

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3689/2012-ICCIFD

ATA/666/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 26 août 2014

en section

dans la cause

Madame A_____ et Monsieur A_____
représentés par Ernst & Young SA, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
4 novembre 2013 (JTAPI/1213/2013)**

EN FAIT

- 1) Madame A_____ et Monsieur A_____ (ci-après : les époux A_____), ressortissants brésiliens, sont arrivés en Suisse en septembre 2007. M. A_____ travaillait au sein de la société B_____ à Genève, Mme A_____ ne déployant quant à elle pas d'activité professionnelle.
- 2) La mission de M. A_____ a pris fin le 30 juin 2011, et il a alors quitté la Suisse en compagnie de toute sa famille.
- 3) Durant tout leur séjour en Suisse, les époux A_____ ont été contribuables dans le canton de Genève.
- 4) Lors de leur départ de la Suisse, ils ont mandaté la société Ernst & Young SA à Genève pour les représenter et agir dans le cadre de leur taxation 2010.
- 5) Les époux A_____ n'ayant pas remis leur déclaration fiscale 2010 dans le délai, l'administration fiscale cantonale genevoise (ci-après : AFC-GE) a adressé à leur mandataire, le 22 février 2012, une sommation par pli recommandé. Ils étaient invités à remédier à cette omission dans un délai de dix jours. Leur attention était attirée sur les dispositions légales, selon lesquelles si le contribuable qui, malgré sommation, n'aura pas rempli une obligation qui lui incombe peut être taxé d'office et s'expose, en outre, à une amende.
- 6) Les époux A_____ n'ayant pas retourné leur déclaration fiscale dans ledit délai, l'AFC-GE a notifié à leur mandataire, le 28 mars 2012, un bordereau de taxation d'office pour l'année fiscale 2010, arrêtant leur revenu imposable à CHF 1'791'000.- et leur fortune imposable à CHF 2'294'500.- pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC). Pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), elle avait fixé le revenu imposable à CHF 1'791'400.-. Une amende de CHF 500.- pour violation de leurs obligations de procédure leur a également été infligée.
- 7) Le 20 avril 2012, les époux A_____ ont, par l'intermédiaire de leur mandataire, formé réclamation contre les bordereaux précités, concluant à l'établissement de bordereaux rectificatifs et à l'annulation des frais et de l'amende. Le couple a annexé le certificat de salaire 2010 de M. A_____ indiquant une rémunération brute de CHF 1'344'955.-. Il a été précisé que la déclaration fiscale 2010 serait fournie « dans les meilleurs délais » en complément à leur réclamation.
- 8) Par pli simple du 8 mai 2012 adressé à la société Ernst & Young SA, l'AFC-GE a imparti aux époux A_____ un délai au 7 juin 2012 pour déposer leur déclaration fiscale 2010 dûment remplie, datée et signée.

- 9) Par rappel recommandé du 4 octobre 2012, l'AFC-GE leur a imparti un ultime délai au 24 octobre 2012 pour communiquer la déclaration susmentionnée, sous menace de maintenir les taxations d'office.

Cet envoi a été retiré en date du 8 octobre 2012.

- 10) Les époux A_____ n'ont toutefois pas donné suite aux courriers.
- 11) Par deux décisions sur réclamation du 1^{er} novembre 2012, l'AFC-GE a confirmé les taxations d'office contestées, au motif que le couple n'avait pas retourné la déclaration fiscale 2010, malgré ses demandes répétées.
- 12) Le 8 novembre 2012, les époux A_____, par l'intermédiaire de leur mandataire, ont remis leur déclaration fiscale 2010 accompagnée de ses annexes. Il en ressortait un revenu imposable de CHF 1'181'832.- pour l'ICC et de CHF 1'179'109.- pour l'IFD. La fortune imposable ICC s'élevait à CHF 1'746'165.-.
- 13) Le 29 novembre 2012, les époux A_____, sous la plume de la société Ernst & Young SA, ont saisi le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) d'un recours contre les deux décisions du 1^{er} novembre 2012, concluant, « avec suite de frais et dépens » à leur annulation ainsi qu'à l'émission d'une nouvelle taxation sur la base de la déclaration fiscale 2010 envoyée le 8 novembre 2012.

La mission de M. A_____ avait pris fin le 30 juin 2011 et il avait donc quitté la Suisse à cette date en compagnie de toute sa famille. À la date de réception des bordereaux de taxation d'office, le 28 mars 2012, les époux A_____ étaient domiciliés au Brésil, par conséquent ceux-ci leur avaient été notifiés beaucoup plus tardivement qu'ils ne l'étaient en général pour un contribuable résidant dans le canton. Cette absence du pays, compte tenu notamment des délais d'acheminement du courrier, avait placé les époux dans une situation de faiblesse, comparé à un contribuable résident, ne leur permettant pas de réagir dans les délais requis. En ne prenant pas en compte cet élément, l'AFC-GE avait violé l'interdiction du formalisme excessif.

Le montant de la taxation d'office du couple A_____ était de CHF 377'499.49, néanmoins, sa charge fiscale 2010 ICC estimée par son mandataire s'élevait à environ CHF 361'514.30. Partant, la mesure était également disproportionnée.

- 14) Dans sa réponse du 4 avril 2013 l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le couple A_____ disposait d'un mandataire pour le représenter et pour agir dans le cadre de sa taxation 2010, auprès duquel, en outre, il avait fait élection de domicile. À l'évidence, s'il avait mandaté un fiduciaire, c'était précisément pour pallier les difficultés liées à son départ de Suisse et les

conséquences susceptibles d'en découler pour la taxation de l'année fiscale 2010, soit une année où il était assujéti de manière illimitée à l'ICC et à l'IFD.

La réclamation des époux A_____ du 20 avril 2012, avec comme seule annexe le certificat de salaire 2010 de M. A_____, ne contestait que partiellement la taxation, sous l'angle du salaire du contribuable. Le couple n'avait, en revanche, pas remis sa déclaration fiscale complétée. Or, conformément à la jurisprudence, il ne pouvait pas se limiter à une contestation partielle de sa taxation d'office. N'ayant ni remis sa déclaration fiscale complétée, ni prouvé que la taxation d'office ne correspondait pas à leur situation réelle, sa réclamation contre la taxation d'office devait être déclarée irrecevable.

- 15) Le 4 novembre 2013, le TAPI a rejeté le recours.

Les recourants avaient, dans leurs réclamations du 20 avril 2012, non seulement renoncé à produire une déclaration d'impôt dûment remplie pour la période fiscale 2010, mais n'avaient pas non plus présenté un état de fait qui aurait permis de constater que la taxation d'office était manifestement inexacte. Partant, la réclamation précitée ne remplissait pas les exigences de motivation posées par la loi et la jurisprudence. Au vu du caractère particulièrement sommaire de la réclamation, qui ne contenait qu'un état de fait largement insuffisant et pas d'offres de preuves, l'AFC-GE était fondée à ne pas entrer en matière. Elle s'était servie de la formule ambiguë selon laquelle elle décidait de maintenir la taxation, au lieu de déclarer la réclamation irrecevable, mais, sur le plan matériel, elle avait rendu des décisions d'irrecevabilité.

Par conséquent, il n'y avait pas lieu d'examiner en procédure de recours les critiques formulées à l'encontre de la taxation d'office.

- 16) Par acte posté le 13 décembre 2013, les époux A_____, sous la plume de la société Ernst & Young SA, ont interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant, avec « suite de frais et dépens », à son annulation ainsi qu'à l'annulation de la décision sur réclamation de l'AFC-GE du 1^{er} novembre 2012.

La déclaration fiscale 2010 du couple, envoyée le 8 novembre 2012, avait croisé la décision du 1^{er} novembre 2012 de l'AFC-GE maintenant la taxation d'office qui avait été notifiée seulement le 9 novembre 2012.

Lors de l'établissement de la taxation d'office 2010 du 28 mars 2012, l'AFC-GE avait déjà statué sur la déclaration 2009 du couple A_____ et avait de ce fait émis des bordereaux de taxation. Ces bordereaux avaient fait l'objet d'une réclamation au motif que les indemnités de représentation reçues par M. A_____ n'avaient pas été prises en compte, ce qui n'était pas pertinent en l'occurrence, les

autres éléments de revenu et de fortune correspondant parfaitement à la déclaration signée par le couple. Au jour du dépôt du recours du couple A_____, la décision sur réclamation portant sur les bordereaux 2009 n'avait pas encore été notifiée.

Lors de l'émission des bordereaux 2009, l'AFC-GE avait retenu un revenu imposable de CHF 1'390'062.-, et une fortune imposable de CHF 1'804'478.- pour l'ICC. Pour l'IFD, elle avait fixé le revenu imposable à CHF 1'391'500.-.

Au surplus, l'AFC-GE avait à sa disposition le certificat de salaire 2010 de M. A_____ qui témoignait d'un revenu net de celui-ci d'un montant de CHF 1'195'920.-.

Malgré ces éléments en sa possession le jour du dépôt de la réclamation, par décision du 1^{er} novembre 2012, l'AFC-GE avait maintenu le bordereau de taxation d'office pour l'année fiscale 2010, arrêtant le revenu imposable à CHF 1'791'000.- pour l'ICC et à CHF 1'791'400.- pour l'IFD, ainsi que la fortune imposable ICC à CHF 2'294'500.-.

Partant, en maintenant une taxation d'office manifestement inexacte, l'AFC-GE avait contrevenu au principe de l'interdiction de l'arbitraire et celui de la capacité contributive des recourants.

17) Le 20 décembre 2013, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.

18) Le 24 janvier 2014, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Elle avait effectué la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse, car les éléments imposables n'avaient pas pu être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Non seulement les époux A_____ n'avaient pas motivé leur réclamation, mais ils s'étaient bornés à ne fournir qu'une information partielle, à savoir que sur un seul des éléments qui entrait dans la composition du revenu imposable – le revenu d'activité lucrative de M. A_____ – sans préciser si ce revenu constituait, en 2010, son seul revenu issu de l'activité dépendante et si, en 2010, Mme A_____ avait exercé une activité lucrative et si le couple avait réalisé en 2010 d'autres types de revenus. Le couple, par ailleurs, n'avait fourni aucune information sur l'état de leur fortune.

19) Le 4 février 2014, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 7 mars 2014 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, ensuite de quoi la cause serait gardée à juger.

20) Aucune des parties ne s'est manifestée depuis.

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. Les parties peuvent se faire représenter par un mandataire professionnellement qualifié pour la cause dont il s'agit (art. 9 al. 1 LPA). Dans ce cas, la correspondance et les décisions sont notifiées au domicile élu auprès de leur mandataire (art. 46 al. 2 LPA).

La notification doit permettre au destinataire de prendre connaissance de la décision et, le cas échéant, de faire usage des voies de droit ouvertes à son encontre. On considère que la décision est notifiée, non pas au moment où le contribuable en prend connaissance, mais le jour où elle est dûment communiquée à son mandataire; s'agissant d'un acte soumis à réception, la notification est réputée parfaite au moment où la décision entre dans la sphère de puissance de son destinataire (ATF 113 Ib 296 p. 297 consid 2a).

b. En l'espèce, les époux A_____ ont disposé d'un mandataire à Genève pour les représenter et agir dans le cadre de leur taxation 2010. Dès lors, toutes correspondance y relative était valablement notifiée le jour où elle était dûment communiquée en main de la société Ernst & Young, SA auprès de laquelle ils ont fait élection de domicile.

- 3) Le litige porte sur les taxations d'office ICC et IFD 2010.
- 4) a. Le litige relatif à l'IFD doit s'apprécier au regard des dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

b. Sur le plan cantonal, la nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques adoptée le 12 juin 2009 par le Grand Conseil a été acceptée en votation populaire le 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Cette loi unifie les cinq lois issues de l'adaptation de la législation fiscale genevoise sur l'imposition des personnes physiques aux exigences de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14).

c. Conformément à son art. 71, la LIPP est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010. D'après son art. 72 al. 1, elle s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010. Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

- d. Le litige pour l'année fiscale 2010 doit ainsi être examiné selon la LIPP.
- 5) En matière d'IFD et d'ICC, les mêmes obligations de procédure vis-à-vis du fisc incombent au contribuable. Il doit déposer une déclaration fiscale conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc), accompagnée des annexes nécessaires (art. 125 LIFD ; 29 LPFisc). Ses obligations de procédure perdurent au cours de la procédure de taxation. Il doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD ; art. 31 al. 1 LPFisc) et, sur demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter des livres comptables, des pièces justificatives et d'autres attestations, ainsi que des pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 2 LIFD ; art. 31 al. 2 LPFisc).
- 6) a. À teneur de l'art. 130 al. 2 LIFD, si le contribuable, malgré une sommation, n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes, l'autorité peut effectuer une taxation d'office. Elle fixe alors le montant de l'impôt dû sur la base d'une appréciation consciencieuse. Elle doit tenir compte des informations en sa possession, mais on ne peut exiger d'elle qu'elle effectue des enquêtes ou établisse les faits par des recherches trop détaillées, en particulier lorsqu'elle ne dispose pas des éléments probants. C'est dans ce cadre qu'elle peut prendre en considération « les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable » (Danielle YERSIN/Yves NOËL, Impôt fédéral direct - Commentaire romand, 2008, p. 1261).
- b. L'art. 37 LPFisc prévoit une règle similaire en matière d'ICC, qui reprend la teneur de l'art. 46 al. 3 LHID.
- 7) a. Un contribuable ne satisfait pas à ses obligations de procédure lorsqu'il exécute imparfaitement ou incomplètement celle-ci. Tel est le cas notamment lorsqu'il est requis par l'autorité fiscale de remettre un document déterminé et qu'il ne le remet pas, ou remet en lieu et place un autre document qui ne contient pas tous les éléments nécessaires à la taxation (Danielle YERSIN/Yves NOËL, op. cit., p. 1260).
- b. L'autorité fiscale n'est pas obligée, sur la base des estimations effectuées, de choisir en cas de doute la solution la plus favorable au contribuable, car il faut empêcher que celui qui se soucie de présenter les éléments de façon à ce qu'ils puissent être contrôlés ne paie pas plus d'impôts que celui qui rend impossible un tel contrôle pour des motifs qui lui sont imputables (RDAF 2003 II 581, 589 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd. 2012, p. 522). En définitive, la procédure doit aboutir à une taxation objectivement défendable (Danielle YERSIN/Yves NOËL, op. cit., p. 1260/61).

c. En l'espèce, les époux A_____ ne contestent pas que les conditions étaient réunies pour que l'AFC-GE les taxe d'office, tant en ICC qu'en IFD, pour l'année fiscale 2010, ni que la procédure ayant conduit à l'établissement des bordereaux de taxation d'office du 28 mars 2012, avait été respectée par l'AFC-GE.

8) a. Le contribuable taxé d'office peut déposer une réclamation contre une taxation d'office en se prévalant de ce que les conditions d'une telle taxation n'étaient pas réunies ou, s'il veut invoquer le fond du litige, exclusivement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. En tel cas, la réclamation doit être motivée et indiquer le cas échéant les moyens de preuve (art. 132 al. 3 LIFD). Cela implique que, lors de la procédure de réclamation, celui-ci prouve l'inexactitude de celle-ci en apportant les éléments nécessaires pour établir son revenu réel et établisse qu'elle ne correspond pas à la situation réelle. Cette exigence emporte donc un renversement du fardeau de la preuve (Danielle YERSIN/Yves NOËL, op. cit., p. 1276 et 1279). C'est en fonction de l'état du dossier, soit sur la base des éléments de preuve apportés au moment où l'autorité décisionnaire doit statuer sur la réclamation, que la décision de celle-ci doit être prise (RDAF 2005 II 564 consid. 5 à 7 ; Danielle YERSIN/Yves NOËL, op. cit., p. 1280).

b. 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'était à bon droit que l'autorité fiscale avait retenu que le recourant n'avait pas établi le caractère manifestement inexact de la taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2A.155/2002 du 13 août 2002 consid. 3.2).

9) En l'espèce, les époux A_____, dans leur réclamation du 20 avril 2012, n'ont pas produit la déclaration d'impôt dûment remplie pour la période fiscale 2010 qui aurait en principe dû être remise, pour mémoire et selon la date mentionnée dans le formulaire de déclaration (art. 27 al. 1 LPFisc), le 31 mars 2011. Ils n'ont pas non plus présenté un état de fait qui aurait permis à l'AFC-GE de constater que la taxation d'office était manifestement inexacte.

Ils se sont contentés d'alléguer que la taxation d'office du 28 mars 2012 était manifestement inexacte, tout en ne produisant que le certificat de salaire de M. A_____.

Suite à cette réclamation litigieuse, l'AFC-GE a demandé aux recourants de produire leur déclaration fiscale 2010, par pli simple d'abord, puis par pli recommandé accordant successivement deux délais supplémentaires au 7 juin puis au 24 octobre 2012, sans rien recevoir.

Ce n'est, en effet, que le 8 novembre 2012, alors que la décision sur réclamation leur avait été déjà expédiée que les époux A_____ ont transmis la

déclaration fiscale 2010. Il importe peu qu'au moment de l'envoi de ladite déclaration, ils n'étaient pas encore en possession de la décision maintenant la taxation d'office, dans la mesure où ils n'ont pas agi en temps utile.

Partant, la réclamation des époux A_____ du 20 avril 2012 ne remplissait pas les exigences posées par la loi et la jurisprudence.

- 10) Le TAPI a, dès lors, considéré à juste titre que les recourants n'avaient pas établi le caractère manifestement inexact des taxations d'office IFD et ICC 2010, et qu'ainsi l'AFC-GE était fondée à ne pas entrer en matière sur la réclamation.
- 11) Au vu de ce qui précède, il n'y a pas lieu d'examiner en procédure de recours les critiques formulées par les recourants à l'encontre des taxations d'office précitées.
- 12) En conséquence, le recours sera rejeté.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (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

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 13 décembre 2013 par Madame A_____ et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 novembre 2013 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge de Madame A_____ et Monsieur A_____, conjointement et solidairement ;

dit qu'il ne leur 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 Madame A_____ et Monsieur A_____, représentés par Ernst & Young SA, mandataire, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :