RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1918/2021-ICCIFD **ATA/1159/2022**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 15 novembre 2022

4ème section

dans la cause

Monsieur et Madame A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 25 avril 2022 (JTAPI/419/2022)

EN FAIT

1) Par jugement du 9 mars 2010, le Tribunal civil de première instance (ci-après : TPI) a prononcé le divorce de Madame B_____ et Monsieur A_____ et a, notamment, maintenu l'autorité parentale conjointe sur leurs deux enfants, instauré une garde alternée, dit que chaque parent assumait l'entretien des enfants pendant qu'il en avait la garde, que les allocations familiales étaient versées à la mère, a donné acte au père de son engagement à verser, à titre de contribution d'entretien de chaque enfant, par mois et d'avance, les sommes suivantes : CHF 1'000.- jusqu'à l'âge de 10 ans révolus, CHF 1'200.- de 10 ans à 15 ans révolus et CHF 1'500.- de 15 ans jusqu'à la majorité, voire au-delà, mais au maximum jusqu'à l'âge de 25 ans en cas d'études sérieuses et suivies. Il était donné acte à la mère de son engagement de prendre à sa charge, pour les deux enfants, avec les montants alloués par leur père et les montants reçus à titre d'allocations familiales, les primes d'assurances, les avances de frais médicaux hors thérapies, les frais de garde et d'habillement, les frais scolaires, les frais relatifs aux loisirs ainsi qu'aux activités parascolaires et extrascolaires. Il était donné acte au père de son engagement d'avancer la totalité des frais de thérapie des enfants dont le remboursement par l'assurance-maladie se ferait sur le compte bancaire ouvert par les parties en faveur des enfants.

2) Le 11 mai 2010, M. A_____ s'est remarié avec Madame A_____.

Dans leurs déclarations fiscales 2011, 2012 et 2013, ils ont indiqué deux charges de famille pour les enfants du contribuable et demandé qu'un montant de CHF 28'800.- soit déduit de leurs revenus pour les années fiscales 2011 et 2012, respectivement un montant de CHF 30'000.- pour l'année fiscale 2013, au titre de paiement de contributions d'entretien.

3) Dans le cadre de leur taxation pour ces années, ils ont notamment expliqué à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) qu'à partir de 2011, le contribuable n'avait certes plus versé la totalité des contributions d'entretien à son ex-épouse, mais qu'un autre système avait été mis en place avec elle, dès lors qu'elle ne lui restituait pas les montants avancés pour les frais médicaux et remboursés par l'assurance-maladie : il déclarait avoir opéré une compensation entre les contributions d'entretien qu'il devait verser selon le jugement de divorce et les nombreuses et diverses dépenses qu'il avait directement assumées en lien avec l'entretien de ses enfants.

4) En les taxant pour ces années, par bordereaux du 8 février 2016, l'AFC-GE a admis, au titre de contributions d'entretien, la totalité des frais médicaux payés par le contribuable pour ses enfants, à l'exclusion de tout autre montant en l'absence d'une modification du jugement de divorce. Elle a refusé les deux charges de famille, celles-ci étant attribuées à la bénéficiaire des contributions d'entretien.

5) Ces taxations ont été confirmées tant par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), que par la chambre administrative de la Cour de justice le 25 avril 2019 et le Tribunal fédéral le 21 avril 2020 (cause 2C_544/2019).

6) Devant le Tribunal fédéral, la question litigieuse était de savoir si un contribuable qui ne versait pas les contributions d'entretien de la manière prévue par le jugement de divorce, mais qui prétendait avoir mis en place de manière informelle un système de paiements indirects avec son ex-épouse, pouvait déduire ceux-ci de son revenu, étant précisé que les montants admis en déduction devaient le cas échéant être ajoutés au revenu imposable du crédirentier. Le Tribunal fédéral a jugé que cette question pouvait rester indécise, le recours devant être rejeté en raison du fait que le recourant n'avait pas établi que les ex-époux s'étaient accordés sur un nouveau système de paiement des contributions d'entretien, qui soit précis, compréhensible et contrôlable. Le Tribunal fédéral a confirmé que les contribuables ne pouvaient pas bénéficier des charges de famille.

7) Par courrier du 10 août 2020, M. et Mme A_____ont demandé à l'AFC-GE de réviser les taxations précitées, au motif qu'elles choquaient et heurtaient le sentiment d'équité et que l'AFC-GE n'avait pas tenu compte « des faits importants ou de preuve importantes qu'elle connaissait ou devait connaître ». Cette dernière n'avait en effet pas examiné si le contribuable avait bénéficié au cours des années 2011 à 2013 d'une remise de dette de son ex-épouse et si une telle remise pouvait équivaloir au versement des contributions d'entretien. Ils ont conclu, principalement, à l'admission des déductions qu'ils avaient revendiquées au titre de contributions d'entretien et, subsidiairement, à l'octroi des charges de famille et du barème d'imposition réduit.

8) Par décisions du 17 septembre 2020, l'AFC-GE a rejeté cette demande, considérant qu'aucun motif de révision n'était réalisé.

9) Les contribuables ont formé réclamation contre ces décisions, soutenant qu'elles étaient nulles dès lors que l'AFC-GE, qui s'était rendue coupable d'un déni de justice, n'avait pas examiné tous leurs griefs formulés dans leur demande de révision et qu'elle avait ainsi violé leur droit d'être entendus.

10) Par décisions du 22 avril 2021, l'AFC-GE a rejeté cette réclamation.

Relevant que les motifs pouvant être invoqués au cours de la procédure ordinaire ne pouvaient pas l'être dans le cadre de la procédure extraordinaire de révision, elle a ajouté que les modalités des pensions alimentaires en faveur des enfants avaient été fixées dans le jugement de divorce. Le contribuable ne s'était pas acquitté de cette pension alimentaire au cours des années 2011 à 2013, mais seulement des frais médicaux des enfants s'élevant à CHF 29'992.- (2011), CHF 11'922.- (2012) et CHF 13'625.- (2013), montants qu'elle avait admis en

déduction au titre de contributions d'entretien. Le contribuable n'avait pas démontré qu'il s'était engagé à prendre en charge d'autres frais d'entretien. À défaut de preuve d'arrangement clair entre les ex-époux, les frais que le contribuable avait revendiqués au cours de la procédure ordinaire ne pouvaient pas être acceptés en déduction. Cela avait été confirmé par le Tribunal fédéral.

11) Par acte du 31 mai 2021, M. et Mme A_____ont recouru contre ces décisions auprès du TAPI, concluant principalement à leur nullité, subsidiairement à leur annulation et au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour qu'elle entre en matière sur leur demande de révision.

Celle-ci exposait pourquoi leurs taxations 2011 à 2013 ne pouvaient pas être maintenues et devaient être reconsidérées. Or, à teneur des décisions de l'AFC-GE, elle n'avait examiné aucun des motifs avancés, alors que cette demande était recevable, ce qui constituait un grave déni de justice tant matériel que formel. N'étant pas motivées, ces décisions violaient le droit d'être entendu. Elles étaient ainsi frappées de nullité absolue. Les décisions querellées ne répondaient non seulement à aucune de leurs questions, mais leur dispositif constituait un déni de justice formel, dès lors qu'il ne permettait pas de déterminer si leur demande était recevable ou irrecevable. Ces décisions et celles du 17 septembre 2020 étant frappées de nullité absolue, la procédure devait être reprise ab ovo, au stade de leur demande du 10 août 2020.

12) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Contrairement à ce qu'avançaient les contribuables, les décisions du 17 septembre 2020 précisaient qu'aucun des motifs légaux de révision n'était réalisé. Le contribuable, avocat de profession, devait comprendre du dispositif des décisions du 22 avril 2021 que sa demande de révision était rejetée. D'ailleurs, il l'avait bien compris puisqu'il avait recouru.

L'argument que les intéressés avaient fait valoir dans leur demande de révision – à savoir qu'elle n'avait pas examiné si M. A_____ avait bénéficié, pour les années concernées, d'une remise de dette de la part de son ex-épouse – aurait pu être déjà invoqué au cours de la procédure ordinaire. La demande de révision devait donc être rejetée et les décisions entreprises confirmées.

Le couple semblait vouloir utiliser la voie de droit extraordinaire qu'était la révision pour modifier leurs taxations 2011 à 2013, alors même que le bien-fondé de celles-ci avaient été confirmé par le Tribunal fédéral.

13) Dans leur réplique, les contribuables ont fait valoir que l'AFC-GE n'avait répondu à aucune de leurs requêtes formulées dans leur réclamation, avait refusé de statuer sur ces requêtes, sur la nullité des décisions de taxation et sur la recevabilité ou l'irrecevabilité de la demande de révision, avait refusé de motiver

sa décision, ne leur avait pas donné l'occasion de se déterminer après l'arrêt du Tribunal fédéral du 21 avril 2020 et avait produit, après coup, une réponse en « contravention flagrante » avec le cadre de l'objet du litige.

Le dispositif des décisions entreprises était irrémédiablement vicié, dès lors qu'il ne permettait ni de déterminer ce que l'AFC-GE avait décidé, ni de fixer l'objet du litige. La formulation « DECIDE de maintenir votre taxation » constituait « la conséquence de la décision » et ne pouvait être le dispositif d'une décision sur réclamation ; il ne se prononçait pas sur « le résultat des réclamations mais sur la conséquence de ce résultat ». Un tel dispositif, « gravement vicié et inopérant », ne pouvait qu'être frappé de nullité absolue. La procédure suivie par l'AFC-GE était à ce point irrespectueuse de leurs droits essentiels et des garanties essentielles de procédure, que la nullité des décisions entreprises s'imposait afin de les rétablir dans leurs droits. La procédure devait donc être reprise ab ovo.

14) Dans sa duplique du 8 février 2022, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions, relevant que les contribuables n'avançaient aucun argument nouveau pouvant influer sur le sort du litige, ni ne produisaient de pièces déterminantes. Elle avait déjà produit son dossier avec sa réponse. Par souci d'exhaustivité, elle produisait le reste du dossier de la procédure de taxation des années 2011-2013.

Selon le bordereau de pièces (pièces 14 à 30), il s'agit des déclarations fiscales 2011 à 2013 ainsi que la procédure qui s'en est suivie jusqu'aux décisions sur réclamations du 7 novembre 2016.

15) Par courrier du 21 février 2022, M. A_____ a requis un délai à fin mars 2022 pour se prononcer sur la duplique de l'AFC-GE, se prévalant d'un certificat médical justifiant de son incapacité de travail jusqu'au 3 mars 2022.

16) Par courrier du 22 février 2022, le TAPI a rappelé que les contribuables avaient déjà répliqué et que la duplique du fisc se limitait au fait que celui-ci persistait dans ses conclusions. La cause était donc gardée à juger.

17) Par jugement du 25 avril 2022, le TAPI a rejeté le recours.

Aucun motif de nullité des décisions de taxation et rendues sur réclamation n'était réalisé. Bien que l'AFC-GE ait indiqué qu'elle rejetait la demande en révision, il ressortait de sa motivation qu'elle avait refusé d'entrer en matière sur celle-ci. L'objet du litige était donc limité à cette question. Les éléments invoqués par les époux A_____ dans leur demande en révision leur étaient déjà connus lors de la procédure ordinaire et rien ne permettait de considérer qu'ils n'auraient alors pas pu les invoquer. Le prétendu vice matériel dont seraient affectées les décisions de taxation 2011 à 2013 relevait de l'application du droit et ne constituait pas un motif de reconsidération. En faisant preuve de diligence, ils auraient d'ailleurs pu le découvrir avant.

18) Par acte expédié le 30 mai 2022 à la chambre administrative de la Cour de justice, M. et Mme A_____ ont recouru contre ce jugement, dont ils ont demandé l'annulation. Ils ont conclu, à titre préalable, à la jonction des causes A/2073/2021 et A/1981/2021 ou, à défaut, à la suspension de la cause A/2073/2021 jusqu'à droit jugé dans la présente cause (A/1918/2021). À titre principal, ils ont conclu à la nullité des décisions de l'AFC-GE des 17 septembre 2020 et 22 avril 2021 et au constat que l'AFC-GE ne leur avait pas notifié les décisions du 22 avril 2021 relatives à l'année fiscale 2013. Il convenait également de constater que le TAPI avait violé la garantie d'un tribunal indépendant et impartial. L'AFC-GE devait reprendre ab ovo la demande en révision. Subsidiairement, la nullité du jugement entrepris devait être constatée, à défaut il devait être annulé et la cause renvoyée au TAPI pour nouveau jugement, dans une autre composition.

Le TAPI aurait dû ordonner la jonction des causes, qui portaient toutes deux sur la question de savoir si les contributions d'entretien à charge du père avaient fait l'objet d'une remise de dette de la part de la mère des enfants et si cette remise équivalait, au plan fiscal, au paiement d'une contribution d'entretien ou, à défaut, suspendre la cause. Les premiers juges avaient établi les faits d'une manière partiale et partielle, n'avaient pas traité les griefs soulevés et avaient violé leur droit à la réplique. Ils n'avaient pas examiné la validité du dispositif des décisions du 22 avril 2021 et ne s'étaient pas prononcé sur la nullité ou annulabilité de ces décisions.

Le droit à la réplique avait été violé. L'AFC-GE avait produit 16 nouvelles pièces, sur lesquelles ils n'avaient pas pu se déterminer. Le TAPI n'avait, sans motivation, pas tenu compte de l'incapacité de travail du recourant. L'AFC-GE n'avait pas produit le dossier complet avec sa réponse, ce dont ils s'étaient plaints dans leur réplique devant le TAPI. L'AFC-GE avait alors produit le reste du dossier, de sorte que les recourants auraient dû pouvoir se prononcer avant que le jugement soit rendu.

Le TAPI n'avait pas établi un état de faits, mais simplement résumé les étapes de la procédure. Ce faisant, il avait commis un déni de justice et violé le droit d'être entendu des recourants. Le jugement devait donc être annulé et la cause renvoyée au TAPI, afin de ne pas les priver du double degré de juridiction.

La demande en révision était fondée sur le fait que l'AFC-GE n'avait, lors de la taxation ordinaire, pas tenu compte d'éléments pertinents qu'elle connaissait ou aurait dû connaître. Ils s'étaient plaints de ce que sous couvert d'un rejet, les décisions du 17 septembre 2020 consacraient une irrecevabilité. Or, la demande en révision, présentée dans le délai et la forme requis, était recevable.

Les décisions relatives à la révision des décisions de taxation 2013 ne leur avaient pas été notifiées. Le TAPI n'avait pas examiné ce point, consacrant ainsi

une violation de leur droit d'être entendus et un déni de justice formel. Il avait, à juste titre, retenu que l'AFC-GE n'était pas entrée en matière sur leur demande en révision. En revanche, en considérant que celle-ci n'était pas en présence d'un motif de révision, le TAPI s'était prononcé à la place de l'AFC-GE, s'arrogeant des compétences qui n'étaient pas les siennes. Le TAPI ne pouvait que constater la nullité des décisions du 17 septembre 2020, mais non juger de leur bien-fondé et ne devait pas prendre en compte les décisions du 22 avril 2021. Vu la gravité des violations de garanties essentielles commises par les premiers juges, la question de savoir si ceux-ci remplissaient la garantie minimale d'un tribunal indépendant et impartial se posait.

19) L'AFC-GE a conclu au rejet des demandes de jonction et de suspension et du recours. La présente cause concernait la demande en révision des taxations 2011 à 2013, alors que la cause A/2073/2021 se rapportait à la taxation ordinaire 2014. L'état de fait du jugement était complet. Les recourants avaient reçu la décision du 22 avril 2021 concernant l'année fiscale 2013. La motivation de celle-ci était identique à celles concernant les années 2011 et 2012. Les recourants l'avaient contestée devant le TAPI et elle l'avait été transmise avec sa réponse au TAPI. Ce dernier n'avait, contrairement à ce que prétendaient les recourants, nullement « ancré » le fait que la mère avait consenti à une remise de dette s'agissant des contributions à verser par le père ; il s'était limité à examiner si l'AFC-GE avait à raison refusé d'entrer en matière sur la demande en révision.

20) Dans leur réplique, les recourants ont fait valoir que le bordereau de pièces soumis par l'AFC-GE le 8 février 2022 comportait les pièces 14 à 30, sur lesquelles ils n'avaient pas pu se prononcer. La violation du droit d'être entendu et le déni de justice ne pouvaient être réparés devant la chambre administrative, qui n'avait pas vocation à instruire des faits et conclusions qui avaient échappés aux premiers juges. L'AFC-GE ne faisait que paraphraser le jugement.

21) 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) Les recourants sollicitent, à titre préalable, la jonction de la présente cause avec la cause A/2073/2021. Si la jonction était refusée, il convenait de suspendre la seconde cause dans l'attente de l'issue de la présente cause. Ils reprochent au TAPI, devant lequel ils ont pris les mêmes conclusions, de ne pas y avoir donné suite.

a. Selon l'art. 70 al. 1 LPA, l'autorité peut, d'office ou sur requête, joindre en une même procédure des affaires qui se rapportent à une situation identique ou à une cause juridique commune.

b. En l'espèce, les parties aux procédures A/2073/2021 et A/1918/2021 sont, certes, les mêmes. Toutefois, comme l'a relevé le TAPI, la première procédure se rapporte à la taxation ordinaire, contrairement à la seconde, qui traite d'une demande en révision, d'une part. D'autre part, les deux procédures concernent des années fiscales différentes, la procédure A/2073/2021 se rapporte à l'année fiscale 2014, alors que la présente procédure concerne les années fiscales 2011 à 2013. Ainsi, la situation n'est pas identique et la cause juridique pas non plus commune. Partant, il n'y a pas lieu d'ordonner la jonction des deux causes. Pour les mêmes motifs, le TAPI, qui disposait à cet égard d'une latitude de jugement – l'art. 70 al. 1 LPA étant une « Kann-Vorschrift » -, n'a pas excédé ni abusé de son pouvoir d'appréciation en refusant la jonction.

Par ailleurs, la chambre de céans ne saurait ordonner, dans la présente procédure, la suspension d'une autre procédure ; il conviendra d'examiner dans la procédure A/2073/2021 s'il se justifie de la suspendre dans l'attente de l'issue de la présente procédure. La chambre administrative ne peut ainsi pas, comme le TAPI ne le pouvait pas non plus, ordonner dans la présente procédure la suspension de la cause A/2073/2021.

3) Les recourants se plaignent de la violation de leur droit d'être entendus à plusieurs titres. Le TAPI n'avait pas motivé son jugement, omis de traiter leurs griefs et violé leur droit à la réplique. De même, l'intimée n'avait pas motivé ses décisions des 17 septembre 2020 et 22 avril 2021.

a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. – RS 101), le droit d'être entendu comprend le droit d'obtenir une décision motivée (ATF 138 I 232 consid. 5.1 ; 129 I 232 consid. 3.2). L'autorité n'est toutefois pas tenue de prendre position sur tous les moyens des parties ; elle peut se limiter aux questions décisives (ATF 138 IV 81 consid. 2.2 ; 137 II 266 consid. 3.2). Dès lors que l'on peut discerner les motifs qui ont guidé la décision de l'autorité, le droit à une décision motivée est respecté même si la motivation présentée est erronée ; la motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision (arrêt du Tribunal fédéral 9C_701/2018 du 27 novembre 2018 consid. 5.2). En revanche, une autorité se rend coupable d'un déni de justice formel prohibé par l'art. 29 al. 2 Cst. si elle omet de se prononcer sur des griefs qui présentent une certaine pertinence ou de prendre en considération des allégués et arguments importants pour la décision à rendre (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1 et les références citées).

b. Compris comme l'un des aspects de la notion générale de procès équitable au sens des art. 29 Cst. et 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme

et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101), le droit d'être entendu comprend en particulier le droit, pour une partie à un procès, de prendre connaissance de toute argumentation présentée au tribunal et de se déterminer à son propos (droit à la réplique), que celle-ci contienne ou non de nouveaux éléments de fait ou de droit, et qu'elle soit ou non concrètement de nature à influer sur le jugement à rendre. En ce sens, il existe un véritable droit à la réplique qui vaut pour toutes les procédures judiciaires (ATF 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 144 I 11 consid. 5.3 ; 133 I 98 consid. 2.1 ; 133 I 100 consid. 4.3 - 4.6).

Le droit de répliquer n'impose pas à l'autorité judiciaire l'obligation de fixer un délai à la partie pour déposer d'éventuelles observations. Elle doit seulement lui laisser un laps de temps suffisant, entre la remise des documents et le prononcé de sa décision, pour qu'elle ait la possibilité de déposer des observations si elle l'estime nécessaire (ATF 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 138 I 484 consid. 2.4). Lorsqu'une partie se voit communiquer par le juge une écriture ou des pièces nouvelles, il lui appartient, si elle souhaite s'exprimer à leur sujet, de faire spontanément usage de son droit de réplique ; si elle s'en abstient, elle est censée y avoir renoncé après l'écoulement d'un délai raisonnable (ATF 133 I 98 consid. 2.2 ; 132 I 42 consid. 3.3.3 - 3.3.4).

c. En l’espèce, l’AFC-GE a produit, avec sa duplique devant le TAPI, le reste des pièces relatives à la procédure de taxation ordinaire concernant les années fiscales 2011 à 2013. Les recourants avaient expressément, dans leur réplique, sollicité l’apport de ces pièces. Indépendamment du fait qu’à l’évidence les recourants étaient déjà en possession de ces pièces puisqu’ils avaient été partie à la procédure de taxation ordinaire, ils disposaient d’un droit à la réplique spontanée à la suite de la production de ces pièces devant le TAPI. À cet effet, ils ont sollicité, dès réception de la duplique de l’intimée courant février 2022, l’octroi d’un délai à fin mars 2022, justifiant la longueur de celui-ci par l’incapacité de travail du recourant jusqu’au 3 mars 2022, dûment attestée par un certificat médical. Le TAPI a refusé d’octroyer un délai pour répliquer. Les recourants disposant cependant d’un tel droit, ils étaient libres de le faire valoir dès que le recourant avait recouvré sa capacité de travail, à savoir dès le 4 mars 2022. Le TAPI n’a d’ailleurs statué que plusieurs semaines plus tard, le 25 avril 2022, de sorte que les recourants auraient pu soumettre leur détermination spontanée dans les jours suivants le retour de la capacité de travail du recourant, ce qu’ils n’ont cependant pas fait. Ayant ainsi renoncé à exercer leur droit à la réplique, ils ne peuvent se plaindre de la violation de leur droit d’être entendus.

En outre, quand bien même il faudrait admettre une telle violation, celle-ci serait réparée dans la procédure de recours devant la chambre administrative, qui dispose du même pouvoir d’examen que le TAPI, étant précisé qu’il était loisible aux recourants de venir consulter au greffe de la chambre administrative les pièces produites par l’AFC-GE avec sa duplique.

Le grief sera donc écarté.

d. Il en va de même du reproche d'absence de motivation et d'établissement de l'état de fait. La lecture du jugement permet de comprendre le cadre du litige. Celui-ci se rapportant à la demande en révision de trois décisions de taxation rendues à l'issue d'une procédure ordinaire ayant donné lieu à un arrêt du Tribunal fédéral, il était nécessaire de la décrire ; il s'agit d'une partie indispensable de l'état de fait. Par ailleurs, le TAPI s'est prononcé sur les arguments avancés par les recourants. Se référant à la notion de nullité des décisions, il a considéré qu'in casu même si les raisons avancées par les recourants étaient avérées, aucun motif de nullité des décisions rendues sur révision n'était réalisé. Il a exposé pour quel motif il estimait que les décisions querellées constituaient un refus d'entrer en matière sur la demande en révision et que l'objet du litige était donc limité à cette question. Examinant si les conditions d'une demande en révision étaient remplies, il l'a nié, estimant que les contribuables n'invoquaient pas d'éléments qui ne leur étaient pas déjà connus lors de la procédure ordinaire et ne démontraient pas qu'ils n'auraient alors pas pu les invoquer. Le prétendu vice matériel dont seraient affectées les décisions de taxation 2011 à 2013 relevait de l'application du droit et ne constituait pas un motif de reconsidération.

Bien que les réponses apportées par le TAPI aux griefs des recourants ne les satisfassent pas, il n'en demeure pas moins que celui-ci a traité les griefs soulevés devant lui et a apporté une motivation suffisante, permettant de la comprendre et de la contester. Les recourants ont d'ailleurs été en mesure de critiquer le raisonnement du TAPI.

Le jugement ne consacre donc pas de violation du droit d'être entendu ni de déni de justice formel.

e. Enfin, bien que motivées très succinctement, les décisions du 17 septembre 2020 permettent de comprendre que l'AFC-GE a estimé que les conditions permettant la révision des décisions de taxation 2011 à 2013 n'étaient pas remplies. L'autorité intimée a cité les motifs de révision tels qu'ils ressortent de l'art. 55 LPFisc, respectivement de l'art. 147 LIFD et conclu qu'aucun desdits motifs n'était réalisé. Elle n'a, certes, pas détaillé son raisonnement, mais la motivation permet de le comprendre.

Dans ses décisions sur réclamation, l'AFC-GE a rappelé que les faits plaidés par les contribuables, singulièrement l'allégation d'un arrangement à bien plaire entre les ex-conjoints concernant le paiement de la contribution d'entretien en faveur des enfants du recourant, avaient été examinés et rejetés dans la procédure de taxation ordinaire. Les bordereaux de taxation étaient donc maintenus. Cette motivation permet de comprendre que, selon le fisc, les arguments avancés par le recourant dans la demande en révision revenaient à plaider des éléments qu'il

aurait pu faire valoir et étayer lors de la procédure de taxation ordinaire, de sorte que les conditions d'une révision n'étaient pas réalisées. Il ne fait aucun doute que les recourants ont été en mesure de comprendre cette motivation, puisqu'ils ont eux-mêmes relevé – comme le TAPI l'a d'ailleurs constaté – que l'indication dans les décisions en question du « rejet » de la demande en révision, comme du « maintien » des décisions de taxation dans les décisions attaquées devait être interprétée comme le refus d'entrer en matière sur les révisions sollicitées. Au surplus, l'AFC-GE n'était pas tenue d'examiner l'ensemble des arguments avancés par les recourants, seuls ceux pertinents se rapportant aux conditions permettant d'admettre l'existence de motifs de révision devant être analysés.

Le grief de défaut de motivation et de déni de justice est donc également rejeté sur ce point.

4) Les recourants soutiennent que les décisions de l'intimée des 17 septembre 2020 et 22 avril 2022 seraient nulles, dès lors que celles concernant l'année fiscale 2013 ne leur auraient pas été notifiées.

a. Selon l'art. 46 LPA, les décisions doivent être désignées comme telles, motivées et signées, et indiquer les voies et délais de recours (al. 1). Les décisions sont notifiées aux parties, le cas échéant à leur domicile élu auprès de leur mandataire, par écrit (al. 2). Une notification irrégulière ne peut entraîner aucun préjudice pour les parties (art. 47 LPA).

b. La nullité absolue d'une décision peut être invoquée en tout temps devant toute autorité et doit être constatée d'office. Elle ne frappe que les décisions affectées des vices les plus graves, manifestes ou du moins facilement reconnaissables et pour autant que sa constatation ne mette pas sérieusement en danger la sécurité du droit. Sauf dans les cas expressément prévus par la loi, il ne faut admettre la nullité qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système d'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire (ATF 130 II 249 consid. 2.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 6B_354/2015 du 21 janvier 2016 consid. 4.1). Des vices de fond d'une décision n'entraînent qu'exceptionnellement sa nullité. Entrent avant tout en considération comme motifs de nullité l'incompétence fonctionnelle et matérielle de l'autorité appelée à statuer, ainsi qu'une erreur manifeste de procédure (ATF 129 I 361 consid. 2.1 et les arrêts cités ; arrêt du Tribunal fédéral 6B_354/2015 du 21 janvier 2016 consid. 4.1).

Selon la doctrine et la jurisprudence, ce n'est que dans l'hypothèse d'une réparation impossible de ce vice que la sécurité du droit ou le respect de valeurs fondamentales implique l'annulabilité d'une décision viciée à la forme. Ce principe général découle des règles de la bonne foi qui, conformément à l'art. 5 al. 3 Cst., imposent également des devoirs à l'autorité dans la conduite d'une

procédure (ATF 123 II 231 consid. 8b ; 119 IV 330 consid. 1c ; 117 Ia 297 consid. 2).

c. En l'espèce, les décisions des 17 septembre 2020 et 22 avril 2022 relatives à l'année fiscale 2013 ont, sous réserve de l'année fiscale visée, exactement la même teneur que celles se rapportant aux années fiscales 2011 et 2012. L'intimée a indiqué, devant le TAPI, les avoir expédiées toutes en même temps. Les recourants ne s'y sont pas trompés puisque dans leur recours devant le TAPI, ils ont déclaré vouloir également recourir contre les décisions 2013 qu'ils n'avaient pas reçues, mais « sans doute identiques » à celles relatives aux années 2011 et 2012. L'AFC-GE a, avec sa réponse devant les premiers juges, produit les décisions des 17 septembre 2020 et 22 avril 2022 relatives à l'année fiscale 2013.

Dans ces circonstances, il y a lieu de retenir que même si les décisions des 17 septembre 2020 et 22 avril 2022 relatives à l'année fiscale 2013 n'avaient pas été notifiées aux recourants, il n'en est découlé aucun préjudice pour eux, dès lors qu'ils ont pu les contester utilement, en connaissant la teneur au moment de recourir et ayant eu après leur production par l'intimée avec sa réponse devant le TAPI encore l'occasion de s'exprimer à leur sujet. Il n'y a donc pas de motif justifiant de constater la nullité des décisions précitées.

5) Les recourants soutiennent, en outre, que les décisions du 17 septembre 2020 constituaient des décisions d'irrecevabilité, refusant à tort d'entrer en matière sur les demandes en révision.

a. La révision en faveur du contribuable est régie de manière similaire par les législations fédérale et cantonale. Selon les art. 147 al. 1 LIFD, 51 al. 1 LHID et 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, notamment lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a) ou 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). La demande de révision doit être déposée dans les 90 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 (art. 148 LIFD, art. 51 al. 3 LHID, art. 56 LPFisc).

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

b. La révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 147 al. 2 LIFD, art. 51 al. 2 LHID, art. 55 al. 2 LPFisc).

En d'autres termes, même en présence d'un motif de révision, si le contribuable ou son représentant omet, de manière négligente, de faire valoir celui-ci dans la procédure ordinaire, la révision n'est pas possible. La jurisprudence souligne qu'il faut se montrer strict à cet égard. Le seul facteur décisif est donc celui de savoir si le contribuable aurait déjà pu présenter les motifs de révision dans la procédure ordinaire. Le but de la procédure extraordinaire de révision n'est pas de réparer les omissions évitables du contribuable commises au cours de la procédure ordinaire. Cette limitation importante à la révision s'explique par le caractère subsidiaire de cette voie de droit et par les exigences de la sécurité du droit (arrêt du Tribunal fédéral 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.3 et les références citées).

c. Selon une jurisprudence constante en relation avec l'impôt fédéral direct, le Tribunal fédéral, dans l'intérêt de la sécurité du droit, refuse de corriger des décisions de taxation entrées en force pour d'autres motifs que ceux énumérés à l'art. 147 al. 1 LIFD. Cette jurisprudence vaut également pour l'art. 51 LHID (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1066/2013 du 27 mai 2014 consid. 3.2 et les références citées ; ATA/876/2020 du 8 septembre 2020 consid. 3e).

d. Lorsque l’autorité n’entre pas en matière sur une demande de révision, la procédure de recours ne peut pas porter sur le fond du litige, mais seulement sur le fait de savoir si les conditions d’une révision étaient ou non remplies (ATA/413/2021 du 13 avril 2021 consid. 3 ; ATA/338/2020 du 7 avril 2020 consid. 5).

e. En l’espèce, il convient, en premier lieu, de relever que contrairement à ce que semblent faire valoir les recourants, le TAPI ne s’est nullement substitué à l’AFC-GE et n’est, en particulier, pas entré en matière sur la demande en révision. Les premiers juges ont examiné, puisque l’objet du litige y était limité, si les conditions d’une révision étaient remplies. Ils se sont bornés à constater que tel n’était pas le cas, les recourants ayant invoqué des éléments de fait qui leur étaient connus lors de la procédure ordinaire et rien ne permettant de considérer que ceux-ci n’auraient alors pas pu être invoqués s’ils avaient fait preuve de la diligence raisonnablement exigée de leur part. Le fait que l’ex-épouse du recourant lui aurait consenti une remise de dette au cours des années 2011 à 2013 n’était pas nouveau et le recourant ne pouvait ignorer cette circonstance lors de sa déclaration fiscale relative à ces années, ni durant la procédure judiciaire qui s'en était suivie. À réception des taxations pour les années en cause, les recourants auraient pu aisément se rendre compte du fait que l'AFC-GE n’avait pas abordé la question de la remise de dette et donc la faire valoir par la voie ordinaire de

réclamation. Enfin, le TAPI a relevé que l'intimée n'avait, dans la procédure ordinaire, pas omis de tenir compte d'autres faits importants ou preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître.

Ce raisonnement ne prête pas le flanc à la critique. En effet, il appartenait aux recourants, qui s'en prévalaient, de démontrer l'existence d'éléments justifiant de réexaminer leurs taxations ordinaires au sens de l'art. 147 LIFD. Ils se devaient donc d'établir la découverte de faits importants ou des preuves concluantes ou la violation d'une règle essentielle de la procédure de taxation ordinaire ou encore de démontrer que l'intimée n'avait pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître. Or, ils ne se conforment pas à cette exigence.

Dans son arrêt de 2019, la chambre administrative a considéré que l'arrangement informel intervenu entre les ex-conjoints ne permettait pas de poser une limite entre les frais découlant de l'obligation d'entretien de la famille, ceux intervenant pendant l'exercice du droit de garde, à charge du parent accueillant les enfants, et ceux assumés au titre du prétendu réaménagement des modalités de contribution fixées par le jugement de divorce, de sorte que l'AFC-GE n'avait pas à examiner les justificatifs produits par le recourant en vue de la déduction sollicitée. Le Tribunal fédéral a rejeté le recours formé contre cet arrêt, relevant que l'impossibilité précitée résultait du fait que le débirentier et son ex-épouse ne s'étaient jamais accordés sur un nouveau système de paiement des contributions d'entretien, qui soit précis, compréhensible et contrôlable. En l'absence d'un arrangement clair, on ne pouvait reprocher aux juges cantonaux d'avoir considéré que les justificatifs de paiement produits par le recourant ne permettaient pas de démontrer la réalité d'un paiement indirect des contributions d'entretien en remplacement d'un versement en numéraire en mains de son ex-épouse. Il n'y avait ainsi pas lieu de trancher la question de savoir si la jurisprudence civile retenant que le parent débirentier qui faisait en sorte que l'autre parent renonce à réclamer les contributions d'entretien, après avoir payé certains frais d'entretien qui n'étaient normalement pas à sa charge, bénéficie d'une remise de dette accordée par le parent gardien pouvait équivaloir au paiement de contributions d'entretien au sens de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD.

Il ressort de ce qui précède que la procédure relative à la taxation ordinaire a porté sur l'existence d'un arrangement de paiement des contributions d'entretien entre les ex-conjoints et l'examen des justificatifs de paiement. Dans leur demande en révision, les recourants reviennent sur ces points. Ils ne font cependant pas valoir qu'après l'arrêt du Tribunal fédéral, ils auraient découvert des faits importants ou des preuves concluantes qui justifieraient de revenir sur les décisions de taxation. Ils font uniquement valoir que le recourant avait toujours soutenu que les paiements dont il demandait la déduction avaient constitué, d'entente avec son ex-épouse, des contributions d'entretien mises à sa charge aux

termes du jugement de divorce. Il soutient avoir apporté de nombreuses preuves à cet effet. Ce faisant, les recourants ne font que rediscuter la situation juridique ayant conduit aux décisions de taxation ordinaire. Ils n'avancent pas de faits ni de pièces importantes découverts après l'arrêt du Tribunal fédéral, n'établissent pas la violation d'une règle essentielle de la procédure de taxation ordinaire ni ne démontrent que l'intimée n'avait pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître.

Ils n'exposent pas pour quel motif l'AFC-GE aurait commis une violation grave des règles de la procédure de taxation en n'examinant pas si les paiements effectués par le recourant devaient être considérés comme une remise de dette de son ex-épouse en ce qui concernait le paiement de la contribution d'entretien en faveur de ses enfants. Or, le Tribunal fédéral a retenu que cette question ne se serait posée qu'en présence d'un arrangement entre les ex-conjoints qui soit précis, compréhensible et contrôlable, ce que la chambre administrative avait nié sans arbitraire. Il n'apparaît ainsi pas que les règles essentielles de la procédure de taxation ordinaire aient été violées.

Au vu de ce qui précède, ni l'AFC-GE ni le TAPI n'ont violé la loi ou abusé de leur pouvoir d'appréciation en considérant que les conditions permettant la révision des décisions de taxation ordinaire des années fiscales 2011, 2012 et 2013 n'étaient pas remplies.

Mal fondé, le recours sera rejeté.

6) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge conjointe des recourants et aucune indemnité ne leur sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 30 mai 2022 par Monsieur et Madame A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 25 avril 2022 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge conjointe de Monsieur et Madame 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, 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 Monsieur et Madame A_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Michon Rieben, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :	la présidente siégeant :
M. Michel	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :