

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/682/2024 ICCIFD

JTAPI/889/2024

**JUGEMENT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**DE PREMIÈRE INSTANCE**

du 9 septembre 2024

dans la cause

**Monsieur A**\_\_\_\_\_, représenté par **B**\_\_\_\_\_ SA, avec élection de domicile

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

---

## EN FAIT

1. Monsieur A\_\_\_\_\_, ressortissant russe, est domicilié à Genève depuis 2006.
2. Dans sa déclaration fiscale 2017, déposée en janvier 2019 et signée par son mandataire, il a indiqué son revenu salarié de CHF 60'000.- et « autres revenus » pour CHF 1'675'309.-, les désignant comme « revenu russe ». Sa fortune imposable s'élevait quant à elle à CHF 1'761'578.-. Il a par ailleurs précisé qu'il s'agissait d'une déclaration « provisoire », déposée en vue de prévenir une taxation d'office, et qu'une déclaration « définitive » le serait « en même temps que la réponse à la demande de renseignements pour la période fiscale 2016 ».
3. Par la suite, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a adressé au contribuable plusieurs demandes et rappels visant notamment à justifier la provenance et la nature des « autres revenus » de CHF 1'675'309.-, l'origine des fonds lui ayant permis de rembourser ses dettes de 2016 et des prêts conclus en 2017. A défaut de réponses, il s'exposait à une taxation d'office. Ce dernier a répondu à l'AFC-GE, par l'intermédiaire de son mandataire, en produisant notamment sa déclaration fiscale russe et un tableau indiquant les sources desdits revenus.
4. Par bordereaux du 17 août 2022, expédiés sous pli simple à l'adresse genevoise du contribuable, l'AFC-GE a fixé le revenu et la fortune imposables à respectivement CHF 1'948'315.- et CHF 2'061'960.-, précisant avoir fixé d'office les montants des « autres revenus » (CHF 9'878.-) et des « autres rendements de fortune » (CHF 1'915'765.-), l'intéressé n'ayant pas répondu aux demandes de renseignements y relatives.
5. Par rappels du 30 septembre 2022, puis sommations du 4 novembre suivant, l'AFC-GE a invité le contribuable à s'acquitter des impôts fixés par ces bordereaux, précisant que, à défaut, il s'exposerait à des poursuites. La sommation concernant l'ICC 2017, expédiée sous pli A+, a été distribuée par la Poste le 8 novembre 2022.
6. Aucune suite n'a été donnée à ces demandes.
7. Les 1<sup>er</sup> et 3 février 2023, l'office cantonal des poursuites a notifié au contribuable des commandements de payer contre les bordereaux ICC et IFD du 17 août 2022. Ces commandements ont été réceptionnés, à ces dates, par la sœur du contribuable, Madame C\_\_\_\_\_.
8. Par courrier du 1<sup>er</sup> février 2023, B\_\_\_\_\_ SA, précisant agir d'ordre et pour le compte du contribuable, a indiqué à l'AFC-GE faire suite aux commandements de payer les ICC et IFD 2017. En détention préventive en Russie depuis le 7 février 2020, le contribuable n'avait pas eu accès à ses courriers ni aux documents nécessaires pour « étayer une réclamation » à l'encontre de ses taxations. Il s'agissait d'une impossibilité objective. Il sollicitait dès lors une prolongation du délai de réclamation jusqu'au 30 jours suivant la fin de cet empêchement, et ce pour « toutes les taxations émises après le 7 février 2020 jusqu'à sa libération ».

9. Par courrier du 23 mars 2023, l'AFC-GE a invité le contribuable à signer sa « demande d'élection de domicile ».
10. Percevant le courrier de B\_\_\_\_\_ SA du 1<sup>er</sup> février 2023 comme une « réclamation » contre les taxations 2017 du contribuable, l'AFC-GE a requis de ce dernier les 18 juillet et 31 août 2023 « le détail des éléments contestés » avec des justificatifs et toute pièce utile relative à son incarcération. La demande du 31 août 2023, expédiée par pli recommandé, a été distribuée par la Poste le 4 septembre 2023.
11. Par courrier du 22 septembre 2023, B\_\_\_\_\_ SA a répondu à l'AFC-GE que l'avocat du contribuable avait tenté à plusieurs reprises d'obtenir « des confirmations de détention », mais que la justice russe n'y avait toujours pas donné suite. Un délai supplémentaire était sollicité pour fournir la preuve de sa détention en Russie.
12. Par courriel du 27 novembre 2023, l'AFC-GE a indiqué à B\_\_\_\_\_ SA que le délai de réponse sur « les réclamations 2016 et 2017 » lui était accordé jusqu'au 22 décembre 2023.
13. Par décisions du 23 janvier 2024, en réponse à la « réclamation » du 1<sup>er</sup> février 2023, l'AFC-GE a « maintenu » les taxations ICC et IFD 2017, au motif suivant : « Vous n'avez pas répondu à notre demande de renseignement du 18 juillet 2023, ni à notre rappel recommandé du 21 août 2023 et ce malgré une extension de délai au 22 décembre 2023 ».
14. Par acte du 26 février 2024, B\_\_\_\_\_ SA, précisant agir d'ordre et pour le compte du contribuable, a recouru contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal), concluant à leur annulation et à l'octroi d'un « délai fin juin 2024 pour présenter une nouvelle confirmation de détention de [son] mandant ».

En substance, le délai de réclamation ne pouvait pas courir pendant la détention du contribuable, détention qui était toujours d'actualité, une telle situation constituant un empêchement d'agir au sens de la loi.

15. Dans sa réponse du 30 avril 2024, l'AFC-GE s'en est rapportée à justice s'agissant de la recevabilité du recours, concluant au rejet de celui-ci.

Dans la mesure où B\_\_\_\_\_ SA n'aurait pas été valablement constituée pour recourir au nom du contribuable, le recours pourrait être déclaré irrecevable.

Sur le fond, quand bien même le contribuable avait réclamé tardivement, par le biais de son mandataire, elle était entrée en matière. Le délai pour réclamer avait donc, de facto, été restitué au contribuable, celui-ci préservant ainsi ses droits. Toutefois, les conditions pour réclamer contre une décision de taxation d'office partielle n'étaient pas remplies, car le contribuable n'avait pas répondu aux exigences légales de motivation accrue. C'était donc à raison qu'elle avait maintenu les taxations ICC et IFD 2017 par les décisions sur réclamation entreprises.

Par ailleurs, en 2021 et 2022, en réponse à des demandes de renseignements envoyées en procédure de taxation pour l'année 2017, D\_\_\_\_\_ SA avait fourni des réponses au service de taxation, relatives aux revenus du contribuable, alors que ce dernier était déjà en détention depuis 2020, selon les allégations de B\_\_\_\_\_ SA, ce qui suggérait que l'intéressé avait pu donner des instructions à un mandataire, malgré sa détention.

16. Par réplique du 27 mai 2024, respectivement duplique du 19 juin suivant, les parties ont maintenu leurs conclusions.

## EN DROIT

1. Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable sous l'angle des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.
3. Au vu de tous les éléments figurant au dossier, le recourant doit être considéré comme étant valablement représenté par B\_\_\_\_\_ SA, ce que l'autorité intimée a d'ailleurs admis elle-même en procédure menée devant elle, puisqu'elle a donné suite à la « réclamation » que cette société avait déposée au nom et pour le compte du recourant. Les autorités peuvent en effet, de bonne foi, déduire des circonstances une volonté claire de la personne concernée de se faire représenter (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_737/2018 du 20 juin 2019 consid. 5.1 ; 2C\_872/2018 du 18 décembre 2018 consid. 2 et les références). Le rapport de représentation peut ainsi être créé informellement et, par conséquent, également tacitement. Ce dernier peut aussi résulter de circonstances créées ou imposées par le représenté (mandat apparent ou implicite), ainsi lorsque le contribuable tolère consciemment qu'un tiers intervienne en tant que représentant dans la procédure (cf. Felix RICHNER/Walter FREI/Stefan KAUFMANN/Hans Ulrich MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3<sup>ème</sup> édition, 2016, ad art. 117, § 10, p. 1313 s. et les références citées), ce qui apparaît être les cas en l'occurrence.

Ainsi, le présent recours est recevable sous cet angle également.

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

5. Le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte, cette réclamation devant être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve (art. 132 al. 3 LIFD et 39 al. 2 LPFisc). L'obligation de motiver la réclamation contre une taxation d'office est une exigence formelle dont le non-respect entraîne l'irrecevabilité (ATF 131 II 548 consid. 2.3 ; 123 II 552 consid. 4c ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_509/2015 du 2 février 2016 consid. 6.1 et les références citées).
6. Les délais fixés par la loi sont des dispositions impératives de droit public. Ils ne sont en principe pas susceptibles d'être prolongés, restitués ou suspendus, si ce n'est par le législateur lui-même. Ainsi, celui qui n'agit pas dans le délai prescrit est forclos (cf. ATA/286/2020 du 10 mars 2020).

Les règles relatives à ce type de délais nécessitent une stricte application, ceci pour des motifs d'égalité de traitement et d'intérêt public lié à une bonne administration de la justice et à la sécurité du droit. Ainsi, l'irrecevabilité qui sanctionne le non-respect d'un délai n'est en principe pas constitutive d'un formalisme excessif prohibé par l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) (cf. not. ATF 142 V 152 consid. 4.2).

7. S'agissant d'un acte soumis à réception, telle une décision ou une communication de procédure, la notification est réputée parfaite au moment où l'envoi entre dans la sphère de pouvoir de son destinataire (ATA/1591/2019 du 29 octobre 2019 consid. 3c). Il suffit que celui-ci puisse en prendre connaissance (ATF 137 III 308 consid. 3.1.2 ; 118 II 42 consid. 3b). Il suffit en effet que l'acte se trouve dans sa sphère d'influence et qu'en organisant normalement ses affaires, il soit à même d'en prendre connaissance. Il n'est pas nécessaire qu'il l'ait personnellement en main, encore moins qu'il en prenne effectivement connaissance. Le destinataire doit être mis dans une situation où cette prise de connaissance ne dépend plus que de lui-même ou de ses représentants (ATA/629/2013 du 24 septembre 2013 consid. 8 et les références citées).

En vertu du principe de la bonne foi, 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. Le principe de la bonne foi oblige en effet celui qui constate un prétendu vice de procédure à le signaler immédiatement, à un moment où il pourrait encore être corrigé, et lui interdit d'attendre, en restant passif, afin de pouvoir s'en prévaloir ultérieurement devant l'autorité de recours (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_884/2019 du 10 mars 2020 consid. 7.2 et les arrêts cités ; ATA/224/2020 du 25 février 2020 consid. 4 et les arrêts cités).

De jurisprudence constante, celui qui omet de prendre les dispositions nécessaires pour que les envois postaux lui soient transmis ne peut se prévaloir de son absence lors de la tentative de notification d'une communication officielle à son adresse habituelle s'il devait s'attendre, avec une certaine vraisemblance, à recevoir une telle communication, ce qui est notamment le cas chaque fois qu'il est partie à une

procédure pendante (ATF 139 IV 228 consid. 1 ; 130 III 396 consid. 1.2.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 6B\_239/2011 du 22 mars 2012 consid. 3.5 ; 1C\_549/2009 du 1er mars 2010 consid. 3.2.1 et les références citées ; ATA/30/2016 du 12 janvier 2016 consid. 3c ; ATA/986/2015 du 22 septembre 2015).

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

Si l'administré doit s'attendre à recevoir une notification ou s'il s'absente pour une longue période, on peut exiger de lui qu'il prenne les mesures nécessaires pour recevoir les décisions qui lui sont adressées (ATF 113 Ib 296 consid. 2a ; 101 Ia 9 ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.259/2006 du 18 avril 2007 consid. 3.1). Ainsi, la notification est valablement effectuée lorsqu'un administré s'absente pour un temps prolongé sans faire suivre son courrier, ni donner de nouvelles ou charger un tiers d'agir à sa place (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2P.259/2006 du 18 avril 2007 consid. 3.1 ; ATA/822/2014 du 28 octobre 2014 ; ATA/199/2012 du 3 avril 2012), étant relevé que l'absence du pays ne constitue pas un événement extraordinaire et imprévisible lorsqu'elle est planifiée et le seul fait de se trouver à l'étranger ne permet pas de conclure à une impossibilité de communiquer avec la Suisse (ATA/199/2012 du 3 avril 2012 ; ATA/227/2007 du 8 mai 2007 et les références citées).

8. Selon les art. 133 al. 3 LIFD et 41 al. 3 LPFisc, une réclamation tardive n'est recevable que si le contribuable établit que par suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de présenter son acte en temps utile et qu'il l'a déposé dans les 30 jours après la fin de l'empêchement.

Les conditions pour admettre un empêchement sont très strictes. La restitution du délai suppose que le contribuable n'a pas respecté le délai légal en raison d'un empêchement imprévisible, dont la survenance ne lui est pas imputable à faute (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_40/2018 du 8 février 2018 consid. 5.1 et 5.2 et les références citées).

9. En l'espèce, l'AFC-GE a choisi de notifier les bordereaux de taxation du 17 août 2022 par pli simple, de sorte qu'elle n'est pas en mesure d'établir la date de leur réception par le recourant ou par le ou les représentants de celui-ci. Cela étant, il

ressort du dossier que la sommation que l'AFC-GE a adressée au recourant sous pli A+ le 4 novembre 2022 a été distribuée par la Poste, le 8 novembre suivant, au représentant de ce dernier. Ainsi, celui-ci ou ses représentants ont été mis, à tout le moins dès cette date, au courant de l'existence desdits bordereaux et qu'il ne dépendait alors plus que d'eux d'en prendre connaissance. En d'autres termes, les bordereaux du 17 août 2022 doivent être considérés comme ayant été valablement notifiés le 8 novembre 2022 au plus tard. En conséquence, le délai de réclamation courrait dès cette date et est arrivé à l'échéance le 8 décembre 2022. Aucune réclamation n'ayant été déposée à leur encontre dans ce délai, ces bordereaux sont entrés en force.

Dans ces conditions, et à rigueur de droit, le courrier de B\_\_\_\_\_ SA du 1<sup>er</sup> février 2023 ne pouvait constituer qu'une demande de reconsidération, que l'AFC-GE aurait dû traiter comme telle, et non comme une réclamation. De plus, l'AFC-GE n'était pas fondée à restituer le délai de réclamation en l'absence d'un empêchement au sens des art. 133 al. 3 LIFD et 41 al. 3 LPFisc ou d'un cas de force majeure (cf. art. 16 al. 1 LPA), d'autant moins que dans sa réponse, elle soutient - à juste titre - que l'incarcération du recourant ne l'a précisément pas empêché de donner des instructions à ses mandataires tout au long de la procédure. Par ailleurs, il convient de rappeler que, selon la jurisprudence du tribunal, lorsqu'un contribuable demande à l'autorité fiscale de réexaminer sa taxation, alors que le délai de réclamation a expiré depuis plusieurs mois, comme en l'occurrence, cette dernière doit envisager une telle requête comme une demande de reconsidération (ou de « révision », au sens des art. 55 LPFisc et 147 LIFD) (cf. not. JTAPI/1060/2023 du 2 octobre 2023 ; JTAPI/1151/2021 du 15 novembre 2021 ; JTAPI/744/2020 du 7 septembre 2020 ; JTAPI/724/2019 du 19 août 2019 ; JTAPI/325/2018 du 9 avril 2018 ; JTAPI/954/2017 du 11 septembre 2017 ; JTAPI/182/2016 du 22 février 2016 ; cf. aussi ATA/660/2015 du 23 juin 2015 consid. 8, par analogie).

Le traitement d'une telle demande relevant de la compétence de l'AFC-GE (cf. art. 149 al. 1 LIFD ; art. 57 al. 1 LPFisc), la cause devrait lui être renvoyée (cf. art. 11 al. 3 LPA cum art. 2 al. 2 LPFisc) pour qu'elle statue sous cet angle. Toutefois, pour des motifs d'économie de procédure (cf. ATF 133 II 257 consid. 5.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C\_579/2016 du 7 mars 2017 consid. 3 et les références), il n'y a pas lieu de le faire, d'autant moins que, dans ses écritures, l'AFC-GE a laissé entendre, à tout le moins implicitement, qu'elle n'entrerait pas en matière sur une telle demande.

10. A teneur des art. 147 al. 1 LIFD et 55 al. 1 LPFisc, qui institue un cas de reconsidération obligatoire, une décision entrée en force peut être révisée (par quoi il faut entendre reconsidérée, le terme révision étant en effet destiné au réexamen des décisions judiciaires) en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office : lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a) ; lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître, ou qu'elle a violé de quelque

autre manière l'une des règles essentielles de la procédure (let. b) ; lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (let. c).

Aux termes des art. 147 al. 2 LIFD et 55 al. 2 LPFisc, la révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire, s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui. Cette exclusion, qui constitue une limitation importante à la révision, s'explique par le caractère subsidiaire de cette voie de droit et par les exigences de la sécurité du droit (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_491/2015 du 9 août 2016 consid. 6.3 et les références citées). La jurisprudence souligne du reste qu'il faut se montrer strict dans l'obligation de diligence imposée au requérant (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_917/2015 du 29 octobre 2015 consid. 2.1 ; 2C\_754/2015 du 14 septembre 2015 consid. 2.3 ; 2C\_581/2011 du 27 mars 2012 consid. 3.1). Il appartient en effet à ce dernier de contrôler la décision de taxation lorsqu'il la reçoit et de signaler en temps utile les vices dont elle serait affectée (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_491/2015 du 9 août 2016 consid. 6.3 et les arrêts cités).

11. En l'espèce, le recourant ne se prévaut d'aucun fait ou moyen de preuve nouveau susceptibles de lui conférer un droit à ce qu'il soit entré en matière sur une éventuelle reconsidération des taxations en cause. Il s'est en effet limité à requérir une restitution du délai de réclamation, au motif qu'il est incarcéré en Russie, sans indiquer en quoi les taxations d'office partielles du 17 août 2022 seraient manifestement inexactes. En tout état, les éventuelles erreurs de droit que l'AFC-GE aurait commises lors de l'établissement de ces taxations auraient pu et dû être invoquées au cours de la procédure ordinaire, au moyen d'une réclamation, ce qu'il n'a pas fait, de sorte que l'autorité intimée n'aurait pas été tenue d'entrer en matière sur sa requête du 1<sup>er</sup> février 2023, si elle l'avait perçue comme une demande de révision.
12. Au vu de ce qui précède, le recours, mal fondé, sera rejeté.
13. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), le recourant, qui succombe, est condamné au paiement d'un émolument réduit s'élevant à CHF 500.- ; il est couvert par l'avance de frais de CHF 700.- versée à la suite du dépôt du recours. Le solde de cette avance, soit CHF 200.-, sera restitué au recourant.

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**  
**DE PREMIÈRE INSTANCE**

1. déclare recevable le recours interjeté le 26 février 2024 par Monsieur A\_\_\_\_\_ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 23 janvier 2024 ;
2. le rejette ;
3. met à la charge du recourant un émolument de CHF 500.-, lequel est couvert par l'avance de frais, et ordonne la restitution au recourant du solde de cette avance, soit CHF 200.- ;
4. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Marielle TONOSSI, présidente, Laurence DEMATRAZ et Caroline GOETTE, juges assesseurs.

**Au nom du Tribunal :**

**La présidente**

**Marielle TONOSSI**

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière