

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/82/2024 ICCIFD

JTAPI/179/2025

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 17 février 2025

dans la cause

Mesdames A_____, B_____ et C_____, toutes représentées par Me Vincent SOLARI, avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le litige concerne les impôts fédéral direct (IFD), cantonal et communal (ICC) de l'année 2015.
2. Monsieur D_____ a exercé le métier d'huissier judiciaire en raison individuelle jusqu'à son décès, le 16 octobre 2020. Il était marié à Madame A_____. Le couple a eu deux filles, Mesdames B_____ et C_____. Celles-ci et leur mère (ci-après : les contribuables) sont les seules héritières de feu D_____.
3. Après avoir mené deux contrôles les 29 juillet 2011 (pour les périodes fiscales 2006 à 2009) et 21 août 2014 (pour les années 2010 à 2013), l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a ordonné l'ouverture d'une enquête de droit pénal administratif à l'encontre de feu D_____.

Elle avait notamment constaté qu'il ne tenait aucun livre de caisse. La retranscription utilisée dans le livre auxiliaire n'était pas probante. Des montants n'y figuraient pas, alors qu'il s'agissait de recettes imposables et soumises à la TVA. Un compte ouvert auprès de la banque E_____, sur lequel des montants imposables avaient été versés, ne figurait pas dans la comptabilité. En outre, il avait encaissé la somme de CHF 995'592.- entre le 24 janvier 2011 et le 20 février 2012 dans le cadre de la succession de son père, à savoir une fois CHF 245'592.- et trois fois CHF 250'000.- sur le CCP F_____ 1_____. L'AFC-CH avait reconstitué le chiffre d'affaires non déclaré par feu D_____.

Cette procédure a pris fin par une ordonnance de classement rendue le 18 décembre 2019, du fait de la prescription de l'action pénale.

4. Dans leur déclaration fiscale 2015, déposée en août 2016, les époux ont fait état d'un revenu brut de CHF 77'412.-, provenant de l'activité salariée de l'épouse, et de rentes AVS. Les comptes d'exploitation 2015 de l'activité indépendante de l'époux faisaient état d'un bénéfice net de CHF 296'635,90, après déduction des charges totalisant CHF 223'354,10, lesquelles comprenaient notamment ses cotisations personnelles à des assurances sociales (CHF 18'214,20).
5. Le 26 juin 2017, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a informé les époux de l'ouverture à leur encontre d'une procédure en rappel d'impôt et d'une procédure pour soustraction d'impôt pour les années 2007 à 2014, ainsi qu'une procédure pour tentative de soustraction d'impôt pour l'année 2015.

Elle avait appris, suite à une communication de l'AFC-CH, qu'ils n'avaient déclaré ni l'entier du chiffre d'affaires relatif à l'activité lucrative indépendante du défunt, ni des avoirs sur des comptes détenus auprès de la banque E_____ (2_____) et de F_____ (CCP 1_____) sur lesquels des revenus et des sommes provenant d'un héritage auraient été versés. Il leur était demandé de produire des relevés fiscaux relatifs à ces deux comptes pour les années en cause.

6. Le 9 septembre 2022, l'AFC-GE a notifié aux époux des bordereaux de rappel d'impôt pour les périodes fiscales 2007 à 2014, les procédures s'étant terminées sans amendes.
7. Ces bordereaux (excepté ceux de rappel des IFD et ICC 2007 et 2008 annulés pour cause de prescription) ont été confirmés tant par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal ; JTAPI/876/2023 du 21 août 2023, cause A/4412/2022) que par la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative ; ATA/701/2024 du 10 juin 2024) et le Tribunal fédéral (arrêt 9C_435/20224 du 2 décembre 2024).
8. Par bordereaux du 5 juillet 2023, l'AFC-GE a taxé les époux pour l'année 2015.
Le revenu net imposable était fixé à CHF 350'319.- pour l'ICC et à CHF 357'300.- pour l'IFD. Le barème d'impôt réduit était accordé tant en ICC (splitting) qu'en IFD (barème marié).
9. Par courrier du 16 août 2023, sous la plume de leur conseil, les contribuables ont formé réclamation contre ces bordereaux, se limitant à y indiquer qu'elles contestaient « le revenu imposable imputé à tort » à feu D_____ et sollicitaient un délai de 30 jours pour la compléter.
10. Par courrier recommandé du 25 octobre 2023, l'AFC-GE a demandé aux contribuables de lui indiquer, d'ici au 24 novembre 2023, si elles retiraient leur réclamation et, si tel n'était pas le cas, de préciser les points sur lesquels celle-ci devait être examinée.
11. Ce courrier a été retourné par la Poste à l'AFC-GE, avec la mention « non réclamé ».
12. Le 1^{er} novembre 2023, le conseil des contribuables a demandé à l'AFC-GE de lui remettre une copie « des déclarations » déposées par les époux.
13. Par pli recommandé du 6 novembre 2023, l'AFC-GE a remis aux contribuables une copie des déclarations fiscales 2015 à 2020 et des justificatifs y relatifs.
Elle leur a par ailleurs à nouveau demandé de lui indiquer, d'ici au 30 novembre 2023, si elles retiraient leur réclamation et, si tel n'était pas le cas, de préciser les points sur lesquels celle-ci devait être prise en compte, à défaut de quoi les taxations concernées seraient confirmées.
14. Par courrier du 30 novembre 2023, le conseil des contribuables a demandé à l'AFC-GE de prolonger de quinze jours le délai qu'elle lui avait imparti précédemment, au motif qu'il avait obtenu une copie du dossier « récemment » et n'avait donc pas encore pu s'en entretenir avec ses mandantes.
15. Par décisions sur réclamation du 5 décembre 2023, l'AFC-GE a confirmé les bordereaux ICC et IFD 2015 du 5 juillet 2023, au motif que les contribuables n'avaient pas donné suite à son courrier recommandé du 25 octobre 2023.
16. Par acte du 8 janvier 2024, les contribuables, sous la plume de leur conseil, ont recouru contre ces décisions auprès du tribunal, concluant à leur annulation.

Contrairement à ce qu'indiquaient ces décisions, leur conseil avait bel et bien répondu à l'AFC-GE, avant l'expiration du délai qu'elle leur avait imparti le 6 novembre 2023, en sollicitant une prolongation de ce délai par son courrier du 30 novembre 2023.

Par conséquent, ces décisions devaient être annulées et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour qu'elle instruisse leur réclamation, en leur impartissant préalablement un délai suffisant pour compléter leur réclamation, afin de respecter leur droit d'être entendu.

17. Dans sa réponse du 20 février 2024, l'AFC-GE a conclu à l'irrecevabilité du recours, dans la mesure où il concernait le bien-fondé des bordereaux 2015, et à son rejet, en tant qu'il portait sur la violation du droit d'être entendu.

La demande de prolongation de délai du mandataire du 30 novembre 2023 s'était croisée avec les décisions sur réclamation du 5 décembre suivant. Cela étant, en tout état, le droit d'être entendu des recourantes n'avait pas été violé. Elle leur avait en effet donné, à répétées reprises, l'occasion de compléter leur réclamation, ce qu'elles n'avaient pas fait. Au demeurant, au stade actuel de la procédure, soit six mois après le dépôt de la réclamation, il était toujours impossible de comprendre quels éléments des taxations étaient contestés.

Quant au fond, l'objet du litige étant inconnu, le recours devait être déclaré irrecevable.

18. Par courrier du 21 février 2024, le tribunal a imparti aux recourantes un délai au 15 mars 2024 pour déposer leur éventuelle réplique.
19. Par courrier du 15 mars 2024, le conseil des recourantes a demandé une prolongation de ce délai au 22 mars suivant, ce que le tribunal lui a accordé.
20. Les recourantes n'ont pas déposé de réplique.

EN DROIT

1. Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable sous cet angle (art. 49 LPFisc et 140 LIFD).
3. Les recourantes concluent à l'annulation des décisions sur réclamation du 6 décembre 2023, au motif que l'AFC-GE les aurait rendues en violation de leur droit d'être entendu.

4. Aux termes des art. 39 al. 1 et 132 al. 1 LIFD, le contribuable peut adresser au département une réclamation écrite contre la décision d'assujettissement ou de taxation.

La réclamation, au sens de ces dispositions, doit permettre au contribuable d'attirer l'attention de l'autorité de taxation - sans la moindre restriction quant aux griefs recevables - sur d'éventuelles inexactitudes ou erreurs de la décision de taxation et de provoquer la reconsidération de celle-ci (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, Impôt fédéral direct, Commentaire romand, 2^{ème} éd. 2017, n. 1 ad art. 132 LIFD).

Il n'est pas nécessaire que la réclamation soit motivée. Il suffit que le réclamant exprime, au moins implicitement, sa volonté d'attaquer la décision de taxation. Cela n'empêche toutefois pas que l'on puisse attendre du réclamant qu'il exprime, au cours de la procédure de réclamation, quels sont les points contestés et les griefs soulevés à l'encontre de la taxation litigieuse (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, op. cit., n. 18 s. ad art. 132 LIFD).

5. Selon les art. 43 al. 1 LPFisc et 135 al. 1 LIFD, l'autorité fiscale prend, après instruction, une décision sur la réclamation. Elle peut déterminer à nouveau tous les éléments de l'impôt et, après avoir entendu le contribuable, également modifier la taxation au désavantage de celui-ci.

Ces dispositions ne donnent pas un droit à être entendu oralement. C'est la raison pour laquelle, en procédure de taxation et de réclamation, il appartient au contribuable de présenter à temps et par écrit ses allégations (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, op. cit., n. 1 s. ad art. 135 LIFD et la jurisprudence citée).

6. Aux termes des art. 21 al. 2 LPFisc et 116 al. 2 LIFD, les délais impartis par l'autorité peuvent être prolongés s'il existe des motifs sérieux et que la demande de prolongation est présentée avant l'expiration de ces délais.

Un délai inobservé est restitué si la personne contribuable exécute l'acte omis dans les 30 jours qui suivent la disparition de l'empêchement et prouve qu'elle a été empêchée d'agir en temps utile pour des motifs sérieux (art. 21 al. 3 LPFisc).

Selon la jurisprudence, les conditions pour admettre un empêchement sont très strictes. La restitution du délai suppose que le contribuable et son éventuel représentant n'ont pas respecté le délai en raison d'un empêchement imprévisible, dont la survenance ne leur est pas imputable à faute (not. arrêt du Tribunal fédéral 2C_40/2018 du 8 février 2018 consid. 5.1 et 5.2 et les références citées). Celui-ci peut résulter d'une impossibilité objective ou subjective. 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/633/2022 du 14 juin 2022 consid. 2a et les références citées).

7. Le droit d'être entendu comprend le droit pour l'intéressé d'avoir accès au dossier, de produire des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de

preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre. De jurisprudence constante, l'autorité peut renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion. En matière d'appréciation des preuves et d'établissement des faits, il n'y a arbitraire que lorsque l'autorité ne prend pas en compte, sans aucune raison sérieuse, un élément de preuve propre à modifier la décision, lorsqu'elle se trompe manifestement sur son sens et sa portée, ou encore lorsque, en se fondant sur les éléments recueillis, elle tire des conclusions insoutenables (arrêt du Tribunal fédéral 9C_254/2024 du 2 décembre 2024 consid. 5.1 et les arrêts cités).

Une violation du droit d'être entendu peut être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen. Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée. Cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (ATF 146 III 97 consid. 3.5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_183/2024 du 14 novembre 2024 consid. 4.1).

8. Découlant directement de l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (ATF 137 II 182 consid. 3.6.2 ; ATF 137 I 69 consid. 2.5.1).

Parallèlement à la protection de la confiance, le principe de la bonne foi interdit à chacun d'abuser de ses droits. Compris dans cette perspective, le principe de la bonne foi impose aux justiciables et aux parties à une procédure l'obligation d'exercer leurs droits dans un esprit de loyauté. L'interdiction de l'abus de droit représente un correctif qui intervient dans l'exercice des droits (ATF 129 II 361 consid. 7.1 ; ATA/622/2014 du 12 août 2014). L'abus de droit consiste à utiliser une institution juridique à des fins étrangères au but même de la disposition légale qui la consacre, de telle sorte que l'écart entre le droit exercé et l'intérêt qu'il est censé protéger s'avère manifeste (Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, p. 198 n. 583 ; Andreas AUER/Giorgio MALINVERNI/Michel HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, 3^{ème} édition, p. 551 n. 1184). L'interdiction de l'abus de

droit vaut, en droit administratif, pour les administrés et l'administration (Thierry TANQUEREL, op. cit., p. 198 n. 584).

9. En l'espèce, il n'est pas contesté, ni contestable, que la réclamation du 16 août 2023 ne comportait aucun grief concret et précis contre les bordereaux du 5 juillet 2023, se limitant à indiquer que ceux-ci étaient contestés, mais uniquement une demande de délai de 30 jours pour, précisément, formuler et motiver des griefs à leur rencontre. Au vu du dossier, l'AFC-GE n'a certes pas accordé formellement ce délai aux recourantes, mais ces dernières en disposaient néanmoins dans les faits, puisque l'autorité intimée ne les a relancées qu'en date du 25 octobre 2023, soit plus de deux mois plus tard, afin qu'elles complètent leur réclamation, comme elles l'avaient elles-mêmes demandé. Or, elles ne l'ont pas fait, pas plus que dans la cadre du nouveau délai que l'AFC-GE leur a accordé jusqu'au 30 novembre 2023. Dès lors, cette dernière ne pouvait que confirmer les bordereaux contestés, comme elle l'a fait, à juste titre. Le fait qu'elle n'ait pas donné suite à la demande du nouveau délai du 30 novembre 2023 n'y change rien, d'autant que le motif invoqué ne garantissait pas son octroi, dans la mesure où il ne constituait manifestement pas un motif sérieux au sens des dispositions susmentionnées, étant par ailleurs observé qu'il a été invoqué le dernier jour du délai accordé précédemment. Enfin, il sera relevé que l'AFC-GE ne pouvait pas instruire la réclamation sur le fond des taxations concernées précisément parce qu'elle ne connaissait pas les griefs des recourantes.

Dans ces conditions, non seulement on ne saurait retenir une violation du droit d'être entendu de ces dernières, mais, en plus, invoquer une telle violation apparaît manifestement abusif. Du reste, même si l'on devait admettre une telle violation par l'autorité intimée, elle aurait alors pu être réparée devant le tribunal, celui-ci disposant du même pouvoir d'examen que cette dernière, s'agissant en particulier du bien-fondé des bordereaux en cause. Or, devant le tribunal non plus, les recourantes n'ont formulé aucun grief de nature matérielle contre ces bordereaux, empêchant ainsi leur examen au fond tant par l'autorité intimée, dans le cadre de sa réponse au recours, que par le tribunal, dans le cadre du présent jugement.

10. Au vu de ce qui précède, le recours, manifestement mal fondé, doit être rejeté.
11. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), les recourantes, prises conjointement et solidairement, qui succombent, sont condamnées au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.
12. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 8 janvier 2024 par Mesdames A_____, B_____ et C_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 5 décembre 2023 ;
2. le rejette ;
3. met à la charge de Mesdames A_____, B_____ et C_____, prises conjointement et solidairement, un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
4. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
5. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Sophie CORNIOLEY BERGER, présidente, Federico ABRAR et Stéphane TANNER, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :
La présidente
Sophie CORNIOLEY BERGER

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière