

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2393/2023 ICC

JTAPI/261/2024

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 25 mars 2024

dans la cause

Madame A_____, représentée par Monsieur Alain MARTIGNIER, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Par bordereaux du 4 juin 2015, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé Madame A_____ et son défunt époux pour les impôts communaux et cantonaux (ICC) 2011 et 2012.
2. Le 25 juin 2015, la contribuable, par le biais de son mandataire, a formé réclamation contre ces bordereaux, contestant uniquement le calcul du bouclier fiscal.
3. Par décisions du 2 mars 2020, l'AFC-GE a admis cette réclamation et notifié à la contribuable des bordereaux rectificatifs ICC 2011 et 2012. La motivation de ces décisions était libellée comme suit : « (...) le département des finances décide de vous remettre un bordereau rectificatif qui tient compte de vos remarques ».
4. Par courrier du 3 avril 2020, le mandataire de la contribuable a indiqué à l'AFC-GE qu'il n'entendait pas recourir contre ses décisions sur réclamation précitées dès lors qu'elles lui donnaient entièrement satisfaction. Toutefois, selon lui, le calcul de l'impôt lui-même était erroné puisqu'il ne correspondait pas à ces décisions. Il demandait donc à l'AFC-GE d'établir de nouveaux bordereaux rectificatifs conformes à ces décisions.
5. Par bordereau du 6 février 2017, l'AFC-GE a taxé la contribuable et son défunt époux pour l'ICC 2013.
6. Le 28 février 2017, la contribuable, par l'intermédiaire de son mandataire, a formé réclamation contre ce bordereau, également pour le motif que le calcul du bouclier fiscal était erroné.
7. Par décision du 3 août 2020, l'AFC-GE a admis cette réclamation et notifié à la contribuable un bordereau rectificatif ICC 2013. La motivation de cette décision était également libellée : « (...) le département des finances décide de vous remettre un bordereau rectificatif qui tient compte de vos remarques ».
8. Par courrier du 25 août 2020, le mandataire de la contribuable a à nouveaux indiqués à l'AFC-GE qu'il n'entendait pas recourir contre sa décision sur réclamation précitée, celle-ci lui donnant satisfaction entièrement. Toutefois, selon lui, le calcul de l'impôt lui-même était erroné car il ne correspondait pas à cette décision. Il demandait donc à l'AFC-GE d'établir un nouveau bordereau rectificatif conforme à cette décision.
9. Par courriers des 8 juin et 21 décembre 2021, 28 juin 2022 et 2 mai 2023, le mandataire de la contribuable a demandé à l'AFC-GE de se prononcer sur ses requêtes des 3 avril et 25 août 2020 et, en particulier, de corriger « les erreurs mathématiques » qu'il avait constatées dans les bordereaux rectificatifs ICC 2011, 2012 et 2013.
10. Par une lettre du 27 juin 2023, la direction des personnes physiques de l'AFC-GE a informé le mandataire de la contribuable de ce qui suit :

« Nous revenons sur vos correspondances des 21 décembre 2021, 21 mars 2022, 28 juin 2022 et 2 mai 2023 demandant la rectification de ce que vous qualifiez d'erreur de calcul sur les bordereaux relatifs aux années fiscales 2011, 2012 et 2013 de vos mandants.

En préambule, nous tenons à vous présenter nos excuses pour le délai apporté à la présente réponse.

En réponse, nous constatons que les bordereaux rectificatifs 2011 et 2012 datés du 2 mars 2020, ainsi que celui pour l'année 2013, daté du 3 août 2020, sont conformes à la jurisprudence en matière de calcul du bouclier fiscal, telle qu'elle prévalait au moment de leur notification. Nous relevons que les dispositions de l'article 60 de la loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP) ne prévoient pas l'exclusion de certains actifs dans le cadre de la détermination du rendement minimum de fortune.

Le calcul appliqué a été effectué en conformité avec la jurisprudence du Tribunal fédéral (en particulier l'ATF 2C_869/2017 du 7 août 2018), soit en tenant compte de l'intégralité de la fortune pour la détermination du 1% de rendement minimum de fortune, lequel est ensuite diminué des autres déductions sur le revenu. Nous précisons que, d'un point de vue juridique, c'est le bordereau qui matérialise la décision de taxation en tant que résultat de l'application des normes fiscales. Le courrier d'accompagnement reçu en annexe au bordereau, qui s'avère dans le cas d'espèce une lettre-type standardisée, ne déploie pas d'effet formel.

Bien que nous prenions acte de vos remarques quant au calcul du bouclier fiscal que vous souhaitez voir appliqué, nous ne pouvons pas tenir compte de vos griefs, qui sont contraire à la jurisprudence qui prévalait à la date de notification.

Ainsi que vous le relevez vous-même, les taxations des années concernées sont toutes entrées en force. Pour cette raison, nous clôturons les procédures de réclamation ouvertes à tort suite à vos courriers des 3 avril 2020 (années fiscales 2011 et 2012) et 26 août 2020 (année fiscale 2013) ». (sic)

11. Par acte du 18 juillet 2023, sous la plume de son mandataire, la contribuable a déféré cette lettre devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal), en la désignant comme une « décision [de] refus de corriger les bordereaux d'imposition erronés des années 2011, 2012 et 2013 ». Elle a conclu à ce que les décisions sur réclamation de l'AFC-GE « font foi » et à ce que cette dernière lui notifie de nouveaux bordereaux conformes à ces décisions ou qu'elle lui accorde « une remise correspondant à des bordereaux rectifiés dans le sens de ces décisions, afin de contourner les contraintes informatiques ».

Dans ses décisions sur réclamation, l'AFC-GE avait indiqué lui remettre des bordereaux rectificatifs tenant compte de ses remarques. Or, le calcul de l'impôt ne correspondait pas à ces décisions, par lesquelles l'AFC-GE avait « validé [ses] calculs ».

12. Le 19 septembre 2023, l'AFC-GE a conclu à l'irrecevabilité du recours, considérant que son courrier du 27 juin 2023 ne constituait pas une décision au sens de l'art. 4 de

la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) pouvant faire l'objet d'un recours. Cela étant, elle informait le tribunal qu'une « décision [était] en cours de notification à ce sujet ».

13. Par courrier du 23 octobre 2023, sous la plume de son mandataire, la contribuable a campé sur sa position, relavant que si une décision sur réclamation était accompagnée de bordereaux erronés, comme en l'espèce, et qu'« aucun recours n'est recevable » dans un tel cas, « aucune erreur de calcul de l'impôt ne serait contestable ». Ainsi, elle rejetait les propos de l'AFC-GE. En revanche, comme cette dernière annonçait une « prochaine décision », elle suggérait que l'on « attende » sa notification.

EN DROIT

1. A titre préalable, il convient de préciser qu'aucun motif de suspension au sens de l'art. 78 LPA n'est réalisé en l'espèce. Le seul fait que l'AFC-GE rendrait prochainement une décision sur le même objet n'autorise pas le tribunal à suspendre la présente procédure, dans l'attente de cette décision éventuelle. Par ailleurs, aucune des parties ne l'a requis expressément.
2. Le tribunal connaît des recours dirigés contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (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).

Aux termes de l'art. 49 al. 1 LPFisc, le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'AFC-GE en s'adressant au tribunal.

3. Il découle de la lettre même de cette disposition qu'en matière d'ICC, seuls les recours formés contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE sont recevables. En conséquence, la question à résoudre est de savoir si le courrier de l'AFC-GE du 27 juin 2023 constitue une telle décision.
4. Il convient tout d'abord de rappeler que la recourante n'a pas recouru au tribunal contre les décisions sur réclamation des 2 mars et 3 août 2020, de sorte qu'elles sont entrées en force, ainsi que les bordereaux rectificatifs y relatifs. Dès lors, elle ne pouvait plus les remettre en cause autrement que par la voie de la révision au sens de l'art. 55 LPFisc, ce qu'elle n'a pas fait par ses demandes des 3 avril et 25 août 2020, celles-ci étant déposées dans le cadre du délai de recours, soit avant l'entrée en force desdites décisions sur réclamation.
5. Cela étant, par ces demandes, la recourante semble avoir requis des corrections des erreurs de calcul au sens de l'art. 58 LPFisc.

Aux termes de cette disposition, les erreurs de calcul et de transcription figurant dans une décision ou un prononcé entré en force peuvent, sur demande ou d'office, être corrigées dans les cinq ans qui suivent la notification par l'autorité qui les a

commises (al. 1). La correction de l'erreur ou le refus d'y procéder peuvent être attaqués par les mêmes voies de droit que la décision ou le prononcé (al. 2).

6. En l'espèce, les corrections requises par la recourante les 3 avril et 25 août 2020 visaient les erreurs qu'auraient contenues les décisions sur réclamation et les bordereaux y relatifs des 2 mars et 3 août 2020. Il sera relevé que ces demandes étaient en soi prématurées, puisque déposées avant l'entrée en force desdites décisions. Cela n'a toutefois aucune portée déterminante, dans la mesure où la recourante a réitérées ces requêtes postérieurement, en dates des 21 décembre 2021, 21 mars 2022, 28 juin 2022 et 2 mai 2023, précisant qu'elles concernaient notamment « les erreurs mathématiques ».

Dans ces conditions, la lettre de l'AFC-GE du 27 juin 2023 ne peut être comprise que comme une décision de refus au sens de l'art. 58 al. 2 LPFisc. Par conséquent, le présent recours est recevable dans cette mesure - en vertu de cette même disposition - dès lors que les erreurs alléguées concernent les décisions sur réclamation attaquables par la voie de recours au tribunal (art. 49 al. 1 LPFisc).

7. Par l'art. 58 al. 1 LPFisc, on ne vise pas les erreurs concernant la formation de la volonté de l'autorité qui a rendu la décision, mais celles intervenues dans l'expression de cette volonté. Les notions d'erreurs de calcul et de transcription sont interprétées de manière restrictive et elles regroupent ce que l'on appelle également des « erreurs de chancellerie ». L'objet de la rectification est de permettre la correction d'erreurs de rédaction ou de pures fautes de calcul qui doivent résulter à l'évidence du texte de la décision, faute de quoi cela reviendrait à la modifier matériellement, ce qui n'est pas admissible. La correction d'une taxation en vertu de cette disposition trouve toujours son origine dans la faute commise par les autorités. Des erreurs de calcul ou de transcription commises par le contribuable ne peuvent être corrigées que si l'autorité fiscale les a reprises par inadvertance (cf. Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, ad art. 150 LIFD [= art. 58 LPFisc], p. 1807-1808 n. 1 et 3).

La notion d'erreurs de calcul ne comprend que les inadvertances qui se sont produites lors d'une opération mathématique, comme par exemple une addition erronée. Par contre, ne constituent pas une telle erreur des inadvertances commises lors du choix ou de l'effacement d'un code d'ordinateur ou l'application d'un ancien taux d'impôt, la modification intervenue étant restée lettre morte. On est en présence d'une erreur de transcription lorsque la personne concernée voulait écrire autre chose que ce qu'elle a écrit, lorsqu'elle a commis une erreur d'expression. Tel est par exemple le cas lorsque le revenu imposable est qualifié de fortune ou lorsqu'un nombre a été reporté de manière erronée d'un document dans un autre. En revanche, le fait que l'autorité se soit basée sur un état de fait erroné, non conforme aux pièces du dossier, ou sur une conception juridique inexacte, ne constitue généralement pas une erreur de transcription (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, op. cit., ad art. 150 LIFD, p. 1808 n. 5 et 6).

Les erreurs de transcription sont plus fréquentes, comme les dates erronées, les chiffres faux, manquants ou en trop, ainsi que les virgules mal placées. De telles erreurs sont faciles à mettre en évidence ; c'est pourquoi elles doivent pouvoir être corrigées de la manière la plus simple possible et sans limitation trop stricte dans le temps (Peter AGNER, Beat JUNG, Gotthard STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, p. 443).

Les corrections de fond tendant à l'application des normes matérielles à l'état de fait ne peuvent pas être modifiées par cette procédure (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd., 2021, p. 680-681, § 24 ch. 17).

8. Le Tribunal fédéral a jugé que le droit fiscal harmonisé connaît un *numerus clausus* des voies de droit permettant de revenir sur une décision ou un jugement entré force. Il s'agit de la révision (en faveur du contribuable), 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). 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 2C_200/2014 du 4 juin 2015 consid. 2.4.1 ; 2C_519/2011 du 24 février 2012 consid. 3.3).

Une révision est par exemple exclue lorsque des éléments de faits essentiels n'ont pas été allégués en procédure de taxation (erreur de déclaration), respectivement dans le cadre de la réclamation ou d'un recours, par négligence du contribuable (ou de son représentant). Il en va de même lorsque le contribuable aurait - le cas échéant en ayant recours à un conseiller professionnel - pu découvrir immédiatement l'erreur de fait ou de droit commise par l'autorité fiscale dans la décision notifiée. Selon la jurisprudence, il est permis de poser quelques exigences relatives à la diligence dont le contribuable doit faire preuve pour sauvegarder ses intérêts dans la procédure de taxation. En principe, on admettra que le contribuable connaît sa situation financière, qu'il contrôle la décision de taxation lorsqu'il la reçoit et qu'il signale en temps utile les vices dont elle est affectée (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, *op. cit.*, p. 1803 n. 15 ad art. 147 LIFD).

9. En l'espèce, dans ses demandes des 3 avril et 25 août 2020, la recourante n'a aucunement exposé en quoi consistaient exactement les prétendues « erreurs mathématiques ». Elle s'est en effet limitée à prétendre que, dans la mesure où les décisions sur réclamations indiquaient que « (...) le département des finances décide de vous remettre un bordereau rectificatif qui tient compte de vos remarques », le calcul de ce bordereau devait correspondre à celui qu'elle avait exposé dans sa réclamation. Or, un tel motif relève manifestement d'une question de fond, et non d'une erreur de calcul au sens défini plus haut, de sorte que la recourante aurait dû le faire valoir par la voie de droit ordinaire, ce qu'elle n'a pas fait. L'AFC-GE aurait donc dû déclarer irrecevable ses demandes des 3 avril et 25 août 2020, pour défaut de motif relevant de l'art. 58 al. 1 LPFisc.

Dans le présent recours non plus, la recourante ne fait état d'aucune erreur de calcul concrète, au sens de l'art. 58 al. 1 LPFisc, prétendant à nouveau que les décisions sur réclamation ayant « validé [ses] calculs », les bordereaux y relatifs devaient les reprendre. Or, comme on vient de le voir, ce grief est irrecevable puisque tendant à la modification matérielle de ces bordereaux. La recourante semble en effet être insatisfaite plutôt de la manière dont le bouclier fiscal a été appliqué ou calculé dans son cas, ce qu'elle aurait dû contester par la voie de droit ordinaire. En tout état, dans le cadre de la présente procédure, il lui incombait de démontrer en quoi consistent exactement les erreurs de calcul alléguées, ce qu'elle n'a pas fait. Ainsi, le tribunal n'est pas en mesure d'examiner son grief sous l'angle de l'art. 58 LPFisc.

10. Il convient enfin de relever, à toutes fins utiles, que les motifs invoqués par la recourante sont irrecevables également sous l'angle de la révision, dès lors qu'elle aurait pu et dû les faire valoir par la voie de droit ordinaire, soit par un recours au tribunal, auquel elle a renoncé expressément (cf. art. 55 al. 2 LPFisc).
11. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.
12. En application des art. 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante, qui succombe, est condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 1'200.- ; il est partiellement couvert par l'avance de frais de CHF 700.- versée à la suite du dépôt du recours.
13. 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 18 juillet 2023 par Madame A_____ contre la décision de l'administration fiscale cantonale du 27 juin 2023 ;
2. le rejette ;
3. met à la charge de la recourante un émolument de CHF 1'200.-, lequel est partiellement couvert par l'avance de frais de CHF 700.- ;
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 trente 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: Gwénaëlle GATTONI, présidente, Pascal DE LUCIA et Jean-Marc WASEM, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Gwénaëlle GATTONI

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière