

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4283/2023 ICCIFD

JTAPI/787/2024

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 19 août 2024

dans la cause

Monsieur A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Par bordereaux ICC et IFD datés du 19 janvier 2022 et expédiés sous pli simple, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC-GE) a taxé Monsieur A_____ (ci-après : le contribuable ou le recourant) pour l'année fiscale 2020.

Les avis de taxation ICC et IFD joints à ce bordereau faisaient notamment état de revenus immobiliers bruts de CHF 17'600.-, d'un revenu imposable de CHF 66'255.- et d'une fortune brute immobilière de CHF 352'000.-. L'ICC s'élevait ainsi à CHF 12'743.-, dont CHF 1'080.- d'impôts sur la fortune, et l'IFD à CHF 799.-.

2. Par courrier daté du 30 octobre 2023 et parvenu le 3 novembre suivant à l'AFC-GE, le contribuable a fait part à l'AFC-GE du fait qu'il était dans l'impossibilité de payer ses impôts 2021 car il avait été surtaxé en 2020. Il avait reçu un appartement en héritage suite au décès de son père, ce dont il avait fait état dans sa déclaration fiscale 2020, en précisant ne disposer d'aucun document à ce sujet. N'ayant aucune connaissance en matière successorale ou fiscale et n'ayant reçu aucune explication de la part de l'AFC-GE, il avait d'abord cru avoir été taxé sur la valeur de ce bien immobilier. Ce n'était « que maintenant » qu'il avait compris que l'AFC-GE s'était fondée sur une valeur locative de l'appartement correspondant au double du loyer effectif. Une telle estimation était complètement surévaluée. Il demandait dès lors à l'AFC-GE de réviser ses bordereaux 2020.
3. Percevant ce courrier comme une « réclamation » formée contre les bordereaux ICC et IFD du 19 janvier 2022, l'AFC-GE a déclaré celle-ci irrecevable par décisions du 14 novembre 2023, pour cause de tardiveté.

L'en-tête des décisions susvisées portait la mention « Date de notification : 16 novembre 2023 ».

4. Par acte posté le 21 décembre 2023, le contribuable a recouru contre ces décisions auprès du tribunal, en réitérant les arguments figurant dans sa réclamation.

Ce n'était qu'au début de l'année 2023, à réception de sa taxation 2021, qu'il avait compris que le montant de son bordereau d'impôts 2020 était dû à la valeur locative de l'appartement retenue par l'AFC-GE. En l'état, il n'avait plus les moyens d'assumer sa charge fiscale. Il sollicitait dès lors la révision de sa taxation 2020 sur la base des loyers qu'il avait réellement perçus et dont il avait communiqué le montant à l'AFC-GE dans le cadre de sa déclaration fiscale 2021, une fois que ces éléments lui avaient été transmis.

5. Dans sa réponse du 29 janvier 2024, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours en raison du caractère tardif de la réclamation. Le contribuable avait en effet formulé celle-ci le 30 octobre 2023, soit manifestement hors délai, et n'invoquait aucun

motif sérieux tendant à justifier son retard. Les conditions d'une révision n'étaient pas non plus remplies.

6. Dans sa réplique du 6 mars 2024, le contribuable a maintenu ses conclusions. Il a encore allégué que son père était décédé au mois de _____ 2019 et qu'il avait hérité, avec ses deux frères, d'un appartement situé à B_____ et loué pour CHF 2'500.- par mois. Les affaires de son père étaient gérées par l'un de ses deux frères et il n'avait reçu aucune information au sujet de la succession avant la fin de l'année 2021. Il avait donc déposé sa déclaration fiscale 2020 tardivement et sans disposer d'un quelconque document au sujet de cet appartement, ce qu'il avait mentionné dans ladite déclaration. Lorsqu'il avait reçu son bordereau début 2022, il ne l'avait pas contesté pour les motifs exposés dans son recours et parce qu'il avait les moyens de payer le montant réclamé, qui était toutefois bien plus élevé que les années précédentes (CHF 1'666.- en 2017, CHF 57.- en 2018 et CHF 25.- en 2019). Sa taxation 2021 étant à nouveau très élevée, il avait sollicité des explications auprès de l'AFC-GE. Il lui avait alors été indiqué que la valeur locative de l'appartement dont il avait été hérité avait été estimée à CHF 4'500.- par mois. Il était toutefois illusoire de réclamer un tel loyer pour ce bien compte tenu de sa situation et l'AFC-GE devait tenir compte du loyer réellement perçu. Son revenu imposable 2020 s'élevait ainsi à CHF 49'647.- et non à CHF 66'255.- comme retenu par l'AFC-GE. Sa charge fiscale aurait dès lors dû être fixée à CHF 8'409.-.
7. L'AFC-GE a dupliqué le 15 mars 2024 et persisté dans ses conclusions.
8. Le contribuable a encore déposé des observations spontanées le 10 avril 2024, en persistant dans ses explications et ses conclusions.

EN DROIT

1. Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, 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 ; 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. La question de savoir s'il a été formé dans le délai de 30 jours prévu par ces dispositions peut souffrir de rester indéfinie dès lors qu'il doit de toute manière être rejeté sur le fond.

3. A 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 30 jours qui suivent sa notification.

Le fardeau de la preuve de la notification incombe à l'autorité qui entend en tirer une conséquence juridique (ATF 129 I 8 consid. 2.2). En l'absence d'envoi recommandé, la preuve de la notification d'un acte peut résulter de l'ensemble des circonstances, en particulier de la correspondance échangée ou de l'absence de protestation de la part d'une personne qui reçoit des rappels (ATF 142 IV 125 consid. 4.3 ; 136 V 295 consid. 5.9).

4. Une réclamation tardive n'est recevable que si le contribuable établit que par suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de présenter son acte en temps utile et qu'il l'a déposé dans les trente jours après la fin de l'empêchement (art. 133 al. 3 LIFD, 41 al. 3 LPFisc).

Les conditions pour admettre un empêchement sont très strictes. La restitution du délai suppose que le contribuable n'a pas respecté le délai légal en raison d'un empêchement imprévisible, dont la survenance ne lui est pas imputable à faute (arrêt du Tribunal fédéral 2C_40/2018 du 8 février 2018 consid. 5.1 et 5.2). Celui-ci peut résulter d'une impossibilité objective ou subjective. Il doit être de nature telle que le respect des délais aurait exigé la prise de dispositions que l'on ne peut raisonnablement attendre de la part d'un homme d'affaires avisé (ATA/633/2022 du 14 juin 2022 consid. 2a et les références citées).

5. 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. 21 al. 1 LPFisc, 119 al. 1 LIFD et 16 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). Ainsi, celui qui n'agit pas dans le délai prescrit est forclos de sorte que la décision en cause acquiert force obligatoire (ATA/85/2020 du 28 janvier 2020 consid. 3 et les références citées). Le strict respect des délais légaux se justifie pour des raisons d'égalité de traitement et n'est pas constitutif de formalisme excessif (ATF 142 V 152 consid. 4.2 *in fine*).
6. En l'espèce, la date exacte à laquelle le recourant a reçu les bordereaux litigieux, datés du 19 janvier 2022, ne peut être précisément déterminée dans la mesure où l'AFC-GE a choisi de les lui communiquer par pli simple.

Le recourant a cependant indiqué dans son recours qu'il avait reçu sa taxation 2021 au début de l'année 2023 et qu'il avait alors déjà connaissance de sa taxation 2020. Il a ensuite confirmé dans sa réplique qu'il avait reçu ladite taxation au début de l'année 2022. Il est dès lors établi que les bordereaux contestés lui ont été notifiés au plus tard à la fin du mois de janvier 2022, de sorte que le délai de

réclamation de 30 jours prévu par l'art. 39 al. 1 LPFisc avait largement expiré lorsqu'il s'est adressé à l'AFC-GE par courrier du 30 octobre 2023. Sous cet angle, l'AFC-GE pouvait dès lors considérer sa réclamation comme tardive.

Le recourant a toutefois exposé, dans le courrier susmentionné, qu'il sollicitait la révision de ses bordereaux 2020 au motif qu'il n'avait compris « que maintenant » que l'AFC-GE avait inclus, dans ses revenus, une valeur locative correspondant au double du loyer effectif de l'appartement dont il avait hérité. Il n'a pas qualifié ce courrier de réclamation, ni n'a sollicité de restitution du délai de 30 jours prévu par la loi pour utiliser cette voie de droit au motif qu'il aurait été empêché d'agir en temps valable. Il n'a pas non plus formulé de requête en ce sens dans les écritures qu'il a déposées devant le tribunal de céans. Il a au contraire persisté à expliquer qu'il n'avait contesté sa taxation qu'au mois d'octobre 2023 car il avait tardé à comprendre comment celle-ci avait été établie et qu'il avait désormais connaissance du montant des loyers encaissés. Le courrier du 30 octobre 2023 constituait dès lors une demande de révision au sens des art. 147 al. 1 LIFD et 55 al. 1 LPFisc (cf. *infra* consid. 7) et non une réclamation comme l'a retenu l'AFC-GE.

Le traitement d'une telle demande relevant de la compétence de l'AFC-GE (cf. art. 149 al. 1 LIFD, 57 al. 1 LPFisc), la cause devrait en principe être renvoyée à cette dernière (cf. art. 11 al. 3 LPA *cum* art. 2 al. 2 LPFisc) pour qu'elle statue sous cet angle.

Par économie de procédure, le tribunal de céans statue cependant lui-même sur une demande de révision lorsque l'AFC-GE a traité celle-ci comme une réclamation, sous condition que ladite autorité se prononce sur les chances de succès de cette demande au stade du recours (JTAPI/947/2023 du 4 septembre 2023 consid. 10 ; JTAPI/635/2021 du 21 juin 2021 consid. 8; JTAPI/75/2014 du 20 janvier 2014 consid. 4 et les jugements cités), ce qui a été fait en l'occurrence (cf. En fait, ch. 5 *in fine*).

7. À teneur des art. 55 al. 1 LPFisc et 147 al. 1 LIFD, 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) ou lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (let. c).

Est nouveau le fait qui était inconnu, mais qui existait déjà au moment de la décision. Les faits en question sont donc des événements antérieurs au prononcé

dont la révision est demandée, mais qui ont été découverts par la suite. Les faits et moyens postérieurs à la décision sont donc en principe exclus. S'ils existaient de manière latente dès le début, ils peuvent toutefois justifier une révision en ce qu'ils rétroagissent au jour où la décision a été prise et font apparaître l'appréciation des faits effectuée à cette époque comme inexacte (arrêt du Tribunal fédéral 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.2 et les références citées).

La révision est en revanche 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. 147 al. 2 LIFD, art. 51 al. 2 LHID, 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 souligne qu'il faut se montrer strict à cet égard. Le seul facteur décisif est donc celui de savoir si le contribuable aurait déjà pu présenter le motif de révision dans la procédure ordinaire. Le but de la procédure extraordinaire de révision n'est en effet pas de réparer les omissions évitables du contribuable commises au cours de la procédure ordinaire. Cette limitation importante à la révision s'explique par le caractère subsidiaire de cette voie de droit et par les exigences de la sécurité du droit (arrêt du Tribunal fédéral 2C_245/2019 précité consid. 5.3 et les références citées).

8. Saisie d'une demande de réexamen, l'autorité doit procéder en deux étapes : elle examine d'abord la pertinence du fait nouveau invoqué, sans ouvrir d'instruction sur le fond du litige, et décide ou non d'entrer en matière. Un recours contre cette décision est ouvert, le contentieux étant limité uniquement à la question de savoir si le fait nouveau allégué doit contraindre l'autorité à réexaminer la situation (ATF 117 V 8 consid. 2a ; 109 Ib 246 consid. 4a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_172/2013 du 21 juin 2013 consid. 1.4 ; 2C_504/2013 du 5 juin 2013 consid. 3 ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2^{ème} éd., 2018, n. 1428 ss p. 480). Si la juridiction de recours retient la survenance d'une modification des circonstances, elle doit renvoyer le dossier à l'autorité intimée afin que celle-ci entre cette fois en matière et examine si cette modification des circonstances est propre, sous l'angle juridique, à entraîner une modification de la décision initiale (Jacques DUBEY/Jean-Baptiste ZUFFEREY, Droit administratif général, 2014, n. 2148 ; Thierry TANQUEREL, op. cit., n. 1429).
9. En l'espèce, les explications données par le recourant ne permettent pas de retenir que les conditions d'une révision des décisions querellées seraient réalisées.

Il appartenait en effet au recourant de contrôler sa taxation 2020 à réception de celle-ci et, cas échéant, de déposer une réclamation, voire de recourir dans les délais légaux, ce qu'il n'a pas fait. Le recourant ne saurait se retrancher derrière le

fait qu'il ne disposait, à ce moment, ni des connaissances juridiques ni des documents nécessaires pour contester cette décision. La prise en compte de la valeur locative de l'appartement dont il avait hérité ressortait en effet clairement des avis de taxation ICC et IFD, lesquels faisaient notamment état de revenus bruts immobiliers à hauteur de CHF 17'600.-. Le recourant pouvait dès lors saisir que la forte augmentation de sa charge fiscale par rapport à l'année précédente était principalement liée aux revenus en question, l'impôt sur la fortune restant pour sa part marginal. A supposer que ce lien de cause à effet n'ait pas été évident pour lui, il avait la possibilité de se renseigner auprès de l'AFC-GE ou d'un mandataire professionnellement qualifié dans le délai de 30 jours prévu par la loi, afin de déterminer s'il entendait contester cette appréciation au moyen d'une réclamation. Dans l'hypothèse où il ne disposait pas encore des éléments nécessaires pour fonder une telle réclamation, il pouvait en outre solliciter un délai pour compléter celle-ci, le temps pour lui d'obtenir les documents pertinents de la part de son frère, étant précisé qu'il n'a pas prétendu qu'il lui aurait été impossible de les obtenir à ce moment-là. Le recourant n'a cependant entrepris aucune démarche en ce sens et a attendu près de deux ans pour solliciter la révision de sa taxation 2020. Ce faisant, il n'a pas fait preuve de la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui.

Au vu de ce qui précède, l'AFC-GE n'aurait pas été dans l'obligation d'entrer en matière sur la demande de reconsidération du recourant, si elle l'avait perçue comme telle.

10. Partant, le recours sera rejeté dans la mesure de sa recevabilité.
11. 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, sera condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. 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. rejette, dans la mesure de sa recevabilité, le recours formé le 21 décembre 2023 par Monsieur A_____ à l'encontre des décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 14 novembre 2023 ;
2. met à la charge du recourant un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais du même montant ;
3. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
4. 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: Marielle TONOSSI, présidente, Federico ABRAR et Stéphane TANNER, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Marielle TONOSSI

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière