

## **GE\_GERICHTE ATA/735/2015 vom 14. Juli 2015**

GE Cour de justice, 2015-07-14, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_735\\_2015](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_735_2015)

FR: GE\_GERICHTE ATA/735/2015 du 14 juillet 2015

IT: GE\_GERICHTE ATA/735/2015 del 14 luglio 2015

### **Regeste**

Résumé: Ne constitue pas un motif sérieux d'empêchement non fautif d'agir dans le délai légal de réclamation, le fait d'être atteint de dysmnésie, d'être souvent en déplacement à l'étranger et de méconnaître le système fiscal suisse. La double imposition internationale des royalties étrangères aurait dû être contestée dans le délai légal de réclamation. La révision ne peut être admise pour suppléer les voies de droit et réparer la négligence des contribuables.

### **Erwägungen**

#### **E. 12**

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Le litige porte sur les faits invoqués par recours pour justifier le dépôt tardif des six réclamations du 11 avril 2014 formées contre les décisions du 22 janvier 2014 relatives à l'IFD et ICC pour la période 2010 à 2012. 3) Les recourants soutiennent que la maladie de M. A \_\_\_\_\_ constitue un empêchement non fautif pouvant conduire à une restitution du délai de réclamation.

a. La réclamation contre le bordereau de taxation de l'IFD 2006 est soumis à la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11). Le délai de réclamation est de trente jours (art. 132 al. 1 LIFD et 48 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du

#### **E. 14**

décembre 1990 - LHID - RS 642.14). Il commence à courir le lendemain de la notification (art. 133 al. 1 ab initio LIFD).

La loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) est entrée en vigueur le 1er janvier 2002. Elle s'applique aux divers impôts cantonaux (art. 1 LPFisc). Elle prévoit que la LPA est applicable, pour autant que la LPFisc n'y déroge pas (art. 2 al. 2 LPFisc). Les délais de réclamation sont identiques à ceux prévus dans la LIFD (art. 39 al. 1, 41 al. 1 et art. 49 al. 4 LPFisc).

Les cas de force majeure restent réservés (art. 16 al. 1 2ème phr. LPA ; art. 133 al. 3 LIFD ; art 41 al. 3 LPFisc).

Passé le délai de trente jours, une réclamation tardive 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 sa réclamation en temps utile et qu'il l'a déposée dans les trente jours après la fin de l'empêchement (art. 133 al. 3 LIFD et 41 al. 3 LPFisc).

b. 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 l'extérieur de façon irrésistible (ATA/199/2012 du 3 avril 2012 consid. 4 ; ATA/779/2011 du 20 décembre 2011 consid. 4 ; ATA/177/2011 du 15 mars 2011 ; ATA/515/2009 du 13 octobre 2009 consid. 4b ; ATA/255/2009 du 19 mai 2009 consid. 2 ; ATA/50/2009 du 27 janvier 2009 consid. 3).

Pour établir l'existence d'un cas de force majeure, le fardeau de la preuve incombe à l'assujetti (ATA/544/2013 du 27 août 2013 et les références citées).

Les conditions pour admettre un empêchement sont très strictes. Ce dernier doit être imprévisible et sa survenance ne doit pas être imputable à faute à l'administré (arrêt du Tribunal fédéral 2P.259/2006 du 18 avril 2007 consid. 3.2 et

- 7/13 - A/1563/2014 la jurisprudence citée ; ATA/364/2014 du 20 mai 2014 ; ATA/544/2013 du 27 août 2013). Il doit être de nature telle que le respect des délais aurait exigé la prise de dispositions que l'on ne peut raisonnablement attendre de la part d'un homme d'affaires avisé (ATA/544/2013 précité ; ATA/397/2013 du 25 juin 2013 consid. 9 ; ATA/744/2012 du 30 octobre 2012 ; ATA/38/2011 du 25 janvier 2011 ; Danielle YERSIN/Yves NOËL, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2007, ad art. 133, n. 14 et 15 p. 1283).

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 ; Hugo CASANOVA/Martin ZWEIFEL, *Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern*, 2008, p. 65).

Selon la casuistique, une opération de l'épaule et l'absence d'un des époux ne peut constituer un cas de force majeure (ATA/709/2014 du 2 septembre 2014). Un accident de voiture même d'une certaine gravité, ne remplit pas les conditions de l'art. 21 al. 3 LPFisc, le recourant n'ayant pas prétendu que ledit accident l'aurait empêché physiquement, en raison par exemple d'un coma ou d'un isolement hospitalier prolongé, de commettre un mandataire à cet effet (ATA/234/2014 du 8 avril 2014). Le dépôt d'une réclamation quatre mois après l'accouchement de la contribuable est tardif, même si son mari était fréquemment absent. La circonstance alléguée n'empêchait pas la contribuable de confier à un tiers, pas nécessairement son époux, de s'occuper d'une telle démarche administrative (ATA/744/2012 du 30 octobre 2012). Une opération d'un genou ne justifie pas qu'elle ait empêché le contribuable d'adresser dans les délais à l'AFC-GE-GE le document idoine ou de faire intervenir un mandataire (ATA/487/2012 du 31 juillet 2012). Un contribuable produisant un certificat médical attestant du suivi du patient durant les dix dernières années ne peut être retenu, compte tenu des imprécisions dans l'incapacité d'agir ou de donner les instructions nécessaires à un tiers, alors que l'intéressé a pu rédiger à la main la réclamation, pendant la période concernée (ATA/168/2012 du 27 mars 2012). L'existence d'une maladie ne suffit pas pour admettre de jure qu'il y a un motif à restitution de délai. Encore faudrait-il établir qu'elle empêchait la recourante d'effectuer toutes démarches que ce soit, directement envers l'administration, ou en recourant au service d'un tiers (ATA/481/2011 du 26 juillet 2011 ; ATA/169/2011 du 15 mars 2011 ; ATA/50/2009 du 27 janvier 2009 ; ATA/446/2007 du 4 septembre 2007). 4)

En l'espèce, les recourants ont indiqué s'être rendu compte de plusieurs erreurs dans les bordereaux fiscaux de 2010 à 2012 datés du 22 janvier 2014 suite une relance de paiement et avoir été empêché d'agir dans le délai légal. La

- 8/13 - A/1563/2014 réclamation déposée était donc tardive, ce que les intéressés ne contestent plus. Pour justifier du retard du dépôt de la réclamation, ils ont notamment invoqué la maladie du recourant et produit un certificat médical du Dr B\_\_\_\_\_, daté du 3 juin 2014.

Il ressort du document produit que le recourant souffrait de dysmnésie. Son nouveau mandataire a soutenu que ce diagnostic avait été déjà établi le 8 février 2013, date à laquelle il avait consulté pour la première fois le Dr B\_\_\_\_\_. Le certificat médical a attesté que les symptômes de cette maladie étaient présents depuis son enfance et semblaient s'être légèrement péjorés ces derniers temps dans le contexte d'une charge de travail importante mais également d'un conflit de couple. Les bilans médicaux ne montraient rien de particulier excepté une durée de sommeil relativement courte, sans grand impact toutefois.

Ce certificat ne mentionne ni la nécessité de soins de l'intéressé, ni son incapacité à pouvoir gérer sa vie professionnelle et personnelle et aucun arrêt de travail ne lui avait été prescrit. Il ne ressort d'ailleurs pas des faits que ce dernier, même atteint de cette maladie, n'aurait pas pu mandater une tierce personne pour procéder à cette réclamation dans le délai légal tel qu'il l'avait déjà fait pour remplir ses déclarations fiscales de 2012 remises à son premier mandataire en mai 2013.

Il est de surcroît relevé que le point contesté, sur le plan fiscal, à savoir que la découverte à lecture des bordereaux de l'imposition en Suisse des redevances étrangères perçues par son épouse, ne revêtait aucun caractère technique nécessitant des connaissances particulières. D'autant plus qu'elles constituaient une somme importante et que c'était la première fois depuis vingt années que l'AFC-GE décidait de les imposer en Suisse. Il ressort des faits que les recourants avaient d'ailleurs été en mesure d'identifier les erreurs commises par l'AFC-GE et avaient compris la nécessité de remettre les bordereaux à une tierce personne le plus rapidement possible.

Au vu de ce qui précède et des pièces produites au dossier, les recourants n'ont pas démontré que la maladie de M. A\_\_\_\_\_ ainsi que les autres éléments invoqués les avaient véritablement empêchés d'agir en réclamation auprès de l'AFC-GE dans le délai légal ou de mandater un tiers qualifié pour le faire.

Par conséquent, faute de motifs sérieux, aucune restitution de délai de ne saurait être accordée aux recourants.

Partant, ce grief doit être écarté. 5)

Les recourants prétendent que le jugement du TAPI consacre une double imposition internationale non justifiée et contraire à l'interdiction de l'arbitraire.

- 9/13 - A/1563/2014

a. Une décision est arbitraire au sens de l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique indiscuté ou lorsqu'elle heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité (ATF 138 I 49 consid. 7.1 p. 51 et arrêts cités). À cet égard, le Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue par l'autorité cantonale de

dernière instance que lorsque celle-ci est manifestement insoutenable, qu'elle se trouve en contradiction claire avec la situation de fait, si elle a été adoptée sans motif objectif ou en violation d'un droit certain (ATF 136 III 552 consid. 4.2 p. 560 ; 132 III 209 consid. 2.1 p. 211 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C\_227/2012 du 11 avril 2012). L'arbitraire ne résulte pas du seul fait qu'une autre solution pourrait entrer en considération ou même qu'elle serait préférable. Pour qu'une décision soit annulée pour cause d'arbitraire, il ne suffit pas que la motivation formulée soit insoutenable, il faut encore que la décision apparaisse arbitraire dans son résultat (ATF 138 III 378 consid. 6.1 p. 380 ; 138 I 49 consid. 7.1 p. 51 ; 137 I 1 consid. 2.4 p. 5 ; ATF 136 I 316 consid. 2.2.2 p. 318 ; ATF 134 II 124 consid. 4.1 p. 133 et les arrêts cités). b. Appelée à examiner le caractère arbitraire d'une décision, la chambre de céans suit le raisonnement du Tribunal fédéral en la matière (ATA/661/2012 du 25 septembre 2012 consid. 5 et les arrêts cités). c. Aux termes de l'article 12 de la Convention entre la Confédération suisse et les USA en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu du 2 octobre 1996 (ci-après : CDI-US), les redevances reçues par un résident d'un État contractant qui en est le bénéficiaire effectif ne sont imposables que dans cet État. La règle de partage prévoit ainsi une imposition au lieu de résidence du bénéficiaire.

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les conventions internationales en matière de double imposition ne contiennent que des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des États mais ne fondent pas l'imposition elle-même (arrêt 2C\_1201/2013 du 15 janvier 2015 consid. 5.1, voir également ATF 117 Ib 358 consid. 3 in fine p. 366 et les références citées).

Les décisions de taxation n'ont en principe d'effet que pour la période fiscale qu'elles concernent et ne lient pas l'autorité de taxation pour les périodes ultérieures (arrêts 2C\_585/2012 / 2C\_586/2012 du 6 mars 2014 consid. 8 ; arrêts 2A.367/2005 du 20 décembre 2005 consid. 4.2.2 ; 2A.101/1994 du 17 juillet 1996 consid. 4c, in StE 1997 B 93.4 n° 4). 6)

En l'espèce, les recourants ont fondé leur argumentation sur la base d'un arrêt de la chambre administrative du 12 juin 2012 (ATA/362/20129). Les taxations contestées avaient été annulées en faisant primer exceptionnellement l'interdiction de la double imposition intercantonale au strict formalisme lié au respect du délai légal pour former réclamation. La double imposition

- 10/13 - A/1563/2014 intercantonale n'était pas arbitraire en soi et la situation heurtant de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité découlait principalement du fait que le fisc genevois avait taxé pour 2006 et 2007 alors que sa compétence n'était plus établie depuis 2005. Dès lors, l'admission de la double imposition intercantonale dans le cas précité aurait conduit à une violation caractérisée de l'interdiction de la double imposition intercantonale formellement proscrite par l'art. 127 al. 3 Cst..

Il ressort de l'état de fait que la compétence de l'AFC-GE et l'assujettissement de la recourante résidant à Genève sont établis. La comparaison entre la double imposition intercantonale et internationale ne paraît pas soutenable dans le cas d'espèce.

Par ailleurs, l'intimée n'étant pas liée par les décisions de taxations pour les périodes ultérieures, l'argument selon lequel la recourante n'avait pas été imposée sur les royalties américaines en Suisse pendant plus de vingt ans ne résiste pas à l'examen.

Par surabondance, la CDI-US prévoit une imposition des royalties au lieu de résidence du bénéficiaire soit à Vandoeuvres pour la recourante.

En conséquence, il appartenait aux recourants de former réclamation dans le délai légal de trente jours ; ils auraient ainsi pu contester la double imposition internationale des royalties qu'ils considéraient alors comme erronée.

Partant, le grief est infondé. 7)

Les recourants allèguent que les réclamations du 11 avril 2014 constitueraient des demandes de révisions en tant qu'elles ne font que se référer à des éléments déjà connus par l'AFC-GE et en particulier le fait que les royalties étaient déjà taxées aux USA.

a. Concernant l'IFD, les conditions de la révision d'une décision de taxation entrée en force sont réglées à l'art. 147 LIFD.

Selon l'art. 147 al. 1 LIFD, 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 LPFisc).

- 11/13 - A/1563/2014

En matière d'ICC conformément à l'art. 51 LHID, une demande de révision d'une décision fiscale définitive n'est admissible qu'aux conditions de l'art. 55 al. 1 et 2 LPFisc dont la teneur est identique à celle de l'art. 147 al. 1 et 2 LIFD.

Tant pour l'ICC que pour l'IFD, la demande de révision doit être déposée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans qui suivent la notification de la décision ou du prononcé (art. 147 al. 3 LIFD ; art. 56 LPFisc).

b. La révision ne permet pas de supprimer une erreur de droit, de bénéficier d'une nouvelle interprétation, d'une nouvelle pratique, d'obtenir une nouvelle appréciation de faits connus lors de la décision dont la révision est demandée ou de faire valoir des faits ou des moyens de preuve qui auraient pu ou dû être invoqués dans la procédure ordinaire (ATF 111 Ib 211; 98 I 572).

On ne saurait admettre que des taxations entrées en force soient remises en questions à n'importe quel moment et pour n'importe quelle raison. Des motifs de sécurité juridique imposent des conditions strictes pour une révision (ATA/254/2004 du 23 mars 2004 consid. 5). 8)

Les recourants font référence à l'arrêt du 19 juin 2012 (ATA/389/2012) pour étayer leur argumentation. À la lecture dudit arrêt, force est de constater que la recourante agissait sans mandataire et n'avait de surcroît pas qualifié son courrier de réclamation.

En l'espèce, les recourants ont agi avec l'aide de la fiduciaire TAXpro, un mandataire professionnellement qualifié au sens de l'art. 9 LPA et les courriers envoyés à l'AFC-GE en

date du 11 avril 2014 portaient non seulement le titre de « réclamation » mais indiquaient aussi les bases légales de la procédure de réclamation.

Force est de constater que les recourants n'ont pas fait preuve de toute la diligence que l'on pouvait attendre d'eux pour faire valoir leurs griefs au cours de la procédure de réclamation.

De surcroît, même à considérer le courrier des recourants comme une demande de révision, celle-ci eût été irrecevable, car cette voie de droit extraordinaire ne doit pas, selon la jurisprudence, suppléer les voies de droit ordinaires et être utilisée pour réparer la négligence du justiciable.

Partant, ce grief doit être écarté. 9) a. Les recourants évoquent une possible erreur de transcription au sens des art. 150 LIFD et 58 LPFisc.

- 12/13 - A/1563/2014

b. En l'espèce, la réclamation est irrecevable, il n'y a dès lors pas lieu de se prononcer au-delà de l'objet du litige.

Partant, ce grief ne doit pas être retenu. 10) a. Les recourants considèrent que les avis de taxations litigieux étaient incomplets, faute de mention des modifications apportées.

b. En l'espèce, comme relevé par le TAPI, ce grief infondé est sans pertinence et les recourants ne sauraient s'en prévaloir pour justifier la tardiveté de leur réclamation. 11) En conséquence, compte tenu de la jurisprudence très stricte en la matière, c'est à juste titre que l'AFC-GE a considéré que la réclamation des intéressés était irrecevable.

Le recours sera rejeté. 12) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge des recourants (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). \* \* \* \* \*

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.