

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 160/2019

Arrêt du 5 novembre 2019

Ile Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux, Seiler, Président,  
Aubry Girardin, Donzallaz, Stadelmann et Haag.  
Greffier : M. de Chambrier.

Participants à la procédure

A.A. \_\_\_\_\_ et B.A. \_\_\_\_\_,  
représentés par Me Robert Desax, avocat,  
recourants,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève.

Objet

imputation forfaitaire,

recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du canton de Genève du 7 janvier 2019 (JTAPI/9/2019).

Faits :

A.

A.A. \_\_\_\_\_, de nationalité suédoise, et B.A. \_\_\_\_\_, de nationalité américaine (art. 105 al. 2 LTF), étaient domiciliés à Genève jusqu'au 31 août 2010, date à laquelle ils ont annoncé à l'Administration fiscale cantonale de la République et canton de Genève (ci-après: l'Administration fiscale) leur départ pour Paris.

Dans leur déclaration fiscale 2010, remplie par une fiduciaire genevoise, les précités ont notamment demandé l'imputation forfaitaire d'impôt sur des rendements de capitaux taxés en Suède. L'impôt étranger non récupérable totalisait 78'957.09 fr., dont 48'969.45 fr. s'agissant de la valeur "C. \_\_\_\_\_". De 2013 à 2015, l'Administration fiscale a envoyé, à plusieurs reprises, des courriers aux contribuables à leur adresse à Genève, notamment pour des demandes de renseignements, auxquels ces derniers ont répondu partiellement. Par rappel du 27 août 2015 envoyé à leur adresse parisienne, l'Administration fiscale leur a réclamé des renseignements qu'elle n'avait pas encore reçus.

B.

Par bordereau daté du 12 octobre 2015, envoyé à leur adresse en France, elle les a taxés pour l'année fiscale 2010 en leur accordant l'imputation forfaitaire d'impôt à concurrence de 15'016.25 fr.

Par lettre du 28 octobre 2015, les contribuables ont formé une réclamation à l'encontre du bordereau précité en sollicitant l'imputation forfaitaire d'impôt sur la valeur "C. \_\_\_\_\_". L'Administration fiscale a encore envoyé aux contribuables, à leur adresse française, des demandes de renseignements complémentaires et des rappels en date des 27 mai, 7 juillet et 5 septembre 2016. Les contribuables y ont répondu, indiquant leur adresse parisienne, par courriers des 22 juillet et 14 septembre 2016.

Par décision datée du 20 mars 2017, envoyée à l'adresse parisienne des contribuables, l'Administration fiscale a rejeté leur réclamation, au motif que les documents qu'ils avaient remis ne laissaient pas clairement apparaître la retenue de l'impôt prélevé par la Suède sur le dividende "C. \_\_\_\_\_" échu en 2010. Par courrier du 18 mai 2017, le mandataire des contribuables a informé l'Administration fiscale qu'il les représentait, en joignant à son écrit une procuration datée du 15 mai 2017 et en la priant de bien vouloir lui fournir la date de notification de la décision précitée du 20

mars 2017, jointe en annexe (art. 105 al. 2 LTF). Selon les intéressés, une collaboratrice de l'Administration fiscale aurait indiqué à leur avocat, le 24 mai 2017, que la décision attaquée avait été expédiée par pli simple, le 16 mars 2017, mais qu'elle avait été postdatée au 20 mars.

Par acte posté le 26 juin 2017, les contribuables, agissant par l'intermédiaire de leur représentant, ont interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance de la République et canton de Genève (ci-après: le Tribunal administratif de première instance) à l'encontre de la décision sur réclamation du 20 mars 2017, en précisant que le délai de recours n'avait commencé à courir qu'à réception de la décision attaquée par leur mandataire, le 26 mai 2017, et en ajoutant que l'envoi initial de cette décision violait les règles internationales et était nul. Par jugement du 7 janvier 2019, le Tribunal administratif de première instance a déclaré le recours du 26 juin 2017 irrecevable pour cause de tardiveté.

### C.

Agissant par la voie du "recours de droit public", A.A. \_\_\_\_\_ et B.A. \_\_\_\_\_ demandent au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, principalement, d'annuler l'arrêt attaqué et de renvoyer la cause au Tribunal administratif de première instance, afin qu'il entre en matière sur leur recours du 26 juin 2017 et se prononce sur le fond du litige. Subsidièrement, ils requièrent le renvoi de la cause à l'autorité précédente pour instruction complémentaire et nouvel arrêt dans le sens des considérants.

Le Tribunal administratif de première instance a renoncé à déposer des observations. L'Administration fiscale a conclu au rejet du recours. Le Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales s'est prononcé dans un préavis sur l'application au cas d'espèce de l'art. 28bis de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ci-après: CDI CH-FR; RS 0.672.934.91) et a considéré que cette disposition n'était pas concernée par le présent cas. L'Administration fédérale des contributions s'est ralliée aux considérants de l'arrêt attaqué, ainsi qu'à la prise de position de l'Administration fiscale et a conclu au rejet du recours. Les recourants ont répliqué.

Considérant en droit :

#### 1.

1.1. Bien que l'institution du "recours de droit public" devant le Tribunal fédéral ait disparu avec l'entrée en vigueur de la LTF au 1er janvier 2007, la dénomination erronée employée par les recourants ne saurait leur nuire, dans la mesure où leur acte répond aux exigences de la voie de droit à disposition (ATF 138 I 367 consid. 1.1 p. 370 et les références).

1.2. Le recours est dirigé contre une décision rendue dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l'art. 83 LTF par les contribuables qui ont un intérêt digne de protection à sa modification (art. 89 al. 1 LTF). Le jugement a en outre été rendu par une autorité judiciaire de dernière instance (art. 86 al. 2 LTF), du moment que la présente cause ne traite que de l'imputation forfaitaire pour l'année fiscale 2010, à l'exclusion des taxations pour cette année (cf. les art. 35 al. 2 et 56 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé [LIA; RS 642.21], en lien avec l'art. 18 de l'ordonnance fédérale du 22 août 1967 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt [RS 672.201] et l'art. 15 du règlement genevois du 30 décembre 1958 d'application de diverses dispositions fiscales fédérales [RDDFF; RS/GE D 3 80.04]); il s'agit d'une exception à l'obligation de tribunal supérieur statuant en dernière instance cantonale (art. 86 al. 2 i.f. LTF; cf. arrêt 2C 896/2015 du 10 novembre 2016 consid. 1). Au surplus, déposé dans le délai (art. 100 al. 1 LTF) et la forme (art. 42 LTF) prévus par la loi, le recours est recevable.

#### 2.

Le recours en matière de droit public peut être interjeté pour violation du droit, tel qu'il est délimité par les art. 95 et 96 LTF. Le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF), sous réserve des exigences de motivation figurant à l'art. 106 al. 2 LTF. Il statue par ailleurs sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sauf s'ils ont été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF (art. 105 al. 2 LTF). Le recourant qui entend s'en écarter doit expliquer de manière circonstanciée en quoi les conditions de l'art. 105 al. 2 LTF sont réalisées (cf. art. 97 al. 1 LTF) sinon un état de fait divergent ne peut pas être pris en considération.

#### 3.

Le litige porte sur le caractère tardif du recours déposé par les recourants devant l'autorité précédente. Les recourants font valoir que la notification faite par courrier simple à leur adresse parisienne est nulle, car contraire aux règles de notification internationale applicables au cas d'espèce, en particulier à l'art. 28 bis al. 2 de la CDI CH-FR. L'autorité précédente conteste qu'une éventuelle irrégularité puisse entraîner la nullité de la notification.

3.1. D'après la jurisprudence, la notification d'une décision à l'étranger directement par voie postale représente un acte de puissance publique qui, sans l'accord de l'Etat concerné, porte atteinte à la souveraineté de ce dernier et est ainsi contraire au droit international public (cf. ATF 143 III 28 consid. 2.2.1 p. 32; 136 V 295 consid. 5.1 p. 305; arrêt 2C 478/2017 du 9 avril 2018 consid. 4.1, publié in ZBI 2018 p. 470, et les autres références citées). En l'absence d'un tel accord, la notification devra intervenir par la voie diplomatique ou consulaire (ATF 143 III 28 consid. 2.2.1 p. 32; 136 V 295 consid. 5.1 p. 305; 124 V 47 consid. 3a p. 50).

3.2. L'interprétation des conventions de double imposition s'effectue conformément aux règles de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (RS 0.111; ci-après : CV) (ATF 144 II 130 consid. 8.2 p. 138 s. et les références citées). Selon l'art. 31 al. 1 CV, un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but.

3.3. La CDI CH-FR invoquée par les recourants prévoit en son art. 28bis al. 2 que l'Etat contractant peut faire procéder directement par voie postale à la notification d'un document à une personne se trouvant sur le territoire de l'autre Etat et que les notifications sont alors adressées par envoi recommandé avec accusé de réception.

D'emblée il est permis de douter que la CDI CH-FR s'applique dans le présent cas. En effet, cette convention vise à éviter des situations de doubles impositions entre la Suisse et la France, ainsi qu'à prévenir la fraude et l'évasion fiscale, alors que le présent litige porte sur une potentielle double imposition entre la Suisse et la Suède.

En outre, l'art. 28bis al. 1 CDI CH-FR concerne la notification des actes et documents relatifs au recouvrement des impôts visés par la convention. Une lecture conjointe des al. 1 et 2 de l'art. 28bis CDI CH-FR peut laisser entendre que cette disposition concerne uniquement les documents et les actes portant sur le recouvrement de créance fiscale (dans ce sens, XAVIER OBERSON, Précis de droit fiscal international, 2014, n° 1276 p.373). Une telle conclusion est confirmée par un recours à une interprétation historique et téléologique. La disposition en cause a été introduite par l'avenant du 27 août 2009, approuvé par l'Assemblée fédérale le 18 juin 2010 et en vigueur depuis le 4 novembre 2010 (RO 2010 5683 et 5681). Il ressort du message du Conseil fédéral du 6 mars 2009 relatif à l'approbation de cet avenant que l'art. 28bis visait à régler les problèmes que rencontrait la France à notifier en Suisse des commandements de payer relatifs à des créances publiques (FF 2009 p. 1399 s.). Les explications concernant cette nouvelle disposition figurent dans le message sous la rubrique "Assistance à la notification de créances fiscales" (FF 2009 p. 1399). L'échange de lettres des 22 janvier et 11 février 2016, réglant les modalités d'application de l'art. 28bis de la convention (art. 28bis al. 5 CDI CH-FR), portent d'ailleurs sur les demandes d'assistance à la notification des créances fiscales (cf. annexes à la prise de position précitée du 4 avril 2019). Dans son préavis relatif à la présente cause, le Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales va dans le sens de ce qui précède. Il estime que l'art. 28bis al. 2 de la CDI CH-FR ne vise que les créances fiscales devant faire l'objet d'une notification au débiteur avant l'ouverture formelle d'une procédure d'exécution forcée. Selon lui, la décision sur réclamation en cause sort du champ d'application de cette disposition, puisqu'elle ne porte pas sur le recouvrement d'une créance fiscale.

Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, il faut retenir que l'art. 28bis al. 2 CDI CH-FR ne s'applique pas au cas d'espèce.

3.4. Par ailleurs, les Etats parties à la Convention de Vienne du 24 avril 1963 sur les relations consulaires (ci-après: CV 1963; RS 0.191.02), dont font partie la France et la Suisse, autorisent au cocontractant concerné, ce dans le sens d'une concession, et en présence de certaines conditions - une base conventionnelle ou une absence de droit étatique interne contraire -, de notifier des actes judiciaires et extra-judiciaires à leurs propres ressortissants à travers le consulat (art. 5 let. j CV 1963; arrêt 2C 478/2017 du 9 avril 2018 consid. 4.1 et les références citées). Une telle possibilité ne s'applique pas au cas d'espèce puisque les recourants ne sont pas ressortissants des deux pays précités. Par ailleurs, une notification directement par voie postale dans un Etat signataire de la CV 1963, qui ne repose pas sur une base contractuelle de droit international public ou qui contrevient au droit interne de l'Etat de destination, est en principe contraire au droit international public et

représente ainsi une notification irrégulière au regard de ce dernier (arrêt 2C 478/2017 du 9 avril 2018 consid. 4.1 et les références citées).

3.5. La Convention européenne du 24 novembre 1977 sur la notification à l'étranger des documents en matière administrative, ratifiée par la France et la Suisse (qui n'est du reste entrée en vigueur pour la Suisse que le 1er octobre 2019; cf. RO 2019 p. 2931 et 975; RS 0.172.030.5) ne s'applique pas au présent cas, puisque cette convention ne porte pas sur la matière fiscale et que la France n'a pas formulé de déclaration contraire (cf. art. 1 par. 2 de ladite convention).

3.6. La Convention du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (ci-après: CAAMMF; RS 0.652.1), ratifiée par la Suisse et la France, prévoit en son art. 17 par. 3, la possibilité pour une partie de faire procéder directement par voie postale à la notification d'un document à une personne se trouvant sur le territoire d'une autre partie. On ne peut pas exclure que la notification en cause entre dans le champ d'application de la CAAMMF (cf. art. 1 par. 2 let. c CAAMMF; également, les commentaires de la convention, in OCDE et Conseil de l'Europe (2011), La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale: Amendée par le Protocole de 2010, Éditions OCDE, n. 1 ad art. 1, p. 39, et n. 157, 162 et 163 ad art. 17, p. 74 ss). Cela étant, cette convention, entrée en vigueur pour la Suisse le 1er janvier 2017, ne couvre les périodes d'imposition qu'à partir du 1er janvier 2018 (cf. art. 28 par. 6 CAAMMF). Concernant la notification de documents, les deux pays concernés n'ont pas choisi de déroger à cette règle comme le permet cette même disposition. Les déclarations formulées par la Suisse et la France, respectivement les 1er et 19 décembre 2017, qui permettent à certaines conditions de prendre en compte des années antérieures, concernent l'Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays (RS 0.654.1), lequel se base sur l'art. 6 CAAMMF (cf. FF 2017 p. 35), qui concerne l'échange de renseignements et non la notification de documents. La CAAMMF ne trouve donc pas application dans le cas d'espèce.

3.7. Il découle de ce qui précède qu'aucun accord ne prévoyait la possibilité pour les autorités suisses de notifier par courrier simple, en France, la décision en cause. La notification de la décision sur réclamation en question était ainsi contraire au droit des gens et entachée d'une irrégularité.

#### 4.

Reste à en examiner les conséquences.

4.1. Il convient de distinguer la notification irrégulière, de l'absence totale de notification du jugement ou de la décision. Ces actes n'existent légalement qu'une fois qu'ils ont été officiellement communiqués aux parties. Tant qu'ils ne l'ont pas été, ils sont réputés inexistantes (Nichturteil) (cf. ATF 142 II 411 consid. 4.2 p. 413; 122 I 97 consid. 3a/bb p. 99).

Une notification qui a été effectuée peut atteindre son but, même entachée d'irrégularité. Il y a lieu d'examiner, d'après les circonstances du cas concret, si la partie intéressée a réellement été induite en erreur par l'irrégularité de la notification et a, de ce fait, subi un préjudice. Il convient à cet égard de s'en tenir aux règles de la bonne foi qui imposent une limite à l'invocation du vice de forme; ainsi l'intéressé doit agir dans un délai raisonnable dès qu'il a connaissance, de quelque manière que ce soit, de la décision qu'il entend contester (cf. ATF 122 I 97 consid. 3a/aa p. 99; arrêts 2C 1021/2018 du 26 juillet 2019 consid. 4.2; 2C 309/2018 du 10 septembre 2018 consid. 4.1; 2C 408/2016 et 2C 409/2016 du 19 juin 2017 consid. 2.1 et 3.2; 2C 827/2015 et 828/2015 du 3 juin 2016 consid. 3.3, non publiés in ATF 142 II 411; 8C 130/2014 du 22 janvier 2015 consid. 2.3.2, in SJ 2015 I 293). Cela signifie notamment qu'une décision, fût-elle notifiée de manière irrégulière, peut entrer en force si elle n'est pas déférée au juge dans un délai raisonnable (arrêt 1C 311/2018 du 2 avril 2019 consid. 3.2 et la référence citée).

Les conséquences d'une notification intervenue directement par voie postale en violation du principe de territorialité dépendent donc des circonstances du cas d'espèce (arrêt 2C 827/2015 et 2C 828/2015 précité consid. 3.4). Cette jurisprudence, remise en question notamment par l'arrêt 2C 478/2017 du 9 avril 2018 doit être confirmée, en particulier du fait qu'il se dessine une tendance, entre la Suisse et la France, sur le plan du droit administratif et fiscal (cf. supra consid. 3.3 ss), à accepter des notifications directes par voie postale. Dans le contexte actuel, on ne peut donc pas considérer qu'une notification par cette voie, en-dehors de tout accord, constitue une violation particulièrement grave de la souveraineté des Etats concernés, propre à entraîner une absence totale d'effet de la notification (dans ce sens, KASPAR PLÜSS, *Zustellung verwaltungsrechtlicher Verfügungen ins Ausland, Aktuelle rechtslage und künftige Entwicklungen*, in ZBI 119/2018 p. 464). Les arrêts cités par les recourants à l'appui de leur recours (ATF 135 III 623, 131 III 448 et les arrêts

auxquels ils renvoient, ainsi que l'ATF 124 V 47) ont déjà été pris en compte dans l'arrêt 2C 827/2015 et 2C 828/2015 précité (consid. 3.4). L'ATF 142 III 355 également cité par ceux-ci ne saurait être déterminant dans le cas d'espèce, puisqu'il porte sur un objet différent, à savoir sur une violation de l'art. 27 al. 2 let. a LDIP (RS 291) et la reconnaissance d'un jugement étranger (à cet égard, cf. PLÜSS, op. cit., p. 465).

4.2. En l'occurrence, il n'est pas contesté que la décision sur réclamation du 20 mars 2017 a été communiquée aux recourants. On ne peut donc pas considérer que celle-ci serait inexistante et ne déploierait aucun effet juridique (cf. supra consid. 4.1). Les recourants en ayant pris connaissance, elle leur est opposable. Reste à examiner s'ils peuvent se prévaloir de l'irrégularité de la notification. A cet égard, il y a tout d'abord lieu de relever que les recourants ne prétendent pas avoir été induits en erreur par l'irrégularité de la notification. En outre, il ressort des faits de l'arrêt attaqué que, dès la fin du mois d'août 2015, l'Administration fiscale a correspondu efficacement avec les recourants en envoyant ses courriers, y compris la décision de taxation du 12 octobre 2015, ainsi que la décision sur réclamation en question, à leur adresse parisienne. Les recourants ne se sont alors pas plaints du mode de notification. Ils ont notamment formé une réclamation contre la décision de taxation précitée, dans les temps, sans émettre de critique à cet égard. Ils n'allèguent pas qu'ils n'auraient pas reçu la décision sur réclamation du 20 mars 2017. Par courrier du 18 mai 2017, leur mandataire a demandé à l'Administration fiscale qu'elle lui précise la date de notification de la décision précitée du 20 mars 2017, en joignant cette décision en annexe, avec une procuration datée du 15 mai 2017. Dans ces circonstances, considérer, comme l'a fait l'autorité précédente, que le délai de recours commençait à courir, au plus tard, le 15 mai 2017, soit au moment où l'avocat des recourants a pris connaissance de la décision sur réclamation, est raisonnable. Le principe de la bonne foi imposait aux recourants, qui étaient de plus représentés par un mandataire professionnel, d'agir à tout le moins dans les 30 jours qui ont suivi cette dernière date (cf. art. 54 al. 1 LIA, en lien avec l'art. 18 de l'ordonnance fédérale susmentionnée relative à l'imputation forfaitaire d'impôt et l'art. 15 al. 2 RDDFF). Dans les présentes circonstances, l'invocation de l'irrégularité de la notification contrevient ainsi aux règles de la bonne foi.

5.

Les pièces déposées par les recourants, par ailleurs irrecevables, car nouvelles (cf. art. 99 LTF), censées démontrer les déficiences de la Poste française ne leur sont d'aucun secours, puisqu'ils ne prétendent pas ne pas avoir reçu la décision en question.

6.

Enfin, le fait que l'Administration fiscale aurait postdaté de quatre jours la décision sur réclamation envoyée le 16 mars 2017, ce qui dans d'autres circonstances aurait pu avoir une incidence sur une éventuelle restitution de délai (cf. arrêt 2C 734/2012 du 25 mars 2013 consid. 3.3 et la référence citée), est sans pertinence dans le présent cas, puisque la décision en cause est réputée avoir été notifiée aux recourants le 15 mai 2017 au plus tard.

7.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 1'500 fr., sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux.

3.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire des recourants, à l'Administration fiscale cantonale et au Tribunal administratif de première instance de la République et canton de Genève, à l'Administration fédérale des contributions et au Département fédéral des finances Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales.

Lausanne, le 5 novembre 2019  
Au nom de la IIe Cour de droit public

du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : de Chambrier