

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2544/2016-ICCIFD

ATA/1319/2018

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 4 décembre 2018

4^{ème} section

dans la cause

A _____

représentée par Me David Minder, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
24 avril 2017 (JTAPI/407/2017)**

EN FAIT

1. Jusqu'au 23 décembre 2012, la société A_____ (ci-après : la contribuable) avait son siège social à Genève et était inscrite au registre du commerce genevois. Elle a depuis lors transféré son siège dans le canton de Vaud. Elle est active dans les domaines de l'achat, vente et représentation de diamants, pierres précieuses et fines, perles fines et de culture, et, en général, de toute marchandise manufacturée ou non se rapportant au commerce de la bijouterie-joaillerie et de l'horlogerie. Elle fournit également tous services liés à l'administration de différentes sociétés de groupe.

2. Dans sa déclaration fiscale 2011 reçue par l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) le 7 août 2012, la contribuable a mentionné un bénéfice net imposable de CHF 2'060'610.- et un capital propre imposable de CHF 8'034'325.-, tant pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) que pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD).

Elle a déclaré une participation représentant au moins 10 % du capital-actions, ou du capital social ou procurant un droit sur au moins 10 % du bénéfice et des réserves, dans quatre sociétés, pour une valeur comptable de CHF 4'092'202.-. Elle n'a pas retourné l'annexe I relative à la réduction pour participations.

3. Le 27 novembre 2014, l'AFC-GE a demandé à la contribuable de lui remettre l'annexe I dûment remplie.

4. Le 20 janvier 2015, la contribuable a répondu qu'il n'y avait pas lieu de remplir l'annexe I car il n'y avait pas de réduction pour participation.

5. Le 25 mars 2015, l'AFC-GE a adressé deux bordereaux de taxation pour l'année 2011 : un bordereau IFD sur le bénéfice de CHF 175'151.- et un bordereau ICC en CHF 479'297.90 d'impôt sur le bénéfice et en CHF 19'618.50 d'impôt sur le capital.

6. Le 11 juin 2015, agissant par l'intermédiaire d'un avocat, la contribuable a requis principalement la correction d'une erreur de calcul et de transcription, subsidiairement la restitution de délai de réclamation, plus subsidiairement la révision, concernant les bordereaux IFD et ICC 2011. Ce courrier était accompagné notamment d'une nouvelle déclaration fiscale 2011 comportant l'annexe I.

Lors de l'établissement de sa déclaration fiscale 2011, la contribuable avait omis de remplir l'annexe I. Elle ne l'avait pas remise à l'AFC-GE en réponse à la demande de cette dernière car elle avait été informée de manière erronée par un

collaborateur de sa fiduciaire sur la possibilité de bénéficier de la réduction pour participations. Ce collaborateur avait, peu après, été mis en arrêt de travail pour cause de maladie du 7 avril au 30 juin 2015 ; pour des problèmes d'ordre neurologique, ce qui pouvait expliquer l'erreur manifeste commise au début de 2015 et l'absence de réaction à réception des bordereaux IFD et ICC 2011. La contribuable aurait eu droit à un abattement de CHF 922'770.-.

7. Le 26 novembre 2015, par deux courriers distincts, l'AFC-GE a informé la contribuable qu'elle ne reviendrait pas sur les taxations IFD et ICC 2011. La réclamation était hors délai, les conditions de révision n'étaient pas remplies et il n'y avait eu aucune erreur de calcul. Ces décisions mentionnaient la voie de la réclamation pour la révision de l'erreur de calcul.
8. Le 28 décembre 2015, la contribuable a déposé une réclamation contre les deux décisions du 26 novembre 2015, valant en tant que de besoin recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) si l'AFC-GE devait considérer pour l'un ou l'autre grief que la réclamation n'était pas recevable.

La réduction pour participation s'appliquait d'office, sans qu'une demande du contribuable soit nécessaire. Elle relevait du calcul de l'impôt et son absence de prise en compte relevait donc de l'erreur de calcul.

Par ailleurs, la contribuable persistait à solliciter la restitution du délai de réclamation. Les décisions du 26 novembre 2015 constituaient à cet égard un déni de justice formel. Le mandataire de la contribuable avait été, pour motif médical, empêché d'agir en temps utile pour contester auprès de l'AFC-GE les bordereaux IFD et ICC 2011.

Enfin, les conditions d'une révision étaient remplies.

9. Par six décisions du 27 juin 2016, l'AFC-GE a déclaré irrecevables pour cause de tardiveté les réclamations de la contribuable des 11 juin et 28 décembre 2015 contre les bordereaux IFD et ICC 2011. Elle a refusé d'accorder les restitutions de délai sollicitées et a rejeté, tant pour l'IFD que pour l'ICC 2011, les réclamations du 28 décembre 2015 demandant respectivement une correction d'une erreur de calcul et une révision de la taxation 2011, pour les motifs exposés dans ses décisions du 26 novembre 2015.
10. Par acte du 26 juillet 2016, la contribuable a recouru auprès du TAPI contre les décisions susmentionnées, concluant à leur annulation. Elle a repris son argumentation relative à la restitution de délai, à l'erreur de calcul et à la révision en la développant. Elle a notamment décrit le grave problème d'ordre neurologique du collaborateur en charge de son dossier chez sa fiduciaire comme étant une « dégénérescence du nerf sciatique invalidant petit à petit le cerveau » ;

qui n'avait pas été décelée par ses collègues ou ses supérieurs avant son hospitalisation, mais ne s'était révélée que beaucoup plus tard.

11. Après l'échange d'écritures entre les parties, le TAPI a, par jugement du 24 avril 2017, rejeté le recours de la contribuable.

Le délai légal de réclamation contre les bordereaux IFD et ICC 2011 du 25 mars 2015 ne venait pas à échéance avant le 27 avril 2015. À cette date, le collaborateur en cause de la fiduciaire était en arrêt complet de travail depuis trois semaines et il incombait à son employeur de s'organiser pour que le dossier de la contribuable soit correctement suivi. La réclamation aurait donc pu être formée en temps utile.

L'erreur de calcul rectifiable ne concernait que l'autorité fiscale et, en outre, n'était pas applicable au cas d'espèce, qui correspondait à un état de fait erroné à la base de la taxation.

Enfin, les conditions de la révision n'étaient pas remplies, la contribuable ayant été en mesure, en faisant preuve de diligence, de faire valoir en temps utile la réduction pour participation.

12. Par acte du 26 mai 2017, la contribuable a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation, à celle des décisions sur réclamations du 27 juin 2016 et à celle des bordereaux IFD et ICC 2011 du 25 mars 2015. Elle a repris ses arguments antérieurs, reprochant au TAPI de les avoir appréciés de manière erronée. Ils seront détaillés en tant que de besoin dans les considérants en droit.
13. Le 23 juin 2017, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, renvoyant à ses développements précédents.
14. Le 17 juillet 2017, la contribuable a persisté dans ses conclusions.
15. Le 21 juillet 2017, 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 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17).

2. a. Le délai de réclamation en matière fiscale est de trente jours (art. 132 al. 1 LIFD ; art. 48 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 39 al. 1 LPFisc). Le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte, et sa réclamation doit être motivée et indiquer les éventuels moyens de preuve (art. 132 al. 3 LIFD ; art. 48 al. 2 LHID ; art. 39 al. 2 LPFisc). Le délai court dès le lendemain de la notification de la décision (art. 133 al. 1 ab initio LIFD ; art. 41 al. 1 et art. 49 al. 4 LPFisc).
- b. 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 1^{ère} phr. LPA, applicable par renvoi de l'art. 2 al. 2 LPFisc), restitués ou suspendus. Ainsi, celui qui n'agit pas dans le délai prescrit est forclos et la décision en cause acquiert force obligatoire (ATA/751/2013 du 12 novembre 2013 consid. 5 ; ATA/805/2012 du 27 novembre 2012 consid. 1d).
- c. Selon l'art. 133 al. 3 LIFD, passé le délai de trente jours, une réclamation 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 la présenter en temps utile et qu'il l'a déposée dans les trente jours après la fin de l'empêchement. Par empêchement non fautif au sens de l'art. 133 al. 3 LIFD, il faut entendre non seulement l'impossibilité objective, comme la force majeure, mais aussi l'impossibilité subjective due à des circonstances personnelles ou à une erreur excusable. L'empêchement ne doit pas avoir été prévisible et doit être de nature telle que le respect du délai aurait exigé la prise de dispositions que l'on peut raisonnablement attendre de la part d'un homme d'affaires avisé (arrêt du Tribunal fédéral 2C_40/2018 du 2018 consid. 5.2 et les références citées)
- d. L'art. 50 LHID ne règle pas expressément le mode de calcul des délais de recours ni leur restitution.
- e. En droit cantonal, l'art. 16 al. 1 LPA prescrit que les délais légaux ne peuvent être prolongés. Sont cependant réservés les cas de force majeure.

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 et sans sa faute (SJ 1999 I 119 ; RDAF 1991 p. 45 ; ATA/658/2018 du 26 juin 2018 consid. 3c). Les conditions pour admettre un empêchement de procéder à temps sont très strictes. Celui-ci peut résulter d'une impossibilité objective ou subjective. L'empêchement doit être de nature telle que le respect des délais aurait impliqué la prise de dispositions que l'on ne peut

raisonnablement attendre de la part d'une personne avisée (ATA/658/2018 précité consid. 3 et les références citées).

Selon la jurisprudence, la maladie peut être considérée comme un empêchement non fautif et, par conséquent, permettre une restitution d'un délai, si elle met l'administré ou son représentant légal objectivement ou subjectivement dans l'impossibilité d'agir par soi-même ou de charger une tierce personne d'agir en son nom dans le délai (arrêt du Tribunal fédéral 9C_209/2012 du 26 juin 2012 ; ATA/173/2016 du 23 février 2016 et jurisprudence citée).

3. En l'espèce, la recourante n'a pas formé réclamation contre les bordereaux IFD et ICC 2011 dans le délai de trente jours à compter de leur notification. Elle allègue toutefois que la maladie du collaborateur traitant son dossier auprès de sa fiduciaire constitue un cas de force majeure justifiant une restitution de délai. Force est toutefois de constater que les certificats médicaux produits, établis par les médecins de service de neurologie des Hôpitaux universitaires de Genève (ci-après : HUG), se limitent à mentionner que l'intéressé était en traitement du 8 avril au 30 juin 2015 avec une incapacité de travail à 100 % dès le 7 avril 2015 puis à 50 % du 15 au 30 juin 2015. Ces documents ne permettent pas d'étayer les allégations de la recourante relatives à la pathologie dont souffrait le collaborateur, à sa gravité, à ses effets sur sa capacité à gérer les dossiers qui lui étaient confiés non plus qu'à leur manifestation dans le temps, étant rappelé que l'indication selon laquelle il n'y avait pas lieu de remettre l'annexe I a été donnée à la contribuable entre fin novembre 2014 et le 20 janvier 2015, soit au plus tard deux mois et demi avant que l'intéressé soit en arrêt de travail. L'allégation selon laquelle la fiduciaire avait pris des mesures organisationnelles dès l'arrêt de travail de son collaborateur, mais que son remplaçant n'avait fait que répercuter les erreurs de celui-ci, faute de connaissance de la cause et de la gravité de la maladie, n'est pas davantage étayée, à supposer qu'elle soit pertinente eu égard au devoir de diligence de la fiduciaire.

Il résulte en outre des pièces du dossier que la déclaration fiscale 2011 corrigée adressée à l'AFC-GE le 11 juin 2015 est identique à celle établie en juillet 2012, à l'exception des mentions découlant de l'adjonction de l'annexe I. L'exactitude des autres éléments n'est pas remise en cause. L'omission de cette annexe est donc l'unique erreur dans le traitement du dossier et la contribuable ne fournit pas d'explication quant au fait que cette omission aurait échappé au remplaçant du collaborateur en cause qui, le 13 avril 2015, a revu les bordereaux sur la base, selon elle, des éléments figurant dans son dossier auprès de la fiduciaire.

Au vu de ce qui précède, le TAPI a correctement retenu que la contribuable, à laquelle les erreurs et omissions de son mandataire sont opposables, ne pouvait se prévaloir d'aucun motif de restitution de délai.

4. Dans ces circonstances, demeurera indéterminée la question de savoir si l'AFC-GE n'aurait pas dû transmettre au TAPI comme valant recours la contestation de la recourante du 28 décembre 2015 en tant qu'elle portait sur la réponse de l'AFC-GE du 26 novembre 2015 à la demande de restitution de délai du 11 juin 2015.
5. a. À teneur des art. 147 al. 1 LIFD et 55 al. 1 LPFisc, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office : lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (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) ; lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (let. c). 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 (art. 147 al. 2 LIFD ; art. 55 al. 2 LPFisc). La jurisprudence se montre stricte dans l'obligation de diligence imposée au requérant (arrêt du Tribunal fédéral 2C_917/2015 du 29 octobre 2015 consid. 2.1 ; 2C_754/2015 du 14 septembre 2015 consid. 2.3 ; 2C_581/2011 du 27 mars 2012 consid. 3.1). N'a notamment pas agi avec la diligence requise celui qui n'a pas produit les informations et documents nécessaires, de sorte qu'il a dû être taxé d'office (arrêt du Tribunal fédéral 2A.587/2002, consid. 1.3).
- b. Constituent des faits nouveaux susceptibles d'entraîner la révision d'une décision selon les dispositions légales précitées, des faits qui n'étaient pas connus mais existaient déjà au moment de la décision, plus précisément à la date à laquelle ils pouvaient encore être allégués en procédure, mais dont l'auteur de la demande a été empêché, sans sa faute, de faire état dans la procédure précédente. Les faits nouveaux ne peuvent entraîner la révision que s'ils sont importants, c'est-à-dire de nature à influencer sur l'issue de la contestation, à savoir s'ils ont pour effet qu'à la lumière de l'état de fait modifié, l'appréciation juridique doit intervenir différemment que dans le cas de la précédente décision (ATA/207/2015 du 24 février 2015).
- c. La problématique de la révision d'une décision de taxation pour fait nouveau est réglée de manière similaire pour l'imposition fédérale et cantonale (ATA/207/2015 du 24 février 2015).
- d. Les faits sur lesquels la recourante se fonde pour demander la révision de sa taxation ICC et IFD sont identiques à ceux invoqués à l'appui de sa demande de restitution de délai. Il en ressort que la fiduciaire a pris des mesures pour que le dossier de la recourante soit revu par un remplaçant du collaborateur mis en arrêt de travail le 1^{er} avril 2015, alors que le délai de recours ordinaire contre les bordereaux IFD et ICC 2015 courait pendant encore près de trois semaines. La

recourante n'apporte aucune démonstration de ce que sa fiduciaire aurait été dans l'impossibilité, malgré toute la diligence que l'on pouvait raisonnablement exiger d'elle, de se rendre compte, sur la base du dossier de la recourante, pendant que ce délai courait encore, que les bordereaux ICC et IFD 2011 ne retenaient pas de réduction pour participation et de réagir en conséquence par le dépôt d'une réclamation en temps utile.

Au vu de ce qui précède, la révision est exclue, ce que le TAPI a retenu à bon droit.

6. La recourante allègue enfin que le fait pour l'AFC-GE de ne pas avoir tenu compte d'office de la réduction pour participation nonobstant l'absence de l'annexe I, équivaut à une erreur de calcul qu'il y a lieu de corriger d'office.

Selon l'art. 150 al. 1 LIFD, les erreurs de calcul et de transcription figurant dans une décision ou un prononcé entré en force peuvent, sur demande ou d'office, être corrigées dans les cinq ans qui suivent la modification par l'autorité qui les a commises. L'art. 58 al. 1 LPFisc a une teneur identique.

Ainsi que cela résulte du texte clair de ces dispositions, l'erreur de calcul ou de transcription doit avoir été commise par l'autorité fiscale. Il ne s'agit pas d'erreurs concernant la formation de la volonté de l'autorité qui a rendu la décision, mais de celles intervenues dans l'expression de cette volonté (ATA/1/2014 du 7 janvier 2014 consid. 2 ; Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, n° 1-3 ad. art. 150 LIFD).

En l'espèce, il n'y a eu ni erreur de calcul ou de transcription de la part de l'autorité intimée au sens des dispositions précitées, ni, au vu du dossier, d'erreur dans la formation de la volonté de cette dernière. L'AFC-GE a interpellé la recourante sur l'absence de l'annexe I et celle-ci lui a répondu sans ambiguïté qu'il n'y avait pas lieu de la remplir, car il n'y avait pas de réduction pour participation. Elle a ainsi indiqué à l'autorité fiscale que l'absence d'annexe I ne résultait pas d'un oubli, car elle estimait n'avoir pas à être mise au bénéfice d'une réduction pour participation. Il ne s'agit pas là d'une erreur de calcul de la contribuable reproduite par l'AFC-GE, mais bien de l'affirmation que sa déclaration d'impôt était complète et correcte, soit conforme aux exigences des art. 124 al. 2 LIFD et 26 al. 2 LPFisc. L'AFC-GE n'avait pas de motif à mettre en doute ces indications et à procéder à des vérifications complémentaires, comme l'a retenu à bon droit le TAPI.

7. Enfin, il y a lieu de préciser que la déduction pour participations n'est pas une simple opération de calcul d'impôt, comme des déductions forfaitaires pour frais de déplacement des personnes physiques, puisque les documents et chiffres

annoncés par la contribuable sont susceptibles de vérification et de modification par l'AFC-GE.

Quant à l'inégalité de traitement en matière de rectification d'erreur de calcul dont se prévaut la recourante, force est de constater que celle-ci ne démontre pas que la situation à laquelle elle se réfère est identique à la sienne et aurait été traitée différemment par l'autorité fiscale. En particulier, elle ne prétend pas que l'AFC-GE aurait interpellé le contribuable – personne physique soumise à la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) – sur le fait qu'il n'aurait pas rempli une annexe à sa déclaration fiscale relative à un abattement pour participations qualifiées et que ce dernier lui aurait indiqué qu'il n'y avait pas d'abattement à prendre en compte. Elle ne fournit pas d'élément permettant d'établir à satisfaction de droit que l'AFC-GE aurait admis dans ce cas d'espèce une erreur de calcul pour des faits semblables à ceux de la présente cause et, à supposer que tel soit le cas, que cela correspondrait à une pratique constante de l'AFC-GE alors même que, comme retenu ci-dessus, les art. 150 al. 1 LIFD et 58 al. 1 LPFisc ne trouvent pas application dans une telle situation. Dès lors, son grief ne peut qu'être écarté.

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

8. Vu l'issue du litige, un émoulement de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante (art. 81 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 81 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 26 mai 2017 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 24 avril 2017 ;

au fond :

le rejette ;

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

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 David Minder, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, Mme Junod, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :