

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2872/2014-ICC

ATA/464/2017

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 25 avril 2017

4^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur A_____
représentés par Me Philippe Girod, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
15 juin 2015 (JTAPI/717/2015)**

EN FAIT

- 1) Le 7 février 2014, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a informé Madame A_____ (ci-après : les contribuables) de l'ouverture d'une procédure en rappel et en soustraction d'impôts pour les années 2008 à 2011 pour l'impôt fédéral direct (IFD) et l'impôt cantonal et communal (ICC).

Cette procédure faisait suite à un contrôle effectué par le service de la taxe sur la valeur ajoutée, ayant permis de mettre en évidence une part de chiffre d'affaires non déclarée de la société en nom collectif des contribuables, inscrite au registre du commerce de Genève dès le 22 septembre 1997, ayant pour but l'exploitation de tea-rooms et de sandwicheries-croissanteries.

L'AFC entendait procéder à des rectifications et ajouter aux revenus de l'activité indépendante des contribuables les montants de CHF 18'026.- pour l'année 2008, CHF 46'936.- pour 2009, CHF 44'934.- pour 2010 et CHF 127'816.- pour 2011.

- 2) Parallèlement à la procédure de taxation, le 10 février 2014, le contribuable a été entendu par l'administration fédérale des douanes en rapport avec l'importation en Suisse de marchandises sans annonce. Le contribuable avait importé des denrées alimentaires et diverses marchandises ainsi que de l'alcool non déclarés pour son établissement et pour sa consommation personnelle.

Une décision d'amende de CHF 10'000.- ainsi qu'une décision d'assujettissement aux droits de douane, TVA et droits de monopoles à hauteur de CHF 25'660,75 lui ont été notifiées respectivement les 31 mars et 28 avril 2014.

Le contribuable a fait opposition à ces décisions faisant notamment valoir son état de santé ainsi que la procédure fiscale de rappel d'impôt en cours.

- 3) Le 11 avril 2014, dans la procédure fiscale, les contribuables n'ayant pas fait valoir d'observations dans le délai de trente jours fixés par l'AFC le 7 février 2014, celle-ci a émis des bordereaux rectificatifs ICC et IFD 2008 à 2011 ainsi que des bordereaux d'amende ICC et IFD 2008 et 2001 en lien avec les reprises annoncées dans son courrier du 7 février 2014.

Le total des suppléments ICC s'élevait à CHF 63'200,45 et à CHF 18'464.- concernant l'IFD. Les amendes pour soustraction intentionnelle étaient fixées à trois quarts des impôts soustraits en tenant compte de la spécificité de l'activité des contribuables. Il était retenu que les contribuables n'avaient pas comptabilisé de manière adéquate les prestations à soi-même concernant les frais de nourriture et les frais de véhicules et n'avaient pas déclaré l'entier du chiffre d'affaires de leur activité indépendante.

- 4) Le 24 avril 2014, le contribuable s'est adressé à l'un des contrôleurs de l'AFC ayant signé l'envoi du 11 avril 2014.

Il faisait suite à son appel téléphonique et confirmait son incapacité de paiement. Ayant reçu plusieurs factures d'impôts retardés pour un montant très élevé et son état de santé étant dramatique et ne lui permettant plus d'avoir une activité professionnelle, il demandait une réduction du montant à régler ou, à tout le moins, un paiement échelonné.

- 5) Traitant le courrier du contribuable comme une réclamation, l'AFC a, par décisions sur réclamation du 23 août 2014, décidé de maintenir les rappels d'impôts et les amendes. Deux décisions distinctes concernant l'ICC et l'IFD ont été notifiées aux contribuables.

La situation fiscale constatée ne pouvait être modifiée pour des raisons pécuniaires. Aucune preuve ni de la maladie ni de la baisse significative des revenus du couple n'existait dans le dossier.

Concernant les questions relatives aux paiements, le service du contrôle n'avait pas la compétence d'octroyer des facilités de règlement et il fallait faire appel au service du recouvrement pour trouver une solution une fois la décision entrée en force.

- 6) Le 22 septembre 2014, par mémoires communs de leur mandataire, les contribuables ont interjeté deux recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) en concluant préalablement à la jonction des procédures ICC et IFD et principalement à l'annulation de la décision sur réclamation.

Les décisions étaient motivées de façon identique ne mentionnant que l'IFD, rendant impossible toute détermination.

Lors de la réception des décisions de rappel et de soustraction, une peur panique s'était saisie des contribuables qui s'étaient limités à contester le principe de l'intervention de l'AFC.

Un délai devait leur être octroyé pour compléter leur recours.

- 7) Le 28 janvier 2015, l'AFC a répondu au recours.

Le TAPI ayant enregistré le recours sous deux numéros de cause différents, l'un concernant l'ICC et l'autre l'IFD, il convenait de joindre les procédures.

Les contribuables n'avaient jamais remis en cause le principe du rappel d'impôt ICC et IFD, ni les reprises opérées ni même les amendes infligées. Ils n'avaient pas satisfait aux exigences minimales de motivation et le recours devait

être déclaré irrecevable. Les bordereaux litigieux étaient entrés en force faute d'avoir été valablement contestés.

- 8) Le 10 mars 2015, les contribuables ont répliqué.

L'AFC faisait preuve de formalisme excessif et elle aurait dû interpellier les contribuables pour leur donner l'occasion de préciser la portée de leur réclamation.

Un certificat médical d'incapacité de travail totale dès le 4 février 2014 concernant le contribuable, datant du 26 février 2015 était produit.

Il convenait d'entendre les parties, ainsi que le fonctionnaire de l'AFC ayant traité le dossier et le fils des contribuables qui avait rédigé le courrier de réclamation.

- 9) Le 7 avril 2015, l'AFC a dupliqué.

L'état de santé du contribuable ne pouvait être retenu comme motif d'empêchement d'agir ou de donner à un tiers les instructions nécessaires pour agir à sa place. Aucune conclusion ni motivation tendant implicitement à l'annulation ou à la réduction de l'imposition ne pouvait être trouvée dans les écritures des contribuables.

- 10) Le 15 juin 2015, le TAPI a déclaré irrecevables les recours des contribuables après les avoir joints en tant qu'ils concernaient les bordereaux de rappel d'impôts et d'amendes du 11 avril 2014 entrés en force. Les recours étaient admis et le dossier renvoyé à l'AFC pour nouvelles décisions en matière de remise d'impôts et de facilités de paiement.

Dans sa décision sur réclamation du 23 août 2014, l'AFC n'était pas entrée en matière sur le fond des taxations. En conséquence en tant qu'ils étaient dirigés contre ces décisions, les recours étaient irrecevables et les mesures d'instruction demandées étaient inutiles.

S'agissant des demandes faites en vue d'un paiement échelonné ou d'une remise d'impôt, le dossier devait être retourné à l'AFC qui n'était pas entré en matière.

- 11) Par acte posté le 20 juillet 2015, les contribuables ont recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI, en concluant à son annulation dans la mesure où il déclarait irrecevables les recours interjetés ainsi qu'à l'annulation des bordereaux de rappel d'impôts et d'amendes du 11 avril 2014. Subsidiairement, ils concluaient au retour du dossier au TAPI pour que celui-ci procède aux mesures probatoires sollicitées.

Leur comptabilité ainsi que leurs déclarations d'impôts avaient été confiées à un bureau fiduciaire car ils ne possédaient aucune notion comptable. Suite au choc éprouvé à la réception des décisions de rappel et d'amende, ils avaient téléphoné au contrôleur mentionné dans les décisions. Celui-ci leur avait indiqué qu'ils n'avaient aucune chance d'obtenir une modification des montants réclamés et qu'il ne valait pas la peine de consulter un avocat. Avec l'aide de leur fils, ils avaient rédigé le courrier du 24 avril 2014 qui avait été considéré comme une réclamation.

La question de la prescription n'avait pas été examinée par le TAPI. Le choix du TAPI tendant à donner postérieurement raison à l'AFC n'était ni judicieux, ni équitable. Leur droit d'être entendu avait été violé.

- 12) Le 30 juillet 2015, l'AFC a informé les contribuables que les taxations litigieuses n'étant pas entrées en force, elle n'était pas en mesure de se déterminer sur la demande de remise d'impôts.
- 13) Le 30 juillet 2015, le TAPI a déposé son dossier sans formuler d'observations.
- 14) Le 24 août 2015, l'AFC a répondu au recours en concluant à son rejet, répondant point par point aux arguments des recourants et reprenant à son compte l'argumentation du TAPI. L'examen de la demande de remise faite par les contribuables était suspendu dans l'attente de l'aboutissement de la procédure devant la chambre administrative.
- 15) Le 12 octobre 2015, les recourants ont persisté dans les termes de leur recours.
- 16) Suite à quoi, la cause a été gardée à juger, ce dont les parties avaient été informées le 14 septembre 2015.

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).
- 2) Les recourants reprochent au TAPI de n'avoir pas examiné la question de la prescription.

Le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force est incomplète. Le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint en tout état de cause quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 152. al. 3 LIFD et 61 al. 3 LPFisc). Quant aux poursuites pénales pour soustraction, le délai de prescription est de dix ans (art. 184 al. 1 let. b LIFD et 77 al. 1 let. b de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

En l'espèce, la procédure de rappel d'impôts et de soustraction a été ouverte par courrier du 7 février 2014 et, se rapportant à la taxation des années 2008 à 2011, n'était pas prescrite.

Le grief tombe donc à faux.

- 3) Les recourants se prévalent d'une violation de leur droit d'être entendu, le TAPI n'ayant pas déféré à leur demande d'audition de témoins.

Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes (ATF 137 IV 33 consid. 9.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_265/2016 du 23 mai 2016 consid. 5.1 et les arrêts cités), 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 (ATF 138 I 154 consid. 2.3.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_544/2014 du 1^{er} avril 2015 consid. 3.1 et les arrêts cités). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 136 I 229 consid. 5.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_119/2015 du 16 juin 2015 consid. 2.1 et les arrêts cités). Le droit d'être entendu ne contient pas non plus d'obligation de discuter tous les griefs et moyens de preuve du recourant ; il suffit que le juge discute ceux qui sont pertinents pour l'issue du litige (ATF 138 I 232 consid. 5.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2014 du 22 janvier 2015 consid. 3. et les arrêts cités).

En l'espèce, les recourants, qui avaient renoncé à s'exprimer avant la prise des décisions de rappel et de soustraction d'impôts, n'exposent pas en quoi les témoignages requis auraient été susceptibles de modifier l'issue du litige, ni même sur quels points ceux-ci auraient pu apporter des éléments supplémentaires et pertinents à leur cause. Les recours ont d'ailleurs été jugés irrecevables par le

TAPI et ce, sur la base des éléments figurant au dossier et après que les recourants ont pu répliquer faisant ainsi valoir leur arguments.

Ce grief sera donc écarté.

- 4) Le litige porte sur la recevabilité des recours déposés auprès du TAPI, en tant qu'ils étaient dirigés contre les bordereaux du 11 avril 2014.

La voie de la réclamation vise à réformer la décision entreprise sur les motifs de reprise ou sur les montants en découlant. En procédure de réclamation, la décision sur réclamation se substitue à la décision attaquée et, est alors la seule susceptible de recours (art. 39 al. 1 LPFisc ; Benoît BOVAY, Procédure administrative, 2^{ème} éd., 2015, p. 436).

En l'espèce, les décisions sur réclamation contestées par les contribuables devant le TAPI, confirment les bordereaux contestés au motif que les raisons pécuniaires et de santé invoquées à l'appui de la réclamation n'avaient aucune incidence sur la situation fiscale. Cette dernière n'a donc pas été examinée à nouveau à l'occasion de la réclamation.

Se substituant aux bordereaux initiaux, ces décisions sur réclamations sont susceptibles de recours auprès du TAPI (art. 49 al. 1 LPFisc).

- 5) a. Devant le TAPI, selon l'art. 49 al. 2 LPFisc l'acte de recours doit indiquer, sous peine d'irrecevabilité, les conclusions et les faits sur lesquels elles sont fondées, ainsi que les moyens de preuve dont le recourant entend se prévaloir. Les documents servant de preuve doivent être joints à l'acte ou décrits avec précision. Lorsque le recours est incomplet, un délai équitable est imparti au contribuable pour y remédier, sous peine d'irrecevabilité. Cette disposition a un contenu similaire à la disposition figurant dans la LPA (art. 65 al. 2 LPA).

b. Compte tenu du caractère peu formaliste de cette disposition, il convient de ne pas se montrer trop strict sur la manière dont sont formulées les conclusions du recourant. Le fait que ces dernières ne ressortent pas expressément de l'acte de recours n'est pas en soi un motif d'irrecevabilité, pourvu que le tribunal et la partie adverse puissent comprendre avec certitude les fins du recourant (ATA/74/2016 du 26 janvier 2016 ; ATA/681/2010 du 5 octobre 2010 et les références citées). Une requête en annulation d'une décision doit par exemple être déclarée recevable dans la mesure où le recourant a de manière suffisante manifesté son désaccord avec la décision, ainsi que sa volonté qu'elle ne développe pas d'effets juridiques (ATA/74/2016 précité ; ATA/758/2015 du 28 juillet 2015 et les arrêts cités ; Pierre MOOR/Etienne POLTIER, Droit administratif, Vol. 2, 3^{ème} éd., 2011, p. 807 n. 5.8.1.4). Des conclusions conditionnelles sont en revanche irrecevables (ATA/247/2015 du 3 mars 2015 ; ATA/650/2009 du 8 décembre 2009). Il en va de même des conclusions

subsidiaries prises en dehors du délai de recours, pendant le cours de la procédure (arrêt du Tribunal fédéral 8C_799/2011 du 20 juin 2012 consid. 6.2 ; ATA/247/2015 du 3 mars 2015 ; ATA/594/2011 du 20 septembre 2011).

En matière fiscale, les conclusions pour être recevables doivent tendre à l'annulation même implicitement de la décision de taxation (ATA M. du 14 mars 1995).

c. À l'exigence de conclusions, s'ajoute celle de motivation du recours qui a pour but de permettre à la juridiction administrative de déterminer l'objet du litige qui lui est soumis et de donner l'occasion à la partie intimée de répondre aux griefs formulés à son encontre. Elle implique que le recourant doive expliquer en quoi et pourquoi il s'en prend à la décision litigieuse (ATA/74/2016 du 26 janvier 2016 ; ATA/208/2015 du 24 février 2015 et les arrêts cités ; Pierre MOOR/Etienne POLTIER, op. cit., p. 803-805 n. 8.8.1.3). L'exigence de la motivation est considérée comme remplie lorsque les motifs du recours, sans énoncer les conclusions formelles, permettent de comprendre aisément ce que le recourant désire (ATA/1076/2015 du 6 octobre 2015 et les arrêts cités).

La motivation doit être en relation avec l'objet du litige et le recourant doit se référer à des motifs qui entrent dans le pouvoir d'examen de l'autorité de recours (Benoît BOVAY, op. cit., p. 551). Le Tribunal fédéral a pour sa part confirmé qu'il faut pouvoir déduire de l'acte de recours sur quels points et pour quelles raisons la décision entreprise est contestée, ce que le recourant demande et sur quels faits il entend se fonder. Une brève motivation est suffisante à condition toutefois que les motifs avancés se rapportent à l'objet de la contestation (arrêt du Tribunal fédéral 2A.143/2005 du 21 avril 2005 ; ATA/656/2015 du 23 juin 2015). La motivation du recours sert à justifier en fait ou en droit le bien-fondé des conclusions prises (Ulrich MEYER/Isabelle VON ZWEHL, L'objet du litige en procédure de droit administratif fédéral, in Mélanges Pierre MOOR, 2005, p. 442 n. 16).

d. En procédure juridictionnelle administrative, ne peuvent être examinés et jugés que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative compétente s'est prononcée préalablement d'une manière qui la lie sous la forme d'une décision (taxation confirmée par décision sur réclamation). Dans cette mesure, la décision détermine l'objet de la contestation qui peut être déféré en justice par voie de recours. En revanche, dans la mesure où aucune décision n'a été rendue, la contestation n'a pas d'objet, et un jugement sur le fond ne peut pas être prononcé. C'est pourquoi, il n'est pas entré en matière sur des conclusions qui vont au-delà de l'objet de la contestation (Ulrich MEYER/Isabelle VON ZWEHL, op. cit., p. 439). Si un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre, dans son mémoire de recours, des conclusions qui sortent du cadre des questions qui ont été traitées dans la procédure antérieure. Quant à l'autorité de recours, elle n'examine pas les prétentions et les griefs qui

n'ont pas fait l'objet du prononcé de l'instance inférieure, sous peine de détourner sa mission de contrôle, de violer la compétence fonctionnelle de cette autorité et d'enfreindre le principe de l'épuisement des voies de droit préalables et, en définitive, de priver les parties d'un degré de juridiction (ATA/18/2013 du 8 janvier 2013 et les arrêts cités).

En l'espèce, dans leur recours déposés au TAPI, les contribuables concluent à l'annulation des décisions sur réclamation mais n'indiquent pas en quoi ces décisions seraient contraires au droit, ni ne contestent les bordereaux de taxation. Ils développent la demande faite après réception des décisions de rappel et d'amendes d'obtenir des facilités de paiement, voire une remise d'impôts. À l'appui de leurs recours, ils invoquent uniquement leur situation financière et l'état de santé du contribuable.

L'objet du litige, tel qu'il ressort des décisions sur réclamation et de la motivation des recours, même compte tenu du caractère peu formaliste exposé ci-dessus, est donc réduit à la question de la remise et des facilités de paiement en lien avec la situation financière et de santé des contribuables. À ce stade de la procédure, l'objet du litige ne porte plus sur le contenu des taxations. De ce fait, les conclusions prises devant le TAPI qui tendaient à l'annulation des bordereaux de rappel et d'amende allaient au-delà de l'objet de la contestation et étaient irrecevables.

En conséquence, c'est à juste titre que le TAPI a considéré comme irrecevables les recours interjetés par les contribuables en tant qu'ils portaient sur les bordereaux de rappel et d'amende ICC et IFD 2008 à 2011 confirmés par les décisions sur réclamation du 23 août 2014.

- 6) Reste à examiner la demande de remise et/ou de facilité de paiement faite par les contribuables.

Lorsque le contribuable ne conteste pas la décision en soi mais veut obtenir une remise totale ou partielle des montants dus en raison de sa situation, le droit fiscal, tant fédéral que genevois, prévoit que le contribuable peut se voir remettre tout ou partie de l'impôt dû, des intérêts ou de l'amende infligée ensuite d'une contravention s'il est tombé dans le dénuement et ne pourrait les payer sans que cela entraîne pour lui des conséquences très dures (art. 167 al. 1 LIFD et 37 al. 1 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 - LPGIP - D 3 18). La demande en remise concernant l'IFD, motivée par écrit et accompagnée des preuves nécessaires, doit être adressée à l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct compétente (art. 167 al. 2 LIFD). La demande de remise concernant l'ICC, motivée par écrit et accompagnée des preuves nécessaires, doit être adressée au département compétent (art. 37 al. 2 LPGIP).

Comme le prévoit la réglementation en la matière, la demande de remise d'impôt ne peut intervenir que si la décision de taxation est entrée en force et si les montants sur lesquels porte cette décision n'ont pas encore été payés (art. 6 al. 2 et 3 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt du 12 juin 2015 et 7 al. 2 de l'ancienne ordonnance du 19 décembre 1994, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015– RS 642.121). Ces conditions objectives sont applicables également en droit genevois, la procédure de demande de remise d'impôt étant analogue à celle prévue par le droit fédéral.

Il convient dès lors de confirmer le jugement du TAPI sur ce point également, le dossier devant être retourné à l'AFC pour examen de la demande de remise et/ou celle de facilités de paiement.

7) En tous points infondés, le recours sera rejeté.

Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge conjointe et solidaire des recourants qui succombent (art. 87 al. 1 LPA). 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 20 juillet 2015 par Madame et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 15 juin 2015 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge conjointe et solidaire de Madame et 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 Philippe Girod, avocat des recourants, au Tribunal administratif de première instance ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale et à l'administration fédérale de contributions.

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

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :