

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2946/2015-ICCIFD

ATA/70/2019

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 22 janvier 2019

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
15 mai 2017 (JTAPI/508/2017)**

EN FAIT

1. « B_____SA » est une société anonyme sise _____ à Genève. Inscrite au registre du commerce du canton de Genève depuis le 13 décembre 2007, elle a pour but statuaire : « fournir des services de consultant ». En février 2015, elle a adopté de nouveaux statuts et a changé de raison sociale, devenant A_____ SA (ci-après : A_____ ou la contribuable).
2. Par pli recommandé du 12 juin 2014, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a adressé à la contribuable une sommation de lui faire parvenir dans les dix jours la formule de déclaration fiscale pour l'année 2013 pour l'impôt fédéral direct (IFD) et l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), remplie, datée, signée et accompagnée des pièces justificatives requises. À défaut, elle pourrait être taxée d'office et s'exposait à une amende.

Selon justificatif de distribution de la poste suisse, l'avis d'envoi a été déposé dans la case postale de la recourante à 06:47 le 13 juin 2014 et a été distribué le même jour à 08:16. Toutefois, pour des raisons techniques, aucune image de signature de l'accusé de réception n'était disponible.
3. Les 18 juin et 4 août 2014, l'AFC-GE a accordé à la contribuable une prolongation de délai d'abord au 31 juillet puis au 31 août 2014 pour le retour de la déclaration fiscale 2013.
4. Le 22 octobre 2014, l'AFC-GE a adressé à la contribuable un bordereau de taxation d'office pour l'IFD et un bordereau de taxation d'office pour l'ICC, comprenant chacun une amende.
5. 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 réalisés, 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.

6. Le 5 décembre 2014, l'AFC-GE a demandé à la contribuable de lui remettre pour le 13 janvier 2015 :
 - l'annexe A dûment remplie, précisant le montant des intérêts relatifs à chaque poste ;
 - l'annexe B dûment remplie, précisant le montant des intérêts relatifs à chaque poste ;
 - l'annexe C dûment remplie ainsi qu'une copie du ou des certificats de salaire ;
 - l'annexe D dûment remplie ;
 - l'annexe E dûment remplie ;
 - l'annexe G dûment remplie ;
 - l'annexe H dûment remplie ;
 - l'annexe M dûment remplie.

7. 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.

8. Le 20 mai 2015, A_____ a déposé au guichet de l'AFC un courrier comportant « les annexes manquantes ». Le lendemain, 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. Par décision du 1^{er} juillet 2015, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation de la contribuable et a rectifié la taxation litigieuse en conséquence, tant pour l'IFD que pour l'ICC. Le principe de la taxation d'office et l'amende étaient néanmoins maintenus.

10. 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.

11. 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.

12. Par acte du 16 novembre 2015, la contribuable a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement susmentionné concluant à son annulation. Elle soutenait que la suspension de délai s'appliquait au recours au TAPI en matière fiscale. Même si cela ne devait pas être le cas, la juridiction aurait dû entrer en matière sur le grief de nullité de la taxation d'office.

13. Par arrêt du 12 avril 2016 (ATA/299/2016), la chambre administrative a admis partiellement le recours et renvoyé la cause au TAPI pour instruction et décision sur la question de la nullité de la taxation d'office du 22 octobre 2014. Le TAPI avait retenu à juste titre que les délais de recours n'étaient pas suspendus entre le 15 juillet et le 15 août.

14. Par arrêt du 13 juin 2016 (2C_512/2016), le Tribunal fédéral a confirmé l'absence de suspension de délai, rejetant le recours de A_____ contre l'arrêt susmentionné.

15. Le 27 juillet 2016, l'AFC-GE a répondu au recours du 2 septembre 2015, se prononçant uniquement sur la question de la nullité de la taxation d'office du 22 octobre 2014, compte tenu de l'ATA/299/2016.

Cette taxation d'office était parfaitement valable à la forme puisqu'il y avait eu sommation notifiée le 12 juin 2014 par pli recommandé. Le fait d'avoir

accordé par la suite des délais supplémentaires exceptionnels, au 31 juillet puis au 31 août 2014, pour la remise de la déclaration fiscale 2013, n'avait pas annulé les effets de la sommation, et, à l'échéance de ces délais, l'AFC-GE n'était pas tenue de procéder à l'envoi d'une nouvelle sommation avant de notifier la taxation.

Quand bien même il n'y aurait pas eu de rappel recommandé avant l'envoi du bordereau de taxation d'office que ce dernier ne serait pas nul mais annulable, motif de contestation qui aurait pu et dû être invoqué dans le délai ordinaire de recours. À cet égard, la recourante avait agi hors délai.

16. Le 21 novembre 2016, la contribuable a persisté dans ses conclusions en nullité de la taxation d'office.

Elle contestait avoir reçu le courrier recommandé et l'AFC-GE ne pouvait démontrer sa réception, faute de signature du destinataire. Si la lettre avait bien été déposée dans la case postale mais non retirée, elle aurait été retournée à l'expéditeur. Si le pli avait été retiré, la poste aurait été en mesure de fournir la preuve de sa réception. La sommation étant une condition nécessaire à la validité de la taxation d'office, son absence entraînait la nullité de la date de taxation, vu la gravité du vice. L'annulabilité n'offrait pas une protection suffisante à cet égard. Pour le surplus, la taxation d'office était erronée, la contribuable ayant fourni toutes les pièces utiles à l'AFC-GE.

17. Les parties ont persisté dans leurs conclusions à l'occasion d'un second échange d'écritures entre le 16 janvier et le 13 février 2017.

18. Par jugement du 15 mai 2017, le TAPI a constaté que les taxations d'office du 2 septembre 2015 n'étaient pas nulles.

La question de savoir si la lettre du 12 juin 2014 avait été notifiée à la recourante était laissée ouverte. Les prolongations de délai accordées par l'AFC-GE en date des 18 juin et 4 août 2014 pour retourner la déclaration fiscale 2013 démontraient que la contribuable avait bien reçu la formule de déclaration. Ces courriers ne constituant pas des sommations, il en découlait une violation du droit d'être entendu de la contribuable taxée d'office, qui ne rendait pas nulles mais simplement annulables, les taxations d'office du 22 octobre 2014. Elle pouvait en effet faire valoir par la voie ordinaire de la réclamation, que les conditions requises pour procéder à une taxation d'office n'étaient pas réalisées.

19. Le 15 juin 2017, A_____ a recouru auprès de la chambre administrative contre le jugement susmentionné, concluant à son annulation et au renvoi de la cause au TAPI pour nouvelle décision dans le sens des considérants, subsidiairement de constater la nullité de la taxation d'office du 22 octobre 2014 et des actes postérieurs.

En laissant ouverte la question de savoir si la sommation du 12 juin 2014 avait été ou non reçue, le TAPI avait commis un déni de justice formel. Elle s'était livrée à une appréciation anticipée des preuves arbitraires, retenant à tort qu'il suffirait que la contribuable ait reçu une déclaration d'impôt pour, quelles que soient les irrégularités de la procédure, la taxation d'office ne soit qu'annulable, cela sur la base d'une interprétation erronée de la jurisprudence. En outre, les faits avaient été établis de manière arbitraire. La contribuable reprenait pour le surplus son argumentation antérieure.

20. Le 20 juin 2017, le TAPI a transmis son dossier, sans observations.
21. Le 13 juillet 2017, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, renvoyant à ses écritures précédentes dès lors que la contribuable n'apportait aucun argument nouveau pertinent ni ne produisait de nouvelle pièce déterminante. Elle persistait dans son argumentation antérieure.
22. Le 11 août 2017, la contribuable a exercé son droit à la réplique.
23. Les écritures susmentionnées ont été transmises à l'AFC et 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. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. La juridiction chargée de statuer est liée par les conclusions des parties. Elle n'est en revanche pas liée par les motifs que les parties invoquent (art. 69 al. 1 LPA).
3. La recourante reproche au TAPI d'avoir laissé ouverte la question de savoir si le courrier de sommation du 12 juin 2014 avait été ou non reçu, ce qui serait constitutif d'un déni de justice.

Une autorité qui n'applique pas ou applique d'une façon incorrecte une règle de procédure, de sorte qu'elle ferme l'accès à la justice au particulier qui, normalement, y aurait droit, commet un déni de justice formel. Il en va de même pour l'autorité qui refuse expressément de statuer, alors qu'elle en a l'obligation. Un tel déni constitue une violation de l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101; ATF 135 I 6 consid. 2.1 ; 134 I 6 consid. 2.3).

En l'espèce, il ressort du jugement querellé que le TAPI n'a pas tranché si la sommation du 12 juin 2014 avait été effectivement notifiée à sa destinataire parce que cela n'était pas nécessaire, son raisonnement juridique l'ayant amené à retenir que, dans le cas d'espèce, les taxations d'office ne pouvaient être déclarées nulles. Il s'est ainsi prononcé sur l'objet du litige qu'il avait à examiner, de sorte qu'il n'y a pas place pour une forme quelconque de déni de justice, étant rappelé que le seul fait que la solution adoptée ne satisfasse pas la recourante n'est pas suffisant pour se plaindre d'une violation du droit d'être entendue.

4. La nullité absolue d'une décision peut être invoquée en tout temps 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. Hormis 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 138 II 501 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_474/2017 du 13 décembre 2017 consid. 3.2). 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 et les arrêts cités ; arrêt du Tribunal fédéral 6B_354/2015 du 21 janvier 2016 consid. 4.1).

Tel est également le cas lorsque les vices de fond pèsent extraordinairement lourdement et rendent la décision pratiquement sans effet, dépourvue de sens ou contraire aux mœurs, par exemple quand une décision contrevient à un droit constitutionnel auquel il ne peut être renoncé ou encore quand un impôt est prélevé auprès d'une personne qui n'est pas un sujet fiscal (Martin E. LOOSER, in Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH, *Bundesgestez über die direkte Bundessteuer*, 3^{ème} éd., 2017, art. 147-153a, p. 2445 § 7).

5. a. Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte. Sur demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter les pièces justificatives et autres attestations (art. 31 al. 1 et 2 LPFisc). Le contribuable qui n'a pas répondu à une demande de renseignements ou de justification est taxé d'office après notification, à ses frais, d'un rappel recommandé avec fixation d'un délai. L'art. 37 LPFisc est applicable (art. 22 LISP).

Selon cette disposition, le département procède à une taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou si les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue faute de données suffisantes. Elle se fonde sur tous les indices concluants dont elle a connaissance et peut prendre notamment en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de la fortune et le train de vie du contribuable, l'évolution du bénéfice

net, la réalité économique, à l'exclusion des formes juridiques qui servent à éluder l'impôt. La sommation est notifiée au contribuable sous forme d'un rappel recommandé avec fixation d'un délai de dix jours et à ses frais (al. 1 et 2 LPFisc).

b. L'obligation de notification des autorités, tout comme l'obligation de réception des parties, sont des obligations de nature procédurale. Ces dernières se distinguent par le fait qu'elles ne doivent pas être interprétées avec une rigueur injustifiée ou un formalisme excessif : en effet, la fiction de notification présuppose une procédure en cours, donc pendante (rapport procédural). Par conséquent, l'application des règles sur la fiction de notification requiert la prise en compte de la durée de la procédure à laquelle le contribuable est partie. La doctrine évoque une durée de procédure de quelques mois à un an ; si l'autorité reste inactive au-delà de ce laps de temps, une partie de la doctrine est d'avis que la fiction de notification ne s'applique pas. Dans ce sens, les règles régissant la fiction de notification sont à appliquer dans une mesure « raisonnable » (arrêt du Tribunal fédéral 2C_35/2016 du 18 juillet 2016 consid. 3 et les références citées). Le Tribunal fédéral a estimé à plusieurs reprises qu'un laps de temps d'un an depuis le dernier acte procédural de l'autorité était encore admissible (arrêt du Tribunal fédéral 6B_511/2010 du 13 août 2010 consid. 3 et les références), ce qui n'était toutefois plus le cas lorsque trois ans s'étaient écoulés depuis le dernier acte procédural de l'autorité (arrêt du Tribunal fédéral 2P.120/2005 du 23 mars 2006 consid. 5).

c. Le formalisme excessif, prohibé par l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), est réalisé lorsque la stricte application des règles de procédure ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, devient une fin en soi, complique de manière insoutenable la réalisation du droit matériel ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux (ATF 135 I 6 consid. 2.1 ; 134 II 244 consid. 2.4.2).

6. En l'espèce, il ressort des pièces du dossier que le courrier du 12 juin 2014 sommant la recourante de déposer la déclaration fiscale 2013 dans un délai de dix jours à défaut de quoi elle pouvait être taxée d'office et s'exposait à une amende, a été expédié sous pli recommandé à sa destinataire. L'avis relatif à ce pli a été déposé dans sa case postale le 13 juin 2014 à 06:47 et le retrait est intervenu à 08:16, selon le justificatif de distribution de la poste. Celui-ci a indiqué certes que pour des raisons techniques, aucune image de signature de l'accusé de réception n'était disponible, mais cela ne signifie pas l'absence de signature et ne remet pas en cause l'attestation de retrait. Le pli a bien été distribué à sa destinataire puisque, comme elle le relève elle-même, il n'a pas été retourné à l'expéditrice, d'une part, et que, d'autre part, la recourante a, peu après, demandé des prolongations de délai pour retourner sa déclaration fiscale 2013, délais qui lui ont été octroyés les 18 juin et 4 août 2014. Au vu de ces éléments, la sommation du 12 juin 2014 a bien été notifiée le 13 juin 2014.

7. Cela étant, la solution retenue par le TAPI en laissant ouverte la question de l'effectivité de la notification, n'est pas insoutenable non plus. En effet, la recourante n'a pas contesté son assujettissement fiscal à Genève pour l'année 2013 ni son obligation de devoir remplir et retourner sa déclaration fiscale 2013 à l'AFC-GE, démarche pour l'accomplissement de laquelle elle a obtenu plusieurs délais. Dès lors, l'éventuelle irrégularité dans la notification de la sommation n'atteindrait pas, dans ces circonstances, le niveau de gravité particulière permettant d'admettre la nullité de la taxation d'office. La décision serait uniquement annulable, par les moyens de recours ordinaires. In casu, la recourante s'est plainte d'une irrégularité de notification de la sommation dans sa réclamation devant l'AFC-GE, puis devant le TAPI qui a toutefois déclaré le recours irrecevable, ce qui a été confirmé tant par la chambre de céans que par le Tribunal fédéral. Les griefs de fond n'ont pu être examinés et ne peuvent plus l'être dans le cadre de la présente cause, du seul fait de la recourante.

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

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

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 15 juin 2017 par A_____ SA contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 15 mai 2017 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 1'000.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité ;

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 ;

communiqué 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.

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

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :