

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3828/2023-ICCIFD

ATA/1183/2024

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 8 octobre 2024

4^{ème} section

dans la cause

A _____

recourant

représenté par Me Natassia BANGERTER et Me Fouad SAYEGH, avocats

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

intimées

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
29 avril 2024 (JTAPI/399/2024)**

EN FAIT

- A. a.** Le litige concerne les impôts cantonal, communal (ICC) et fédéral direct (IFD) 2008 à 2016 de A_____.
- b.** À teneur du registre de l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM), celui-ci, 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 B_____ (VS). Auparavant, il y avait séjourné du 8 avril 1991 au 8 octobre 1992.
- c.** Par 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 C_____ (GE).
- d.** Le 14 décembre 2017, il a formé réclamation contre sa taxation pour l'année 2015, en indiquant une première adresse à B_____ (avenue D_____) ainsi que son adresse genevoise à C_____ avec la mention « Adresse de taxation 2015 ».
- e.** Par courrier recommandé du 7 novembre 2018, envoyé à cette adresse valaisanne et 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.
- f.** Le 13 décembre 2018, l'AFC-GE a renouvelé sa demande de renseignements.
- g.** Par courrier du 14 janvier 2019, A_____ a accusé réception du courrier du 13 décembre 2018 de l'AFC-GE et lui a présenté ses excuses « pour avoir totalement oublié de répondre à [son] courrier du 7 novembre dernier ». Il l'a informée de son changement d'adresse à B_____ (rue E_____).
- Il a également 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, indiquant une annexe « Clef USB cryptée de marque F_____ ».
- h.** Par courrier recommandé du 15 novembre 2021, l'AFC-GE lui a envoyé cette même demande de renseignements à sa première adresse valaisanne (avenue D_____). Ce courrier a été retourné à l'AFC-GE, avec la mention de la Poste « Le destinataire est introuvable à l'adresse indiquée ».

i. Par plis recommandés des 26 novembre 2021 et 6 janvier 2022, expédiés à l'adresse du contribuable à G_____ (PO Box 1_____ H_____ – Émirats Arabes Unis), l'AFC-GE a réitéré sa demande de renseignements précitée. Ces courriers lui ont été retournés, avec les mentions « inconnu », respectivement « non réclamé ».

j. Par un nouveau courrier recommandé international du 10 mai 2022, expédié à son adresse à G_____ (PO Box 1_____ I_____), l'AFC-GE a, en lien avec les taxations IFD et ICC 2008 à 2016, invité le contribuable, désormais domicilié aux Émirats Arabes Unis, à lui indiquer une adresse en Suisse pour l'envoi du courrier, précisant qu'à défaut de réponse, les décisions le concernant seraient notifiées valablement par la publication dans la Feuille d'avis officielle de la République et canton de Genève (ci-après : FAO). Elle lui a imparti un délai au 10 juin 2022 pour y répondre.

k. Selon un extrait de la Poste des Émirats Arabes Unis produit par l'AFC-GE, son courrier du 10 mai 2022 a été distribué à A_____ le 17 mai 2022 avec l'indication « Delivery Centre - J_____ ». Ce dernier n'y a pas donné suite.

B. a. 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, portant l'adresse à G_____ (P.O. Box 1_____ G_____). Elle en a informé le contribuable par une publication dans la FAO du 3 novembre 2022, précisant que des décisions le concernant rendues par l'AFC-GE au sujet des ICC et IFD de 2008 à 2016 pouvaient être retirées auprès d'elle et contestées par la voie de la réclamation, dans un délai de 30 jours qui suivaient cette publication.

b. Par lettre non datée, reçue par l'AFC-GE le 17 avril 2023 et comportant l'adresse du contribuable à G_____ (I_____), 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.

Il mentionnait dix références de documents qui lui avaient été notifiés par la société « Emirates post » le jeudi 30 mars 2023. Ceux-ci faisaient référence à une décision de taxation notifiée le 3 novembre 2022, ce qu'il contestait. Comme la poste émiratie était une « catastrophe », il énumérait, par ordre de préférence, quatre moyens de lui transmettre les documents demandés : un service de courrier international tel DHL dont il assurerait le coût, son adresse courriel, la création d'une boîte Dropbox sécurisée ou un cabinet spécialisé en droit fiscal qui officierait entre autres comme « BAL » sur le canton de Genève si une telle demande lui était faite par courriel. Il pouvait être contacté par courriel dont il répétait l'adresse et par téléphone.

c. Le 1^{er} mai 2023, A_____ a transmis, par courrier recommandé envoyé en Suisse où il était de passage, à l'AFC-GE une lettre où il indiquait n'avoir toujours pas été contacté par cette dernière alors que le sujet devait être considéré comme important et extrêmement urgent. Il renouvelait sa demande d'accès au contenu de son dossier fiscal genevois et informait l'AFC-GE avoir ouvert un compte « e-démarches »,

rappelant que son adresse suisse n'était plus valable et que la poste émiratie était une « catastrophe ». Sa demande était urgente.

d. Le 5 juin 2023, l'AFC-GE a remis au conseil de A_____ une copie de ces bordereaux.

e. 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 remise précédemment. Le 20 juin suivant, l'AFC-GE lui a répondu ne pas avoir reçu cette clé.

f. Le 4 juillet 2023, A_____ 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 Émirats 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 Émirats Arabes Unis, ce pays ayant émis des réserves dans la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale du 25 janvier 1988 telle qu'amendée par le Protocole du 27 mai 2010 (ci-après : CAAMMF ou MAC - RS 0.652.1 et STE n° 127), 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.

g. 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.

h. Par décisions du 13 octobre 2023, l'AFC-GE a déclaré la réclamation irrecevable, car tardive.

Son courrier recommandé du 10 mai 2022, invitant A_____ à désigner un représentant en Suisse, avait été distribué à ce dernier le 17 mai 2022. 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.

C. a. Par acte du 15 novembre 2023 (enregistré sous le n° de cause A/3828/2023), A_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision, concluant à son annulation.

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.

b. Par un acte séparé du même jour (enregistré sous le n° de cause A/3964/2023), A_____ a également recouru au TAPI 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 qu'en ne se prononçant pas sur cette demande, l'AFC-GE avait commis un déni de justice formel et a conclu à ce qu'elle soit enjointe à rendre une décision sur cet objet.

c. L'AFC-GE a conclu à la jonction des deux causes et au rejet des recours.

Tant la notification de sa demande du 10 mai 2022 à G_____ 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.

Même si elle avait mis du temps à traiter la dénonciation spontanée, c'était bien l'intéressé qui n'avait pas donné suite à ses nombreuses demandes de renseignements. Elle n'avait pas reçu de courriers contenant une clé USB et l'intéressé n'avait pas prouvé le contraire, ni ne lui avait remis une copie de cette clé.

A_____ avait retiré lui-même le pli du 10 mai 2022, comme le démontraient l'extrait de la Poste des Émirats Arabes Unis et la confirmation de la Poste suisse du 9 octobre 2023. Il avait réceptionné, en personne, ce courrier sans pour autant y répondre. Il savait donc qu'il s'exposait à une notification par la FAO.

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

d. A_____ a encore fait valoir qu'il avait été absent de G_____ 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.

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

f. Par jugement du 29 avril 2024, le TAPI a joint les deux causes et rejeté les recours.

Lorsqu'il avait quitté la Suisse pour les Émirats Arabes Unis, en mars 2021, l'intéressé savait que les procédures intentées à son encontre étaient toujours ouvertes. Il devait donc s'attendre à recevoir des notifications de l'AFC-GE. Or, il avait omis de l'informer de son adresse à G_____ et ne lui avait communiqué aucun domicile élu en Suisse. L'AFC-GE était donc légitimée à exiger de lui qu'il désigne un domicile de notification en Suisse, comme elle l'avait fait, même si elle

n'y était pas tenue, et à procéder, en l'absence de désignation d'un tel domicile, par la publication dans la FAO.

La notification du courrier du 17 mai 2022 était valable. L'intéressé ne pouvait se plaindre de la prétendue violation de la convention liant la Suisse aux Émirats Arabes Unis, seuls ces derniers pouvant le faire. La preuve de cette notification avait dûment été apportée par l'extrait de la Poste des Émirats Arabes Unis et la confirmation de la Poste suisse du 9 octobre 2023. Ces documents attestaient que ce courrier avait été distribué à A_____ le 17 mai 2022. L'attestation de son employeur, affirmant son absence de G_____ entre le 16 et 20 mai 2022, était manifestement insuffisante pour retenir le contraire, d'autant moins qu'il ne l'avait produite qu'au stade de la réplique, sans avoir allégué cette absence dans ses recours. La notification des bordereaux litigieux par la publication dans la FAO du 3 novembre 2022 était donc valable.

Au vu du dossier, aucun des courriers adressés par le contribuable à l'AFC-GE avant l'émission des bordereaux ne contenait son adresse électronique. Il ne l'avait indiquée que dans un courrier, non daté, reçu par l'AFC-GE le 17 avril 2023. Les bordereaux litigieux ayant été valablement notifiés le 3 novembre 2022, la réclamation du 4 juillet 2023 était manifestement tardive et, donc, irrecevable, étant précisé que l'intéressé n'avait invoqué aucun motif justifiant une restitution du délai.

L'AFC-GE n'avait statué que sur la réclamation, alors qu'elle aurait dû percevoir cet acte également comme une demande de reconsidération. Il n'y avait cependant pas lieu de lui renvoyer le dossier dans la mesure où, dans sa réponse, elle avait exposé les motifs pour lesquels elle ne serait pas entrée en matière sur cette demande. L'intéressé avait par ailleurs pu répliquer et, dès lors, se déterminer sur ces motifs, de sorte qu'un renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure.

L'on ne voyait pas pourquoi les prétendus vices de procédures justifiant selon le contribuable la reconsidération ne pouvaient être invoqués dans une réclamation. Il n'apparaissait pas que des faits importants ou preuves concluantes que l'AFC-GE connaissait ou devait connaître auraient été ignorés. A_____ n'avait, en particulier, pas démontré lui avoir remis la clé USB contenant des renseignements qu'elle lui avait demandés à de nombreuses reprises. S'il lui avait remis cette clé et que le contenu de celle-ci répondait à sa demande de renseignements du 13 décembre 2018, elle n'aurait pas réitéré sa demande à trois reprises par la suite, les 15 et 26 novembre 2021 et 6 janvier 2022. Les arguments et explications auraient pu et dû être invoqués au cours de la procédure ordinaire. Ainsi, si l'AFC-GE avait perçu son acte du 4 juillet 2023 également comme une demande de reconsidération, elle n'aurait pas été dans l'obligation d'entrer en matière, aucun motif d'une reconsidération obligatoire n'étant réalisé.

D. a. Par acte expédié le 31 mai 2024, A_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce

jugement, dont il a demandé l'annulation. Il a conclu, principalement, à ce qu'il soit dit que les bordereaux de rappel d'impôts et d'amende n'avaient pas été valablement notifiés le 3 novembre 2022, que la notification avait eu lieu le 5 juin 2023 et qu'ainsi sa réclamation était valable. Subsidiairement, la cause devait être renvoyée au TAPI afin qu'il fasse les mêmes constatations. Plus subsidiairement, la cause devait être renvoyée à l'AFC-GE en l'enjoignant de constater qu'elle avait commis un déni de justice et de rendre une décision sur la demande en révocation (*sic*).

Les faits avaient été constatés de manière arbitraire. Il avait adressé le 4 décembre 2017 à l'OCPM un courrier indiquant sa nouvelle adresse en Valais et son adresse électronique. Il admettait ne pas avoir mentionné celle-ci dans sa correspondance avec l'AFC-GE lorsqu'il résidait en Suisse, l'adresse postale étant suffisante. En août 2021, il avait quitté la Suisse, annonçant son départ au contrôle des habitants du canton du Valais, y compris sa nouvelle adresse, pour s'établir aux Émirats Arabes Unis. C'était grâce aux annonces qu'il avait faites auprès de chaque canton que les sommations avaient finalement pu lui être notifiées à G_____. Avec son courrier du 14 décembre 2017, il avait remis une clef USB comportant les éléments relatifs à sa dénonciation spontanée. Il avait reçu les demandes de renseignements de l'AFC-GE des 6 et 7 novembre 2018. Dans sa réponse du 14 janvier 2019, il avait prié l'autorité fiscale de se référer aux pièces remises en 2017, y compris la clef USB. Il n'avait depuis lors plus eu de nouvelles de l'AFC-GE. C'était d'ailleurs sur la base de ces documents que le rappel d'impôts était fondé.

L'attestation de son employeur relative à son absence de G_____ au moment de la notification du 10 mai 2022 ne pouvait être écartée au seul motif qu'elle avait été apportée au stade de la réplique ; elle lui permettait de démontrer que le courrier du 10 mai 2022, adressé à la Poste de J_____ (Émirats Arabes Unis), ne lui était jamais parvenu. Le 30 mars 2023, il avait reçu des sommations de la part de l'AFC-GE faisant référence à des amendes impayées. Ces courriers avaient été notifiés, via sa « P.O. Box » située à la Poste de L_____ (Émirats Arabes Unis), distante de cinq heures de marche de la Poste de J_____. Le 7 avril 2023, il s'était enquis des décisions à la base des sommations ; dans la précipitation, il avait omis de dater ce courrier. Il avait relancé l'AFC-GE par courrier du 1^{er} mai 2023. À la suite de la constitution de ses avocats, ceux-ci avaient eu accès au dossier et reçu les décisions litigieuses le 5 juin 2023. Ils avaient ensuite formé réclamation et une demande de révocation, dans le même acte.

Il invoquait la nullité absolue de la notification individuelle à une personne se trouvant à l'étranger, contraire au droit international public en l'absence du consentement de l'État étranger. L'AFC-GE aurait dû l'inviter à désigner une adresse de notification en Suisse. Au besoin, cette invitation aurait dû passer par une publication dans la FAO. Une notification directe ne pouvait lui être valablement adressée aux Émirats Arabes Unis, ce qui devait conduire à l'annulation, le recourant ne pouvant subir de préjudice. De toute façon, il existait

un doute « évident » de savoir si le courrier du 10 mai 2022 lui avait été notifié, ce qui profitait au contribuable. Les courriers adressés en poste restante (« P.O. BOX ») à L_____ lui étaient bien parvenus, mais pas ceux adressés à J_____, ce qui pouvait s'expliquer par le fait que sa poste restante se trouvait au premier lieu précité et non au second. Il s'était, pendant toute la procédure depuis octobre 2017, comporté de bonne foi, ce qui appuyait son allégation selon laquelle il n'avait jamais reçu le courrier du 10 mai 2022. Par ailleurs, la preuve de la notification d'un courrier recommandé pouvait être renversée. Tel était le cas en l'espèce, puisque d'abord, la poste avait indiqué qu'il s'agissait d'un courrier « A+ », alors qu'il s'agissait d'un courrier recommandé, qu'il avait été acheminé à un office postal situé à des kilomètres de son domicile, alors qu'il était absent, et enfin, qu'il avait immédiatement réagi à réception des premiers courriers adressés à G_____.

La clef USB avait été remise à l'AFC-GE. Il n'avait pas eu accès aux décisions litigieuses avant le 5 juin 2023, de sorte qu'il n'avait, avant cette date, pas pu se plaindre « des violations dans la procédure ordinaire ». L'AFC-GE avait donc commis un déni de justice.

b. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours, se référant au jugement et à ses écritures de première instance.

c. Le recourant ne s'est pas manifesté dans le délai imparti pour répliquer.

d. Sur ce, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

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).
2. L'origine du présent litige réside dans la décision d'irrecevabilité de la réclamation du contribuable, prononcée le 13 octobre 2023 par l'AFC-GE et confirmée par le jugement querellé. Ladite réclamation est considérée tardive car elle a été déposée le 4 juillet 2023 contre les bordereaux en rappel d'impôts ICC et IFD de 2008 à 2016 et ceux d'amende ICC et IFD des années 2012 à 2016, notifiés par publication dans la FAO du 3 novembre 2022 au contribuable, domicilié à l'étranger sans avoir indiqué à l'AFC-GE d'adresse ou de représentant en Suisse.

2.1 Lesdits bordereaux concernent à la fois des rappels d'impôts et des amendes pour soustraction fiscale. Aucune partie ne conteste que lesdits bordereaux, y compris ceux concernant les amendes (art. 182 al. 1 LIFD ; art. 57bis al. 1 LHID ; art. 75 al. 2 LPFisc), doivent être notifiés par écrit au contribuable (art. 116 al. 1 LIFD ; art. 41 al. 3 LHID ; art. 19 al. 1 LPFisc), ni que le délai pour former réclamation est de 30 jours à compter de la notification de la décision (art. 132 al. 1 LIFD ; art. 48 al. 1 LHID ; art. 39 al. 1 et 41 al. 1 LPFisc). Les dispositions

concernant les principes généraux de procédure, les procédures de taxation et de recours s'appliquent par analogie aux procédures en rappel d'impôts (art. 153 al. 3 LIFD ; art. 60 al. 4 LPFisc) et d'amende (art. 182 al. 3 LIFD ; art. 57bis al. 3 LHID ; art. 75 al. 3 LPFisc).

Selon l'art. 116 al. 2 LIFD, lorsque le contribuable n'a pas de domicile connu ou qu'il se trouve à l'étranger, sans avoir de représentant en Suisse, les décisions et prononcés peuvent lui être notifiés valablement par publication dans la Feuille officielle du canton. L'art. 19 al. 4 LPFisc a une teneur similaire, précisant « sans avoir de représentant ou de domicile de notification en Suisse ».

2.2 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).

La notification au sens de l'art. 116 al. 2 LIFD intervient le jour de la publication dans la Feuille officielle du canton, étant précisé que cette disposition ne règle pas le point de départ du délai de recours (arrêt du Tribunal fédéral 2C_666/2018 du 10 septembre 2018 consid. 2.2.3 ; Martin ZWEIFEL/Silvia HUNZIKER in Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH [éd.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4^e éd., 2022 [ci-après : Kommentar DBG] n. 27a ad art. 116 LIFD).

2.3 En l'espèce, il n'est pas contesté que le contribuable a quitté le canton de Genève et pris domicile en Valais dès le 1^{er} décembre 2017, puis qu'il a quitté la Suisse en mars, voire août, 2021 pour les Émirats Arabes Unis, sans indiquer d'adresse ou de représentant en Suisse à l'AFC-GE pour recevoir les communications, et ce alors qu'il avait effectué une dénonciation spontanée auprès de cette autorité le 9 octobre 2017 et qu'il avait répondu le 14 janvier 2019 à une demande de renseignements émanant de cette dernière. Il ne pouvait ainsi pas ignorer que la procédure y relative était en cours et que son aboutissement, voire d'autres éléments en lien avec celle-ci, devaient lui être communiqués. Dans ces circonstances sur lesquelles il sera revenu ci-après, l'AFC-GE a notifié les bordereaux précités au contribuable, domicilié aux Émirats Arabes Unis et sans élection de domicile en Suisse, au moyen de la publication le 3 novembre 2022 dans la FAO. Dès lors, la réclamation du 4 juillet 2023 n'a pas été formée dans le délai de 30 jours à compter de cette notification par voie édictale.

- 3.** Le recourant conteste la validité de la notification par voie édictale des bordereaux litigieux. Cette notification était nulle car l'AFC-GE n'avait pas tenté de l'inviter à désigner un représentant en Suisse et les Émirats Arabes Unis n'avaient pas autorisé la notification directe de documents et décision en matière fiscale.

Il convient ainsi d'examiner si la notification litigieuse est régulière.

3.1 En matière fiscale, les États membres du Conseil de l'Europe et les pays membres de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE) ont conclu la CAAMMF, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2017 pour la Suisse et le 1^{er} septembre 2018 pour les Émirats arabes unis.

Selon l'art. 1 CAAMMF, sous réserve de certaines dispositions, les Parties s'accordent mutuellement une assistance administrative en matière fiscale (par. 1), qui comprend entre autres la notification de documents (par. 2 let. c). La notification de documents est réglée à l'art. 17 CAAMMF, dont le par. 3 prévoit qu'une Partie peut faire procéder directement par voie postale à la notification d'un document à une personne se trouvant sur le territoire d'une autre Partie.

Les Émirats Arabes Unis ont émis une réserve concernant l'art. 17 par. 3 CAAMMF, selon laquelle ils se réservent le droit de ne pas accepter les notifications par voie postale prévues à l'art. 17 par. 3. Pour la Suisse, cette convention ne couvre les périodes d'imposition qu'à partir du 1^{er} janvier 2018 (art. 28 par. 6 CAAMMF ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_160/2019 du 5 novembre 2019 consid. 3.6), de sorte qu'elle ne trouve *in casu* pas application, compte tenu des périodes fiscales visées par les bordereaux litigieux.

Cela étant, les bordereaux litigieux n'ont pas été notifiés par voie postale aux Émirats Arabes Unis, mais par publication officielle dans la FAO. Leur notification n'est donc pas irrégulière sous l'angle de cette convention. Seule l'invitation à désigner une adresse en Suisse, contenue dans le courrier du 10 mai 2022, a été envoyée dans ce pays par voie postale, point qui sera examiné plus bas.

3.2 Outre les art. 116 al. 2 LIFD et art. 19 al. 4 LPFisc évoqués plus haut en lien avec l'absence de domicile (et de domicile élu) en Suisse, il y a également lieu de relever les dispositions suivantes.

En vertu de l'art. 126a LIFD (applicable depuis le 1^{er} janvier 2021 et reprenant l'ancienne teneur de l'art. 118 LIFD désormais abrogé), les autorités fiscales peuvent exiger que le contribuable qui a son domicile ou son siège à l'étranger désigne un représentant en Suisse. De même, 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.

L'art. 11b al. 1 PA dispose que les parties qui déposent des conclusions dans une procédure sont tenues de communiquer à l'autorité l'adresse de leur domicile ou de leur siège (phr. 1). Si elles sont domiciliées à l'étranger, elles doivent élire un domicile de notification en Suisse, à moins que le droit international ou l'autorité étrangère compétente n'autorise la notification directe dans l'État considéré (phr. 2 dans sa teneur en vigueur depuis le 1^{er} avril 2019, étant précisé que son contenu est similaire à l'ancienne teneur). Devant le Tribunal fédéral, l'art. 39 al. 3 LTF précise que les parties domiciliées à l'étranger doivent élire en Suisse un domicile de

notification. À défaut, le Tribunal fédéral peut s'abstenir de leur adresser des notifications ou les publier dans une feuille officielle.

3.3 Dans un arrêt récent (arrêt du Tribunal fédéral 9C_685/2023 du 23 avril 2024), le Tribunal fédéral rappelle qu'il existe de nombreuses dispositions relatives à la désignation d'un domicile de notification en Suisse. Certaines sont conçues comme des « *Kann-Vorschrift* » (ex : art. 126a LIFD : « peuvent ») et d'autres comme des « *Muss-Vorschrift* » (art. 11b al. 1 PA et 39 al. 3 LTF : « doivent »). En matière d'IFD, les autorités fiscales et juridictionnelles disposent de la liberté d'appréciation : soit elles demandent la désignation d'un domicile de notification (ou d'un représentant obligatoire) en Suisse, soit elles peuvent directement procéder à la publication par l'organe de publication officiel respectivement faire usage de la possibilité d'une notification directe par voie postale (consid. 2.4.2).

L'exigence d'un domicile de notification en Suisse doit être considérée au regard du principe de territorialité découlant du droit international coutumier. Le principe de territorialité exclut l'exercice de la souveraineté (« *Hoheitsgewalt* ») par un État sur le territoire d'un autre État, à moins que cet autre État ait donné son accord, généralement par la conclusion d'accords interétatiques (arrêt du Tribunal fédéral 9C_685/2023 précité consid. 2.4.3).

L'exigence du consentement de l'autre État dépend du contenu de l'acte notifié à l'étranger. Si celui-ci est purement informatif, cette exigence est superflue. Tel est le cas lorsque le destinataire de cet acte ne subit pas de préjudice juridique s'il laisse de côté ladite information. En revanche, en présence d'une décision et si la notification intervient directement par la voie postale sans l'accord de l'autre État, il y a alors un vice de notification (« *Eröffnungsmangel* »). Les conséquences juridiques d'une telle notification en violation du principe de territorialité dépendent des circonstances du cas d'espèce (arrêts du Tribunal fédéral 9C_685/2023 précité consid. 2.4.5 ; 2C_160/2019 du 5 novembre 2019 consid. 4.1 ; 2C_827/2015 et 2C_828/2015 du 3 juin 2016 consid. 3.2 à 3.4, non publié in ATF 142 II 411). Il ne s'agit pas d'emblée d'une absence de notification (« *Nichtzustellung* ») entraînant la nullité de la décision, comme cela a été le cas de l'arrêt 2C_478/2017 du Tribunal fédéral du 9 avril 2018 consid. 5.2, non cité dans son arrêt récent 9C_685/2023 précité.

3.3.1 La notification irrégulière doit être distinguée de l'absence totale de notification (arrêt du Tribunal fédéral 2C_160/2019 du 5 novembre 2019 consid. 4.1). En effet, de jurisprudence constante, une décision ou jugement n'existent juridiquement qu'une fois qu'ils ont été officiellement communiqués aux parties. Tant qu'ils ne l'ont pas été, ils sont réputés inexistant (« *Nichturteil* ») et ne déploient pas d'effet juridique. Une notification qui a été effectuée peut atteindre son but, même entachée d'irrégularité. Il y a lieu d'examiner, d'après les circonstances du cas concret, si la partie intéressée a réellement été induite en erreur par l'irrégularité de la notification et a, de ce fait, subi un préjudice. Il convient à cet égard de s'en tenir aux règles de la bonne foi qui imposent une limite à

l'invocation du vice de forme (ATF 142 II 411 consid. 4.2 ; 122 I 97 consid. 3a/aa ; arrêts du Tribunal fédéral 9C_239/2022 du 14 septembre 2022 consid. 5.1 ; 2C_160/2019 précité consid. 4.1). En vertu de ce principe, l'intéressé est tenu de se renseigner sur l'existence et le contenu de la décision dès qu'il peut en soupçonner l'existence, sous peine de se voir opposer l'irrecevabilité d'un éventuel moyen pour cause de tardiveté (ATF 139 IV 228 consid. 1.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_239/2022 précité consid. 5.1).

Selon la jurisprudence constante, celui qui se sait partie à une procédure judiciaire et qui doit dès lors s'attendre à recevoir des 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 141 II 429 consid. 3.1 ; 139 IV 228 consid. 1.1).

3.3.2 Selon l'arrêt 2C_827/2015 et 2C_828/2015 du 3 juin 2016 (publié en partie dans l'ATF 142 II 411), rappelé dans l'arrêt 9C_685/2023 précité (consid. 2.4.5), une notification directe par voie postale dans un État membre de la Convention de Vienne sur les relations consulaires du 24 avril 1963 (CV - RS 0.191.02), qui ne se fonde pas dans un traité de droit international public ou qui est contraire au droit interne de l'État requis, est en principe contraire au droit international public et fonde au regard de celui-ci un vice de notification (« *Eröffnungsmangel* ») (consid. 3.2). La transmission d'actes judiciaires et extra-judiciaires conformément aux accords internationaux en vigueur ou, à défaut de tels accords, de toute manière compatible avec les lois et règlements de l'État de résidence font partie des fonctions consulaires (art. 5 let. j CV).

En principe, une notification irrégulière entraîne l'annulation de la décision, étant précisé que le principe constitutionnel garantissant un comportement conforme aux règles de la bonne foi (art. 5 al. 3 Cst.) et les concrétisations légales y relatives posent une limite à l'invocation du vice de forme. En revanche, la nullité d'une décision en ce sens qu'elle est dépourvue de tout effet n'est admise qu'exceptionnellement, lorsqu'il s'agit d'un vice particulièrement grave, qu'il est évident ou à tout le moins facilement décelable et que la sécurité juridique n'est pas sérieusement compromise par l'admission de la nullité (consid. 3.3). Les conséquences d'une notification intervenue directement par voie postale en violation du principe de territorialité doivent être examinées à la lumière des circonstances du cas d'espèce (consid. 3.4 et les arrêts cités).

Dans l'arrêt 2C_160/2019 précité concernant une notification irrégulière d'une décision suisse en France, le Tribunal fédéral a confirmé cet examen, en particulier du fait qu'il se dessine une tendance, entre la Suisse et la France, sur le plan du droit administratif et fiscal, à accepter des notifications directes par voie postale. Dans un tel contexte, on ne pouvait pas considérer qu'une notification par cette voie, en-dehors de tout accord, constituait une violation particulièrement grave de la

souveraineté des États concernés, propre à entraîner une absence totale d'effet de la notification (consid. 4.1).

3.3.3 L'arrêt 2C_827/2015 précité a laissé indécises les questions de savoir si la demande de désigner un domicile de notification en Suisse doit être qualifiée d'acte de puissance publique et si la notification directe par voie postale d'une telle demande en Russie concernant un ressortissant suisse est susceptible de fonder une violation du principe de territorialité (consid. 3.5, non publié in ATF 142 II 411).

Cette affaire concernait la notification, par dépôt au dossier, d'une décision à un Suisse domicilié à l'étranger. Cette notification n'avait pas été considérée valable, faute de base légale formelle. Si l'autorité renonçait à une publication dans la feuille officielle, il n'y avait pas de présomption irréfutable, selon laquelle le contribuable avait eu connaissance de la décision concernée. Dans ce cas, les délais des voies de droit commençaient à courir seulement avec la connaissance effective (ATF 142 II 411 consid. 4.2.1)

Dans cette affaire, le Tribunal fédéral a rappelé que les décisions, qui n'ont pas été communiquées aux parties, ne déployaient pas d'effet juridique et qu'elles n'avaient alors pas d'existence juridique. Ainsi, la notification extraordinaire, par publication dans la feuille officielle ou par dépôt au dossier, en raison de l'omission de désigner un domicile de notification en Suisse était une conséquence du défaut (« *Säumnisfolge* ») qui affectait sensiblement la situation juridique de la personne intéressée, raison pour laquelle elle présupposait une menace préalable et une base légale suffisante et suffisamment précise (ATF 142 II 411 consid. 4.2).

3.4 Selon la doctrine, l'art. 116 al. 2 LIFD est une « *Kann-Vorschrift* » qui laisse à l'autorité un pouvoir d'appréciation (Martin ZWEIFEL/Silvia HUNZIKER, *op. cit.*, n. 25 ad art. 116 LIFD ; Lydia MASMEJEAN-FEY/Antoine BERTHOUD, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand - Impôt fédéral direct, 2^e éd., 2017 [ci-après : CR-IFD] n. 2 ad art. 118 LIFD, désormais abrogé et repris à l'art. 126a LIFD)

3.4.1 L'autorité n'est pas tenue de demander la désignation d'un représentant et peut directement notifier sa décision par la voie d'une publication dans la feuille officielle, sous réserve du principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle a déjà fait parvenir au contribuable des correspondances ou décisions à l'étranger (Lydia MASMEJEAN-FEY/Antoine BERTHOUD, *op. cit.*, n. 2 ad art. 118 LIFD, désormais abrogé et repris à l'art. 126a LIFD).

L'autorité doit exercer son pouvoir d'appréciation conformément à ses obligations, en particulier respecter le principe de proportionnalité. À cet égard, on pourrait raisonnablement exiger de l'autorité qu'elle procède à des recherches minimales sur le séjour du contribuable (par exemple dans le registre des habitants de son ancien lieu de résidence) et qu'une publication apparaisse disproportionnée en cas de séjour manifestement de courte durée du contribuable à l'étranger, à moins que la notification ne soit urgente (par exemple en cas de demande de sûretés). Si le

contribuable a son domicile ou siège à l'étranger, l'autorité peut exiger de lui qu'il désigne un représentant en Suisse mais elle n'est pas obligée d'ordonner cette représentation dite obligatoire (« notwendige Vertretung », art. 126a LIFD). L'autorité peut directement procéder à la publication dans la feuille officielle du canton (Martin ZWEIFEL/Silvia HUNZIKER, *op. cit.*, n. 25 et 26 ad art. 116 LIFD).

3.4.2 Le devoir de désigner un domicile de notification en Suisse est non seulement prévu en droit fiscal, mais aussi dans d'autres lois (comme par exemple art. 39 al. 3 LTF et art. 11b al. 1 PA). Il découle du fait que la notification d'actes judiciaires est un acte officiel qu'un tribunal ne peut pas accomplir, pour des raisons de droit international, sans réglementation internationale dans un autre État. La notification de décisions à l'étranger est certes valable, mais – sous réserve d'une réglementation conventionnelle – contraire au droit international (Martin ZWEIFEL/Silvia HUNZIKER, *op. cit.*, n. 2 ad art. 126a LIFD).

L'art. 126a LIFD est également une « *Kann-Vorschrift* » en ce sens que l'autorité fiscale dispose d'un pouvoir d'appréciation et peut ordonner une représentation obligatoire, mais elle n'y est pas tenue. Au lieu de cela, elle peut procéder à la notification de la décision du contribuable par publication dans la Feuille officielle du canton (art. 116 al. 2 LIFD) ou lui notifier la décision à l'étranger (Martin ZWEIFEL/Silvia HUNZIKER, *op. cit.*, n. 5 ad art. 126a LIFD).

3.4.3 La sanction de la non-désignation d'un représentant se limite à la publication des décisions dans la feuille officielle du canton (arrêt du Tribunal fédéral 2C_99/2015 du 2 juin 2015 consid. 4.5). Si le contribuable a été mis en demeure en vain, il peut être « puni » pour violation des obligations de procédure au sens de l'art. 174 LIFD (Martin ZWEIFEL/Silvia HUNZIKER, *op. cit.*, n. 10 ad art. 126a LIFD ; Lydia MASMEJEAN-FEY/Antoine BERTHOUD, *op. cit.*, n. 5 et 7 ad art. 118 LIFD).

3.5 Le recours peut être formé pour violation du droit, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation, ainsi que pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 61 al. 1 LPA).

En application de la maxime inquisitoire, qui prévaut en particulier en droit public (art. 19 et 20 LPA), l'autorité définit les faits pertinents et ne tient pour existants que ceux qui sont dûment prouvés ; cette maxime oblige notamment les autorités compétentes à prendre en considération d'office l'ensemble des pièces pertinentes qui ont été versées au dossier. Elle ne dispense pas pour autant les parties de collaborer à l'établissement des faits (ATF 124 II 361 consid. 2b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_728/2020 du 25 février 2021 consid. 4.1) ; il leur incombe d'étayer leurs propres thèses, de renseigner le juge sur les faits de la cause et de lui indiquer les moyens de preuves disponibles (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1).

La constatation des faits est, en procédure administrative, gouvernée par le principe de la libre appréciation des preuves (art. 20 al. 1 2e phr. LPA ; ATF 139 II

185 consid. 9.2 ; 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_668/2011 du 12 avril 2011 consid. 3.3). Le juge forme ainsi librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées et ce n'est ni le genre, ni le nombre des preuves qui est déterminant, mais leur force de persuasion (ATA/1071/2024 du 10 septembre 2024 consid. 6.4 à 6.4.2 ; ATA/1278/2023 du 28 novembre 2023 consid. 2.6 et les arrêts cités).

3.6 En l'espèce, la question de savoir si le courrier de l'AFC-GE du 10 mai 2022 invitant le recourant à lui indiquer une adresse en Suisse est conforme au principe de territorialité peut demeurer indécise. En effet, le Tribunal fédéral a récemment admis qu'en matière d'IFD, les autorités fiscales avaient le choix entre deux options lorsque le contribuable était domicilié à l'étranger : soit demander la désignation d'un domicile de notification (ou représentant obligatoire) en Suisse, soit procéder par publication dans la FAO ou notification directe par voie postale (arrêt 9C_685/2023 du 23 avril 2024 consid. 2.4.2). Ce raisonnement s'applique par analogie aux ICC vu la similitude de leur réglementation. Dès lors, contrairement à l'avis du recourant, l'AFC-GE n'était pas contrainte de l'inviter à désigner un représentant en Suisse, avant de procéder à la publication des bordereaux litigieux dans la FAO, ni de faire publier une telle invitation dans la FAO avant cette publication.

3.6.1 Cela étant, l'AFC-GE doit exercer son pouvoir d'appréciation conformément aux principes constitutionnels, tels que celui de la proportionnalité et de la bonne foi (art. 5 al. 2 et al. 3 Cst.). La doctrine susmentionnée suggère qu'elle procède à des recherches minimales sur le séjour du contribuable, par exemple dans le registre des habitants de son ancien lieu de résidence, avant la publication dans la FAO. C'est dans ce cadre et afin de respecter le principe de proportionnalité que s'inscrit l'envoi du courrier du 10 mai 2022, expédié à l'adresse du recourant à G_____. Ladite adresse est la même que celle indiquée par le recourant dans son courrier reçu par l'AFC-GE le 17 avril 2023, à la seule différence que ce dernier n'indique pas la mention « PO Box 1_____ ». Cela permet de retenir que l'AFC-GE a effectué les recherches utiles pour identifier l'adresse du recourant à G_____, bien qu'il ne l'ait pas informée de celle-ci ni de son départ pour l'étranger.

De plus, cet envoi du 10 mai 2022 intervient après trois tentatives infructueuses de l'AFC-GE de joindre le recourant entre novembre 2021 et janvier 2022 pour qu'il donne suite à sa demande de renseignements. La première de ces trois tentatives a uniquement été adressée par lettre recommandée du 15 novembre 2021 à sa première adresse valaisanne. Les deux autres courriers de l'AFC-GE datant du 26 novembre 2021 et 6 janvier 2022 ont cependant été envoyés au recourant à G_____ avec la mention « PO Box 1_____ », mais sans succès et ce alors que l'office émirati ayant réceptionné l'envoi du 26 novembre 2021 était celui de L_____, lieu qui abriterait, selon le recourant, sa poste restante à G_____. L'AFC-GE a donc essayé, à plusieurs reprises, de joindre le contribuable, parti s'installer à l'étranger sans l'en informer ni lui laisser un moyen de le joindre. Ce

dernier indique avoir donné son adresse électronique à l'OCPM, mais non à l'AFC-GE qui ne l'a reçue que le 17 avril 2023 avec son courrier non daté, postérieur à la notification par publication dans la FAO de l'émission des bordereaux litigieux. Ainsi et alors que la procédure de dénonciation spontanée qu'il avait lui-même initiée était toujours en cours, ce qu'il n'ignorait pas vu sa réponse du 14 janvier 2019, et qu'il n'avait pas encore reçu de décision y relative, le recourant a quitté la Suisse sans prendre aucune mesure pour que les communications de l'AFC-GE puissent lui parvenir à son nouveau domicile. Un tel comportement n'est pas conforme aux règles de la bonne foi.

Dans ces circonstances, l'AFC-GE a respecté le principe de proportionnalité en optant pour la publication des bordereaux litigieux dans la FAO, après ces trois tentatives d'entrer en contact avec le recourant à G_____ et en laissant en outre s'écouler plus de cinq mois après la dernière tentative.

3.6.2 Le recourant remet en cause la distribution du courrier du 10 mai 2022, envoyé par courrier recommandé international comme cela ressort des pièces du dossier, malgré la référence au courrier A+ figurant dans son en-tête. Il soutient ne pas l'avoir reçu et tente de mettre à la charge de l'AFC-GE le fardeau de la preuve de sa notification. Ce faisant, il perd de vue que l'irrecevabilité de sa réclamation du 4 juillet 2023, à l'origine du présent litige, découle du fait que la notification des bordereaux litigieux est valablement intervenue par leur publication dans la FAO du 3 novembre 2022. La question de savoir s'il a reçu le courrier du 10 mai 2022 l'invitant à indiquer à l'AFC-GE une adresse en Suisse relève de l'examen du principe de la proportionnalité fondé sur les circonstances du cas d'espèce précédant ladite publication, comme exposé plus haut.

L'argumentation du recourant est confuse et peu cohérente, car il se prévaut en outre du fait que la notification du courrier du 10 mai 2022 à G_____ serait contraire au droit international public, compte tenu de la réserve des Émirats Arabes Unis à la notification directe par voie postale prévue à l'art. 17 par. 3 CAAMMF, argument traité plus haut. De son point de vue, tant la notification dudit courrier que son échec posent problème. Cela revient à concrètement empêcher l'AFC-GE de notifier ses décisions, et à les priver d'effet, dès que le contribuable décide de se domicilier à l'étranger, sans l'en informer, qui plus est, dans un État n'autorisant pas la notification directe par voie postale comme les Émirats Arabes Unis.

La publication dans la FAO prévue aux art. 116 al. 2 LIFD et 19 al. 4 LPFisc permet de surmonter ce type d'obstacle et de notifier les décisions à un contribuable domicilié à l'étranger sans domicile élu ou connu. Cela garantit la sécurité juridique et l'égalité de traitement entre contribuables, indépendamment du lieu de leur domicile. Dans ces circonstances, il n'est pas nécessaire d'établir si le recourant a effectivement reçu le courrier du 10 mai 2022 l'invitant à désigner une adresse en Suisse. L'élément important est que l'AFC-GE puisse démontrer avoir tenté toutes les démarches utiles et raisonnablement exigibles de sa part pour joindre le contribuable à l'étranger, avant de lui notifier les bordereaux litigieux par voie

édictale, conformément aux principes de la proportionnalité et de la bonne foi. Cette démonstration a été apportée par l'AFC-GE pour les raisons susévoquées.

Par ailleurs, l'argumentation du recourant tendant à démontrer l'échec de la distribution du courrier du 10 mai 2022 n'emporte pas la conviction de la chambre de céans, ni ne remet en cause le respect par l'AFC-GE des principes précités. En effet, s'il conteste avoir reçu le courrier du 10 mai 2022, le recourant admet avoir reçu le 30 mars 2023 à L_____ les courriers de l'AFC-GE, dont il a produit devant le TAPI les extraits de la poste émiratie. Ces derniers indiquent les différentes étapes de leur acheminement entre le moment de leur envoi le 7 mars 2023 depuis la Suisse jusqu'à leur remise au contribuable le 30 mars 2023, sous les termes « *Delivered to A_____* », avec l'indication du lieu, de la date et de l'heure. Une des différences entre ces extraits et l'extrait de la poste émiratie produit par l'AFC-GE, mise en avant par le recourant, concerne le lieu de l'office postal émirati. Dans l'extrait de l'envoi de mai 2022, il s'agit de J_____, et non de L_____. Hormis cette différence, l'extrait relatif au courrier du 10 mai 2022 comporte également les étapes de son acheminement depuis le moment de son envoi en Suisse en date du 12 mai 2022 jusqu'à sa remise au contribuable (« *Delivered to A_____* ») survenue le 17 mai 2022 à 15h59 à J_____. Avant sa remise, cet extrait indique « *Out For Delivery* » à trois reprises intervenues les 14 et 16 mai 2022 ainsi que le 17 mai 2022 à 8h23. Ainsi, l'acheminement du courrier du 10 mai 2022 s'est déroulé sur cinq jours, alors que l'acheminement précité de 2023, ne mentionnant pas l'étape dite « *Out for Delivery* », a duré 23 jours avec une étape dite « *Ready For Collection By Customer* » intervenue le 9 mars 2023 à L_____, avant la remise au contribuable le 30 mars 2023. Dans les deux cas, la remise du courrier recommandé est indiquée sous les termes « *Delivered to A_____* ». Le fait que le lieu de l'office postal émirati soit différent, voire éloigné de plusieurs heures de marche, n'empêche en soi pas la distribution du courrier au recourant. De plus, la remise du courrier du 10 mai 2022 a eu lieu après trois tentatives répertoriées dans l'extrait postal y relatif, alors que la distribution des courriers en 2023 a été plus longue et sans aucune démarche entre les deux dernières étapes des 9 et 30 mars 2023.

Ces différences dans l'acheminement des courriers adressés au recourant peuvent s'expliquer par la présence de la poste restante à L_____, comme il l'avance, et non à J_____, voire par des spécificités de chaque office émirati, liées notamment à la distance, ou par une absence ponctuelle du recourant à G_____ comme il l'allègue. Compte tenu de la similitude des extraits de deux offices postaux émiratis précités, on ne voit pas pourquoi l'indication concernant la remise des courriers au recourant le 30 mars 2023 devrait être considérée comme correcte, et celle concernant la distribution du courrier du 10 mai 2022 incorrecte. Dans ces circonstances, l'AFC-GE pouvait effectivement partir de l'idée que le recourant avait bien reçu son invitation à indiquer une adresse en Suisse et agir, près de six mois après, par voie édictale pour notifier les bordereaux litigieux. La seule attestation de son employeur établie le 17 novembre 2023, invoquée par le recourant pour se prévaloir d'une absence de G_____ du 16 au 20 mai 2022, n'est pas

suffisante pour remettre en cause les indications de l'extrait postal relatif à l'envoi du 10 mai 2022, mais tend tout au plus à confirmer une absence de courte durée du recourant à cette époque, ce qui pourrait expliquer les trois étapes dites « Out of Delivery » entre le 14 mai et le 17 mai 2024 au matin.

Enfin, dans l'hypothèse où le courrier du 10 mai 2022 devrait être qualifié de décision qui aurait été remise au recourant en violation du principe de la territorialité, ce dernier ne pourrait pas se prévaloir de cette potentielle irrégularité compte tenu de son propre comportement contraire au principe de la bonne foi, évoqué ci-dessus. En outre, il ne s'agirait pas d'un vice particulièrement grave entraînant la nullité de la notification dudit courrier. En effet, même à considérer qu'elle soit contraire au droit international public et pour autant qu'il puisse l'invoquer, la notification du courrier du 10 mai 2022 devrait être considérée comme ayant été effectuée et, de ce fait, atteint son but, pour les raisons précitées. Il ne s'agirait ainsi pas d'une absence de notification, mais d'une potentielle notification irrégulière dont les conséquences doivent être examinées à la lumière des circonstances du cas d'espèce, conformément à la jurisprudence récente susmentionnée du Tribunal fédéral.

3.6.3 Par conséquent, c'est dans le respect des principes de la proportionnalité et de la bonne foi que l'AFC-GE a procédé à la notification des bordereaux litigieux par publication du 3 novembre 2022 dans la FAO, en application des art. 116 al. 2 LIFD et 19 al. 4 LPFisc. Leur notification est ainsi valablement intervenue le 3 novembre 2022. Le délai pour former réclamation a donc commencé à courir le lendemain de cette publication, soit le 4 novembre 2022, conformément aux dispositions précitées, notamment les art. 132 al. 1 LIFD, 48 al. 1 LHID et 39 al. 1 et 41 al. 1 LPFisc. Dès lors, la réclamation formée le 4 juillet 2023 par le contribuable contre les bordereaux ICC et IFD de 2008 à 2016 est tardive, ce qui conduit à son irrecevabilité, comme l'ont à raison retenu l'AFC-GE, puis le TAPI.

4. Vu les éléments susmentionnés, il y a lieu de considérer que les faits déterminants pour l'issue du présent litige ont été dûment constatés, sans arbitraire, de sorte que le grief y relatif est écarté. La question de savoir si la clé USB a été transmise ou non à l'AFC-GE n'a pas besoin d'être instruite, dans la mesure où elle n'a pas d'influence sur le moment de la notification des bordereaux litigieux, ni sur la distribution du courrier du 10 mai 2022. Elle est également sans incidence s'agissant du grief tiré d'un déni de justice pour les raisons suivantes.

En effet, dans la mesure où la notification des bordereaux litigieux, intervenue par voie édictale le 3 novembre 2022, est conforme au droit pour les raisons susmentionnées, il appartenait au recourant de se plaindre d'éventuels vices procéduraux ou d'ordre matériel dans le délai légal pour former réclamation, sous réserve de cas de nullité ou de motif de reconsidération obligatoire, comme le souligne le TAPI dans son jugement. Or, dans son recours auprès de cette juridiction concluant à une décision sur sa demande « de révocation » du 4 juillet 2023, le contribuable invoque avoir « découvert le motif de révision, soit que des taxations

lui avaient été notifiées, sans respect de leur établissement ni de la procédure de notification, le 5 juin 2023 lorsque l'accès à son dossier fiscal, y compris les décisions litigieuses, lui avait été enfin remis ». Quant à son écriture du 4 juillet 2023 devant l'AFC-GE, il conclut à la révocation des bordereaux litigieux au motif que « le traitement d[e son] dossier fiscal a été négligé et [que] plusieurs règles procédurales ont été violées », en sollicitant un accès complet à son dossier. Ces éléments ne constituent nullement des faits importants ou des preuves concluantes au sens des art. 147 LIFD et 55 LPFisc, détaillés dans le jugement querellé, mais se confondent avec la question de la validité de la notification par voie édictale traitée ci-dessus. Par ailleurs, comme le rappelle le TAPI à l'appui de la jurisprudence topique, le but de la procédure de révision n'est pas de réparer les omissions évitables du contribuable commises au cours de la procédure ordinaire, telles que le fait de ne pas s'être renseigné au sujet de l'évolution de la procédure en cours, ni d'avoir pris des mesures auprès de l'AFC-GE pour s'assurer que ses communications lui parviennent à G_____. Ainsi, dans la mesure où, pour les raisons susmentionnées, les bordereaux litigieux lui ont été valablement notifiés par publication dans la FAO le 3 novembre 2022, ils sont entrés en force à l'expiration du délai de 30 jours, soit début décembre 2022. Dès lors, le recourant ne peut en juillet 2023, sous couvert de déni de justice ou de demande de « révocation » ou reconsidération, remettre en cause lesdits bordereaux dûment entrés en force afin de remédier aux conséquences de sa propre négligence lors de son départ pour les Émirats arabes unis en 2021. C'est donc à raison que le TAPI estime que l'AFC-GE n'était pas obligée, en juillet 2023, de reconsidérer ses décisions valablement notifiées par voie édictale.

Compte tenu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

5. Vu l'issue du litige, un émoulement de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 31 mai 2024 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 29 avril 2024 ;

au fond :

le rejette ;

met un émoulement de CHF 1'500.- à la charge de 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 suisse, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, 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 Me Natassia BANGERTER et Me Fouad SAYEGH, avocats du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Eleanor McGREGOR, présidente, Florence KRAUSKOPF, Patrick CHENAUX, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. SCHEFFRE

la présidente siégeant :

E. McGREGOR

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :