

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/939/2017-ICCIFD

ATA/923/2018

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 11 septembre 2018

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

représenté par Me Reza Vafadar, avocat

et

Madame B_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
27 novembre 2017 (JTAPI/1244/2017)**

EN FAIT

- 1) Les époux B_____ et A_____ ont fait ménage commun jusqu'au 2 juin 2015, date à laquelle ils se sont séparés. La base de données de l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM) indique qu'ils sont les deux domiciliés au _____, ch. C_____, à Vandoeuvres, depuis le 19 janvier 2004.
- 2) Le 7 novembre 2013, les contribuables ont déposé leur déclaration fiscale pour l'année 2012, indiquant notamment le salaire versé à M. A_____ par sa société D_____ Sàrl. Ils ont en outre mentionné les trois biens immobiliers qu'ils occupaient et dont la valeur totale était de CHF 2'933'620.-.
- 3) À la suite du dépôt de cette déclaration, l'administration fiscale cantonale (ci-après: AFC-GE) leur a adressé plusieurs demandes de renseignements. Elle leur a demandé d'expliquer la provenance des fonds leur ayant permis de rembourser une dette de CHF 500'000.-, ce qu'ils n'ont pas fait.
- 4) Par bordereaux du 18 février 2015, l'AFC-GE a taxé les contribuables pour les impôts fédéral direct (ci-après: IFD), cantonal et communal (ci-après: ICC) 2012, arrêtant leurs revenus et fortune imposables à, respectivement, CHF 584'404.- et CHF 1'079'978.-. Les éléments de revenu et de fortune pour lesquels les contribuables n'avaient pas fourni les renseignements et les justificatifs ont été taxés d'office.

Ces bordereaux n'ont pas été contestés.
- 5) Par courriers recommandés des 20 avril et 26 mai 2015, l'AFC-GE a sommé les contribuables d'acquitter l'IFD 2012 (CHF 70'083.55) dans un délai de dix jours et l'ICC 2012 (CHF 160'854.-) dans un délai de trente jours, faute de quoi ils s'exposeraient à des poursuites.

Les contribuables ne s'étant pas exécutés, des commandements de payer ont été notifiés à M. A_____ les 26 mai et 28 août 2015. Les 22 septembre et 9 octobre 2015, l'AFC-GE a requis la continuation des poursuites, les oppositions ayant été levées.
- 6) Par courrier du 29 octobre 2014, l'AFC-GE a rappelé aux contribuables qu'ils n'avaient pas déposé leur déclaration fiscale pour l'année 2013 dans le délai utile et les a invités à le faire dans un délai de dix jours.
- 7) Une sommation, expédiée sous pli recommandé le 29 octobre 2014, leur a impartit un nouveau délai de dix jours, sous peine de taxation d'office, attirant en outre leur attention sur le fait qu'ils s'exposeraient à une amende en cas de non-respect de cette obligation.

- 8) Les contribuables n'ayant pas déposé cette déclaration dans ledit délai, l'AFC-GE les a taxés d'office par bordereaux du 27 avril 2015, arrêtant leurs revenus et fortune imposables à, respectivement, CHF 669'576.- et CHF 4'000'000.-. Elle leur a par ailleurs infligé une amende de CHF 500.- en ICC.

Ces taxations n'ont pas été contestées.

- 9) Par courriers recommandés des 22 juin et 27 juillet 2015, l'AFC-GE a sommé les contribuables de s'acquitter de l'IFD 2013 (CHF 75'635.60) dans un délai de dix jours et de l'ICC 2013 (CHF 209'820.60), dans un délai de trente jours, à défaut de quoi ils s'exposeraient à des poursuites.

- 10) Les contribuables n'ayant pas donné suite à ces sommations, deux nouveaux commandements de payer ont été notifiés au mari en dates des 28 août et 2 octobre 2015. Par courriers des 22 septembre et 26 octobre 2015, l'AFC-GE a requis la continuation de ces poursuites.

- 11) Les contribuables n'ont pas déposé leur déclaration fiscale pour l'année 2014 dans le délai de dix jours que l'AFC-GE leur avait imparti par rappel du 12 mai 2015, puis par sommation du 10 juin suivant. Cette dernière les a à nouveau taxés d'office, par bordereaux du 14 juillet 2015, arrêtant leurs revenus et fortune imposables à, respectivement, CHF 804'576.- et CHF 4'500'000.-.

Ces bordereaux n'ont pas non plus été contestés.

- 12) Par courrier du 15 septembre 2015, l'AFC-GE a rappelé aux contribuables qu'ils n'avaient pas acquitté l'ICC 2014 et les a invités à s'exécuter dans un délai de dix jours.

- 13) Par sommations des 15 septembre et 26 octobre 2015, expédiées sous plis recommandés, elle leur a imparti un délai de dix jours pour payer l'IFD 2014 (CHF 93'496,45) et un délai de trente jours pour régler l'ICC 2014 (CHF 251'237,40).

- 14) Par jugement du 23 juin 2016 (JTPI/8346/2016), le Tribunal de première instance (ci-après : TPI) a, notamment, autorisé les contribuables à vivre séparés (ch.1 du dispositif).

- 15) Dans son courrier du 25 septembre 2016, Mme B_____ a expliqué à l'AFC-GE qu'elle s'était séparée de son époux en juin 2015 et avait reçu le jugement du TPI précité en juin 2016. Elle n'avait pas déposé les déclarations fiscales du couple pour les années 2013 et 2014 – qu'elle joignait à son envoi –, car c'était son mari qui était supposé s'en occuper. Pour l'année 2016, elle avait demandé des subsides d'assurances. Or, comme elle avait été taxée d'office, elle n'y avait pas droit. La santé mentale de son époux était atteinte. Vivant avec ses huit enfants, elle était aidée par l'Hospice général. En sus de « toutes les

démarches possibles pour les aides », elle avait dû remplir seule les déclarations fiscales précitées. Elle s'excusait de ne pas avoir bénéficié des connaissances, de l'aide et du temps nécessaires pour les remplir correctement.

Elle demandait à l'AFC-GE « de revoir » ses taxations 2012 à 2014.

Dans lesdites déclarations, seuls les salaires du contribuable (CHF 364'000.- en 2013 et CHF 224'000.- en 2014) et les allocations familiales (CHF 36'600.- en 2013 et CHF 37'200.- en 2014) étaient indiqués au titre de revenus. Aucun élément de fortune n'y était mentionné.

- 16) Par courrier daté du 19 octobre 2017 (recte : 2016), le contribuable – indiquant que son adresse se trouvait au _____, ch. C _____ à Vandoeuvres – a expliqué à l'AFC-GE qu'il avait été victime d'un grave accident de la route en 2010, raison pour laquelle il avait été hospitalisé pendant « de nombreux mois ». Il avait dû prendre des médicaments « forts », comme la morphine, pour pouvoir supporter ses douleurs. Lorsqu'il avait arrêté de prendre cette substance, « début 2013 », il était tombé dans une « profonde dépression », qui l'avait rendu incapable de travailler. Ladite dépression ayant été mal soignée, il avait pris d'autres médicaments, « encore plus dangereux » que la morphine. Depuis 2014, son traitement médical s'effectuait au département de santé mentale et psychiatrie des Hôpitaux universitaires de Genève (ci-après : HUG).

Une fausse accusation de sa belle-famille, portée devant le Ministère public, avait aggravé la situation. Il avait eu gain de cause dans ce procès, mais les frais de celui-ci (plus de CHF 300'000.-) l'avaient « ruiné », financièrement et émotionnellement, et avaient été la cause directe de sa séparation d'avec son épouse. En outre, son salaire avait été séquestré, alors que les impôts et lesdits frais n'étaient pas inclus dans le minimum vital. Étant dans cette situation, il s'était interrogé sur l'utilité de remplir une déclaration fiscale. De plus, « pour combler les injustices contre [lui] », l'AFC-GE avait augmenté son salaire perçu en 2012 de 100 % par rapport à celui réalisé en 2011, en confondant un « crédit » de son père avec son salaire.

Compte tenu de l'accident qui avait failli lui coûter la vie, d'un procès qui avait duré huit ans, de poursuites et impositions erronées, il avait été à tel point affaibli qu'il n'avait pas été capable de remplir ses déclarations fiscales. Actuellement, sa santé s'était améliorée et, après avoir obtenu gain de cause dans la procédure que sa belle-famille avait engagée contre lui, il se sentait de nouveau en mesure de remplir ses déclarations fiscales, en commençant par celle de l'année 2012.

Il produisait deux certificats médicaux – datés, respectivement, des 14 janvier et 5 septembre 2016 – le premier indiquant qu'il était suivi aux HUG

depuis le 3 mars 2014, le second qu'il était en arrêt de travail à raison de 50 % jusqu'au 30 septembre 2016.

Selon le timbre humide apposé sur ce courrier par l'AFC-GE, celle-ci l'a reçu le 28 octobre 2016.

17) Par six décisions du 14 novembre 2016, qu'elle a adressées aux contribuables, l'AFC-GE a déclaré cette demande – traitée comme une demande de révision – irrecevable, dans la mesure où les conditions posées par les art. 55 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc – D 3 17) et 147 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD –RS 642.11) n'étaient pas réunies.

18) Le 12 décembre 2016, M. A_____ a formé réclamation contre ces décisions, indiquant que son adresse était au _____, ch. C_____ à Vandoeuvres.

Il avait engagé un mandataire pour s'occuper du dossier concernant les taxations 2012 à 2014, lesquelles étaient « complètement erronées d'un facteur de 400 % ». Il avait été en arrêt de travail à raison de « 180 % » et, en plus, était séparé de son épouse. Il n'avait plus accès aux pièces anciennes susceptibles de manquer. Il avait besoin d'un délai supplémentaire pour retrouver et se procurer les documents nécessaires. Son épouse avait déposé les déclarations pour les quatre (recte : deux) années en cause. Si un document devait manquer, il priait l'AFC-GE de le lui demander.

Reprenant les explications fournies dans sa demande d'octobre 2016, il a indiqué que, étant enfin guéri de sa maladie et après son grave accident en 2010, il souhaitait désormais « remettre en ordre » sa vie. Si l'AFC-GE maintenait les taxations contestées, il devrait alors annoncer sa faillite personnelle.

19) Par courrier recommandé du 21 décembre 2016, l'AFC-GE a demandé au contribuable – « afin de pouvoir examiner [sa] requête et sans préjuger de la décision qui sera[it] prise » par elle – de compléter ses déclarations fiscales pour les années 2012 à 2014 et d'y joindre toutes les pièces utiles à leur analyse. À cet effet, elle lui a imparté un délai au 31 janvier 2017.

20) Par courrier recommandé du 12 janvier 2017, faisant suite à un entretien téléphonique que le contribuable avait eu le même jour avec l'une de ses collaboratrices, l'AFC-GE a fait savoir à ce dernier qu'elle ne pouvait pas lui accorder un délai supplémentaire pour répondre à la requête précitée, de sorte qu'il devrait y répondre d'ici au 31 janvier 2017.

21) Le contribuable n'a pas donné suite.

22) Par six décisions sur réclamation du 10 février 2017, adressées au contribuable uniquement, l'AFC-GE a indiqué qu'elle avait décidé de maintenir les

taxations litigieuses au motif que ce dernier n'avait pas répondu aux demandes de renseignements des 11 novembre 2016, 21 décembre 2016 et 12 janvier 2017.

- 23) Les courriers, bordereaux et décisions précités ont été adressés au _____, ch. C _____ à Vandoeuvres.
- 24) Par trois actes du 15 mars 2017, le contribuable a déféré ces décisions devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après: le TAPI), concluant à leur annulation.

En 2015, il s'était séparé de son épouse et avait quitté le domicile conjugal _____, ch. C _____ à Vandoeuvres) pour s'installer dans un appartement sis _____, rue E _____ à Genève. Dès cette année, son épouse s'était essentiellement occupée des démarches administratives pour le couple, si bien que la plupart des documents fiscalement pertinents avaient été adressés à celle-ci, même s'ils le concernaient. La communication avec son épouse ayant été très mauvaise, il n'avait pas eu accès à toute la documentation le concernant, dont en particulier celle provenant de l'AFC-GE.

Il s'était déjà adressé à cette dernière pour obtenir certains documents le concernant et en avait obtenu une partie. Par la suite, l'AFC-GE s'était montrée « moyennement » compréhensive face à sa situation, raison pour laquelle il n'avait pas eu accès à l'intégralité de son dossier. Il en résultait qu'à ce jour, il lui manquait plusieurs documents nécessaires à ces recours, soit ceux qui se trouvaient en possession de l'AFC-GE, laquelle devrait être invitée à les produire. Il se réservait ainsi d'ores et déjà le droit de compléter ses recours après avoir consulté son dossier complet.

En tout état, la pièce principale qui motivait ses recours était celle intitulée « Details zur Steuererklärung 2011 » émise par l'administration fiscale de Bâle-Ville, qui détaillait la déclaration de revenus de son père pour l'année 2011. Ce document indiquait clairement une donation en sa faveur de CHF 972'388.- (effectuée le 1^{er} décembre 2011). Cette pièce n'était en ses mains que depuis récemment, si bien qu'il n'avait jamais été en mesure de la remettre à l'AFC-GE.

Au vu des taxations contestées, cette dernière semblait avoir considéré cette donation comme des revenus mobiliers imposables, alors qu'elle était exonérée d'impôt. L'erreur manifeste de la qualification de cet acte en revenus avait conduit à des taxations exorbitantes, alors que, durant la période 2011 à 2014, ses revenus étaient « relativement similaires » et que sa fortune avait « plutôt » diminué.

Il en résultait que ses taxations pour l'ICC et l'IFD 2012 à 2014 étaient inexactes, de sorte que les décisions querellées devaient être annulées et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelles taxations.

À l'appui de ses recours, il a notamment produit les copies de la déclaration fiscale du couple pour l'année 2012, telle que déposée le 7 novembre 2013, et de celles déposées par son épouse le 25 septembre 2016 pour les années 2013 et 2014.

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

Les contribuables n'avaient pas contesté les taxations litigieuses par la voie de la réclamation. Les motifs avancés dans leurs courriers des 25 septembre et 19 octobre 2016 ne constituaient pas des empêchements valables permettant la restitution du délai de réclamation. Ils n'avaient en effet pas démontré que l'accident dont le recourant avait été victime en 2013, ainsi que sa dépression qui s'en était suivie, avaient empêché ce dernier ou son épouse de mandater un tiers pour s'occuper de leurs obligations fiscales. Quant à leur séparation, elle ne justifiait en aucun cas l'abandon de la gestion des affaires fiscales du couple. Les taxations contestées étaient donc entrées en force.

Le recourant demandait la révision des taxations des époux pour les années 2012 à 2014, qu'il considérait comme manifestement inexactes. Il fondait son argumentation sur l'avis de taxation de son père pour l'année 2011. Ce document ne constituait pas une preuve nouvelle au sens des art. 55 LPFisc et 147 LIFD, car, établi en novembre 2011, il aurait en effet pu être produit par le recourant dans le cadre de la procédure ordinaire de réclamation.

Aucun motif de révision n'était donc réalisé, de sorte que les taxations litigieuses devaient être confirmées.

- 26) Le 30 mai 2017, le conseil du recourant a consulté auprès du greffe du TAPI les pièces produites par l'AFC-GE à l'appui de sa réponse.
- 27) Dans sa réplique, le recourant a persisté dans ses conclusions.

L'AFC-GE n'avait pas établi la preuve de l'envoi de ses courriers recommandés des 3 septembre 2014 et 12 janvier 2015. Elle faisait référence à un courrier qu'il lui avait adressé conjointement avec son épouse le 17 novembre 2014, lequel ne figurait pas dans son bordereau de pièces. Elle lui avait accordé un accès sélectif à son dossier. Lorsque son mandataire avait pris contact avec elle afin de consulter son dossier, il s'était trouvé « face à une autorité fiscale irritée et peu encline à coopérer pour une raison inexplicée ». Compte tenu de ces éléments, l'AFC-GE s'était comportée de manière contraire à la bonne foi, son unique but ayant consisté à le taxer de manière « démesurée et totalement injuste ».

Tant son épouse que lui-même avaient sollicité la révision des taxations 2012 à 2014. Or, à la lecture des décisions du 14 novembre 2016, on constatait que l'AFC-GE faisait systématiquement référence à la demande de révision du

28 octobre 2016. Il était inexact de se référer à une seule demande de révision. De plus, la date de référence était erronée, si bien qu'il était difficile de déterminer avec certitude quel document était concerné. Cette accumulation d'erreurs permettait de se demander si l'AFC-GE avait traité avec diligence sa demande de révision, ainsi que celle de son épouse. Elle avait en outre manqué de constater la cohérence des motifs que lui et son épouse avaient invoqués séparément.

Dans le cadre de sa demande du 19 octobre 2016, il avait mis en évidence tant les éléments qui l'avaient empêché d'accomplir ses obligations fiscales que ceux qui constituaient des faits nouveaux. L'AFC-GE n'ayant sollicité aucun document ou explication supplémentaire avant le refus de la révision requise, elle avait de facto accepté la véracité de sa situation, telle qu'il l'avait exposée dans ladite demande. L'AFC-GE aurait dû considérer les éléments indiqués dans ses courriers des 10 octobre et 12 décembre 2016 et ceux invoqués par son épouse le 25 septembre 2016 comme des motifs de révision ou, à tout le moins, comme d'éventuels motifs de révision.

En raison de son accident et de sa maladie, il avait été empêché, sans sa faute, de remplir ses déclarations fiscales pour les années 2012 à 2014. Dès que sa santé s'était améliorée, il avait déposé sa demande de révision. Dans cette demande, il avait fait état de la donation dont il avait bénéficié. Il n'avait certes pas produit, à ce stade, le justificatif y relatif. Il s'agissait toutefois d'un élément important qui aurait influé sur les décisions de taxation à rendre par l'AFC-GE.

Cette dernière s'était en outre comportée de manière contraire au principe de la bonne foi. Elle ne l'avait en effet jamais « pris au sérieux » et n'avait jamais cherché à établir une taxation juste et équitable. Elle soutenait avoir envoyé des rappels, pour la plupart par courrier simple, à l'adresse de son domicile conjugal, sans s'assurer que les destinataires les avaient reçus. Pourtant, elle avait été consciente que son épouse et lui ne faisaient plus ménage commun depuis le 2 juin 2015, ce qu'elle admettait dans sa réponse. À la suite de sa réclamation du 12 décembre 2016, l'AFC-GE lui avait envoyé deux courriers recommandés (les 21 décembre 2016 et 12 janvier 2017) à l'adresse de l'ancien domicile conjugal, qu'il avait dû quitter le 2 juin 2015. En raison de la mauvaise communication avec son épouse, celle-ci ne les lui avait pas transmis. On ne pouvait dès lors retenir que ces courriers lui avaient été valablement notifiés. De plus, dans ces courriers, l'AFC-GE lui avait demandé de manière trop vague des documents attestant des éléments soulevés dans sa réclamation.

Il s'ensuivait qu'au vu du comportement général de l'AFC-GE, celle-ci avait violé le principe de la bonne foi. Les décisions de taxations d'office prises dans ce contexte devaient donc être annulées.

28) Par jugement du 27 novembre 2017, le TAPI a rejeté le recours.

Dans sa demande de reconsidération, le recourant n'avait fait valoir aucun fait ou moyen de preuve nouveaux susceptibles de lui conférer un droit à ce que l'autorité entre en matière. Les éléments qu'il invoquait auraient pu et dû l'être dans le cadre de la procédure ordinaire, par le biais de la réclamation, s'il avait fait preuve de la diligence que l'on pouvait raisonnablement exiger de lui. D'une part, il ne pouvait ignorer la réception et le montant de la donation dont il avait bénéficié en 2011, quand bien même il n'aurait pas eu en sa possession le « Details zur Steuererklärung 2011 ». D'autre part, il ne démontrait pas que son état de santé l'empêchait de charger une tierce personne de réclamer en son nom. Les rapports médicaux ne se rapportaient par ailleurs pas à l'époque à laquelle les taxations 2012, 2013 et 2014 lui ont été communiquées.

Les bordereaux des années 2012 et 2013 lui avaient été notifiés avant la séparation du couple, de sorte que le recourant ne pouvait se prévaloir du fait que son épouse ne les lui aurait pas transmis.

Le recourant indiquait expressément le _____, ch. C_____ à Vandoeuvres comme étant son adresse, tant dans sa demande de reconsidération que dans sa réclamation du 12 décembre 2016, de sorte qu'il ne pouvait pas se prévaloir d'une notification irrégulière.

Il n'avait donné aucune suite aux demandes de l'AFC-GE tendant à compléter ses déclarations fiscales 2012 à 2014 et à fournir les documents utiles à l'analyse des taxations litigieuses. L'AFC-GE n'avait ainsi pas agi contrairement au principe de la bonne foi.

- 29) Par acte expédié le 22 décembre 2017, M. A_____ a interjeté recours contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice, concluant à son annulation, à l'annulation des décisions du 10 février 2017 de l'AFC-GE, et à ce qu'il soit ordonné à cette dernière d'établir de nouvelles taxations pour les périodes fiscales 2012, 2013 et 2014, tenant compte de la demande de reconsidération.

Le contribuable n'était pas en possession du « Details zur Steuererklärung 2011 » avant le début de la présente procédure, en mars 2017. Sa forte médication et sa dépression ne lui permettaient pas de saisir l'importance fiscale de cette donation, de sorte qu'il n'en avait fait mention que lors de sa demande de reconsidération du 19 octobre 2016, lorsqu'il n'était plus empêché. L'AFC-GE avait qualifié à tort de revenu la somme que le recourant avait reçue de son père, ce qui avait conduit à des taxations d'office trop élevées pour les années fiscales litigieuses. L'AFC-GE et le TAPI n'avaient pas tenu compte de l'empêchement du recourant de former réclamation en temps utile.

Le recourant avait mandaté F_____ pour remplir les déclarations fiscales litigieuses. La société n'avait cependant pas pu exécuter ses obligations, car la

dépression du recourant empêchait ce dernier de fournir les documents pertinents. Il n'était pas davantage en mesure de mandater une autre fiduciaire. Son acquittement dans la procédure l'opposant à sa belle-mère l'avait « libéré d'un énorme poids », de sorte qu'il était à nouveau apte à régler ses affaires fiscales. Le recourant avait ainsi réagi dès qu'il en avait été capable.

L'AFC-GE n'avait pas cherché à taxer le recourant de manière correcte en fonction des principes régissant une taxation d'office. L'autorité intimée était manifestement agacée et mécontente des époux A et B_____ et n'avait jamais pris au sérieux la situation médicale du recourant. L'AFC-GE avait ainsi violé le principe de la bonne foi.

Les certificats médicaux joints au recours attestaient que le recourant, sous traitement de fortes doses de morphine, avait mis deux ans à se rétablir de son grave accident de la route subi en janvier 2010. La plainte pénale déposée par sa belle-mère à son encontre avait provoqué chez le recourant un état dépressif réactionnel sévère. À partir de mars 2014, le recourant avait été suivi à l'unité des troubles de l'humeur, où un trouble bipolaire avait été observé. Le recourant n'avait recouvré sa pleine capacité de travail qu'en octobre 2016, mais il en avait gardé des séquelles certaines.

- 30) Le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 31) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le recourant ne se trouvait pas dans l'incapacité totale de répondre aux demandes de renseignements de l'AFC-GE formulées en 2014, voire de charger une tierce personne de le faire. Si tel avait été le cas, l'épouse du recourant avec laquelle ce dernier faisait toujours ménage commun en 2014, avait également la responsabilité de donner suite aux courriers de l'AFC-GE.

Le même argument valait s'agissant du dépôt de réclamations à l'encontre des taxations d'office ICC et IFD 2012 à 2014, notifiées aux époux en février, en avril et en juillet 2015. Le contribuable ne pouvait dès lors pas se prévaloir d'un empêchement valable donnant droit à une restitution de délai.

Avant de notifier les taxations d'office litigieuses, l'AFC-GE avait tenté à répétition de reprises d'obtenir des explications de la part des contribuables, ainsi que l'envoi des déclarations fiscales faisant défaut, de sorte qu'elle avait cherché à taxer le contribuable de la manière la plus correcte possible et n'avait pas contrevenu au principe de la bonne foi.

L'AFC-GE avait envoyé ses courriers au _____, ch. C_____ à Vandoeuvres, adresse qui correspondait à celle que les contribuables avaient mentionnée sur leurs déclarations fiscales 2012 à 2014 et que détenait l'OCPM.

- 32) Par réplique du 5 mars 2018, le recourant a persisté dans ses conclusions, relevant l'attitude hostile de l'AFC-GE à son égard. Il lui faudrait dix ans pour payer les taxations 2012 à 2014. Si celles-ci étaient maintenues, toute la famille A_____, y compris ses huit enfants, seraient dans la détresse.
- 33) Sur quoi, 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 LPFisc).
- 2) a. L'autorité de taxation procède à une taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou si les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue faute de données suffisantes. Elle se fonde sur tous les indices concluants dont elle a connaissance et peut prendre notamment en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de la fortune et le train de vie du contribuable, l'évolution du bénéfice net, la réalité économique, à l'exclusion des formes juridiques qui servent à éluder l'impôt (art. 130 al. 2 LIFD ; art. 37 al. 1 LPFisc).
- b. Le délai de réclamation en matière fiscale est de trente jours (art. 132 al. 1 LIFD ; art. 48 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 39 al. 1 LPFisc). Le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte, et sa réclamation doit être motivée et indiquer les éventuels moyens de preuve (art. 132 al. 3 LIFD ; art. 48 al. 2 LHID ; art. 39 al. 2 LPFisc). Le délai court dès le lendemain de la notification de la décision (art. 133 al. 1 ab initio LIFD ; art. 41 al. 1 et art. 49 al. 4 LPFisc).
- c. Les délais de réclamation et de recours fixés par la loi sont des dispositions impératives de droit public. Ils ne sont, en principe, pas susceptibles d'être prolongés (art. 16 al. 1 1^{ère} phr. LPA, applicable par renvoi de l'art. 2 al. 2 LPFisc), restitués ou suspendus. Ainsi, celui qui n'agit pas dans le délai prescrit est forclos et la décision en cause acquiert force obligatoire (ATA/751/2013 du 12 novembre 2013 consid. 5 ; ATA/805/2012 du 27 novembre 2012 consid. 1d).
- d. Selon l'art. 133 al. 3 LIFD, passé le délai de trente jours, une réclamation n'est recevable que si le contribuable établit que par suite de service militaire, de

service civil, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de le présenter en temps utile et qu'il l'a déposé dans les trente jours après la fin de l'empêchement. Par empêchement non fautif au sens de l'art. 133 al. 3 LIFD, il faut entendre non seulement l'impossibilité objective, comme la force majeure, mais aussi l'impossibilité subjective due à des circonstances personnelles ou à une erreur excusable. L'empêchement ne doit pas avoir été prévisible et doit être de nature telle que le respect du délai aurait exigé la prise de dispositions que l'on peut raisonnablement attendre de la part d'un homme d'affaires avisé (arrêt du Tribunal fédéral 2C_40/2018 du 2018 consid. 5.2 et les références citées)

e. L'art. 50 LHID ne règle pas expressément le mode de calcul des délais de recours ni leur restitution.

f. En droit cantonal, l'art. 16 al. 1 LPA prescrit que les délais légaux ne peuvent être prolongés. Sont cependant réservés les cas de force majeure.

Tombent sous cette notion les événements extraordinaires et imprévisibles qui surviennent en dehors de la sphère d'activité de l'intéressé et qui s'imposent à lui de façon irrésistible et sans sa faute (SJ 1999 I 119 ; RDAF 1991 p. 45 ; ATA/658/2018 du 26 juin 2018 consid. 3c). Les conditions pour admettre un empêchement de procéder à temps sont très strictes. Celui-ci peut résulter d'une impossibilité objective ou subjective. L'empêchement doit être de nature telle que le respect des délais aurait impliqué la prise de dispositions que l'on ne peut raisonnablement attendre de la part d'une personne avisée (ATA/658/2018 précité consid. 3 et les références citées).

Selon la jurisprudence, la maladie peut être considérée comme un empêchement non fautif et, par conséquent, permettre une restitution d'un délai, si elle met l'administré ou son représentant légal objectivement ou subjectivement dans l'impossibilité d'agir par soi-même ou de charger une tierce personne d'agir en son nom dans le délai (arrêt du Tribunal fédéral 9C_209/2012 du 26 juin 2012 ; ATA/173/2016 du 23 février 2016 et jurisprudence citée).

g. Selon l'art. 16 LPFisc, chacun des époux vivant en ménage commun est un contribuable. Ils exercent néanmoins les droits et s'acquittent des obligations qu'ils ont en vertu de la législation fiscale de manière conjointe. Pour que les recours et autres écrits soient réputés introduits en temps utile, il suffit que l'un des époux ait agi dans les délais (al. 1). Lorsque les deux époux font usage conjointement d'un moyen de droit ou que l'un des conjoints le fait indépendamment de l'autre, seuls les deux époux conjointement, ou seul le conjoint ayant fait usage du moyen de droit, peuvent le retirer (al. 3).

Il résulte de la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C_44/2007 du 19 juillet 2007 consid. 1.2) que l'art. 113 al. 3 LIFD institue une forme de

représentation réciproque des époux dans la procédure fiscale. La validité des actes de procédure n'est pas soumise au fait qu'ils proviennent des deux conjoints. Chacun des époux peut en principe exercer ses droits ou s'acquitter de ses obligations de manière indépendante. Peu importe de savoir lequel des époux a exercé seul un droit ou s'est acquitté seul d'une obligation, son acte de procédure déployant également des effets pour l'autre époux (ATA/658/2018 précité consid. 3d ; Christine JAQUES in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2^{ème} éd., 2017, n. 5 et 6 ad art. 113, p. 1566).

h. En l'espèce, les bordereaux ICC et IFD 2012, 2013 et 2014 ont été notifiés au recourant et à son épouse en date des 18 février, 27 avril et 14 juillet 2015. Le recourant a contesté ces bordereaux le 19 octobre 2016, de sorte qu'il n'a pas agi dans le délai légal de réclamation de 30 jours. Le recourant invoque un cas de force majeure, plus précisément les complications liées à son accident de voiture ainsi que sa dépression, pour justifier son impossibilité à former réclamation dans le délai légal.

Les certificats médicaux des 19 et 21 décembre 2017 joints au recours attestent que la santé du recourant était particulièrement atteinte jusqu'en octobre 2016. L'un des certificats précise qu'il « ne pouvait plus s'occuper des affaires courantes ». La question de savoir si l'empêchement était tel que le recourant n'était pas en mesure de requérir l'aide d'un tiers n'a néanmoins pas à être clarifiée.

En effet, au moment de la notification des déclarations fiscales litigieuses, les contribuables, mariés, vivaient en ménage commun. De ce fait, ils faisaient l'objet d'une taxation commune. Il en résulte que chaque époux était tenu de remplir ses obligations liées aux déclarations fiscales du couple. Si le recourant était effectivement empêché de former réclamation, l'épouse du recourant avait le devoir d'agir en place de son mari ou du moins de requérir les services d'un tiers, et ce, quand bien même son époux ne lui confiait pas spécifiquement cette mission. Le fait que le recourant s'acquitte habituellement de la tâche consistant à remplir les déclarations fiscales ne constitue pas une raison suffisante pour exonérer l'épouse de ses obligations fiscales. Il n'est d'ailleurs pas allégué que cette dernière ou la fiduciaire mandatée par le recourant aurait été empêchée d'agir, ni que l'épouse n'aurait pas pu requérir l'aide d'une tierce personne.

Partant, l'existence d'un cas de force majeure ne peut pas être retenue, de sorte que le délai de réclamation ne peut être restitué.

- 3) a. À teneur des art. 147 al. 1 LIFD et 55 al. 1 LPFisc, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office : lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a) ; lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits

importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître, ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure (let. b) ; lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (let. c). La révision est exclue lorsque le requérant a invoqué des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 147 al. 2 LIFD ; art. 55 al. 2 LPFisc). La jurisprudence se montre strict dans l'obligation de diligence imposée au requérant (arrêt du Tribunal fédéral 2C_917/2015 du 29 octobre 2015 consid. 2.1 ; 2C_754/2015 du 14 septembre 2015 consid. 2.3 ; 2C_581/2011 du 27 mars 2012 consid. 3.1). N'a notamment pas agi avec la diligence requise celui qui n'a pas produit les informations et documents nécessaires, de sorte qu'il a dû être taxé d'office (arrêt du Tribunal fédéral 2A.587/2002, consid. 1.3).

b. Constituent des faits nouveaux susceptibles d'entraîner une révision d'une décision selon les dispositions légales précitées, des faits qui n'étaient pas connus mais existaient déjà au moment de la décision, plus précisément à la date à laquelle ils pouvaient encore être allégués en procédure, mais dont l'auteur de la demande a été empêché, sans sa faute, de faire état dans la procédure précédente. Les faits nouveaux ne peuvent entraîner la révision que s'ils sont importants, c'est-à-dire de nature à influencer sur l'issue de la contestation, à savoir s'ils ont pour effet qu'à la lumière de l'état de fait modifié, l'appréciation juridique doit intervenir différemment que dans le cas de la précédente décision (ATA/207/2015 du 24 février 2015).

c. La problématique de la révision d'une décision de taxation pour fait nouveau est réglée de manière similaire pour l'imposition fédérale et cantonale (ATA/207/2015 du 24 février 2015).

d. En l'espèce, le recourant a produit pour la première fois le « Details zur Steuererklärung 2011 » le 15 mars 2017, à l'appui de son recours auprès du TAPI. Or, la donation à laquelle ce document se rapporte, qui constitue l'élément déterminant dans l'analyse d'un éventuel fait nouveau, était connue du recourant lorsque les bordereaux litigieux des taxations 2012, 2013 et 2014 lui sont parvenus, au courant de l'année 2015. Le recourant expose que sa maladie ne lui permettait pas de « saisir l'importance fiscale » de la donation. Ce seul point suffit à démontrer que le recourant était au courant de la donation lorsque les bordereaux litigieux lui ont été notifiés, en 2015. Le recourant soutient n'avoir été en possession du « Details zur Steuererklärung 2011 » que peu de temps avant son recours auprès du TAPI. Ce document ayant été émis en novembre 2011 déjà, date à laquelle le recourant n'ignorait pas qu'une donation lui avait été faite, il ne constitue pas une preuve nouvelle. Comme relevé ci-avant, quand bien même le recourant aurait alors été empêché de requérir le justificatif, il n'est pas allégué que son épouse l'était également. En novembre 2011, lorsque le justificatif a été

émis, les époux faisaient ménage commun et étaient ainsi taxés conjointement. L'épouse du recourant était par conséquent autant tenue que ce dernier d'exécuter ses obligations fiscales et de veiller à la production des documents pertinents pour remplir correctement les déclarations fiscales. Le recourant et son épouse n'ont ainsi pas agi avec la diligence que l'on pouvait raisonnablement exiger d'eux, dès lors qu'ils étaient en mesure d'obtenir le justificatif en novembre 2011 déjà.

Partant, aucun des motifs de révision visés aux l'art. 147 al. 1 LIFD et 55 al. 1 LPFisc n'étant donné, l'AFC-GE était en droit de refuser d'entrer en matière sur la demande de révision.

- 4) a. Valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi, exprimé aux art. 9 et 5 al. 3 Cst., commande aux autorités comme aux particuliers de s'abstenir, dans les relations de droit public, de tout comportement contradictoire ou abusif (ATF 137 II 182 consid. 3.6.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_832/2013 du 18 mars 2014 consid. 5.1 ; 1C_495/2013 du 7 janvier 2014 consid. 5). Il découle de ce principe que l'administration et les administrés doivent se comporter réciproquement de manière loyale (ATF 131 II 627 consid. 6.1 ; 129 I 161 consid. 4 ; 129 II 361 consid. 7.1).

b. En l'espèce, le recourant soutient que l'AFC-GE n'a pas cherché à le taxer correctement car cette dernière était « manifestement agacée et indisposée par la mauvaise communication entre les époux et manifestement mécontente des époux eux-mêmes », sans néanmoins apporter d'éléments précis. De même, le recourant ne précise pas en quoi l'autorité intimée s'est montrée « irritée et peu coopérative ». Au contraire, les nombreuses demandes de renseignements de l'autorité intimée durant l'année 2014, puis le délai octroyé par cette dernière au recourant pour compléter ses déclarations fiscales dans l'optique d'une éventuelle reconsidération démontrent que l'AFC-GE a laissé la possibilité au recourant de coopérer.

Le recourant reproche en outre à l'autorité intimée de ne pas avoir pris au sérieux sa situation médicale. L'AFC-GE a bien tenu compte de l'état de santé du recourant, dès lors qu'elle lui a expressément demandé de compléter ses déclarations fiscales 2012 à 2014, par ses requêtes des 21 décembre 2016 et 12 janvier 2017. Ces dernières faisaient suite aux courriers du recourant des 19 octobre et 12 décembre 2016, dans lesquels il faisait part de ses difficultés de santé, certificats médicaux à l'appui.

Quant au reproche fait par le recourant à l'autorité intimée, selon lequel cette dernière adressait la majorité de ses courriers par pli simple à une adresse où elle savait que la communication était mauvaise, il ne peut être retenu. L'AFC-GE était, en effet, fondée à envoyer ses communications et décisions à l'adresse indiquée par le recourant, tant dans ses déclarations fiscales, que dans sa demande de reconsidération. Enfin, le recourant se borne à faire valoir que le poids

financier lié aux taxations litigieuses le mettrait ainsi que sa famille dans une situation de détresse ; il n'étaye cependant d'aucun élément cette allégation, étant rappelé que les époux sont propriétaires de trois biens immobiliers à Vandoeuvres et que le recourant a bénéficié d'une importante donation en 2011.

Partant, l'autorité intimée n'a pas contrevenu au principe de la bonne foi dans sa relation avec le recourant.

Au vu de ce qui précède, le recours, mal fondé, doit être rejeté.

- 5) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 22 décembre 2017 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 27 novembre 2017 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de Monsieur A_____ ;

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 ;

communique le présent arrêt à Me Reza Vafadar, avocat du recourant, à Madame B_____, 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 :

K. De Lucia

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :