

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/682/2024-ICCIFD

ATA/21/2025

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 7 janvier 2025

4^{ème} section

dans la cause

A _____

recourant

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

intimées

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
9 septembre 2024 (JTAPI/889/2024)**

EN FAIT

A. a. A_____, ressortissant russe, est domicilié à X_____, chemin B_____, depuis 2006.

b. Dans sa déclaration fiscale 2017, déposée en janvier 2019 et signée par son mandataire, il a indiqué son revenu salarié de CHF 60'000.- et « autres revenus » pour CHF 1'675'309.-, les désignant comme « revenu russe ». Sa fortune imposable s'élevait à CHF 1'761'578.-. Il a précisé qu'il s'agissait d'une déclaration « provisoire », déposée en vue de prévenir une taxation d'office, et qu'une déclaration « définitive » le serait « en même temps que la réponse à la demande de renseignements pour la période fiscale 2016 ».

c. Par la suite, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a adressé au contribuable plusieurs demandes et rappels visant notamment à justifier la provenance et la nature des « autres revenus » de CHF 1'675'309.-, l'origine des fonds lui ayant permis de rembourser ses dettes de 2016 et des prêts conclus en 2017. À défaut de réponses, il s'exposait à une taxation d'office. Ce dernier a répondu, par le truchement de sa fiduciaire, en produisant notamment sa déclaration fiscale russe et un tableau indiquant les sources desdits revenus.

d. Par bordereaux du 17 août 2022, expédiés sous pli simple à l'adresse genevoise du contribuable, l'AFC-GE a fixé le revenu et la fortune imposables à respectivement CHF 1'948'315.- et CHF 2'061'960.-, précisant avoir fixé d'office les montants des « autres revenus » (CHF 9'878.-) et des « autres rendements de fortune » (CHF 1'915'765.-), l'intéressé n'ayant pas répondu aux demandes de renseignements y relatives.

e. Par rappels du 30 septembre 2022, puis sommations du 4 novembre suivant, l'AFC-GE a invité le contribuable à s'acquitter des impôts fixés par ces bordereaux, précisant que, à défaut, il s'exposerait à des poursuites. La sommation concernant l'ICC 2017, expédiée sous pli A+, a été distribuée par la Poste le 8 novembre 2022.

f. Aucune suite n'a été donnée à ces demandes.

g. Les 1^{er} et 3 février 2023, l'office des poursuites a notifié à A_____ des commandements de payer fondés sur les bordereaux ICC et IFD du 17 août 2022. Ces commandements ont été réceptionnés, à ces dates, par la sœur du contribuable, C_____, au domicile de celui-ci. Aucune opposition n'a été formée.

h. Par courrier du 1^{er} février 2023, D_____, précisant agir « d'ordre et pour le compte » du contribuable, a indiqué à l'AFC-GE faire suite aux commandements de payer les ICC et IFD 2017. En détention préventive en Russie depuis le 7 février 2020, A_____ n'avait pas eu accès à ses courriers ni aux documents nécessaires pour « étayer une réclamation » à l'encontre de ses taxations. Il s'agissait d'une impossibilité objective. Il sollicitait dès lors une prolongation du délai de

réclamation jusqu'au 30^{ème} jour suivant la fin de cet empêchement, pour « toutes les taxations émises après le 7 février 2020 jusqu'à sa libération ».

i. Estimant pouvoir traiter le courrier de D_____ du 1^{er} février 2023 comme une réclamation contre les taxations 2017, l'AFC-GE a requis de l'intéressé les 18 juillet et 31 août 2023 « le détail des éléments contestés » avec des justificatifs et toute pièce utile relative à son incarcération.

j. Par rappel du 31 août 2023, expédié par pli recommandé à D_____, distribué par la Poste le 4 septembre 2023, l'AFC-GE a demandé le détail des éléments contestés par la réclamation ou, à défaut, la production de toute pièce probante justifiant de l'incarcération du contribuable.

k. Par courrier du 22 septembre 2023, D_____ a répondu que l'avocat du contribuable avait tenté à plusieurs reprises d'obtenir « des confirmations de détention », mais que la justice russe n'y avait toujours pas donné suite. Un délai supplémentaire était sollicité pour fournir la preuve de sa détention en Russie.

l. Par courriel du 27 novembre 2023, l'AFC-GE a prolongé le délai de réponse au 22 décembre 2023.

m. La mandataire ne s'est pas manifestée dans ce délai.

n. Par décisions du 23 janvier 2024, l'AFC-GE a maintenu les taxations ICC et IFD 2017, au motif que le contribuable n'avait pas répondu aux demandes de renseignements du 18 juillet 2023, ni au rappel recommandé du 21 août 2023, malgré l'extension du délai au 22 décembre 2023.

B. a. Par acte du 26 février 2024, D_____, précisant agir d'ordre et pour le compte de A_____, a recouru contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant à leur annulation et à l'octroi d'un « délai fin juin 2024 pour présenter une nouvelle confirmation de détention de [son] mandant ».

Le délai de réclamation ne pouvait pas courir pendant la détention du contribuable, détention qui était toujours d'actualité, une telle situation constituant un empêchement d'agir au sens de la loi.

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

Quand bien même le contribuable avait réclamé tardivement, par le biais de son mandataire, elle était entrée en matière. Le délai pour réclamer avait donc, *de facto*, été restitué au contribuable. Toutefois, les conditions pour réclamer contre une décision de taxation d'office partielle n'étaient pas remplies, car le contribuable n'avait pas répondu aux exigences légales de motivation accrue. C'était donc à raison qu'elle avait maintenu les taxations ICC et IFD 2017 par les décisions sur réclamation entreprises.

Par ailleurs, en 2021 et 2022, E_____ avait fourni des réponses au service de taxation, relatives aux revenus du contribuable en 2017, alors que ce dernier était

déjà en détention depuis 2020, selon les allégations de D_____, ce qui suggérait que l'intéressé avait pu donner des instructions à un mandataire, malgré sa détention.

c. Le 19 juin 2024, D_____ a fait parvenir au TAPI une procuration d'A_____ en sa faveur, établie le 8 mars 2024.

d. Par jugement du 9 septembre 2024, le TAPI a rejeté le recours.

Le contribuable était valablement représenté par D_____.

La date de la notification des bordereaux de taxation du 17 août 2022 ne pouvait être établie. Cela étant, la sommation adressée au représentant du contribuable sous pli A+ le 4 novembre 2022 avait été distribuée par la Poste le 8 novembre 2022. Dès cette date, l'intéressé ou son représentant pouvait en prendre connaissance. Les bordereaux du 17 août 2022 devaient donc être considérés comme ayant été valablement notifiés le 8 novembre 2022 au plus tard. Le délai de réclamation était arrivé à l'échéance le 8 décembre 2022. Le courrier de D_____ du 1^{er} février 2023 ne pouvait constituer qu'une demande de reconsidération, que l'AFC-GE aurait dû traiter comme telle, et non comme une réclamation.

L'AFC-GE n'était pas fondée à restituer le délai de réclamation en l'absence d'un empêchement au sens des art. 133 al. 3 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 41 al. 3 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) ou d'un cas de force majeure (art. 16 al. 1 LPA), dès lors que l'incarcération du recourant ne l'avait précisément pas empêché de donner des instructions à ses mandataires tout au long de la procédure. Par ailleurs, lorsqu'un contribuable demandait à l'autorité fiscale de réexaminer sa taxation, alors que le délai de réclamation avait expiré depuis plusieurs mois, comme en l'occurrence, cette dernière devait traiter une telle requête comme une demande de reconsidération (ou de « révision », au sens des art. 55 LPFisc et 147 LIFD).

Le traitement d'une telle demande relevant de la compétence de l'AFC-GE, la cause devrait lui être renvoyée pour qu'elle statue sous cet angle. Toutefois, pour des motifs d'économie de procédure, il n'y avait pas lieu de le faire, puisque l'AFC-GE avait laissé entendre qu'elle n'entrerait pas en matière sur une telle demande.

A_____ ne se prévalait d'aucun fait ou moyen de preuve nouveau susceptible de lui conférer un droit à ce qu'il soit entré en matière sur une éventuelle reconsidération des taxations en cause. Il s'était limité à requérir une restitution du délai de réclamation, au motif qu'il était incarcéré en Russie, sans indiquer en quoi les taxations d'office partielles du 17 août 2022 seraient manifestement inexactes. Les éventuelles erreurs de droit que l'AFC-GE aurait commises lors de l'établissement de ces taxations auraient pu et dû être invoquées au cours de la procédure ordinaire, au moyen d'une réclamation, ce qu'il n'avait pas fait. L'AFC-GE n'aurait ainsi pas été tenue d'entrer en matière sur sa requête du 1^{er} février 2023, si elle l'avait perçue comme une demande de révision.

C. a. Par acte expédié le 11 octobre 2024 à la chambre administrative de la Cour de justice, A_____, toujours représenté par D_____, a recouru contre ce jugement, dont il a demandé l'annulation. Il a conclu à l'annulation des décisions sur réclamation, à la suspension par l'AFC-GE des procédures de recouvrement jusqu'à la fin de son empêchement et à ce que l'AFC-GE attende de recevoir, dans les 30 jours suivant la fin de l'empêchement, une requête motivée et les réclamations concernant les taxations ICC et IFD 2017. La mandataire a également demandé qu'un délai lui soit octroyé pour remettre un bordereau d'annexes et une procuration.

Il était toujours emprisonné. D_____ avait été mandatée par l'intermédiaire de F_____ fin août 2022 pour former réclamation contre les bordereaux du 18 juillet 2022 concernant l'année fiscale 2016. En raison de la détention du recourant, D_____ ne détenait aucun document complémentaire à ceux déjà produits. Lorsqu'en juillet 2023, le « contact » du mandataire avait demandé à un notaire de rendre visite au recourant afin qu'il signe une procuration en faveur de D_____, la requête avait été refusée. Seul l'avocat mandaté pour la cause pénale en Fédération de Russie avait accès à lui lorsqu'une audience avait lieu.

Compte tenu de l'absence de tout contact avec l'extérieur, le recourant n'avait pas pu utilement contester les bordereaux d'impôts 2017, qui ne lui avaient d'aucune manière été communiqués. La fiduciaire qui avait rempli les déclarations fiscales n'avait alors plus aucun contact avec le recourant, dont elle ignorait la détention. Le non-respect du délai de réclamation n'était pas imputable au recourant.

L'empêchement constitué par sa détention était un motif sérieux justifiant la restitution du délai de réclamation.

Ont, notamment, été produits une traduction libre en langue anglaise de l'ordre prolongeant la détention du recourant au 29 mars 2020, une traduction certifiée conforme en langue française du refus du « Tribunal interdistrict pour le district de G_____ à Moscou », daté du 27 juillet 2018, d'autoriser l'avocate du recourant à lui rendre visite, au motif que « la sentence » n'était pas « entrée en vigueur » ainsi que le courrier de la fiduciaire du 7 mars 2022, avec ses annexes en langue russe, adressé à l'AFC-GE, exposant en particulier que pour établir le tableau réclamé par cette dernière, le recourant devait le préparer physiquement, ce qui exigeait un travail additionnel important. Dès que le contribuable l'aurait préparé, la fiduciaire le transmettrait à l'autorité fiscale. Le contribuable confirmait que les dettes avaient été remboursées en 2017.

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

Elle rappelait qu'elle était entrée en matière sur la réclamation, restituant *de facto* le délai de réclamation. Les conditions d'une réclamation contre une décision de taxation d'office partielle n'étaient toutefois pas remplies. Elle relevait également qu'en 2021 et 2022, le recourant avait transmis des informations à sa fiduciaire en

réponse aux questions posées par l'AFC-GE. Cela suggérerait que le contribuable avait pu donner des instructions à sa fiduciaire.

c. Le recourant n'a pas répliqué dans le délai imparti à cet effet, ni fait parvenir d'autres pièces.

d. Par courrier du 6 décembre 2024, 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).

Il n'est pas nécessaire que la mandataire du recourant produise une nouvelle procuration de la part de ce dernier, le document produit en première instance établissant les pouvoirs de celle-ci d'agir en son nom dans le cadre de la présente procédure.

2. Le recourant remet en cause le rejet de la réclamation formée contre la taxation d'office partielle.

2.1 Le contribuable doit faire ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Il doit ainsi remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc) et fournir, sur demande de l'autorité de taxation, des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 1 et 2 LIFD ; art. 31 al. 1 et 2 LPFisc).

2.2 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).

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

2.4 Lorsque l'autorité qui doit statuer sur réclamation n'est pas entrée en matière pour des raisons formelles, faute de motivation suffisante, l'autorité de recours doit uniquement examiner si c'est à bon droit que celle-ci a prononcé une décision d'irrecevabilité (ATF 131 II 548 consid. 2.3 ; 123 II 552 consid. 4e ; ATA/1531/2019 du 15 octobre 2019 consid. 3b).

2.5 Les actes ou omissions du mandataire sont directement imputables au mandant, (ATF 107 Ia 168 consid. 2c ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_494/2011 du 31 juillet 2012 consid. 3.2 ; 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.5).

2.6 En l'espèce, l'AFC-GE a dûment sommé le recourant, agissant alors par sa fiduciaire, de produire des documents et explications complémentaires, ce à quoi la mandataire n'a que partiellement donné suite, ce qui a donné lieu à une taxation d'office partielle. Le recourant ne conteste pas que l'AFC-GE était fondée à procéder de la sorte.

Il estime cependant qu'ayant été empêché de contester les taxations 2017 dans le délai de 30 jours suivant leur notification, le délai de réclamation devrait être prolongé de 30 jours dès la fin de son empêchement. Or, il ressort du dossier que l'AFC-GE est entrée en matière sur la réclamation formée – en effet tardivement – le 1^{er} février 2023, par la mandataire du contribuable. Il n'y a donc pas lieu d'examiner s'il convenait d'accorder une prolongation du délai pour former réclamation.

Au cours de cette procédure de réclamation, la mandataire a exposé que le recourant était détenu à Moscou et difficilement joignable. Invitée par l'AFC-GE à détailler les éléments de la taxation d'office contestés ou, à défaut, de produire toute pièce justifiant de l'incarcération de son client, D_____ a sollicité, le 22 septembre 2023, une prolongation du délai pour fournir la preuve de ladite détention. Cette demande a été accordée le 27 novembre 2023 et le délai prolongé au 22 décembre 2023. La mandataire ne s'est, cependant, pas manifestée dans ce délai.

Compte tenu de l'absence de réaction dans le délai imparti, expressément prolongé à la demande de la mandataire du recourant, l'AFC-GE était fondée à retenir que celui-ci n'avait pas suffisamment motivé sa réclamation et, ainsi, à maintenir la taxation d'office partielle. En effet, s'agissant d'une réclamation formée contre une taxation d'office, il appartenait au mandataire du recourant de faire preuve d'une motivation accrue. L'absence même de réponse dans le délai prolongé n'est pas compatible avec une telle exigence.

D_____ n'a pas soutenu devant le TAPI ni ne soutient devant la chambre administrative qu'elle aurait été empêchée de se manifester auprès de l'AFC-GE dans le délai prolongé au 22 décembre 2023, ne serait-ce pour indiquer, pièces à l'appui, que les démarches entreprises pour établir la détention de son client étaient restées infructueuses. Dès lors que la mandataire du recourant s'est abstenue de répondre à l'AFC-GE dans le délai fixé, son inaction est opposable au contribuable. Intervenant auprès de l'AFC-GE en tant que mandataire agissant, selon ses propres indications, « par ordre et pour le compte » du recourant, les actes et omissions de la société sont, en effet, opposables au contribuable. Partant, ce dernier ne peut revenir sur l'omission de sa mandataire. Il ne peut ainsi lui être imparti un nouveau délai pour motiver sa réclamation.

Au vu de ce qui précède, le rejet de la réclamation relative à la taxation d'office partielle de l'année fiscale 2017 du recourant ne viole ni la loi ni ne constitue un abus du pouvoir d'appréciation de l'AFC-GE.

Mal fondé, le recours sera ainsi rejeté.

3. Vu l'issue du litige, un émoulement de CHF 700.- sera mis à la charge du recourant, qui ne peut se voir allouer d'indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 11 octobre 2024 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 9 septembre 2024 ;

au fond :

le rejette ;

met un émoulement de CHF 700.- à la charge d'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, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, 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 jointes à l'envoi ;

communique le présent arrêt à A_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Eleanor McGREGOR, présidente, Florence KRAUSKOPF, Jean-Marc VERNIORY, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. SCHEFFRE

la présidente siégeant :

Eleanor McGREGOR

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :