

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3828/2023 et A/3964/2023 ICCIFD

JTAPI/399/2024

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 29 avril 2024

dans la cause

Monsieur A_____, représenté par Me Yacine REZKI, avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le litige concerne les impôts cantonal, communal (ICC) et fédéral direct (IFD) 2008 à 2016.
2. A teneur du registre de l'office cantonal de la population et des migrations (Calvin), Monsieur A _____, venant de France et titulaire d'un permis d'établissement, a été domicilié à Genève du 9 février 1999 au 1^{er} décembre 2017, date de son départ pour _____[VS]. Auparavant, il y avait séjourné du 8 avril 1991 au 8 octobre 1992.
3. Par un courrier du 9 octobre 2017, il a procédé, auprès de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), à une « dénonciation spontanée » portant sur les périodes fiscales 2007 à 2016. Cette communication indiquait son adresse à _____[GE].
4. Le 14 décembre 2017, il a formé réclamation contre sa taxation pour l'année 2015.
5. Le 7 novembre 2018, donnant suite à sa dénonciation susmentionnée, l'AFC-GE l'a informé de l'ouverture des procédures en rappel et soustraction des ICC et IFD 2008 à 2016. Rappelant les règles applicables en matière de dénonciation spontanée, elle a précisé qu'elle procéderait à l'émission des bordereaux de rappel d'impôt sur la base de ses indications et, le cas échéant, à celle des décisions de non-punissabilité pour soustraction fiscale, si les conditions en étaient remplies. En revanche, les éléments imposables qui seraient découverts après la clôture desdites procédures ne pourraient pas bénéficier de l'amnistie fiscale. Elle l'a invité à compléter un tableau et produire des justificatifs y relatifs.
6. Le 13 décembre 2018, l'AFC-GE a renouvelé sa demande de renseignements.
7. Par une lettre du 14 janvier 2019, donnant suite à cette demande, le contribuable a notamment indiqué à l'AFC-GE lui avoir remis, par un courrier du 14 décembre 2017, une clé USB contenant tous les renseignements requis. Il a produit une copie de ce courrier, lequel indiquait une annexe « Clef USB cryptée de marque Datashur Pro ».
8. Par courrier recommandé du 15 novembre 2021, l'AFC-GE lui a envoyé cette même demande de renseignements à son adresse valaisanne. Ce courrier a été retourné à l'AFC-GE, avec la mention de la Poste « Le destinataire est introuvable à l'adresse indiquée ».
9. Par plis recommandés des 26 novembre 2021 et 6 janvier 2022, expédiés à l'adresse du contribuable à _____[ARE], l'AFC-GE a réitéré sa demande de renseignements précitée. Ces courriers lui ont été retournés, avec les mentions « inconnu », respectivement « non réclamé ».
10. Par un nouveau courrier recommandé international du 10 mai 2022, expédié à son adresse à _____[ARE], l'AFC-GE a invité le contribuable à lui indiquer une adresse en Suisse pour la réception de ses courriers, précisant qu'à défaut de

réponse, des décisions le concernant seraient notifiées valablement par la publication dans la feuille d'avis officielle du canton de Genève (ci-après : FAO). Elle lui a imparti un délai au 10 juin 2022 pour y répondre.

11. Selon un extrait de la Poste des Emirats Arabes Unis versé au dossier par l'AFC-GE, son courrier du 10 mai 2022 a été distribué au contribuable en date du 17 mai 2022. Ce dernier n'y a pas donné suite.
12. Le 1^{er} novembre 2022, l'AFC-GE a émis les bordereaux de rappel des ICC et IFD 2008 à 2016 et les bordereaux d'amende ICC et IFD 2012 à 2016, ce dont elle a informé le contribuable par une publication dans la FAO du _____ 2022, précisant que ces décisions pouvaient être retirées auprès d'elle et contestées par voie de la réclamation, dans un délai de 30 jours qui suivaient cette publication.
13. Par lettre non datée, reçue par l'AFC-GE le 17 avril 2023 et comportant l'adresse du contribuable à _____[ARE], celui-ci a notamment indiqué n'avoir reçu aucun courrier de cette autorité depuis le 13 décembre 2018. Il a par ailleurs requis une copie des bordereaux du 1^{er} novembre 2022.
14. Le 5 juin 2023, l'AFC-GE a remis au conseil du contribuable une copie de ces bordereaux.
15. Le 19 juin 2023, le conseil du contribuable a interpellé l'AFC-GE notamment au sujet de la clé USB que ce dernier lui avait remis précédemment. Le 20 juin suivant, l'AFC-GE lui a répondu ne pas avoir reçu cette clé.
16. Le 4 juillet 2023, le contribuable, sous la plume de son conseil, a formé réclamation contre les bordereaux du 1^{er} novembre 2022, concluant à leur annulation et, subsidiairement, à leur « révocation ».

Il s'était installé aux Emirats Arabes Unis en mars 2021. Il n'avait pas reçu le courrier de l'AFC-GE du 10 mai 2022 l'invitant à indiquer une adresse en Suisse. Ce n'était que le 30 mars 2023 qu'il avait été informé de l'existence des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende émis à son encontre. Il les avait reçus pour la première fois le 5 juin 2023. Leur notification dans la FAO était nulle, dans la mesure où l'AFC-GE n'avait pas tenté de l'inviter à désigner un représentant en Suisse. Il en allait de même de leur notification aux Emirats Arabes Unis, ce pays ayant émis des réserves, dans la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale du 25 janvier 1988 (RS 0.652.1 ; ci-après : la convention), n'autorisant pas la notification directe de documents ou décisions en matière fiscale.

Subsidiairement, une révocation, respectivement une révision des bordereaux en cause devait être admise, au vu des « irrégularités » commises par l'AFC-GE, dont en particulier plusieurs violations de règles de procédure.

17. Le 9 octobre 2023, la Poste suisse a confirmé à l'AFC-GE que son courrier recommandé du 10 mai 2022 avait été distribué au destinataire le 17 mai 2022.

18. Par décision du 13 octobre 2023, l'AFC-GE a déclaré la réclamation irrecevable, motif pris de sa tardiveté.

Son courrier recommandé du 10 mai 2022, invitant le contribuable à désigner un représentant en Suisse, avait été distribué à ce dernier le 17 mai suivant. Celui-ci n'y ayant donné aucune suite, elle avait procédé à la notification des bordereaux en cause par voie de publication dans la FAO.

Elle ne s'est pas prononcée sur la conclusion subsidiaire du recourant tendant à la révision des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende.

19. Par acte du 15 novembre 2023 (enregistré sous le n° de cause A/3828/2023), le contribuable, sous la plume de ses conseils, a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal), concluant à son annulation, sous suite de frais et dépens. Préalablement, il a requis son audition personnelle.

Reprenant, en la développant, son argumentation précédente, il a notamment ajouté que l'AFC-GE aurait dû lui communiquer son courrier du 10 mai 2022 par courriel et qu'en matière de soustraction fiscale, elle ne pouvait pas se contenter d'une publication dans la FAO, sans avoir préalablement tenté de l'inviter à désigner un représentant en Suisse.

20. Par un acte séparé du même jour (enregistré sous le n° de cause A/3964/2023), toujours sous la plume de ses conseils, le contribuable a recouru au tribunal pour déni de justice, soit l'absence de décision de l'AFC-GE sur sa demande de « révocation » du 4 juillet 2023.

Il a fait valoir, en substance, qu'en ne se prononçant pas sur cette demande, l'AFC-GE s'était rendue coupable d'un déni de justice formel et a conclu à ce qu'elle soit jointe à rendre une décision sur cet objet, sous suite des frais et dépens.

21. Dans ses réponses des 15 et 21 décembre 2023, l'AFC-GE a conclu au rejet des recours. Préalablement, elle a conclu à la jonction des deux causes.

Tant la notification de sa demande du 10 mai 2022 à _____[ARE] que celle des bordereaux dans la FAO étaient valables. C'était donc à juste titre qu'elle avait déclaré irrecevable la réclamation du 4 juillet 2023, pour cause de tardiveté.

Elle s'opposait à l'audition du recourant, dès lors que l'objet du litige se limitait à l'irrecevabilité de la réclamation, de sorte que le bien-fondé des amendes ne pouvait être examiné.

S'agissant du déni de justice, même si elle avait mis du temps à traiter la dénonciation du recourant du 9 octobre 2017, c'était bien ce dernier qui n'avait pas donné suite à ses nombreuses demandes de renseignements. Elle n'avait jamais reçu de courriers contenant une clé USB et le recourant n'avait pas prouvé le contraire, ni ne lui avait remis une copie de cette clé.

Le recourant avait retiré lui-même le pli du 10 mai 2022, comme le démontraient l'extrait de la Poste des Emirats Arabes Unis et la confirmation de la Poste suisse du 9 octobre 2023. Son recours pour déni de justice était tout autant chicanier dans la mesure où il avait bel et bien réceptionné, en personne, ce courrier, sans pour autant y répondre. Il savait donc pertinemment qu'il s'exposait à une notification par la FAO.

Enfin, il n'y avait manifestement aucun fait nouveau justifiant une révision des bordereaux concernés. La demande du recourant du 4 juillet 2023 ne faisait en effet état d'aucun motif de révision.

22. Par répliques des 15 février et 15 mars 2024, respectivement dupliques du 4 mars 2024, les parties ont campé sur leurs positions respectives.

Le recourant a en particulier objecté avoir été absent de _____[ARE] entre le 16 et 20 mai 2022, de sorte qu'il ne pouvait pas retirer le courrier de l'AFC-GE du 10 mai 2022. Cette absence était confirmée par une attestation de son employeur du 17 novembre 2023.

23. L'AFC-GE a, quant à elle, relevé que cette absence était alléguée pour la première fois au stade de la réplique et qu'elle n'était pas prouvée, l'attestation précitée ayant vraisemblablement été établie pour les besoins de la cause.

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. Étant donné que les causes n^{os} A/3828/2023 et A/3964/2023 se rapportent à un complexe de faits identiques, le tribunal les joindra sous le n^o de procédure A/3828/2023 afin qu'il soit statué au moyen d'un seul jugement (art. 70 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 [LPA - E 5 10] cum art. 2 al. 2 LPFisc).
3. Interjetés en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, les recours sont recevables, dans cette mesure, sous l'angle des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.
4. Préalablement, il convient de rappeler qu'en matière de réclamation, lorsque - comme en l'espèce - les décisions sur réclamation sont des décisions d'irrecevabilité, seule la question de l'irrecevabilité peut faire l'objet du recours et non pas la taxation en tant que telle. Dans un tel cas, l'autorité de recours doit en effet d'abord examiner si les conditions formelles de la recevabilité de la réclamation (forme écrite, délai, motivation, moyen de preuve, etc.) étaient ou non remplies et, si tel n'est pas le cas, elle doit rejeter le recours déposé devant elle sans

examiner elle-même le détail de la taxation (cf. ATF 131 II 548 consid. 2.3 ; 123 II 552 consid. 4c ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_227/2021 du 16 avril 2021 consid. 2.2 ; 2C_930/2018 du 25 octobre 2018 consid. 3).

Ainsi, l'objet du présent litige se limite à la question de savoir si c'est à bon droit que l'AFC-GE a déclaré irrecevable la réclamation du recourant, en raison de sa tardiveté. Il en résulte que la conclusion de ce dernier tendant à son audition personnelle est irrecevable, en tant qu'elle est requise en lien avec la soustraction fiscale. Il en va de même de ses griefs relatifs au bien-fondé des bordereaux du 1^{er} novembre 2022.

5. À teneur des art. 132 al. 1 LIFD et 39 al. 1 LPFisc, le contribuable peut adresser à l'autorité de taxation une réclamation écrite contre la décision de taxation dans les trente jours qui suivent sa notification. Ce délai commence à courir le lendemain de la notification. Il est considéré comme respecté si la réclamation est remise à l'autorité de recours, à un office de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse à l'étranger le dernier jour ouvrable du délai au plus tard (art. 133 al. 1 LIFD et 41 al. 1 LPFisc).

Les délais fixés par la loi sont des dispositions impératives de droit public. Ils ne sont en principe pas susceptibles d'être prolongés, restitués ou suspendus, si ce n'est par le législateur lui-même (art. 119 al. 1 LIFD et 21 al. 1 LPFisc). Ainsi, celui qui n'agit pas dans le délai prescrit est forclus (ATA/599/2023 du 6 juin 2023 consid. 3.2 et les références citées).

L'application stricte des règles relatives aux délais légaux ne relève pas d'un formalisme excessif, mais se justifie dans l'intérêt d'un bon fonctionnement de la justice et de la sécurité du droit, ainsi que pour des motifs d'égalité de traitement (cf. arrêt du Tribunal fédéral 9C_304/2023 du 21 février 2024 consid. 6.2.2).

6. Aux termes des art. 116 al. 1 LIFD et 18 al. 1 LPFisc, les décisions et les prononcés sont notifiés au contribuable par écrit et doivent indiquer les voies de droit (cf. aussi art. 46 al. 2 LPA).

L'art. 19 al. 3 LPFisc prévoit que le département peut exiger que le contribuable qui a son domicile ou son siège à l'étranger désigne un représentant en Suisse. La LIFD ne contient pas de disposition équivalente.

Les art. 116 al. 2 LIFD et 19 al. 4 LPFisc stipulent que lorsque le contribuable n'a pas de domicile connu ou qu'il se trouve à l'étranger, sans avoir de représentant ou de domicile de notification en Suisse, les décisions ou prononcés lui sont notifiés valablement par publication dans la Feuille d'avis officielle du canton.

7. Une notification irrégulière ne peut entraîner aucun préjudice pour les parties (art. 47 LPA).

De jurisprudence constante, le fardeau de la preuve de la notification d'une décision et de la date de celle-ci incombe en principe à l'autorité qui entend en tirer une conséquence juridique. L'autorité supporte donc les conséquences de l'absence de

preuve, en ce sens que si la notification ou sa date sont contestées et qu'il existe effectivement un doute à ce sujet, il y a lieu de se fonder sur les déclarations du destinataire de l'envoi, dont la bonne foi est présumée (ATF 142 IV 125 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_884/2019 du 10 mars 2020 consid. 7.1).

Comme toutes les règles sur le fardeau de la preuve, cette jurisprudence tend en particulier à régir les conséquences d'une absence de preuve ; elle ne permet cependant pas au juge d'occulter les éléments propres à établir le fait pertinent pour trancher en défaveur de la partie qui avait la charge de la preuve (ATF 114 II 289 consid. 2a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_637/2007 du 4 avril 2008 consid. 2.4, non publié in ATF 134 II 186 ; ATA/296/2017 du 14 mars 2017 consid. 10 ; ATA/436/2016 du 24 mai 2016 consid. 5).

8. De jurisprudence constante, celui qui omet de prendre les dispositions nécessaires pour que les envois postaux lui soient transmis ne peut se prévaloir de son absence lors de la tentative de notification d'une communication officielle à son adresse habituelle s'il devait s'attendre, avec une certaine vraisemblance, à recevoir une telle communication, ce qui est notamment le cas chaque fois qu'il est partie à une procédure pendante (ATF 139 IV 228 consid. 1 ; 130 III 396 consid. 1.2.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 6B_239/2011 du 22 mars 2012 consid. 3.5 ; 1C_549/2009 du 1^{er} mars 2010 consid. 3.2.1 et les références citées ; ATA/30/2016 du 12 janvier 2016 consid. 3c ; ATA/986/2015 du 22 septembre 2015).

Celui qui se sait partie à une procédure judiciaire et qui doit dès lors s'attendre à recevoir notification d'actes du juge est tenu de relever son courrier ou, s'il s'absente de son domicile, de prendre des dispositions pour que celui-ci lui parvienne néanmoins. Une telle obligation signifie que le destinataire doit, le cas échéant, désigner un représentant, faire suivre son courrier, informer les autorités de son absence ou leur indiquer une adresse de notification (ATF 139 IV 228 consid. 1.1 et les références citées). Cette jurisprudence ne vaut pas uniquement pour les procédures judiciaires, mais s'applique également lors de l'envoi de décisions d'autorités administratives (cf. p. ex. ATF 141 II 429 consid. 3.1, relatif à la notification d'une décision administrative de l'office fédéral des transports ; ATA/822/2014 du 28 octobre 2014 et ATA/199/2012 du 3 avril 2012 relatifs à notification d'une décision de taxation d'office).

Si l'administré doit s'attendre à recevoir une notification ou s'il s'absente pour une longue période, on peut exiger de lui qu'il prenne les mesures nécessaires pour recevoir les décisions qui lui sont adressées (ATF 113 Ib 296 consid. 2a ; 101 Ia 9 ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.259/2006 du 18 avril 2007 consid. 3.1). Ainsi, la notification est valablement effectuée lorsqu'un administré s'absente pour un temps prolongé sans faire suivre son courrier, ni donner de nouvelles ou charger un tiers d'agir à sa place (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2P.259/2006 du 18 avril 2007 consid. 3.1 ; ATA/822/2014 du 28 octobre 2014 ; ATA/199/2012 du 3 avril 2012), étant relevé que l'absence du pays ne constitue pas un événement extraordinaire et imprévisible lorsqu'elle est planifiée et le seul fait de se trouver à l'étranger ne

permet pas de conclure à une impossibilité de communiquer avec la Suisse (ATA/199/2012 du 3 avril 2012 ; ATA/227/2007 du 8 mai 2007 et les références citées).

9. Dans un arrêt du 3 juin 2016 (ATF 142 II 411 = RDAF 2017 II 427), le Tribunal fédéral a analysé les conséquences d'une notification postale à un administré se trouvant sur le territoire d'un Etat étranger.

Il a en particulier retenu que s'agissant de participants à la procédure avec un siège à l'étranger, la territorialité du droit international public exclut l'exercice de la puissance publique sur le territoire d'un Etat par un autre Etat sans l'approbation du premier. Selon une reconnaissance largement répandue, la notification d'actes judiciaires et extra-judiciaires fait partie des actes de la puissance publique réservés à un certain Etat sur son domaine de puissance publique. Par principe, on peut en déduire qu'une notification viciée engendre l'annulabilité de la décision administrative, dans le cadre de laquelle le principe constitutionnel d'un comportement conforme aux règles de la bonne foi ainsi que les concrétisations légales qui en découlent limitent l'invocation de l'absence de notification.

Les conséquences d'une notification intervenue directement par voie postale en violation du principe de territorialité doivent également être examinées à l'aide des circonstances du cas d'espèce. La notification de décisions administratives et d'actes judiciaires contraire au droit international public a été désignée dans l'ATF 124 V 47 consid. 3a comme « dépourvue d'effet » (de même ATF 135 III 623 consid. 2.2 ; 142 III 355, consid. 3.3.3), et le préjudice auquel référence fut faite (ATF 105 Ia 307 consid. 3b p. 310) catégorisait déjà une telle notification comme « nulle ». Dans ces deux cas, le Tribunal fédéral est parti de l'hypothèse qu'il s'agissait d'un vice de notification, qui avait pour conséquence l'annulabilité de l'acte juridique et non sa nullité au sens d'une invalidité absolue devant être relevée d'office. Dans l'ATF 105 Ia 307 consid. 4 p. 313, le Tribunal fédéral a refusé au recourant l'invocation d'un vice de notification à cause d'un comportement contraire aux règles de la bonne foi et est parti de l'hypothèse que le vice avait été guéri par son comportement subséquent dans la procédure. De même, il a considéré dans l'ATF 124 V 47 consid. 3 qu'une notification contraire au droit international public ne pouvait pas avoir comme résultat un désavantage pour le recourant, en concordance avec le principe juridique général ancré à l'art. 38 al. 1 de la loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 (PA - RS 172.021), et il a cassé la décision de l'instance précédente concernant le refus d'entrer en matière sur un moyen de droit déposé tardivement, mais non la décision administrative notifiée en violation du droit international public (ATF 124 V 47 consid. 5 p. 52). Enfin, dans l'ATF 119 Ib 429 consid. 2a, l'invocation de la violation du droit public international par la notification a été refusée au recourant particulier pour la raison que cette sorte d'illicéité ne concerne que l'échelon entre Etats et non celui des particuliers (cf. aussi arrêt 2A.79/2006 du 15 août 2006). En effet, dans cet arrêt, le Tribunal fédéral a jugé qu'une notification à l'étranger est considérée comme valable, car il

n'appartient pas à la partie concernée d'exciper de la contrariété avec le droit des gens d'une notification, mais seulement à l'Etat lésé dans ses droits de souveraineté.

10. En l'espèce, lorsqu'il a quitté la Suisse pour Emirats Arabes Unis, en mars 2021, le recourant savait que les procédures intentées à son encontre, le 7 novembre 2018, étaient toujours ouvertes. Dès lors, il devait s'attendre à recevoir des notifications de l'AFC-GE à ce sujet. Or, au vu du dossier, il a non seulement omis de l'informer de son adresse à _____[ARE], mais il ne lui a, de plus, communiqué aucun domicile élu en Suisse. Dans ces conditions, en vertu de l'art. 19 al. 3 LPFisc, l'AFC-GE était parfaitement légitimée à exiger de lui qu'il désigne un domicile de notification en Suisse, comme elle l'a fait par son courrier du 10 mai 2022, même si elle n'y était pas tenue, cette disposition ayant un caractère potestatif. C'est donc à tort que le recourant prétend que l'AFC-GE n'avait pas « tenté » de l'inviter à élire un domicile en Suisse, avant de procéder par la publication dans la FAO.

S'agissant de la notification dudit courrier, elle est parfaitement valable quand bien même elle a été effectuée à _____[ARE]. En effet, quoi qu'il en dise, le recourant ne peut se plaindre de la prétendue violation de la convention, seul l'Etat des Emirats Arabes Unis pouvant le faire, comme le précise la jurisprudence. Or, ce n'est pas le cas. Quant à la preuve de cette notification, force est d'admettre que l'AFC-GE l'a dûment apportée, en produisant un extrait de la Poste des Emirats Arabes Unis et une confirmation de la Poste suisse du 9 octobre 2023. Ces documents attestent en effet que ce courrier a été distribué au recourant en date du 17 mai 2022. L'attestation de son employeur, affirmant son absence de _____[ARE] entre le 16 et 20 mai 2022, est manifestement insuffisante pour retenir le contraire, d'autant moins qu'il ne l'a produite qu'au stade de la réplique, sans avoir allégué cette absence dans ses recours. Ainsi, n'ayant donné aucune suite à ce courrier, il ne saurait se plaindre de la notification des bordereaux litigieux par la publication dans la FAO du _____ 2022. Cette notification doit être considérée comme valable, en vertu des art. 19 al. 4 LPFisc et 116 al. 2 LIFD.

Le recourant allègue que l'AFC-GE connaissait son adresse électronique et qu'elle aurait dû effectuer ses notifications par ce moyen. Or, au vu du dossier, aucun des courriers qu'il lui a adressés avant l'émission des bordereaux en cause ne contenait son adresse électronique. Il ne l'a en effet indiquée que dans un courrier, non daté, reçu par l'AFC-GE le 17 avril 2023. Enfin, il est pour le moins paradoxal de prétendre à la fois que l'AFC-GE aurait dû d'abord tenter de l'inviter à désigner un domicile élu en Suisse - ce qu'elle a fait par son courrier du 10 mai 2022 - et que la notification de ce courrier à _____[ARE] serait nulle, en vertu de la convention.

Compte tenu de ce qui précède, il faut retenir que les bordereaux litigieux ont été valablement notifiés au recourant en date du 3 novembre 2022. Le délai de réclamation a donc commencé à courir le vendredi 4 novembre 2022 et est arrivé à l'échéance le lundi 5 décembre 2022. En conséquence, la réclamation du recourant du 4 juillet 2023 est manifestement tardive. C'est donc à bon droit que l'AFC-GE l'a déclarée irrecevable pour ce motif, étant précisé que le recourant n'y avait

invoqué aucun motif sérieux justifiant une restitution dudit délai (cf. art. 133 al. 3 LIFD et 41 al. 3 LPFisc). Son absence de Suisse ne peut en effet pas être considérée comme un tel motif, dans la mesure où il lui incombait de faire suivre son courrier, après son départ pour _____[ARE], ce qu'il n'a pas fait.

11. Le requérant soutient qu'en ne se prononçant pas sur sa conclusion subsidiaire, prise dans son acte du 4 juillet 2023 et tendant à la révision des bordereaux en cause, l'AFC-GE se serait rendue coupable d'un déni de justice.
12. Lorsqu'une autorité mise en demeure refuse sans droit de statuer ou tarde à se prononcer, son silence est assimilé à une décision (art. 4 al. 4 LPA). Dans un tel cas, une partie peut recourir en tout temps pour déni de justice ou retard non justifié, si l'autorité concernée ne donne pas suite rapidement à la mise en demeure prévue à l'art. 4 al. 4 LPA (art. 62 al. 6 LPA).

Pour pouvoir se plaindre de l'inaction de l'autorité, encore faut-il que l'administré ait effectué toutes les démarches adéquates en vue de l'obtention de la décision qu'il sollicite (ATA/386/2018 du 24 avril 2018 consid. 2d). Les conclusions en déni de justice sont irrecevables lorsque le requérant n'a pas procédé à la mise en demeure prévue à l'art. 4 al. 4 LPA (ATA/1210/2018 du 13 novembre 2018 consid. 5c et 6).

Une autorité qui n'applique pas ou applique d'une façon incorrecte une règle de procédure, de sorte qu'elle ferme l'accès à la justice au particulier qui, normalement, y aurait droit, commet un déni de justice formel. Il en va de même pour l'autorité qui refuse expressément de statuer, alors qu'elle en a l'obligation (ATF 135 I 6 consid. 2.1).

En cas de recours contre la seule absence de décision, les conclusions ne peuvent tendre qu'à contraindre l'autorité à statuer (ATA/595/2017 du 23 mai 2017 consid. 6c). En effet, conformément à l'art. 69 al. 4 LPA, si la juridiction administrative admet le recours pour déni de justice ou retard injustifié, elle renvoie l'affaire à l'autorité inférieure en lui donnant des instructions impératives (ATA/373/2020 du 16 avril 2020 consid. 6a).

La reconnaissance d'un refus de statuer ne peut être admise que si l'autorité mise en demeure avait le devoir de rendre une décision ou, vu sous un autre angle, si le requérant avait un droit à en obtenir une de sa part (ATF 135 II 60 consid. 3.1.2 ; ATA/7/2020 du 7 janvier 2020 consid. 3b). Au stade de l'examen de la recevabilité, tribunal de céans doit examiner si la décision dont l'absence est déplorée pourrait faire l'objet d'un recours devant elle au cas où ladite décision avait été prise et si le requérant disposerait de la qualité pour recourir contre elle (ATA/386/2018 du 24 avril 2018 consid. 2d).

13. Une autorité se rend coupable d'un déni de justice formel également lorsqu'elle omet de se prononcer sur des griefs qui présentent une certaine pertinence ou de prendre en considération des allégués et arguments importants pour la décision à rendre (ATF 139 IV 179 consid. 2.2 ; 138 I 232 consid. 5.1 ; 137 II 266 consid. 3.2 ; 136 I 229 consid. 5.2 ; cf. aussi ATA/967/2016 du 15 novembre 2016 consid. 2b).

Dans ce cas, une réparation devant l'instance de recours est possible si celle-ci jouit du même pouvoir d'examen que l'autorité intimée (ATF 137 I 195 consid. 2.3.2 ; 133 I 201 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_572/2011 du 3 avril 2012 consid. 2.1 et les références citées ; 1C_161/2010 du 21 octobre 2010 consid. 2.1), comme c'est le cas du tribunal, qui a les mêmes compétences que le département dans la procédure de taxation.

14. Le tribunal a à maintes reprises jugé que lorsqu'un contribuable demande à l'autorité fiscale de réexaminer sa taxation, alors que le délai de réclamation a expiré depuis plusieurs mois, cette dernière doit envisager une telle requête comme une demande de reconsidération (ou de « révision », au sens de l'art. 55 LPFisc) (cf. not. JTAPI/1060/2023 du 2 octobre 2023 ; JTAPI/1151/2021 du 15 novembre 2021 ; JTAPI/744/2020 du 7 septembre 2020 ; JTAPI/724/2019 du 19 août 2019 ; JTAPI/325/2018 du 9 avril 2018 ; JTAPI/954/2017 du 11 septembre 2017 ; JTAPI/182/2016 du 22 février 2016 ; cf. aussi ATA/660/2015 du 23 juin 2015 consid. 8, par analogie).
15. En l'espèce, force est d'admettre que par son acte unique du 4 juillet 2023, le recourant a formé à la fois une réclamation et une demande de reconsidération. Or, l'AFC-GE n'a statué que sur la réclamation. Elle aurait dû percevoir cet acte également comme une demande de reconsidération, au sens des art. 55 LPFisc et 147 LIFD, d'autant que les bordereaux concernés étaient entrés en force depuis le 5 décembre 2022 et que le recourant l'avait requis expressément.

Cela étant, il n'y a pas lieu de lui renvoyer le dossier dans la mesure où, dans sa réponse, elle a exposé les motifs pour lesquels elle ne serait pas entrée en matière sur cette demande. Le recourant a par ailleurs eu l'occasion de répliquer et, dès lors, de se déterminer sur ces motifs, de sorte qu'un tel renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec son intérêt à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (cf. ATF 145 I 167 consid. 4.4 et ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 par analogie).

16. En matière de révision, lorsque l'autorité n'est pas entrée en matière, le recours ne peut pas porter sur le fond des taxations concernées, mais seulement sur le fait de savoir si les conditions d'entrée en matière sur une reconsidération étaient ou non remplies (ATA/762/2023 du 11 juillet 2023 consid. 3.6 ; ATA/413/2021 du 13 avril 2021 consid. 3 ; ATA/338/2020 du 7 avril 2020 consid. 5).
17. Aux termes des art. 55 al. 1 LPFisc et 147 al. 1 LIFD, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé (par quoi il faut entendre reconsidéré, le terme de révision étant 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) 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 (art. 55 al. 2 LPFisc et 147 al. 2 LIFD). 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_962/2019 du 19 février 2020 consid. 5.3).

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 la 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 du 27 septembre 2019 consid. 5.3 et les références citées). Il appartient en effet à ce dernier de contrôler la décision de taxation lorsqu'il la reçoit et de signaler en temps utile les vices dont elle serait affectée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_491/2015 du 9 août 2016 consid. 6.3 et les arrêts cités).

Selon une jurisprudence constante, le Tribunal fédéral, dans l'intérêt de la sécurité du droit, refuse de corriger des décisions de taxation entrées en force pour d'autres motifs que ceux précités. Il n'existe ainsi pas de cas de « révision facilitée » en présence d'une erreur manifeste, puisque la jurisprudence du Tribunal fédéral ne prévoit pas ce motif de révision (arrêt 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.1 et 5.5 et les arrêts cités).

Il n'est pas possible de déroger aux principes régissant la révision, si le résultat de leur application est choquant et heurte le sentiment de l'équité. Un tel raisonnement revient en effet à déroger à la règle du *numerus clausus* des motifs légaux qui permettent de revenir sur une décision entrée en force (arrêt du Tribunal fédéral 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.1).

18. Le Tribunal fédéral a en effet 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).

19. En l'espèce, dans son acte du 4 juillet 2023, le recourant a fondé sa demande de « révocation » - par quoi il faut entendre reconsidération - sur « l'ensemble des irrégularités » que l'AFC-GE aurait commises avant la notification des bordereaux concernés, dont diverses violations de règles de procédure, y compris la prétendue invalidité de cette notification. Or, l'on ne voit pas pourquoi il ne pouvait pas invoquer ces supposés vices de procédure par voie de droit ordinaire, soit celle de la réclamation. Pour le surplus, il n'a démontré la réalisation d'aucun des motifs visés par les art. 55 al. 1 LPFisc et 147 al. 1 LIFD. En tout état, l'on ne perçoit pas de quels faits importants ou preuves concluantes, qu'elle connaissait ou devait connaître, l'AFC-GE n'aurait pas tenu compte dans la procédure ordinaire. En particulier, le recourant n'a pas démontré lui avoir effectivement remis la prétendue clé USB contenant des renseignements qu'elle lui avait demandés à de nombreuses reprises. S'il lui avait remis cette clé - comme il le prétend, sans toutefois l'étayer - et que le contenu de celle-ci répondait effectivement à sa demande de renseignements du 13 décembre 2018, elle n'aurait alors pas réitéré sa demande à trois reprises par la suite, comme elle l'a fait en dates des 15 et 26 novembre 2021 et 6 janvier 2022. En tout état, les arguments et explications qu'il avance aujourd'hui auraient pu et dû être invoqués au cours de la procédure ordinaire, au moyen d'une réclamation déposée en temps utile, ce qu'il n'a pas fait. Il en résulte que si l'AFC-GE avait perçu son acte du 4 juillet 2023 également comme une demande de reconsidération - ce qu'elle aurait dû faire - elle n'aurait pas été dans l'obligation d'entrer en matière à son égard, aucun motif d'une reconsidération obligatoire n'étant réalisé.
20. Au vu de ce qui précède, les recours doivent être rejetés.
21. 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), le recourant, qui succombe, est condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 1'400.- ; il est couvert par les avances de frais versées à la suite du dépôt des recours.
22. 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 recevables les recours interjetés le 15 novembre 2023 par Monsieur A_____ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 13 octobre 2023 et pour déni de justice ;
2. les joint sous le numéro de cause A/3828/2023 ;
3. les rejette ;
4. met à la charge de Monsieur A_____ un émolument de CHF 1'400.-, lequel est couvert par les avances de frais ;
5. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
6. 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: Sophie CORNIOLEY BERGER, présidente, Stéphane TANNER et Yuri KUDRYAVTSEV, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :
La présidente
Sophie CORNIOLEY BERGER

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière