

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2137/2023 ICCIFD

JTAPI/659/2024

**JUGEMENT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**DE PREMIÈRE INSTANCE**

du 24 juin 2024

dans la cause

**Madame A** \_\_\_\_\_ et **Monsieur B** \_\_\_\_\_, représentés par Me Julie MAI, avocate, avec  
élection de domicile

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

## EN FAIT

1. Pour les années fiscales 2009, 2010, 2011, 2012, 2014 et 2015, Madame A\_\_\_\_\_ et Monsieur B\_\_\_\_\_ (ci-après : les contribuables) ont été taxés d'office.
2. Pour l'année fiscale 2016, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a envoyé aux contribuables une formule de déclaration à l'adresse de leur domicile \_\_\_\_\_[GE].
3. Les contribuables ne l'ayant pas retournée dans le délai, l'AFC-GE les a invités, par rappel simple du 16 octobre 2017, à le faire dans les meilleurs délais. Cette invite est restée sans réponse.
4. Par rappel recommandé du 15 novembre 2017, l'AFC-GE a à nouveau invité les contribuables à déposer leur déclaration fiscale 2016 d'ici au 27 novembre suivant, attirant leur attention sur le fait que, à défaut, elle les taxerait d'office et leur infligerait une amende. Les contribuables n'y ont donné aucune suite.
5. Par pli recommandé du 30 juillet 2018, l'AFC-GE a communiqué aux contribuables les bordereaux de taxation d'office pour l'année 2016 comprenant une amende de CHF 500.- (en ICC uniquement).
6. Ce pli a été retourné par la Poste à l'AFC-GE avec comme indication la mention « non réclamé », les recourants ayant été avisés de cet envoi le 30 juillet 2018 et disposant d'un délai échéant au 6 août suivant pour le retirer au guichet.
7. Par courrier recommandé daté du 7 septembre 2018, le contribuable a indiqué à l'AFC-GE : « Je reçois ce jour un courrier de ma caisse de compensation m'indiquant indirectement que j'aurais été taxé pour 2016. Or, il ne me semble pas avoir reçu votre taxation. Pourriez-vous m'en faire parvenir un exemplaire ? La présente vaut réclamation pour les impôts cantonaux, fédéraux et communaux ».
8. Par courrier simple du 14 septembre 2018, l'AFC-GE a remis aux contribuables une copie des bordereaux ICC et IFD 2016 du 30 juillet 2018.
9. Le 23 janvier 2019, les contribuables ont déposé auprès de l'AFC-GE leur déclaration fiscale 2016 laquelle faisait état de revenus imposables plus élevés que ceux retenus en taxation d'office.
10. Par courrier recommandé du 17 mai 2021, les contribuables ont indiqué à l'AFC-GE avoir élu le domicile auprès de la société D\_\_\_\_\_ SA, dont le contribuable est l'administrateur unique.
11. Par courrier recommandé du 9 janvier 2023, expédié à l'adresse de D\_\_\_\_\_ SA, l'AFC-GE a informé les contribuables de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt pour l'année 2016. Elle leur a demandé de lui remettre divers documents et renseignements afin de finaliser leur taxation.

12. Par pli du 9 février 2023, donnant suite à cette requête, le contribuable a notamment relevé : « Je ne vois pas pourquoi vous me faites un rappel d'impôt, que je conteste, dans la mesure où ma taxation 2016 me semble correcte ».
13. Le 13 avril 2023, l'AFC-GE a notifié aux contribuables les bordereaux de rappel d'impôt pour l'année 2016 tenant compte des éléments déclarés par ces derniers et faisant état des suppléments des ICC et IFD de respectivement CHF 10'562,90 et CHF 2'743.-, en leur indiquant les raisons pour lesquelles une procédure de rappel d'impôt était ouverte à leur encontre. Elle ne leur a pas reproché d'avoir commis une soustraction d'impôt.
14. Le 16 mai 2023, les contribuables ont formé réclamation contre ces bordereaux, concluant à ce que « la taxation d'office du 30 juillet 2018 » soit confirmée.  
  
Ils s'opposaient aux bordereaux notifiés le 13 avril 2023 dans la mesure où les conditions de rappel d'impôt n'étaient pas remplies. Les décisions de taxation d'office du 30 juillet 2018 était définitivement entrée en force et l'AFC-GE ne pouvait plus y revenir. S'ils avaient déclaré des revenus inférieurs à ceux retenus dans la taxation d'office, l'AFC-GE n'y serait jamais revenue. Son comportement était déloyal.
15. Par décisions sur réclamation du 23 mai 2023, l'AFC-GE a confirmé les bordereaux de rappel d'impôt notifiés le 13 avril 2023, relevant, en substance, que la procédure de rappel d'impôt avait été ouverte conformément à la loi.
16. Par acte du 26 juin 2023, les contribuables ont recouru contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal), concluant à leur annulation et à celle des bordereaux y relatifs, motif pris du fait que les conditions de l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt n'étaient pas réunies, et à ce que les taxations d'office du 30 juillet 2018 soient confirmées, le tout sous suite des frais et dépens.

Dans une affaire similaire au cas d'espèce, le tribunal avait jugé que l'AFC-GE n'était pas en droit d'ouvrir une procédure de rappel d'impôt (cf. JTAPI/373/2011 du 2 mai 2011). N'ayant reçu aucune réponse de l'AFC-GE suite au dépôt de leur déclaration fiscale en janvier 2019, ils avaient finalement payé la taxation d'office en février 2019. L'AFC-GE n'était pas autorisée à ouvrir une procédure en rappel d'impôt quatre années plus tard. Ils ne pouvaient interpréter ce silence de l'AFC-GE autrement que comme son refus de remettre en cause la taxation d'office et sa volonté de la maintenir. De plus, elle ne leur avait pas indiqué les éléments permettant de justifier l'ouverture d'une telle procédure. Ainsi, les conditions permettant l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôts n'étaient pas remplies.

17. Dans sa réponse du 25 août 2023, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.  
  
La taxation d'office, notifiée le 6 août 2018, était entrée en force lorsque les recourants avaient déposé leur réclamation du 7 septembre 2018. Ces derniers avaient déposé leur déclaration 2016 plus de cinq mois plus tard, ce qui constituait un fait nouveau. De plus, il y avait une perte fiscale pour la collectivité de plus de

CHF 13'000.- et le délai décennal de prescription avait été respecté. Ainsi, la procédure en rappel d'impôt avait été valablement ouverte.

Le JTAPI/373/2011 portait sur une taxation d'office qui n'était pas entrée en force, si bien qu'il n'était pas applicable en l'espèce.

Dans la mesure où aucune amende n'avait été infligée aux recourants, il importait peu qu'elle eût agi par la voie du rappel d'impôt ou par une rectification ordinaire en procédure de taxation. Il n'était pas pertinent de savoir si les recourants avaient payé ou non l'impôt fixé par la taxation d'office, ni le fait que le rappel d'impôt fût intervenu plusieurs années après avoir pris connaissance du fait nouveau, dès lors que le délai de dix ans était respecté, ainsi que les autres conditions du rappel d'impôt.

Une amende aurait en principe dû être infligée aux recourants, qui ne remplissaient pas les conditions de la déclaration spontanée non punissable, en particulier du fait qu'ils ne s'efforçaient pas de s'acquitter de l'impôt dû. Toutefois, n'ayant pas été avisés qu'une procédure pénale pour soustraction d'impôt pourrait ultérieurement être ouverte contre eux, aucune amende ne pouvait plus leur être infligée.

18. Par réplique du 17 octobre 2023, les recourants ont maintenu leurs conclusions.

Les bordereaux de rappel d'impôt ne tenaient pas compte des éléments indiqués dans leur déclaration fiscale de janvier 2019. En effet, les montants des revenus et de la fortune qui y étaient retenus étaient plus élevés que ceux qu'ils avaient déclarés.

Ils ne contestaient pas les taxations d'office 2016. Ils avaient déposé leur déclaration en janvier 2019, sans mentionner former une réclamation, démontrant ainsi leur volonté d'être taxés selon leur réelle situation économique.

19. Par duplique du 8 novembre 2023, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

L'interprétation qu'en faisait les recourants du JTAPI/373/2011 était erronée.

S'agissant des reprises, elles avaient été effectuées sur la base des éléments indiqués dans la déclaration de janvier 2019.

## **EN DROIT**

1. Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.
3. Les parties s'accordent, à juste titre, sur le fait que les taxations d'office du 30 juillet 2018 sont entrées en force, si bien qu'il n'y pas lieu d'examiner cette question plus en détail. Il sera néanmoins relevé, à toutes fins utiles, que la réclamation des recourants du 7 septembre 2018 était effectivement tardive, dès lors que ces taxations ont été valablement notifiées le 6 août 2018 (cf. ATF 141 II 429 consid. 3.1 sur la fiction de la notification) et qu'en conséquence, le délai de réclamation de 30 jours était échu le 5 septembre 2018 (cf. art. 132 al. 1 et 133 al. 1 LIFD ; art. 39 al. 1 et 41 al. 1 LPFisc). Par ailleurs, le fait que l'AFC-GE ne s'est pas prononcée sur cette réclamation est sans conséquence, dès lors que les recourants ont par la suite conclu au maintien des taxations d'office concernées.
4. Le droit fiscal harmonisé connaît un *numerus clausus* des voies de droit permettant de revenir sur une taxation entrée en force. Il s'agit de la révision (en faveur du contribuable uniquement), la correction d'erreur de calcul et de transcription (en faveur du contribuable ou des autorités publiques) et enfin le rappel d'impôt (en faveur des autorités publiques uniquement). D'autres motifs d'annulation ou de modification sont exclus et ne peuvent être invoqués ni par le contribuable ni par les autorités fiscales. Dès lors, hormis la possibilité pour le fisc de reconsidérer une décision de taxation jusqu'à l'expiration du délai de réclamation, il n'y a pas de place pour une demande de reconsidération en droit fiscal harmonisé (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.1 ; 2C\_200/2014 du 4 juin 2015 consid. 2.4.1 ; 2C\_519/2011 du 24 février 2012 consid. 3.3).

Le rappel d'impôt est le pendant, en faveur du fisc, de la révision en faveur du contribuable. Cette procédure porte sur la perception d'impôts qui n'ont pas pu être prélevés par l'administration fiscale au cours de la taxation ordinaire. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives : il implique qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale. Il suppose aussi l'existence d'un motif de rappel, qui peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits ou moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation. Le rappel d'impôt ne peut porter que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_116/2021 du 8 juillet 2021 consid. 6.1).

5. Ainsi, pour remettre en cause une taxation entrée en force, comme celles en cause en l'espèce, le contribuable ne dispose que de la voie de la révision au sens des art. 55 LPFisc et 147 LIFD, tandis que l'AFC-GE doit ouvrir une procédure de rappel d'impôt au sens des art. 151 al. 1 LIFD et 59 al. 1 LPFisc.
6. En l'occurrence, suite à l'entrée en force des taxations d'office du 30 juillet 2018, les recourants se sont limités à déposer le 23 janvier 2019 leur déclaration fiscale 2016.

7. Selon la jurisprudence, à rigueur de droit, on peut considérer qu'en déposant la déclaration fiscale seule suite à une taxation d'office, le recourant ne forme pas de réclamation, mais sollicite de fait la révision (ou plus précisément la reconsidération) de cette taxation (cf. ATA/660/2015 du 23 juin 2015 ; ATA/822/2014 du 28 octobre 2014 ; ATA/677/2013 du 8 octobre 2013 ; ATA/824/2010 du 23 novembre 2010 ; ATA/664/2009 du 15 décembre 2009 ; ATA/577/2008 du 11 novembre 2008).

Aux termes des art. 55 al. 1 LPFisc et 147 1 LIFD, 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) ou lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (let. c). La révision est exclue lorsque le requérant invoque 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 (al. 2).

8. En l'occurrence, il n'y a pas lieu de déterminer si les conditions de ces dispositions sont réunies, dès lors que les recourants concluent au maintien des taxations d'office entrées en force.
9. Pour sa part, suite au dépôt de la déclaration du 23 janvier 2019, l'AFC-GE ne pouvait que procéder conformément aux art. 151 al. 1 LIFD et 59 al. 1 LPFisc cités plus haut, à teneur desquels, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts.
10. En l'occurrence, les conditions de ces dispositions sont manifestement remplies. En effet, les taxations d'office du 30 juillet 2018, entrées force depuis le 6 septembre 2018, ne tenaient pas compte des éléments indiqués dans la déclaration déposée le 23 janvier 2019, de sorte qu'elles étaient objectivement insuffisantes. En conséquence, l'AFC-GE était parfaitement légitimée à procéder au rappel de l'impôt qui n'avait pas été perçu. Il est certes regrettable qu'elle ait attendu le mois de janvier 2023 pour entreprendre la procédure en rappel d'impôt pour l'année litigieuse, alors même qu'elle connaissait depuis janvier 2019 déjà l'existence de revenus devant être taxés. Le manque de célérité de l'AFC-GE est toutefois sans conséquence dans la mesure où elle a procédé au rappel d'impôt avant la prescription de la procédure y relative (cf. art. des art. 152 al. 1 LIFD et 61 al. 1 LPFisc).
11. On ajoutera que le raisonnement des recourants, selon lequel l'AFC-GE serait empêchée d'ouvrir une procédure en rappel d'impôt sur la base d'une déclaration

fiscale déposée postérieurement à une taxation d'office entrée en force, ouvrirait tout simplement la possibilité de se laisser taxer d'office en ne déclarant pas ses revenu et fortune imposables, puis d'obtenir une sorte d'immunité fiscale en déposant ultérieurement sa déclaration. Un tel mécanisme ne constituerait rien d'autre qu'un encouragement à une forme d'évasion fiscale, ce qui ne saurait évidemment se concevoir.

12. Pour le surplus, c'est en vain que les recourants s'appuient sur le raisonnement que le tribunal a tenu dans son jugement JTAPI/373/2011, celui-ci concernant une faute pour soustraction d'impôt, et non uniquement - comme en l'occurrence - un rappel d'impôt, pour lequel seuls les éléments objectifs sont à prendre en compte et qui sont donnés en l'espèce. En effet, l'AFC-GE ne disposait pas d'informations suffisantes lui permettant de connaître les éléments portés à sa connaissance par les recourants le 23 janvier 2019. Il s'agissait là de moyens de preuves nouveaux établissant l'existence d'une perte fiscale pour la collectivité et qui étaient, à partir de ce moment-là, susceptibles de justifier l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt. De plus, dans ledit jugement, le tribunal a considéré que les taxations d'office concernées n'étaient pas entrées en force et que, par conséquent, l'AFC-GE ne pouvait pas les rectifier moyennant une procédure de rappel d'impôt, puisqu'elle avait été en mesure de le faire en procédure ordinaire de réclamation. Ainsi, dans cette affaire, les inconvénients du rappel d'impôt subis par le contribuable - soit les conséquences de la soustraction fiscale qui en découlait - n'étaient pas dus à son comportement, mais à celui de l'AFC-GE (cf. consid. 6), ce qui n'est pas le cas en l'occurrence. Par ailleurs, le tribunal avait conclu que ce contribuable devait tout de même s'acquitter des montants de supplément d'impôt que l'AFC-GE devait fixer sur la base de sa déclaration fiscale déposée. Du reste, étant donné que les recourants n'ont en l'occurrence fait l'objet d'aucune amende pour soustraction d'impôt, contrairement au contribuable concerné par le JTAPI/373/2011, l'on ne voit pas quels inconvénients excédant ceux d'une taxation ordinaire péjorerait leur situation suite au rappel d'impôt. En effet, les bordereaux litigieux ne diffèrent en rien de ceux qui auraient pu être établis en taxation ordinaire, en particulier en ce qui concerne les intérêts négatifs, les recourants ne contestant d'ailleurs pas le montant de ces derniers.

13. Enfin, les recourants ne remettent pas en cause de manière circonstanciée le montant des éléments imposables retenus par les bordereaux litigieux, sur la base de leur déclaration fiscale, de sorte il n'y pas lieu de les examiner sous l'angle de leur quotité.

Ainsi, les décisions sur réclamations contestées et les bordereaux y relatifs doivent être confirmés.

14. Partant, le recours sera rejeté.
15. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du

30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), les recourants, qui succombent, sont condamnés, pris solidairement, au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.

16. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**  
**DE PREMIÈRE INSTANCE**

1. déclare recevable le recours interjeté le 26 juin 2023 par Madame A\_\_\_\_\_ et Monsieur B\_\_\_\_\_ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 26 juin 2023 ;
2. le rejette ;
3. met à la charge des recourants, pris solidairement, un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
4. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
5. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Olivier BINDSCHIEDLER TORNARE, président, Pascal DE LUCIA et Philippe FONTAINE, juges assesseurs.

**Au nom du Tribunal :**

**Le président**

**Olivier BINDSCHIEDLER TORNARE**

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière