

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1216/2019-ICCIFD

ATA/576/2020

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 9 juin 2020

4^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

.

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
2 septembre 2019 (JTAPI/781/2019)**

EN FAIT

1. Madame et Monsieur A_____ (ci-après : les époux A_____) sont mariés et domiciliés à Genève, où ils sont contribuables.
2. Par bordereaux du 17 mai 2017 entrés en force pour ne pas avoir été contestés, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a arrêté la taxation des époux A_____ pour 2016 à CHF 3'031.25 pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), sur la base d'un revenu imposable de CHF 43'453.- et d'une fortune imposable de CHF 0.-, et à CHF 0.- pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), sur la base d'un revenu imposable de CHF 50'800.-.

Selon les avis de taxation annexés, leurs charges de famille se montaient à CHF 30'234.- pour l'ICC et à CHF 19'500.- pour l'IFD.
3. Dans leur déclaration fiscale pour l'année 2017 établie au mois de mars 2018, les époux A_____ ont fait état d'un revenu imposable de CHF 49'624.- pour l'ICC et de CHF 45'113.- pour l'IFD, indiquant des charges de famille de CHF 39'920.- pour l'ICC et de CHF 26'000.- pour l'IFD et mentionnant quatre enfants à charge, dont le dernier né le 20 novembre 2017.
4. Par bordereaux du 30 juillet 2018, l'AFC-GE a arrêté la taxation des époux A_____ à CHF 6'469.45 pour l'ICC, sur la base d'un revenu imposable de CHF 69'153.- et d'une fortune imposable de CHF 0.-, et à CHF 0.- pour l'IFD, sur la base d'un revenu imposable de 61'100.-.

Selon les avis de taxation annexés, leurs charges de famille se montaient à CHF 29'940.- pour l'ICC et à CHF 19'500.- pour l'IFD.
5. Par courrier du 23 février 2019 intitulé « rectification taxation 2017 », les époux A_____ ont expliqué à l'AFC-GE que le service de l'assurance-maladie (ci-après : SAM), qui s'était fondé sur leur taxation pour l'année 2017, n'avait retenu que trois enfants pour l'octroi des subsides d'assurance-maladie, alors même que les bordereaux y relatifs ne comportaient aucune mention spécifique à ce titre. Ils lui demandaient dès lors de vérifier leur taxation, le cas échéant d'y apporter la mention de leur quatrième enfant, conformément à leur déclaration fiscale pour l'année en cause.
6. Par décisions du 4 mars 2019, l'AFC-GE a déclaré irrecevable la réclamation des époux A_____ pour l'ICC et l'IFD 2017 pour avoir été déposée hors délai.
7. Par acte du 26 mars 2019, les époux A_____ ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre ces décisions, les contestant et demandant en parallèle la rectification de leur taxation 2017.

L'AFC-GE s'était trompée en ne retenant pas leurs quatre enfants comme charges de famille, ce qui figurait pourtant dans leur déclaration fiscale pour l'année 2017. Cette erreur avait engendré une diminution de leur droit aux subsides de l'assurance-maladie ainsi que l'absence de tout subside pour leur quatrième enfant.

8. Le 23 mai 2019, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La réclamation des époux A_____ était tardive, dès lors que les bordereaux et avis de taxation pour l'ICC et l'IFD 2017 leur avaient été notifiés le 30 juillet 2018 ; les intéressés ne se prévalaient par ailleurs d'aucun empêchement en raison duquel ils n'auraient pas été en mesure de contester leur taxation en temps utile. La diminution de leurs subsides d'assurance-maladie n'était pas un motif de restitution du délai, les intéressés n'ayant pas fait preuve de toute la diligence requise lors de la réception de leur taxation, ce d'autant que le montant admis en déduction au titre des charges de famille différait de celui figurant dans leur déclaration fiscale, ce qui aurait dû les amener à se questionner.

9. a. Le 10 juin 2019, les époux A_____ ont persisté dans les conclusions et termes de leur recours.

L'AFC-GE n'avait pas pris en compte les lourdes conséquences de son erreur sur sa famille, notamment en lien avec leur revenu déterminant leur donnant le droit aux subsides de l'assurance-maladie. M. A_____ n'ayant pas de connaissances administratives, c'était Mme A_____ qui s'occupait de ces tâches. Comme elle venait alors d'accoucher et devait, en sus du nouveau-né, s'occuper de ses trois autres enfants âgés respectivement de 2, 4 et 16 ans ainsi que de toutes les tâches ménagères, elle n'avait pas pu agir dans le délai requis. À cela s'ajoutait qu'elle avait repris le travail à la suite de son congé maternité, ce qui avait conduit à une surcharge émotionnelle, intellectuelle et physique. Il convenait ainsi de retenir l'existence d'un cas de force majeure justifiant la tardiveté de la réclamation.

- b. Ils ont produit :

- un certificat établi le 28 mai 2019 par un médecin gynécologue, selon lequel Mme A_____ avait accouché au mois de novembre 2017 et présenté une dépression post-partum avec une reprise difficile du travail par la suite ;
- un certificat médical établi le 28 mai 2019 par un médecin généraliste, selon lequel Mme A_____ avait présenté, après son accouchement en novembre 2017 et la reprise du travail en mai 2018, une importante fatigue, l'intéressée n'étant alors pas en pleine faculté de gérer efficacement son administration.

10. Le 27 juin 2019, l'AFC-GE a persisté dans ses précédentes écritures.

Les intéressés n'avaient pas démontré que Mme A_____ était à ce point atteinte dans sa santé qu'elle ne pouvait pas désigner un tiers pour se charger de ses affaires fiscales, ni qu'elle se trouvait dans un état lui ôtant toute faculté de s'organiser.

La voie de la révision ou de la reconsidération n'était pas non plus ouverte, dès lors que les époux A_____ pouvaient déjà invoquer leurs arguments dans le cadre de la procédure ordinaire de réclamation et n'avaient pas démontré avoir été empêchés de le faire en temps utile. Par ailleurs, ils n'avaient pas fait preuve de toute la diligence qui pouvait être exigée de leur part à réception de leur taxation 2017.

11. Par jugement du 2 septembre 2019, le TAPI a rejeté le recours des époux A_____.

La question de savoir si l'état dans lequel s'était trouvée Mme A_____ à la suite de son accouchement constituait un empêchement pouvait souffrir de rester indéfinie, dès lors que les époux A_____ ne prétendaient pas qu'ils n'auraient pas pu charger un mandataire de s'occuper de leurs affaires, une méconnaissance des lois fiscales ne justifiant pas une restitution des délais.

Les conditions de la révision ou de la reconsidération n'étaient pas non plus réalisées, puisqu'en faisant preuve de la diligence requise, ils pouvaient se rendre compte que l'AFC-GE ne leur avait accordé que trois charges de famille, en particulier en comparant leurs taxations 2016 et 2017. Dès lors que leurs arguments et explications auraient pu et dû être invoqués au cours de la procédure ordinaire au moyen de la réclamation, l'AFC-GE n'était pas tenue d'entrer en matière sur leur requête, même si les taxations en cause étaient entachées d'une erreur manifeste, situation leur permettant de solliciter la reconsidération de la décision du SAM.

12. Par acte expédié le 1^{er} octobre 2019, les époux A_____ ont recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant préalablement à la suspension de la procédure et, principalement à son annulation ainsi qu'à celle des décisions de l'AFC-GE, et à la prise en compte de charges familiales pour quatre enfants pour l'ICC et l'IFD 2017.

Dès lors qu'ils avaient sollicité l'intervention d'une médiation pour nouer le dialogue avec l'AFC-GE, ils demandaient la suspension de la procédure dans l'attente d'un accord.

Après avoir correctement rempli leur déclaration fiscale pour l'année 2017, ils n'avaient relevé aucune erreur dans leurs bordereaux de taxation. Ce n'était

qu'en février 2019, à la suite d'un courrier du SAM réduisant leurs subsides d'assurance-maladie, qu'ils s'étaient rendu compte que les charges de famille ne comportaient pas leur quatrième enfant, ce qui leur avait causé un préjudice non seulement pour l'octroi des subsides, mais également pour les autres services de l'État, qui se fondaient sur le revenu résultant de ces documents fiscaux erronés. Les conditions d'une révision ou d'une reconsidération étaient ainsi remplies, puisqu'ils avaient demandé la rectification de leurs bordereaux de taxation dès qu'ils avaient eu connaissance de cette erreur, qui n'était pas manifeste puisque le nombre d'enfants n'y était pas mentionné et qu'ils ne disposaient pas des connaissances juridiques suffisantes pour la reconnaître, étant précisé que Mme A_____ était alors atteinte dans sa santé et qu'il ne pouvait être attendu de son époux qu'il agisse à sa place.

13. Le 8 octobre 2019, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations.

14. Le 15 novembre 2019, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les époux A_____ pouvaient se rendre compte de l'erreur, dès lors que le montant déclaré en 2017 différait de celui finalement retenu dans les bordereaux de taxation, aucune connaissance juridique n'étant nécessaire à cette fin. À cela s'ajoutait que l'accouchement de Mme A_____ était intervenu bien avant la notification des bordereaux litigieux, de sorte qu'elle pouvait se rendre compte de l'erreur et, à tout le moins, désigner un représentant pour faire valoir ses droits. Rien ne permettait du reste de conclure que M. A_____ ne pouvait pas se charger des affaires du couple. Par conséquent, étant donné que les arguments et explications auraient pu et dû être invoqués au cours de la procédure ordinaire au moyen d'une réclamation, la révision était exclue.

15. Le 20 novembre 2019, le juge délégué a accordé aux parties un délai au 13 décembre 2019 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.

16. Le 10 décembre 2019, les époux A_____ ont persisté dans les conclusions et termes de leur recours, réitérant leur demande de suspension de la procédure.

17. Le 13 décembre 2019, l'AFC-GE a persisté dans les termes de ses précédentes écritures, indiquant ne pas avoir d'observations complémentaires à formuler.

18. Le 13 janvier 2020, le juge délégué a imparti à l'AFC-GE un délai au 31 janvier 2020 pour se déterminer au sujet de la suspension de la procédure.

19. Le 31 janvier 2020, l'AFC-GE s'est opposée à cette requête.

20. Sur quoi, le juge délégué a informé les parties que la cause était gardée à juger, les invitant à lui faire part le cas échéant du résultat de la médiation envisagée.

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. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
2. Le litige a trait à la question de savoir si les conditions de la reconsidération étaient réunies, ce que le TAPI a nié, les recourants ne contestant pas avoir élevé réclamation tardivement et ne sollicitant plus, à ce stade, de restitution du délai pour ce faire. L'autorité intimée et le TAPI n'étant toutefois pas entrés en matière sur la demande de reconsidération, le recours ne peut pas porter sur le fond du litige mais seulement sur le fait de savoir si les conditions d'une reconsidération étaient ou non remplies (ATA/338/2020 du 7 avril 2020 consid 5).
3. À teneur des art. 147 al. 1 LIFD et 55 al. 1 LPFisc, qui instituent un cas de reconsidération obligatoire, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé (par quoi il faut entendre reconsidéré, le terme de révision étant en effet destiné au réexamen des décisions judiciaires ; cf. ATA/920/2019 du 21 mai 2019 consid. 2d et la référence citée) 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). En d'autres termes, même en présence d'un motif de révision, si le contribuable ou son représentant omet, de manière négligente, de faire valoir celui-ci dans la procédure ordinaire, la révision n'est pas possible, la jurisprudence se montrant stricte à cet égard (arrêt du Tribunal fédéral 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.3 et les références citées). Le seul facteur décisif est ainsi celui de savoir si le contribuable aurait déjà pu présenter les motifs de révision dans la procédure ordinaire, le but de la procédure extraordinaire et subsidiaire de révision n'étant pas de réparer les omissions

évitables du contribuable commises au cours de la procédure ordinaire (arrêt du Tribunal fédéral 2C_245/2019 précité consid. 5.3 et les références citées).

4. Selon l'art. 113 LIFD, les époux qui vivent en ménage commun exercent les droits et s'acquittent des obligations qu'ils ont de manière conjointe (al. 1). La déclaration d'impôt doit porter les deux signatures (al. 2). 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. 3). Toute communication que l'autorité fiscale fait parvenir à des contribuables mariés qui vivent en ménage commun est adressée aux époux conjointement (al. 4). L'art. 16 LPFisc a une teneur similaire.

Il résulte de la jurisprudence 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/923/2018 du 11 septembre 2018 consid. 2g et les références citées).

5. En l'espèce, les recourants soutiennent que l'erreur figurant dans les bordereaux de taxation 2017 n'était pas suffisamment reconnaissable pour qu'ils soient en mesure de la contester dans le cadre de la procédure ordinaire.

Même si ces bordereaux ne font pas état du nombre d'enfants des recourants, lesquels ont du reste correctement rempli leur déclaration fiscale en mentionnant leurs quatre enfants, dont le dernier né au mois de novembre 2017, une telle erreur aurait aisément pu être décelée par les intéressés, au moyen d'une simple comparaison entre ladite déclaration et les bordereaux litigieux. La première fait ainsi état, tant pour l'ICC que l'IFD, d'un revenu imposable bien plus bas et de charges de famille plus élevées que leur taxation définitive. Une comparaison avec leur taxation 2016 leur permettait également de se rendre compte d'une erreur, dès lors que les montants admis en déduction pour leurs charges de familles étaient quasiment identiques pour l'ICC, et les mêmes pour l'IFD, ce qui ne nécessitait aucune connaissance juridique spécifique.

Les recourants se prévalent de l'état de santé de Mme A_____ qui ne lui aurait pas permis de gérer ses affaires, son époux n'ayant pas non plus été en mesure d'agir à sa place.

Il ressort des certificats médicaux produits par les recourants devant le TAPI qu'à la suite de son accouchement survenu en novembre 2017, Mme A_____ a présenté une dépression post-partum et éprouvé une grande fatigue en reprenant son travail en mai 2018, l'intéressée n'étant alors pas en pleine faculté de gérer efficacement ses affaires. Outre le fait que ces éléments sont antérieurs à la

notification des bordereaux de taxation 2017, qui ont été communiqués aux recourants fin juillet 2018, soit plus de neuf mois après l'accouchement de la recourante et deux mois après la reprise de son travail, chacun des époux était tenu de remplir ses obligations liées aux déclarations fiscales du couple. Si la recourante était effectivement empêchée de former réclamation, son époux avait le devoir d'agir à sa place, ou du moins de requérir les services d'un tiers, quand bien même sa femme ne lui confiait pas spécifiquement cette mission. Le fait que la recourante s'acquitte habituellement des tâches administratives de la famille ne constitue ainsi pas une raison suffisante (ATA/923/2018 du 11 septembre 2018 consid. 2h).

C'est dès lors à juste titre que le TAPI a considéré que les recourants pouvaient faire valoir ces motifs au cours de la procédure ordinaire, de sorte que les conditions légales, telles que rappelées et concrétisées par la jurisprudence, permettant de reconsidérer les taxations litigieuses n'étaient pas réunies.

Il s'ensuit que le recours sera rejeté.

6. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge conjointe et solidaire des recourants, qui succombent (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 1^{er} octobre 2019 par Madame et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 2 septembre 2019 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 700.- 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 Madame et Monsieur A_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : M. Verniory, président, Mmes Lauber et Tombesi, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :