

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/120/2019-ICCIFD

ATA/1531/2019

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 15 octobre 2019

4^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur A_____
représentés par Me Michel Cabaj, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
27 mai 2019 (JTAPI/480/2019)**

EN FAIT

- 1) Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) et l'impôt fédéral direct (IFD) 2016.
- 2) Monsieur A_____ a exercé une activité lucrative indépendante en tant qu'avocat associé dans une Étude genevoise jusqu'à la fin du premier semestre 2010.
- 3) Depuis le 15 juillet 2010, il est administrateur unique de la société anonyme B_____ SA (ci-après : B_____), inscrite au registre du commerce de Genève à cette date.
- 4) Par rappel du 26 avril 2017, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) l'a invité ainsi que son épouse à déposer « sans attendre » leur déclaration fiscale 2016. Elle leur a rappelé qu'ils pouvaient toutefois solliciter un délai supplémentaire moyennant un émolument.
- 5) Ce rappel étant resté sans suite, l'AFC-GE a adressé aux contribuables un deuxième rappel, par courrier recommandé du 31 mai 2017, qui les sommait de lui remettre leur déclaration fiscale 2016 le 12 juin 2017 au plus tard, sous peine de taxation d'office et d'amende.
- 6) Les contribuables n'ayant pas déposé leur déclaration fiscale 2016, l'AFC-GE les a taxés d'office par bordereaux du 27 août 2018.

L'ICC 2016 a été fixé à CHF 163'927.25 sur la base d'un revenu imposable de CHF 211'716.- au taux de CHF 261'366.- et d'une fortune imposable de CHF 10'777'381.- au taux de CHF 11'484'194.-. Calculé sur un revenu imposable de CHF 243'700.- l'IFD 2016 s'est élevé, quant à lui, à CHF 18'243.-.
- 7) Les contribuables ont élevé réclamation contre ces bordereaux. Les éléments retenus par l'AFC-GE étaient « manifestement erronés et sommaires ». Ils n'ont pas annexé de déclaration fiscale 2016 à leur réclamation.
- 8) Par arrêt du 25 octobre 2018 (2C_930/2018), le Tribunal fédéral a rejeté le recours des contribuables, lequel portait sur la même problématique juridique mais pour les années fiscales 2011 et 2012. Les contribuables n'avaient pas démontré le caractère manifestement inexact de leurs taxations d'office lors de la procédure de réclamation.
- 9) Par arrêt du 20 novembre 2018 (ATA/1252/2018), la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) a rejeté le recours des contribuables concernant leur taxation d'office 2014. Ces derniers s'étaient contentés d'affirmer dans leur réclamation que leur taxation était

manifestement inexacte et n'avaient pas remis leur déclaration fiscale correspondante ni les pièces justificatives à même d'étayer cette affirmation. Cette décision n'a pas fait l'objet d'un recours au Tribunal fédéral.

- 10) Par deux décisions du 29 novembre 2018, l'AFC-GE a déclaré irrecevable la réclamation relative à la taxation d'office 2016, au motif qu'elle ne répondait pas aux exigences légales, cela malgré le rappel recommandé du 31 mai 2017.
- 11) Le 4 janvier 2019, les contribuables ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre ces deux décisions, qu'ils alléguaient avoir reçues le 5 décembre 2018, concluant principalement à leur annulation et à ce que de nouveaux bordereaux ICC et IFD 2016 soient émis.

Ils ont sollicité préalablement un délai au 4 février 2019 pour compléter leur recours et déposer « à toutes fins utiles, un projet de déclaration fiscale 2016 et ses annexes ». Dans la rubrique « observations » de celle-ci, ils ont mentionné : « Nous nous réservons le droit de modifier cette déclaration fiscale notamment suite à la décision définitive sur le type d'activité lucrative, indépendante ou salariée, qui sera retenue par les instances compétentes en matière d'assurances sociales, notamment suite à l'arrêt de la chambre des assurances sociales de la Cour de justice (ci-après : CJCAS) ATAS/377/2016 du 18 mai 2016, ainsi qu'à l'issue du litige relatif au départ des associés de la société simple [l'ancienne Étude] ».

En raison de multiples procédures judiciaires encore pendantes opposant les anciens associés de l'Étude du contribuable, ainsi que la B_____ à la Caisse interprofessionnelle AVS de la Fédération des entreprises romandes, il n'était pas possible de déterminer ses revenus et fortune pour l'année 2016.

L'AFC-GE n'avait pas effectué une appréciation consciencieuse de la taxation d'office 2016, dès lors qu'elle n'avait pas tenu compte de la déclaration fiscale 2011. Or, celle-ci contenait les informations les plus récentes à sa disposition pour connaître leurs revenus et fortune.

- 12) Par courrier du 4 février 2019, les contribuables ont indiqué n'avoir pas de complément à leur recours à formuler et ont persisté dans leurs conclusions.
- 13) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours. La taxation d'office respectait la procédure prévue à cet effet. Les contribuables n'avaient pas produit leur déclaration fiscale 2016 au stade de la réclamation, ni même dans le cadre du présent recours. Ils reconnaissaient eux-mêmes que celle jointe à leur recours n'était pas définitive. La déclaration fiscale 2011 n'avait jamais été validée et n'avait pas à être prise en compte au moment de la notification de la taxation d'office 2016. Par ailleurs, rien ne démontrait que les éléments imposables en 2016 étaient identiques à ceux de 2011. Lors de leur réclamation, les

contribuables n'avaient pas apporté la preuve, qui leur incombait, du caractère manifestement inexact de la taxation d'office.

14) Les parties ont persisté dans leurs conclusions dans le second échange d'écritures.

15) Par jugement du 27 mai 2019, le TAPI a rejeté le recours.

L'AFC-GE avait respecté la procédure de taxation d'office, qui ne prêtait pas le flanc à la critique.

16) Par acte expédié le 28 juin 2019 à la chambre administrative, les contribuables ont recouru contre ce jugement, dont ils ont demandé l'annulation. Ils ont conclu, préalablement, à la suspension de la procédure jusqu'à droit jugé dans la procédure A/1527/2015 pendante devant la CJCAS et, principalement, au renvoi de la cause à l'AFC-GE en vue de l'établissement de nouveaux bordereaux tenant compte de leur déclaration fiscale 2016, subsidiairement, au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour complément d'instruction, notamment en tenant compte de leur déclaration fiscale 2016.

À la suite de l'arrêt de la CJCAS du 18 mai 2016 admettant le recours de la B_____ quant au régime d'affiliation pour indépendants, indûment refusé par la caisse de prévoyance, cette dernière était en train d'instruire la cause. Par ailleurs, les nombreux litiges avec ses anciens associés relatifs à la liquidation de leur association rendaient difficile l'établissement de ses revenus et de sa fortune. Un protocole d'accord avait été signé le 10 avril 2019, permettant de vider les litiges. Il déposait un projet de déclaration fiscale 2016 avec les éléments à sa disposition. Le projet comportait la mention selon laquelle les contribuables se réservaient le droit de la modifier en fonction de la décision que la caisse de prévoyance prendrait et de l'issue des litiges avec ses anciens associés. L'AFC-GE disposait depuis le 30 avril 2018 de leur déclaration fiscale 2011. Les bordereaux de taxation violaient le droit. La déclaration 2011 pouvait servir de base pour celle de 2016. En outre, la déclaration 2016, produite le 4 janvier 2019, devait être considérée comme définitive dès lors qu'ils l'avaient confirmée.

17) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

18) Dans leur réplique, les recourants ont insisté sur l'obligation de l'autorité fiscale de procéder à une taxation consciencieuse. Elle devait ainsi prendre en considération la déclaration fiscale 2011 déposée le 30 avril 2018. En outre, leur déclaration fiscale 2016 déposée devant le TAPI devait permettre de déterminer le caractère manifestement inexact de la taxation d'office.

19) Sur ce, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

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 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).
- 2) Les recourants sollicitent la suspension de la procédure dans l'attente de l'issue de leur différend en matière de cotisations sociales.

La chambre de céans peut suspendre la procédure lorsque le sort de celle-ci dépend de la solution d'une question de nature civile, pénale ou administrative relevant de la compétence d'une autre autorité et faisant l'objet d'une procédure pendante devant ladite autorité (art. 14 al. 1 LPA).

En l'espèce, l'issue du contentieux en matière d'assurances sociales n'est pas susceptible d'influer sur l'issue de la présente procédure. En effet, comme cela sera exposé ci-après, il convient uniquement de statuer sur la question de savoir si la décision déclarant irrecevable la réclamation était fondée. Ce n'est que si cette décision devait être considérée comme mal fondée – et qu'il conviendrait donc de revoir la taxation 2016 – que la question d'une éventuelle suspension de la procédure de taxation pourrait se poser. Cette question ne se pose toutefois à ce stade pas.

Il n'y a donc pas lieu de suspendre la présente procédure.

- 3) Les recourants se plaignent de la violation des art. 130 al. 2 LIFD, 18 et 37 LPFisc ainsi que de leur droit d'être entendus.
 - 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, doit s'y soumettre 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/1252/2018 du 20 novembre 2018 consid. 2, arrêt concernant la taxation d'office 2014 des recourants ; ATA/1155/2017 précité).

c. Les art. 48 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID - RS 642.14) et 39 al. 2 de la loi cantonale de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - RSGE D 3 17) ont une teneur identique à celle de l'art. 132 al. 3 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C_930/2018 du 25 octobre 2018 consid. 5.1).

- 4) En l'espèce, les recourants n'ont pas remis leur déclaration fiscale 2016 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, 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 des litiges concernant les assurances sociales et la TVA étaient encore en cours, ne sauraient constituer une motivation suffisante au sens de la jurisprudence.

Comme évoqué ci-dessus, le fardeau de la preuve du caractère manifestement inexact de la taxation d'office incombe aux recourants. Le seul fait de déposer, avec la réclamation, une déclaration fiscale se rapportant à une autre année fiscale, à savoir celle de 2011, ne saurait conduire à admettre que les éléments en ressortant permettent de retenir que la taxation 2016 serait manifestement inexacte. D'une part, la déclaration fiscale 2011 ne permet pas de retenir que les éléments qu'elle contient seraient restés identiques pour l'année 2016. D'autre part, cette déclaration n'a pas été soumise à l'examen de l'AFC-GE et n'a, par conséquent, pas donné lieu à un bordereau de taxation. Elle ne saurait ainsi comporter les éléments établissant le caractère manifestement inexact de la taxation d'office de l'année fiscale 2016.

Les éléments apportés lors de la réclamation ne permettant pas d'établir le caractère manifestement inexact de la taxation d'office, l'AFC-GE a, à juste titre, déclaré la réclamation irrecevable.

Dans ces conditions, le jugement du TAPI ne peut qu'être confirmé et le recours rejeté.

- 5) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- 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).

* * * * *

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :