

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2819/2015-ICCIFD

ATA/901/2018

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 4 septembre 2018**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Madame A \_\_\_\_\_ et Monsieur B \_\_\_\_\_**  
représentés par Decimal bureau fiduciaire, mandataire

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
24 avril 2017 (JTAPI/408/2017)**

---

## EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2011 et 2012.
2. Monsieur B\_\_\_\_\_ a exercé une activité lucrative indépendante en tant qu'avocat associé dans l'Étude C\_\_\_\_\_ (ci-après : étude C\_\_\_\_\_) jusqu'à la fin du premier semestre 2010.

Depuis le 15 juillet 2010, il est administrateur unique de la société anonyme D\_\_\_\_\_ SA (ci-après : D\_\_\_\_\_ SA), inscrite au registre du commerce de Genève à cette date.

### *Taxation 2011*

3. Par lettre de rappel recommandée du 9 janvier 2013, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a sommé Madame A\_\_\_\_\_ et M. B\_\_\_\_\_ (ci-après : les époux B\_\_\_\_\_) de lui remettre leur déclaration fiscale 2011 dans les dix jours, dûment remplie, datée et signée et accompagnée des pièces justificatives requises, sous peine de taxation d'office et d'amende.
4. Le délai de remise de cette déclaration fiscale 2011 a été prolongé à plusieurs reprises pour diverses raisons (décès de proches du mandataire et maladie de ce dernier, problèmes liés à la comptabilité du contribuable, litiges avec la Caisse interprofessionnelle AVS de la Fédération des entreprises romandes [ci-après : caisse AVS] et avec ses anciens associés de l'étude C\_\_\_\_\_).
5. Les époux B\_\_\_\_\_ n'ayant pas déposé leur déclaration fiscale 2011 malgré les prolongations de délais accordées, l'AFC-GE les a taxés d'office par bordereaux datés du 4 juin 2015.

L'ICC 2011 a été fixé à CHF 143'207.25 sur la base d'un revenu imposable de CHF 226'476.- au taux de CHF 248'330.- et d'une fortune imposable de CHF 8'662'500.- au taux de CHF 9'361'661.-. Calculé sur un revenu imposable de CHF 248'600.- l'IFD 2011 s'est élevé quant à lui à CHF 18'977.-.

6. Le 1<sup>er</sup> juillet 2015, les époux B\_\_\_\_\_ ont élevé réclamation contre ces bordereaux de taxation d'office ICC et IFD 2011, en concluant à leur annulation. L'AFC-GE avait repris les éléments imposables de leur taxation 2008 du 24 juin 2013, laquelle faisait l'objet d'une réclamation encore ouverte. Le taux de l'impôt de base sur le revenu ICC était également contesté. Malgré cette affirmation, les époux B\_\_\_\_\_ n'ont toutefois pas remis leur déclaration fiscale 2011, ni de pièces justificatives.

7. Par deux décisions datées du 16 juillet 2015, l'AFC-GE a déclaré la réclamation irrecevable en ces termes : « La réclamation que vous avez déposée ne répond pas aux exigences des moyens de preuve cités à l'art. 39 al. 2 de la loi de procédure fiscale [respectivement : art. 132 al. 3 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct] et cela malgré notre demande par envoi recommandé ».

8. Le 21 août 2015, les époux B\_\_\_\_\_ ont interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre ces deux décisions, concluant à l'annulation des bordereaux de taxation d'office ICC et IFD 2011.

La cause a été enregistrée sous le numéro A/2819/2015.

9. Par jugement du 24 avril 2017, le TAPI a rejeté le recours.

L'AFC-GE avait respecté la procédure prévue en matière de taxation d'office. Le fait d'avoir ensuite prolongé à plusieurs reprises le délai de remise de la déclaration fiscale 2011 n'avait pas annulé les effets de cette sommation.

Dans leur réclamation du 1<sup>er</sup> juillet 2015, les contribuables s'étaient contentés d'affirmer que les bordereaux de taxation d'office du 4 juin 2015 étaient manifestement erronés. Ils n'avaient toutefois produit aucun élément de preuve tendant à démontrer que leur taxation d'office 2011 était loin de correspondre à leurs revenus et fortune réels.

Par ailleurs, la réclamation ne contenait aucune explication suffisante permettant de justifier l'absence de déclaration fiscale 2011. Le litige opposant la SA et la caisse AVS était quant à lui né à la suite de la notification de la décision de cette dernière du 30 avril 2014, soit bien après la lettre de sommation de l'AFC-GE du 9 janvier 2013.

Enfin, la déclaration fiscale 2011 n'avait toujours pas été déposée, et rien n'indiquait qu'elle le serait dans un proche avenir, au vu des dernières explications fournies par le mandataire. Dès lors, c'était à bon droit que l'AFC-GE avait déclaré la réclamation irrecevable.

10. Par acte posté le 29 avril 2017, et adressé au TAPI, les époux B\_\_\_\_\_ ont interjeté recours contre le jugement précité, concluant à ce que ledit jugement soit révisé (sic).

Suite au contrôle instrumenté par l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH), ils avaient la possibilité de présenter les moyens de preuve demandés.

Il y avait lieu de joindre la cause à celle concernant l'année 2012 (A/4249/2016).

11. L'acte de recours précité a été transmis le 4 mai 2017 à la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), qui a reçu le dossier le 8 mai 2017.
12. Le 14 juin 2017, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.  
  
Aucun argument nouveau n'était avancé, ni aucune pièce déterminante produite. En particulier, alors que le fardeau de la preuve leur incombait, les époux B\_\_\_\_\_ ne démontraient toujours en aucune façon le caractère manifestement inexact de la taxation d'office.
13. Le 5 juillet 2017, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 4 août 2017 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.
14. À la demande des époux B\_\_\_\_\_, ce délai a été prolongé à plusieurs reprises.
15. Le 1<sup>er</sup> septembre 2017, l'AFC-GE a indiqué ne pas avoir de requêtes ni d'observations à formuler.
16. Le 26 janvier 2018, les époux B\_\_\_\_\_ ont persisté dans leurs conclusions, sans apporter d'éléments nouveaux.
17. Le 29 mars 2018, les époux B\_\_\_\_\_ ont dit prendre note que la cause était gardée à juger. Ils déposeraient leur déclaration fiscale 2011 début avril auprès de l'AFC-GE et demandaient que ce dépôt soit pris en compte.

Ils n'ont toutefois pas fourni jusqu'à présent la déclaration en cause à la chambre administrative.

#### *Taxation 2012*

18. Par lettre de rappel recommandée du 9 janvier 2014, l'AFC-GE a sommé les époux B\_\_\_\_\_ de lui remettre leur déclaration fiscale 2012 dans les dix jours, dûment remplie, datée et signée et accompagnée des pièces justificatives requises, sous peine de taxation d'office et d'amende.
19. Les époux B\_\_\_\_\_ n'ayant pas déposé leur déclaration fiscale 2012 malgré plusieurs prolongations de délai, l'AFC-GE les a taxés d'office par bordereaux datés du 3 février 2016.

L'ICC 2012 a été fixé à CHF 150'358.80 sur la base d'un revenu imposable de CHF 225'603.- au taux de CHF 248'330.- et d'une fortune imposable de CHF 9'342'368.- au taux de CHF 10'053'704.-. Calculé sur un revenu imposable de CHF 267'500.- l'IFD 2012 s'est élevé quant à lui à CHF 21'337.-.

20. Le 4 mars 2016, les époux B\_\_\_\_\_ ont élevé réclamation contre ces bordereaux de taxation d'office ICC et IFD 2012, en concluant à leur annulation. L'AFC-GE avait repris les éléments imposables de sa taxation d'office ICC et IFD 2011, laquelle faisait l'objet d'un recours au TAPI. Les éléments retenus étaient manifestement erronés. Malgré cette affirmation, les époux B\_\_\_\_\_ n'ont toutefois pas remis leur déclaration fiscale 2012, ni de pièces justificatives.
21. Par deux décisions datées du 11 novembre 2016, l'AFC-GE a déclaré la réclamation irrecevable en ces termes : « La réclamation que vous avez déposée ne répond pas aux exigences des moyens de preuve cités à l'art. 39 al. 2 de la loi de procédure fiscale [respectivement : art. 132 al. 3 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct] ».
22. Le 9 décembre 2016, les époux B\_\_\_\_\_ ont interjeté recours auprès du TAPI contre ces deux décisions, concluant à l'annulation des bordereaux de taxation d'office ICC et IFD 2012.

Le 30 avril 2014, la caisse AVS avait émis des décisions ne reconnaissant pas à M. B\_\_\_\_\_ le statut d'avocat indépendant, ce qui avait une incidence négative sur la structure indépendante de son activité économique, et remettait en cause son affiliation à la caisse AVS et sa soumission à la taxe professionnelle communale. Un recours avait été interjeté, et la procédure suivait son cours.

Les éléments retenus par l'AFC-GE étaient manifestement erronés, n'ayant aucun rapport avec les taxations d'office précédentes, et M. B\_\_\_\_\_ n'avait pas la possibilité de les contrôler, car l'AFC-GE avait omis de lui communiquer plusieurs parties de sa déclaration annotées. Les taxations 2009 et 2010 n'avaient pas fait l'objet d'une taxation définitive, et la taxation 2011 faisait l'objet d'une procédure de recours.

La cause a été enregistrée sous numéro A/4249/2016.

23. Par jugement du 16 octobre 2017, le TAPI a rejeté le recours.
- L'AFC-GE avait respecté la procédure prévue en matière de taxation d'office. Le fait d'avoir ensuite prolongé à plusieurs reprises le délai de remise de la déclaration fiscale 2012 n'avait pas annulé les effets de cette sommation.

Dans leur réclamation du 4 mars 2016, les contribuables s'étaient contentés d'affirmer que les bordereaux de taxation d'office du 3 février 2016 étaient manifestement erronés. Ils n'avaient toutefois produit aucun élément de preuve tendant à démontrer que leur taxation d'office 2012 était loin de correspondre à leurs revenus et fortune réels.

Par ailleurs, la réclamation ne contenait aucune explication suffisante permettant de justifier l'absence de déclaration fiscale 2012. Le litige opposant la

SA et la caisse AVS était quant à lui né à la suite de la notification de la décision de cette dernière du 30 avril 2014, soit après la lettre de sommation de l'AFC-GE du 9 janvier 2014.

Enfin, la déclaration fiscale 2012 n'avait toujours pas été déposée, et rien n'indiquait qu'elle le serait dans un proche avenir, au vu des dernières explications fournies par le mandataire. Dès lors, c'était à bon droit que l'AFC-GE avait déclaré la réclamation irrecevable.

24. Par acte posté le 16 novembre 2017, les époux B\_\_\_\_\_ ont interjeté recours auprès de la chambre administrative contre le jugement précité, sans prendre de conclusions formelles, si ce n'est d'être autorisés à produire leur déclaration fiscale 2012 ainsi que les comptes commerciaux de M. B\_\_\_\_\_.

Les bordereaux de taxation d'office étaient manifestement erronés. L'AFC-GE n'avait pas tenu compte des circonstances particulières du dossier fiscal 2012.

25. Le 13 décembre 2017, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, s'en rapportant à l'appréciation de la chambre administrative quant à la jonction des causes A/2819/2015 et A/4249/2016.

Aucun argument nouveau n'était avancé, ni aucune pièce déterminante produite. En particulier, alors que le fardeau de la preuve leur incombait, les époux B\_\_\_\_\_ ne démontraient toujours en aucune façon le caractère manifestement inexact de la taxation d'office.

26. Le 15 janvier 2018, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 2 mars 2018, prolongé par la suite au 29 mars 2018, pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.

27. Le 16 février 2018, l'AFC-GE a indiqué ne pas avoir de requêtes ni d'observations à formuler.

28. Le 29 mars 2018, les époux B\_\_\_\_\_ ont indiqué qu'ils déposeraient leur déclaration fiscale 2012 début avril auprès de l'AFC-GE.

Ils n'ont toutefois pas fourni jusqu'à présent la déclaration fiscale 2012 à la chambre administrative.

29. Sur quoi, les deux causes ont été gardées à juger.

## EN DROIT

1. Interjetés en temps utile devant la juridiction compétente, les recours sont recevables (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 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

2. Selon l'art. 70 al. 1 LPA, l'autorité peut, d'office ou sur requête, joindre en une même procédure des affaires qui se rapportent à une situation identique ou à une cause juridique commune.

En l'espèce, les causes n<sup>os</sup> A/2819/2015 et A/4249/2016 opposent les mêmes parties, se rapportent au même complexe de faits et concernent l'une comme l'autre la question de la motivation d'une réclamation contre une taxation d'office. Enfin, toutes deux sont en état d'être jugées. Vu la connexité entre les questions juridiques litigieuses, les deux procédures seront jointes sous la cause n° A/2819/2015.

3. a. Les contribuables sont invités par publication officielle ou par l'envoi de la formule à remplir et à déposer une formule de déclaration d'impôt (art. 124 al. 1 LIFD ; art. 26 al. 1 LPFisc). Si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations, l'autorité effectue la taxation d'office (art. 130 al. 2 LIFD ; art. 46 al. 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 37 al. 1 LPFisc). Condition de la taxation d'office, la sommation mentionne les conséquences de l'inexécution de l'acte requis, à savoir le prononcé d'une taxation d'office assortie le cas échéant d'une amende pour violation des obligations de procédure (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_292/2011 du 31 août 2011 consid. 3.1 et les références citées).

b. Le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte, cette réclamation devant être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve (art. 132 al. 3 LIFD ; art. 48 al. 2 LHID ; art. 39 al. 2 LPFisc).

L'obligation de motiver la réclamation contre une taxation d'office est une exigence formelle dont la violation entraîne l'irrecevabilité (ATF 131 II 548 consid. 2.3 ; 123 II 552 consid. 4c ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_509/2015 du 2 février 2016 consid. 6.1 et les références citées). Le contribuable ne peut se limiter à une contestation globale ou à une contestation partielle de positions uniques, qui ne permet pas d'examiner d'emblée si la taxation d'office est manifestement inexacte. Il doit en tout cas être possible de reconnaître ce que le réclamant conteste dans la décision attaquée, par exemple le principe de la

taxation d'office ou le montant de l'estimation opérée, ainsi que les arguments pertinents en fait et en droit sur lesquels il s'appuie. Ainsi, le contribuable ne doit pas se contenter de mettre en doute la taxation d'office, mais doit prouver que celle-ci ne correspond pas à la situation réelle. Si la production de la déclaration d'impôt non déposée n'est pas une condition de recevabilité de la réclamation, il appartient toutefois au réclamant de présenter les faits de manière suffisamment détaillée et de mentionner les moyens de preuve y relatifs (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_372/2016 du 7 juin 2016 consid. 2.2.2 ; 2C\_509/2015 précité consid. 6.1 ; 2C\_292/2011 précité consid. 3.1).

Cette obligation de motiver la réclamation signifie que le contribuable qui entend que sa réclamation contre une décision de taxation d'office soit examinée sur le fond, s'il a négligé son devoir de collaboration, s'y soumette d'entrée de cause (ATA/153/2018 du 20 février 2018 consid. 6b ; ATA/1155/2017 du 2 août 2017 et les références citées). Ainsi que l'a rappelé le Tribunal fédéral, la solution de l'irrecevabilité permet d'éviter qu'un contribuable qui a omis d'accomplir ses devoirs de collaboration et qui a été taxé d'office puisse entraver notablement le travail de l'administration en présentant une réclamation dénuée de toute motivation pour se défendre par la suite en produisant les documents requis au stade du recours, avec pour effet que l'autorité fiscale doive annuler la taxation d'office et recommencer une taxation ordinaire contre laquelle le contribuable pourrait élever une nouvelle contestation (ATF 123 II 552 consid. 4e ; ATA/1155/2017 précité ; ATA/686/2017 du 20 juin 2017).

En cas de recours contre une décision par laquelle l'AFC-GE refuse d'entrer en matière sur une réclamation relative à une taxation d'office, la seule question qui se pose à l'autorité de recours consiste à déterminer si c'est à bon droit que l'autorité fiscale a retenu que le contribuable n'a pas établi le caractère manifestement inexact de la taxation (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_435/2018 du 24 mai 2018 consid. 6.2 ; 2C\_357/2013 du 7 novembre 2013 consid. 5 ; ATA/1155/2017 précité ; ATA/686/2017 précité).

4. En l'espèce, les recourants n'ont pas remis leurs déclarations fiscales 2011 et 2012 dans les délais, quand bien même l'AFC-GE les a dûment sommés de le faire. Le principe d'une taxation d'office doit ainsi être confirmé.

Lorsqu'ils ont élevé réclamation contre leurs bordereaux de taxation d'office, que ce soit pour 2011 ou pour 2012, ils se sont contentés d'affirmer que leur taxation était manifestement inexacte, mais ils n'ont pas remis leur déclaration fiscale correspondante, ni des pièces justificatives à même d'étayer cette affirmation. À cet égard, les références générales au fait que les taxations précédentes n'étaient pas encore en force, ou qu'un litige concernant les assurances sociales était encore en cours, ne sauraient constituer une motivation suffisante au sens de la jurisprudence.

À titre superfétatoire – dès lors que, comme indiqué plus haut, seule la motivation fournie au moment d'élever la réclamation est pertinente –, force est de constater que ni devant le TAPI, ni devant la chambre de céans, les recourants n'ont produit leurs déclarations fiscales, malgré de nombreux reports de délai pour ce faire.

Dans ces conditions, les jugements du TAPI ne peuvent qu'être confirmés, et les recours rejetés.

5. Vu l'issue du litige, un émoulement de CHF 1'200.- sera mis à la charge solidaire des recourants, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**préalablement :**

ordonne la jonction des causes A/2819/2015 et A/4249/2016 sous le numéro A/2819/2015 ;

**à la forme :**

déclare recevables les recours interjetés les 29 avril 2017 et 16 novembre 2017 par Madame A\_\_\_\_\_ et Monsieur B\_\_\_\_\_ contre les jugements du Tribunal administratif de première instance des 24 avril 2017 et 16 octobre 2017 ;

**au fond :**

les rejette ;

met à la charge de Madame A\_\_\_\_\_ et Monsieur B\_\_\_\_\_, pris solidairement, un émoulement de CHF 1'200.- ;

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 ;

communiqué le présent arrêt à Decimal bureau fiduciaire, mandataire des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : M. Verniory, président, Mmes Krauskopf et Payot Zen-Ruffinen, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :