit du même pouvoir d'examen que le TAPI (*cf.* art. 53 et 54 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). En outre, le recourant n'a pas demandé d'audition orale ni de plaidoiries par-devant la chambre de céans, si bien que la question ne se pose plus, et il a pu faire valoir à nouveau tous ses arguments, y compris en répliquant le 23 août 2013 à la réponse de l'AFC-GE du 12 juin 2013. Enfin, au vu du fond du litige, un renvoi à la juridiction inférieure ne constituerait qu'une vaine formalité qui aurait pour seul effet l'allongement de la procédure.

Le grief sera dès lors écarté.

- 5) Le 16 novembre 2013 est entrée en vigueur la loi 11'017, nouvelle qui modifie la réglementation en matière de suspension de délais en procédure administrative. L'art. 17A LPA a ainsi été abrogé, et l'art. 63 LPA, qui ne s'applique qu'au stade des recours, prévoit notamment de manière expresse que les délais ne sont pas suspendus en matière fiscale (art. 63 al. 2 let. e LPA). Le but recherché à cet égard par le législateur était justement de parer au problème qui « réside dans le fait que, pour l'IFD, il n'y a pas d'interruption de délais, ce qui fait que quelqu'un qui reçoit son bordereau le 1^{er} juillet a un délai très court pour l'IFD, tandis qu'il est rallongé pour l'ICC, ce qui crée une confusion chez le contribuable » (PL 11'017-A, p. 3).

- 6) Les principes généraux du droit intertemporel veulent que les nouvelles règles de procédure s'appliquent pleinement dès leur entrée en vigueur aux causes qui sont encore pendantes, pour autant du moins que l'ancien et le nouveau droit s'inscrivent dans la continuité du système de procédure en place et que les modifications procédurales demeurent ponctuelles (ATF 137 II 409 consid. 7.4.5).

Cela étant, le présent litige concerne la tardiveté du recours interjeté par-devant le TAPI le 4 septembre 2012, soit avant l'entrée en vigueur de la loi 11'017. Il convient dès lors de se placer à cette date pour savoir si le recours a été déposé en temps utile ou non, le justiciable ne pouvant en principe se voir imposer une contrainte procédurale à titre rétroactif. La situation juridique doit ainsi être analysée – pour les bases légales de droit cantonal, l'art. 133 LIFD étant resté quant à lui inchangé – à l'aune des art. 17A et 63 LPA dans leur teneur de l'été 2012.

- 7) 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 couraient pas du 15 juillet au 15 août inclusivement (art. 17A al. 1 LPA en vigueur entre le 27 septembre 2011 et le 15 novembre 2013, et ayant repris la teneur de l'art. 63 aLPA entré en vigueur le 1^{er} janvier 2011).

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

- b. La procédure en matière de réclamation prévue par la LIFD s'applique à la procédure de recours (art. 145 LIFD). Le délai de recours est de trente jours (art. 140 al. 1 LIFD). Passé ce délai, 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 trente jours après la fin de l'empêchement (art. 133 al. 3 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 (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_407/2012 du 23 novembre 2012 consid. 2.4 ; 2C_628/2010 du 28 juin 2011 consid. 3.1 et les références citées).

En conséquence, cette jurisprudence implique que les suspensions de délais prévues par le droit cantonal genevois ne trouvaient, même en 2012, pas application dans la procédure de réclamation ou de recours concernant l'IFD (ATA/671/2013 du 8 octobre 2013 consid. 1b ; ATA/571/2013 du 28 août 2013 ; ATA/399/2013 du 25 juin 2013).

c. Le Tribunal fédéral a confirmé cette position encore tout récemment, dans un arrêt du reste soumis au recourant (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_948/2013 du 25 octobre 2013 consid. 4). Il a notamment rappelé à cette occasion que si l'harmonisation fiscale devait entraîner des modifications législatives pour adapter les délais de recours fédéraux et cantonaux, cela devait se faire par une adaptation du délai cantonal au délai fédéral et non l'inverse (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_407/2012 précité consid. 2.4 *in* StE 2013 B 92.8 n° 17 ; 2C_503/2010 du 11 novembre 2010, consid. 2, *in* StE 2011 B 92.8 n° 16), et qu'il était par conséquent exclu d'accorder des feries en matière d'IFD.

d. La situation législative n'a pas changé depuis 2012 sur ce point. L'initiative parlementaire fédérale mentionnée par le recourant (objet parlementaire 12.464) a d'ailleurs été rejetée par le Conseil national le 3 décembre 2013, par 133 voix contre 51 et 4 abstentions (http://www.parlament.ch/ab/frameset/f/n/4911/425855/f_n_4911_425855_426081.htm).

e. Enfin, 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 ; ATA/671/2013 précité consid. 1c).

f. Interjeté deux mois après réception de la décision sur réclamation, le recours de M. X_____ concernant l'IFD était donc tardif, et aucun empêchement au sens de l'art. 133 LIFD ne peut être constaté.

8) Entièrement mal fondé, le recours sera rejeté.

9) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 14 mai 2013 par Monsieur X_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 8 avril 2013 ;

au fond :

le rejette ;

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

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 ;

communique le présent arrêt à Me Olivier Wasmer, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Verniory et Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :