

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1133/2015-ICC

ATA/779/2016

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 13 septembre 2016

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur A_____

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
25 janvier 2016 (JTAPI/75/2016)**

EN FAIT

1. Monsieur A_____, né en 1979, est enseignant au département de l'instruction publique du canton de Genève (ci-après : DIP).

Venant du canton de Neuchâtel, il a pris domicile dans le canton de Genève le 19 septembre 2006, selon le registre informatisé « Calvin » de l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM).

2. À teneur de l'annexe A1 « Activité dépendante » des déclarations fiscales 2007 à 2012 de M. A_____, ce dernier a indiqué ce qui suit :

- pour l'année fiscale 2007 : son employeur était le DIP, « Rue B_____, 1202 Genève 3 » ;
- pour l'année fiscale 2008 : son employeur était le DIP, « Rue du C_____, 1211 Genève 3 » ;
- pour l'année fiscale 2009 : son employeur était le DIP, « Rue du D_____, 1211 Genève 3 » ;
- pour l'année fiscale 2010 : son employeur était le DIP, « Rue du C_____, 1211 Genève » ;
- pour l'année fiscale 2011, son employeur était l'« EC E_____, Ch. E_____ 15, 1231 Conches » ;
- et pour l'année fiscale 2012 : son employeur était le DIP, « Rue du C_____, 1211 Genève 3 ».

Pour toutes ces années, le code commune indiqué était le « 6621 ».

M. A_____ a joint à ses déclarations fiscales son certificat de salaire pour chaque année fiscale.

Selon ces derniers, il était indiqué que « Genève » était la commune fiscale professionnelle pour 2007. Pour les années 2008 et 2009, la commune fiscale professionnelle était « Plan-les-Ouates (6633) ». Pour 2010, c'était « Genève (6621) ». Enfin et s'agissant des années 2011 et 2012, les certificats de salaire de M. A_____ indiquaient « Chêne-Bougeries (6612) ».

Pour les années 2008 et 2009, les certificats de salaire mentionnaient également le nom de l'établissement de travail, soit l'École de commerce F_____. Pour les années 2010 à 2012, les documents indiquaient l'École de commerce E_____. Pour l'année 2007, rien n'était précisé.

3. Selon les avis de taxation joints aux bordereaux relatifs à l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) établis par l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), le code de la commune professionnelle retenu était le « 6621 », soit la commune de Genève, pour les années fiscales 2007 à 2010 et 2012 et « 6612 », soit la commune de Chêne-Bougeries, pour l'année 2011 (bordereau et avis de taxation ICC du 20 juin 2012).

Ces bordereaux n'ont pas fait l'objet de réclamation. Ils sont ainsi entrés en force.

4. Le 5 février 2014, M. A_____ a remis sa déclaration fiscale à l'AFC-GE pour l'année 2013. Sur l'annexe A1 « Activité dépendante », il a indiqué que son employeur était le DIP, « Rue C_____, 1211 Genève 3 », et que le code de sa commune d'imposition était le « 6621 ».

Il a joint son certificat de salaire annuel qui indiquait « Chêne-Bougeries (6612) » comme étant la commune fiscale professionnelle, ainsi que le nom de l'établissement de travail, soit l'École de commerce E_____.

5. Par bordereau du 24 février 2014, l'AFC-GE a établi la taxation ICC 2013 de M. A_____. Selon l'avis de taxation joint, le code commune retenu était le « 6621 », soit la commune de Genève.

6. Le 11 mars 2014, l'AFC-GE a remis à M. A_____ un bordereau rectificatif pour l'ICC 2013, dès lors que sa commune professionnelle était Chêne-Bougeries (code « 6612 ») et non Genève (code « 6621 »).

7. Le 14 mars 2014, M. A_____ a écrit à l'AFC-GE.

Son erreur, soit celle d'avoir indiqué « Genève » comme commune professionnelle et non « Chêne-Bougeries », alors qu'il travaillait à l'École de commerce des E_____, ou encore « Plan-les-Ouates » quand il travaillait à 100 % à l'école de commerce F_____ de 2008 à 2010, était récurrente. Il avait toujours indiqué « Genève » en pensant que sa commune professionnelle était celle du DIP et non celle sur laquelle se trouvait l'établissement auquel il était rattaché. Ce n'était qu'à la lecture du courrier de l'AFC-GE du 11 mars 2014 qu'il avait découvert « avec étonnement » que l'information quant à la commune professionnelle était écrite en tout petit au verso de son certificat de salaire annuel.

Il reconnaissait s'être trompé pendant huit ans, toutefois et selon lui, cette erreur aurait dû être « détectée » par l'AFC-GE. Par conséquent, il demandait le remboursement total de l'excédent versé à tort depuis 2006.

8. Le 21 mars 2014, l'AFC-GE lui a répondu qu'elle avait rectifié sa taxation 2013 au motif que le délai de trente jours suivant la notification du bordereau concerné n'était pas échu. Cependant, dans la mesure où les taxations 2006 à 2011

étaient entrées en force, elles ne pouvaient plus être rectifiées, en l'absence de faits nouveaux.

9. Le 13 mai 2014, M. A_____ a écrit au Conseiller d'État en charge du département des finances.

Employé du DIP, il avait cru en toute bonne foi qu'il convenait d'indiquer la commune de Genève comme commune professionnelle, alors qu'en réalité il avait toujours travaillé sur les communes de Chêne-Bougeries et de Plan-les-Ouates, comme en attestaient ses certificats de salaire annuel.

Les codes communes mentionnés sur ses certificats de salaire annuel étaient corrects. Les taxateurs auraient dû détecter cette grossière erreur récurrente sur ses déclarations d'impôts. Il avait fallu attendre huit ans pour qu'un employé de l'AFC-GE s'en aperçoive. Pendant cette même période, la commune de Genève avait perçu des montants qui auraient dû être attribués aux communes de Chêne-Bougeries et/ou de Plan-les-Ouates.

En tant qu'honnête citoyen et ayant toujours été parfaitement en règle avec ses impôts, il s'offusquait d'un tel coût pour sa méprise, qui aurait dû être détectée facilement par des professionnels de l'Hôtel des finances.

En application du principe de la bonne foi, qui commandait qu'il appartenait à l'AFC-GE d'instruire chaque dossier « à charge et à décharge », il réitérait sa demande de rectification des taxations ICC 2006 à 2012 et requérait le remboursement total de l'excédent versé à tort depuis 2006.

10. Le 29 mai 2014, le Conseiller d'État en charge du département des finances a répondu à M. A_____ que le reproche formulé à l'encontre de l'AFC-GE était injustifié.

Même si l'AFC-GE ne manquait pas de corriger les éléments erronés d'une déclaration fiscale détectés à l'occasion de contrôles ponctuels, y compris lorsque ces rectifications étaient à l'avantage du contribuable, elle n'était matériellement pas en mesure de revoir l'ensemble des éléments de chaque déclaration. Ce n'était que lorsque lui-même avait signalé cette erreur, dans la réclamation formée à l'encontre de sa taxation 2013, que l'AFC-GE avait été en mesure de la détecter, puis de la rectifier (sic). D'ailleurs, M. A_____ reconnaissait qu'elle ne relevait nullement du fait de l'AFC-GE.

L'AFC-GE ne pouvait accéder à sa demande de rectification, dès lors que les taxations relatives aux années 2006 à 2012 étaient entrées en force depuis longtemps et les conditions légales présidant à une révision ou à la correction d'une erreur matérielle de l'autorité n'étaient manifestement pas remplies.

11. Le 7 novembre 2014, M. A_____ a requis de l'AFC-GE la notification de nouveaux bordereaux ICC pour les années fiscales 2007 à 2012.

Par son courrier du 14 mars 2014, il avait déposé une demande de reconsidération, respectivement de révision.

Il avait indiqué de bonne foi dans ses déclarations fiscales 2006 à 2013 la commune de Genève comme étant sa commune professionnelle. Il était parti du principe que la commune professionnelle correspondait à celle de son employeur, soit l'État de Genève. En réalité, il aurait dû indiquer Conches (sic) pour 2007, Plan-les-Ouates pour 2008 et 2009 et Chêne-Bougeries pour 2010 à 2013 comme cela ressortait de ses certificats de salaire annuels.

Ses certificats de salaire annuel 2007 et 2010 indiquaient de manière erronée Genève comme commune professionnelle. Cette erreur avait récemment été corrigée par le DIP pour l'année 2010, à sa demande, et devrait l'être également pour l'année 2007, puisque cette année-là, il avait travaillé sur la commune de Conches (sic).

L'AFC-GE n'avait pas retenu de façon pertinente la commune professionnelle figurant sur ses certificats de salaire annuel. Par conséquent, pour les taxations 2008, 2009, 2011 et 2012, ces éléments constituaient des faits importants et preuves concluantes que l'AFC-GE devait connaître et qu'elle aurait dû prendre en considération. Ainsi, en ignorant des éléments pertinents et décisifs ressortant des certificats de salaire annuel régulièrement soumis et qui devaient être visés et contrôlés par le service de taxation, l'AFC-GE avait commis une erreur. Il serait disproportionné de lui reprocher d'avoir manqué de diligence quant à la mention de la commune de son employeur, dès lors qu'il s'agissait d'une notion fiscale technique. Par conséquent, la reconsidération, respectivement la révision, devait être admise.

S'agissant des taxations relatives aux années 2007 et 2010, ses certificats de salaire annuel contenaient des erreurs quant à l'indication de la commune professionnelle, lesquelles avaient été mises en évidence en 2014. Il avait donc été victime d'une erreur commise par le DIP. Dès lors, la reconsidération, respectivement la révision, devait être admise, au vu de la présence de véritables faits nouveaux.

Était notamment jointe à ce courrier copie de son certificat de salaire annuel relatif à l'année 2010, daté du 13 octobre 2014, lequel annulait et remplaçait le précédent. Selon ce document, la commune fiscale professionnelle de M. A_____ était désormais « E_____ (6612) ».

12. Par six décisions séparées du 19 janvier 2015 relatives aux ICC 2007 à 2012, l'AFC-GE a rejeté la demande de révision de M. A_____.

La taxation était entrée en force depuis longtemps et les conditions légales pour une reconsidération, ou une erreur matérielle de l'autorité fiscale n'étaient manifestement pas remplies, puisque la réclamation aurait dû être effectuée à réception de la taxation.

La motivation était identique pour chaque décision.

13. Le 19 février 2015, M. A_____ a élevé réclamation contre ces six décisions, reprenant les motifs déjà invoqués dans son courrier du 7 novembre 2014.

Il était fondé à requérir cette révision, étant précisé qu'il lui avait été impossible de former réclamation au moment de la notification des décisions taxation. Il n'a donné aucune précision sur les raisons de cette impossibilité. Il appartenait à l'AFC-GE de lui notifier de nouveaux bordereaux ICC pour les années 2007 à 2012.

14. Par six décisions séparées du 12 mars 2015, l'AFC-GE a rejeté la réclamation de M. A_____, au motif que la révision, ou reconsidération, était exclue lorsque le requérant invoquait des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence pouvant raisonnablement être exigée de lui.

La motivation était identique pour chaque décision.

15. Par acte du 2 avril 2015, M. A_____ a recouru au Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre ces décisions, concluant à ce qu'il soit ordonné à l'AFC-GE de rectifier les décisions de taxation relatives aux années 2007 à 2012 en tenant compte des codes communes correspondant aux lieux effectifs de son activité professionnelle durant ces années, « sous suite de frais et dépens ».

Il a repris sa précédente argumentation, précisant en outre que l'AFC-GE commettait manifestement un abus de droit en lui reprochant un manque de diligence, alors que c'était elle-même qui avait commis un manquement grave.

16. Le 8 juillet 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.
17. Des échanges d'écritures ont eu lieu entre les parties, desquelles il ressortait que l'année fiscale 2011 ne faisait plus l'objet de la procédure.
18. Par jugement du 25 janvier 2016, le TAPI a déclaré sans objet le recours de M. A_____ en ce qu'il concernait la décision relative à l'année fiscale 2011, a admis partiellement le recours du contribuable et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision de taxation dans le sens des considérants s'agissant de l'année fiscale 2007, et l'a rejeté pour le surplus.

S'agissant de l'année fiscale 2011, la commune professionnelle indiquée par M. A_____ dans sa déclaration fiscale 2011, mentionnée dans son certificat de salaire annuel et correspondant à son lieu effectif d'activité, était également celle qui avait été retenue dans la taxation y relative. Par conséquent, le recours portant sur la décision sur réclamation relative à l'année 2011 était sans objet, la commune du lieu de travail effectif de M. A_____ ayant dûment été prise en compte par l'AFC-GE.

Les erreurs figurant dans les taxations 2008, 2009 et 2012 de M. A_____ auraient pu être invoquées par celui-ci dans le cadre de la procédure ordinaire. Ces dernières trouvaient leur fondement dans le fait que l'intéressé, alors qu'il lui appartenait de faire tout ce qui était nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte et de remplir sa déclaration d'impôts conformément à la vérité, avait faussement indiqué dans sa déclaration fiscale l'adresse du DIP et le code commune de Genève en lieu et place de l'adresse de l'établissement scolaire auprès duquel il était alors en service et du code commune y relatif, nonobstant le fait que ces dernières informations figuraient au verso de ses certificats de salaire annuel. M. A_____ aurait pu, en faisant preuve de la diligence que l'on était en droit d'attendre de lui, prendre connaissance des informations qui figuraient sur ces certificats et les reporter dans ses déclarations fiscales avec le code commune correct, ce d'autant qu'il avait joint ses certificats de salaire annuel à ses déclarations. Par conséquent, il aurait été en mesure de se rendre compte de cette erreur lorsqu'il avait rempli ses déclarations fiscales déjà, nonobstant le fait qu'il fût de bonne foi en indiquant le code commune correspondant à la commune de Genève. Compte tenu du fait qu'il avait lui-même transmis ses certificats de salaire annuel à l'AFC-GE en annexe de ses déclarations d'impôts, il ne pouvait pas être retenu que les éléments invoqués par l'intéressé pour requérir la révision des taxations contestées avaient été découverts ultérieurement. De même, comme le relevait à juste titre l'AFC-GE, le recours à un conseiller professionnel, tel qu'un comptable ou un fiscaliste, aurait permis au contribuable de découvrir immédiatement l'erreur commise par ses soins, laquelle avait été répercutée dans ses taxations par l'AFC-GE. L'on ne pouvait suivre M. A_____ s'agissant du caractère technique de la notion du code commune, dès lors que toutes les informations utiles à l'intéressé pour remplir ses déclarations fiscales, soit la commune professionnelle et le code y relatif, figuraient sur ses certificats de salaire annuel. Partant, s'agissant des divergences entre les communes professionnelles figurant dans ses attestations de salaire annuel 2008, 2009 et 2012 et celles prises en compte dans le cadre de sa taxation, M. A_____ ne pouvait pas se prévaloir d'un fait nouveau susceptible de lui conférer un droit à ce que l'autorité entre en matière sur sa demande de réexamen.

S'agissant des années fiscales 2007 et 2010, les certificats de salaire annuel y relatifs initialement remis au contribuable et fournis par ce dernier à l'AFC-GE en annexe de ses déclarations fiscales indiquaient faussement Genève en tant que

commune professionnelle, en lieu et place de Chêne-Bougeries. Il s'agissait donc d'une erreur imputable à l'employeur de M. A_____. Cela étant, l'intéressé, en faisant preuve de diligence, aurait pu, à la lecture du verso du certificat de salaire annuel 2010, se rendre aisément compte du fait que la commune professionnelle indiquée (Genève) ne correspondait pas à celle de l'établissement mentionné sur ce même document, soit l'École de commerce des E_____, au sein duquel il avait travaillé durant l'année 2010. Cet élément aurait donc pu et dû être invoqué dans le cadre de la procédure ordinaire, au même titre que les éléments relatifs aux années 2008, 2009 et 2012. Il en allait différemment s'agissant de la taxation 2007. Son certificat de salaire annuel, qui était le premier que M. A_____ recevait sur le canton de Genève, ne mentionnait pas le nom de l'établissement dans lequel il avait travaillé durant cette année-là et se contentait d'indiquer Genève comme commune fiscale professionnelle. Par conséquent, il fallait admettre qu'à la lecture de ce seul certificat, moins détaillé que les suivants, l'intéressé n'avait pas la possibilité de se rendre compte du fait que son employeur avait commis une erreur. Ainsi, il n'aurait pu invoquer ce motif dans le cadre de la réclamation susceptible d'être élevée à l'encontre de la taxation. Dans cette mesure, il était fondé à requérir la révision de sa taxation 2007.

Eu égard au fait que les éléments factuels sur la base desquels la révision était requise étaient déjà en main du contribuable lors de la réception des taxations contestées, à l'exception de l'année 2007, du fait que ses déclarations fiscales ne contenaient pas d'inexactitudes flagrantes impliquant des investigations complémentaires de la part de l'AFC-GE, celle-ci n'avait pas statué en omettant de tenir compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle devait connaître au sens de la loi.

Par conséquent, aucun motif de révision n'existait s'agissant des années fiscales 2008 à 2010 et 2012.

Le recours était ainsi partiellement admis, s'agissant de la taxation relative à l'année 2007, qui devait être modifiée pour tenir compte de la commune sur laquelle se trouvait l'établissement scolaire dans lequel M. A_____ avait exercé son activité professionnelle, en lieu et place de la commune de Genève.

19. Par acte du 1^{er} mars 2016, l'AFC-GE a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation, en tant qu'il concernait la demande de révision pour la période fiscale 2007 et à la confirmation de sa décision sur réclamation ICC 2007 du 12 mars 2015, « sous suite de frais ».

Le raisonnement du TAPI ne pouvait pas être suivi. En effet, le fait que le certificat de salaire annuel 2007 était le premier que M. A_____ avait reçu sur le canton de Genève, ce qui ne ressortait au demeurant pas du dossier, et que ce

certificat était moins détaillé – faisant simplement mention de la « commune fiscale : Genève » – que le certificat de salaire annuel 2010, qui mentionnait expressément en plus de la commune fiscale le nom de l'établissement scolaire, ne constituait pas des motifs suffisants pour admettre la révision de la taxation ICC 2007.

Le guide fiscal 2007 (ci-après : le guide fiscal), qui était envoyé à l'ensemble des contribuables pour les aider à remplir leur déclaration fiscale, exigeait du contribuable qu'il indique, sous le code 11.10 de la déclaration fiscale, soit dans la formule A1, activité dépendante 2007, le code de la commune dans laquelle il travaillait. De plus, le guide fiscal renvoyait expressément à la liste idoine des codes de taxation de la commune du lieu de travail.

M. A_____ avait lui-même reconnu, dans son courrier du 14 mars 2014, s'être trompé durant huit ans et ne pas s'être aperçu que la commune fiscale figurait au verso de son certificat de salaire annuel. Ce n'était qu'ultérieurement, le 7 novembre 2014, qu'il avait complété sa version des faits, soulignant qu'il s'agissait d'une erreur de son employeur. Or, l'erreur du contribuable n'était pas liée à celle de son employeur, puisqu'il avait admis, dans un premier temps, ne pas s'être interrogé sur la question du « code commune » qu'il convenait d'indiquer sous le chiffre 11.10 de sa déclaration fiscale. Le TAPI aurait donc dû considérer que M. A_____ avait reconnu avoir manqué de diligence dans le cadre de la procédure ordinaire.

De plus, une simple lecture du guide fiscal aurait permis au contribuable de correctement remplir sa déclaration fiscale 2007. Il aurait donc pu se rendre compte, dans le cadre de la procédure ordinaire, que la commune fiscale mentionnée par son employeur dans son certificat de salaire annuel 2007, soit Genève, ne correspondait pas à la commune de son lieu de travail en 2007, à savoir la commune de Chêne-Bougeries.

De même, il était manifeste qu'un mandataire n'aurait pas pu ignorer que le code de la commune à reporter sur la déclaration fiscale était bien celui du lieu où le salarié travaillait. Un conseiller professionnel aurait également pu immédiatement découvrir l'erreur commise par l'employeur du contribuable pour l'année fiscale 2007. Or, la révision était exclue dans ce cas, dès lors que cela aurait permis au contribuable de déposer une réclamation dans le cadre de la procédure ordinaire.

Enfin, selon la jurisprudence, on ne saurait admettre que des taxations entrées en force soient remises en question à n'importe quel moment et pour n'importe quelle raison. Des motifs de sécurité juridique imposaient des conditions strictes pour une révision. Le Tribunal fédéral s'était d'ailleurs montré strict en la matière, en jugeant qu'un changement de jurisprudence ne saurait constituer un fait nouveau susceptible de créer un cas de révision. Même si le cas

du Tribunal fédéral était différent du cas d'espèce, les principes dégagés par la jurisprudence devaient, à plus forte raison, être transposés au cas d'espèce, puisque l'on était en présence d'un manque de diligence du contribuable.

20. Le 7 mars 2016, le TAPI a produit son dossier sans formuler d'observations.
21. Le 21 mars 2016, M. A_____ a répondu au recours de l'AFC-GE.

Contrairement à l'AFC-GE, il avait eu la décence de ne pas recourir contre le jugement du TAPI. Ce jugement, même s'il n'allait que partiellement dans son sens, l'avait convaincu qu'il ne servait à rien de se battre.

Il n'avait jamais prétendu avoir indiqué « Genève » comme commune fiscale professionnelle parce que cela était inscrit au verso de son certificat de salaire annuel, il ne savait d'ailleurs pas que cette information s'y trouvait (qu'elle ait été correcte ou erronée). Il avait systématiquement indiqué le DIP comme étant son employeur avec l'adresse sis « Rue du Stand à Genève » sur toutes ses déclarations d'impôts. Pour lui, il était évident qu'il devait inscrire « Genève » comme lieu de sa commune fiscale professionnelle. D'ailleurs et même si la plupart de ses certificats de salaire annuel indiquaient sa commune fiscale professionnelle de façon correcte et soulignaient une école précise dès 2008, il avait continué à mentionner « Genève » comme étant sa commune fiscale professionnelle. Cela constituait la preuve qu'il ne savait pas que l'information se trouvait au verso de ses certificats de salaire annuel. S'il avait indiqué, en 2007, la commune de Chêne-Bougeries comme étant sa commune fiscale professionnelle, cela n'aurait pas correspondu à ce qui était inscrit sur son certificat de salaire annuel. Ni lui, ni l'AFC-GE n'auraient été en mesure, au vu de ce document et indépendamment de son degré de connaissance en matière fiscale, de déterminer la bonne commune fiscale professionnelle pour l'année 2007.

Il avait rempli sa déclaration fiscale en 2007 de la manière la plus honnête possible. L'AFC-GE allait trop loin en lui reprochant un manque de diligence. Dans la mesure où son honneur était remis en cause, il souhaitait apporter quelques précisions. Fin 2007, feu son frère avait eu un troisième cancer. La leucémie foudroyante dont il avait été victime ne pouvait être contrée que par une greffe de cellules souches. Leur parfaite comptabilité sanguine lui avait permis de lui sauver la vie en mai 2008, du moins pour deux ans. En février 2008, la procédure de greffe avait été mise en place aux Hôpitaux universitaires de Genève. Malgré cela, sa diligence lui avait dicté de ne pas oublier ses obligations professionnelles. C'était dans ce contexte qu'il avait rempli, début 2008, sa déclaration d'impôts pour l'année 2007. Il vivait à Genève depuis bientôt dix ans, loin du peu de famille qui lui restait dans le canton de Neuchâtel. Il s'était retrouvé tout seul devant sa déclaration d'impôts et avait essayé de la compléter au mieux. Il ne s'était jamais soustrait au paiement de ses impôts. Il ne comprenait pas

pourquoi l'AFC-GE faisait recours contre le jugement du TAPI dont l'objet portait sur quelques centaines de francs. Il trouvait cela ridicule.

22. Le 22 mars 2016, le juge délégué a informé les parties 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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
2. M. A_____ n'ayant pas fait recours contre le jugement du TAPI du 25 janvier 2016, l'objet du litige consiste uniquement à déterminer si c'est à tort que le TAPI a retenu que le contribuable était fondé à requérir la révision de sa taxation ICC 2007, comme le soutient l'AFC-GE.
3. a. Sous le titre « Droit fiscal des communes », l'art. 291 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) prévoit que, lorsque les recettes d'une commune, provenant de ses propres biens, des allocations ou des répartitions qui lui sont faites par l'État sur des taxes ou impôts, ou de ses autres ressources, ne lui permettent pas de subvenir à ses dépenses, elle est autorisée à percevoir notamment un impôt communal, sous forme de centimes additionnels applicables en supplément aux impôts cantonaux sur le revenu et la fortune des personnes physiques (let. a ch. 1).

Parmi les impôts cantonaux auxquels des centimes additionnels sont applicables figure, selon l'art. 293 let. A LCP, l'impôt cantonal sur le revenu et la fortune des personnes physiques domiciliées hors du territoire de la commune sur le revenu des professions, fonctions ou emplois qu'elles exercent dans la commune (ch. 2 let. c).

En vertu de l'art. 295A LCP, lorsqu'un contribuable possède des immeubles ou exploite un commerce, une industrie ou une entreprise, ou a son domicile professionnel dans une autre commune que celle où il est domicilié, les impôts cantonaux servant de base à l'application des centimes additionnels communaux sont fractionnés de la manière suivante (al. 1) : une part (part privilégiée) égale à 20% au moins et à 80% au plus de chacun des impôts cantonaux sur le revenu et la fortune sert de base d'application à la commune de domicile. Le solde restant après déduction de cette part sert de base d'application aux communes intéressées, y compris celle du domicile, proportionnellement au revenu et à la fortune

afférents à chaque commune par rapport au revenu total et à la fortune totale (al. 2).

b. Selon l'art. 297 al. 1 let. b LCP, pour permettre d'effectuer le fractionnement de l'impôt cantonal entre les communes intéressées, les contribuables qui sont imposables dans plusieurs communes doivent, dans leur déclaration pour l'impôt, déclarer d'une manière distincte pour chaque commune dans laquelle ils exploitent un commerce, une industrie ou une entreprise, ou y exercent une profession, la partie de leur fortune qui y est engagée et le revenu qu'ils en retirent.

4. a. Lorsqu'elle ne peut plus être contestée par un moyen de droit ordinaire, une décision de taxation acquiert l'autorité de chose décidée, laquelle signifie qu'elle lie les parties à la procédure ainsi que les autorités, notamment celle qui a statué, de telle sorte que la créance fiscale ne peut plus faire l'objet d'une nouvelle procédure ordinaire. Il est cependant possible de revenir sur la décision de taxation, en dépit de l'autorité de chose décidée dont elle est revêtue, lorsque les conditions de la révision, qui constitue une voie de droit extraordinaire, sont réunies (arrêt du Tribunal fédéral 2C_134/2007 du 20 septembre 2007 consid. 2.2 ; ATA/211/2015 du 24 février 2015 consid. 3a et les arrêts cités ; Ulrich HAEFELIN/Georg MÜLLER/Felix UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6^{ème} édition, 2010, n. 990 ss).

b. Selon l'art. 55 al. 1 LPFisc, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a), que 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), qu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (let. c). La révision est exclue lorsque le requérant a invoqué des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 55 al. 2 LPFisc).

Le texte de l'art. 55 LPFisc étant semblable à celui de l'art. 51 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) dont il reprend la teneur, les principes développés par la jurisprudence en lien avec l'interprétation de cette dernière disposition, elle-même inspirée de l'art. 147 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) s'appliquent, en vue d'une harmonisation verticale (ATF 140 II 88 consid. 10 p. 101 ; 130 II 65 consid. 5.2 p. 71 ss ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1066/2013 précité consid. 3.1 et 3.2 et 2C_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.3).

c. La procédure de révision vise à corriger des erreurs procédurales ou de fait, lesquelles doivent être intervenues antérieurement au prononcé dont la révision est demandée, mais qui ont été découverts par la suite (arrêt du Tribunal fédéral 2C_134/2007 précité consid. 2.2). Encore faut-il que les preuves n'aient pas pu être administrées antérieurement ou que les faits à prouver aient été nouveaux (ATF 108 V 170 consid. 1 p. 171 s). Ces faits et preuves nouveaux ne peuvent entraîner la révision que s'ils sont importants, c'est-à-dire de nature à influencer sur l'issue de la contestation, en particulier s'ils ont pour effet, qu'à la lumière de l'état de fait modifié, l'appréciation juridique doive intervenir différemment que dans le cas de la précédente décision. Ainsi, la procédure de révision ne vise pas à prendre en considération un autre point de vue juridique qui se serait développé dans l'intervalle. Il en résulte qu'une nouvelle appréciation juridique de l'état de fait, une nouvelle jurisprudence ou la modification d'une jurisprudence existante ne constituent pas des cas de révision (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1066/2013 précité consid. 3.3 et 2A.710/2006 du 23 mai 2007 consid. 3.2).

d. Lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître, elle est réputée avoir violé une règle essentielle de procédure ouvrant la voie de la révision. Il en va de même en cas de violation du droit d'être entendu, de la maxime d'office ou du devoir de récusation, de la composition irrégulière de l'autorité ou encore de l'omission de statuer sur certaines conclusions. En revanche, l'appréciation erronée, voire arbitraire d'une preuve ou la subsumption mal fondée ne constituent pas un motif de révision (arrêt du Tribunal fédéral 2P.198/2003 du 12 décembre 2003 ; ATA/211/2015 précité consid. 3d ; Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, n. 8 ad art. 147 LIFD).

e. Peut notamment entrer en ligne de compte pour fonder une demande de révision au titre des crimes ou délits l'infraction d'abus d'autorité au sens de l'art. 312 du code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0), qui réprime le fait, pour un membre d'une autorité ou un fonctionnaire, d'abuser des pouvoirs de sa charge dans le dessein de se procurer ou de procurer à un tiers un avantage illicite ou de nuire à autrui. L'abus d'autorité est l'emploi de pouvoirs officiels dans un but contraire à celui recherché. Cette disposition protège, d'une part, l'intérêt de l'État à disposer de fonctionnaires loyaux qui utilisent les pouvoirs qui leur ont été conférés en ayant conscience de leur devoir et, d'autre part, l'intérêt des citoyens à ne pas être exposés à un déploiement de puissance étatique incontrôlé et arbitraire (ATF 127 IV 209 consid. 1b p. 212 ; arrêt du Tribunal fédéral 6B_831/2011 du 14 février 2012 consid. 1.2).

f. Selon la doctrine, une révision dite « facilitée », en l'absence d'un motif classique de révision, demeure ouverte lorsqu'une décision est entachée d'une erreur, de fait ou de droit, essentielle et manifeste de l'autorité fiscale (Danielle

YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., n. 13 ad art. 147 LIFD ; Pierre MOOR/Étienne POLTIER, Droit administratif, vol. II : les actes administratifs et leur contrôle, 3^{ème} édition, 2011, p. 411). Pour des raisons de sécurité juridique, le Tribunal fédéral refuse toutefois de suivre l'avis de la doctrine et de corriger des décisions de taxation pour d'autres motifs que ceux énumérés aux art. 147 LIFD et 51 LHID (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1066/2013 précité consid. 3.2 et 2A.710/2006 précité consid. 3.3 ; ATA/211/2015 précité consid. 3f).

g. La révision est exclue lorsque le contribuable aurait pu, le cas échéant en ayant recours à un conseiller professionnel, découvrir immédiatement l'erreur de fait ou de droit commise par l'autorité dans la décision notifiée. Cette règle, qui vaut indépendamment d'une disposition expresse dans la loi, s'explique par le caractère subsidiaire de la révision et les exigences de sécurité du droit, une voie de droit extraordinaire ne devant avoir pour effet de vider de leur portée les délais de recours ordinaires (ATA/211/2015 précité consid. 3g ; ATA/570/2013 du 28 août 2013 consid. 4c ; Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit, n. 15 ad art. 147 LIFD).

5. a. Il n'est pas contesté que le bordereau de taxation ICC 2007 du contribuable n'a fait l'objet d'aucune contestation auprès des autorités compétentes suite à sa notification, de sorte qu'il est entré en force.

Cette décision de taxation ne peut dès lors être remise en cause que dans le cadre d'une procédure de révision dont les conditions rappelées ci-dessus ont été admises par le TAPI.

b. En l'occurrence, il ressort du dossier que, contrairement à l'art. 297 al. 1 let. b LCP et au guide fiscal 2007 remis à chaque contribuable, l'intimé a indiqué dans sa déclaration fiscale 2007 le code de la commune de Genève comme étant sa commune fiscale professionnelle, alors qu'en réalité il aurait dû mentionner le code de la commune de Chêne-Bougeries, puisqu'il travaillait sur cette commune à l'époque.

Toutefois et même s'il travaillait sur la commune de Chêne-Bougeries cette année-là, le certificat de salaire annuel joint à ladite déclaration fiscale indique, uniquement, que la « commune fiscale » de l'intimé est Genève.

Ainsi et comme l'a retenu à juste titre le TAPI, l'intimé ne pouvait pas se rendre compte, à la simple lecture de son certificat de salaire annuel moins détaillé que les suivants notamment quant au nom de l'établissement où le contribuable travaillait, que son employeur avait commis une erreur. Il n'aurait ainsi pas pu invoquer ce motif dans le cadre de la procédure ordinaire. On ne saurait dès lors lui reprocher de ne pas avoir fait preuve de toute la diligence requise qui pouvait raisonnablement être exigée de lui, au vu de ces circonstances. Cette assertion vaut aussi même si l'intimé a reconnu dans ses écritures qu'il ne savait pas que

l'information de sa commune fiscale professionnelle était indiquée dans son certificat de salaire annuel.

On peut d'ailleurs raisonnablement considérer que même en ayant eu recours à un conseiller professionnel, le contribuable n'aurait pas pu découvrir immédiatement l'erreur se trouvant dans la décision notifiée, puisque la commune fiscale professionnelle retenue dans le cadre de l'avis de taxation ICC 2007 correspondait à celle indiquée dans le certificat de salaire annuel de l'intimé.

De plus et selon le registre informatisé « Calvin » de l'OCPM, l'intimé, venant du canton de Neuchâtel, a élu domicile dans le canton de Genève le 19 septembre 2006, de sorte qu'il s'agissait de son premier certificat de salaire annuel obtenu sur ce canton, étant précisé que l'attestation de salaire 2006 n'indique pas la commune fiscale professionnelle, et que c'était la première fois qu'il complétait une déclaration d'impôt à Genève, à teneur du dossier.

Il s'ensuit que les conditions matérielles pour une révision de la situation fiscale ICC 2007 du recourant sont remplies.

Reste à examiner la question du délai pour déposer la demande de révision ICC 2007.

6. a. Selon l'art. 56 LPFisc, la demande de révision doit être déposée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans qui suivent la notification de la décision ou du prononcé.
- b. Par analogie avec l'art. 124 al. 1 let. d de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), il s'agit là d'une question qui relève de la recevabilité, et non du fond, au contraire de celle de savoir si le requérant a tardé à découvrir le motif de révision invoqué. La découverte du motif de révision implique que le requérant a une connaissance suffisamment sûre du fait nouveau pour pouvoir l'invoquer, même s'il n'est pas en mesure d'en apporter une preuve certaine ; une simple supposition ne suffit pas. S'agissant plus particulièrement d'une preuve nouvelle, le requérant doit pouvoir disposer d'un titre l'établissant ou en avoir une connaissance suffisante pour en requérir l'administration (arrêts du Tribunal fédéral 4A_222/2011 du 22 août 2011 consid. 2.1 et 4C.111/2006 du 7 novembre 2006 consid. 1.2 et les références citées). Il appartient au requérant d'établir les circonstances déterminantes pour la vérification du respect du délai précité (arrêt du Tribunal fédéral 4A_222/2011 précité consid. 2.1 ; ATA/396/2014 du 27 mai 2014 consid. 3).
- c. En l'occurrence, le jugement du TAPI n'a pas examiné la condition de la recevabilité de la demande de révision.

S'il est vrai que le recourant a formulé, le 14 mars 2014, sa requête de révision suite au courrier de l'AFC-GE du 11 mars 2014 concernant l'année fiscale

2013, lequel retenait que sa commune professionnelle était Chêne-Bougeries (code « 6612 ») et non Genève (code « 6621 »), force est de constater que le motif de révision portant sur l'année fiscale 2007 aurait dû être décelé plus tôt par l'intéressé.

En effet, il ressort du dossier que l'AFC-GE a notifié, le 20 juin 2012, au contribuable un bordereau et avis de taxation ICC pour l'année fiscale 2011.

Dans cet avis de taxation 2011, l'AFC-GE retient, malgré le fait que le contribuable avait indiqué dans sa déclaration le code de la commune de Genève, que sa commune fiscale professionnelle était la commune de Chêne-Bougeries, ce qui correspondait à ce qui était mentionné dans le certificat de salaire annuel de l'intéressé pour cette année-là.

Dans ces circonstances, le recourant savait, ou à tout le moins devait savoir, dès le 20 juin 2012, que la commune fiscale professionnelle correspondait à la commune sur laquelle il exerçait sa profession d'enseignant au DIP.

Dès lors, en formulant, le 11 mars 2014, sa requête en révision de ses taxations ICC 2007 à 2012, le recourant n'a pas agi dans le délai prescrit par l'art. 56 LPFisc, étant précisé que l'intéressé n'a pas fait état dans ses écritures d'un éventuel empêchement en 2012.

7. Le recours de l'AFC-GE sera admis.

Le jugement du TAPI sera par conséquent annulé, en tant qu'il admet la requête en révision s'agissant de l'année fiscale 2007.

8. Vu l'issue du recours, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de l'intimé (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 1^{er} mars 2016 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 25 janvier 2016 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 25 janvier 2016, en tant qu'il admet la requête en révision concernant l'année fiscale 2007 ;

met à la charge de Monsieur A_____ un émolument de CHF 500.- ;

dit qu'aucune indemnité de procédure n'est allouée ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Monsieur A_____, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :