

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3616/2009-ICC

ATA/126/2012

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 6 mars 2012

2^{ème} section

dans la cause

Monsieur X_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
31 octobre 2011 (JTAPI/1210/2011)**

EN FAIT

1. Monsieur X_____ (ci-après : le contribuable) était contribuable à Genève en 2000, année de la taxation objet du litige, lequel porte sur l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2000.
2. Le 21 décembre 2000, il a fait l'objet d'un bordereau de taxation provisoire ICC 2000 pour un montant d'impôt de CHF 3'142,20.
3. Le 21 avril 2001, le contribuable a remis sa déclaration fiscale 2000 définitive, indiquant un revenu net imposable de CHF 37'888.- et une fortune imposable de CHF 2'138'698.-.
4. Par pli recommandé du 3 juillet 2001, la fiduciaire C_____, qui le représentait à cette époque, a écrit à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) pour requérir une rectification de la déclaration fiscale 2000. Le contribuable avait omis d'y inscrire dans la rubrique relative aux immeubles commerciaux une perte commerciale de CHF 146'762.- sur la vente d'un terrain, laquelle était à déduire du revenu imposable.
5. Le 13 décembre 2001, l'AFC lui a adressé un bordereau de taxation rectificatif du bordereau provisoire précité, basé sur un revenu net imposable de CHF 132'408.- après déductions générales et personnelles, ainsi que sur une fortune imposable de CHF 3'152'052.-.

Selon l'avis de taxation, le revenu brut imposable du contribuable était de CHF 448'752.-, dont CHF 238'119.- provenaient de l'activité indépendante.
6. Le bordereau rectificatif précité a fait l'objet d'une procédure de réclamation. M. X_____, dans ce cadre, s'est plaint d'une reprise injustifiée sur des frais de déplacement et de bureau, des déductions non-acceptées relatives à des frais de loyer, du refus de prendre en compte une provision pour risque ainsi que la totalité des frais de pension alimentaire déclarés.
7. Le 9 janvier 2004, l'AFC a décidé de maintenir sa taxation pour l'ICC 2000.
8. Le 10 février 2004, le contribuable a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôt (ci-après : la commission), devenue le 1^{er} janvier 2009 la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA), remplacée le 1^{er} janvier 2011 par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Il a conclu à la rectification de la taxation 2000 sur la base de la déclaration déposée (admission de tous les frais généraux comptabilisés, de la provision pour risque de responsabilité civile et de la totalité de la pension alimentaire versée).

-
9. Par décision du 8 mai 2006 (DCCR/89/2006), la commission a partiellement admis le recours de M. X_____, en ce sens qu'elle a entériné, à la demande de l'AFC, une erreur de calcul intervenue dans le montant du bordereau du 13 décembre 2001, mais confirmé la décision de réclamation du 9 décembre 2004.

Un montant de CHF 21'139.- avait été pris en compte à double dans la détermination des frais encaissés. La taxation devait être faite sur la base d'un revenu de l'activité indépendante de CHF 216'139.-, en lieu et place du montant de CHF 238'119.- retenu dans la taxation contestée.

L'AFC s'étant engagée à recalculer la déduction forfaitaire sur les frais professionnels sur la base de ce nouveau montant, le TAPI lui a renvoyé le dossier pour nouvelle décision au sens des considérants.

10. Le 31 août 2006, le Tribunal administratif, devenu le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), a déclaré irrecevable le 31 août 2006 un recours de M. X_____ contre la décision de la commission précitée (ATA/436/2006), mais cet arrêt a été annulé le 18 décembre 2008 par le Tribunal fédéral pour violation du droit d'être entendu (Arrêt 2C_822/2008).
11. Par nouvel arrêt du 23 septembre 2008 (ATA/492/2008), le Tribunal administratif a déclaré irrecevable le recours de M. X_____. Ce jugement a été confirmé par le Tribunal fédéral par arrêt du 17 avril 2009 (Arrêt 2F_1/2009).
12. Le 5 mai 2009, l'AFC a notifié à M. X_____ un bordereau rectificatif ICC 2000 s'élevant à CHF 55'580,65, basé sur un revenu imposable après déductions générales et personnelles de CHF 106'269.- et une fortune imposable de CHF 3'152'052.-.
13. Le 4 juin 2009, le contribuable a écrit à l'AFC par l'intermédiaire de son nouveau mandataire, Monsieur Y_____, bureau fiduciaire Z_____. Il « contestait le bordereau rectificatif ICC 2000 du 5 mai 2009 au sens de l'art. 39 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) et de l'art. 58 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Il demandait également que l'AFC « révisé le bordereau en question en tenant compte de la perte commerciale de CHF 146'762.-, dont il avait été démontré dans un courrier recommandé adressé à la commission le 28 novembre 2008 qu'elle n'avait pas été prise en compte lors de l'établissement de la taxation 2000 du 13 décembre 2001.

Le courrier du 28 novembre 2008 était annexé au courrier du 4 juin 2009. Il s'agissait d'une lettre du même mandataire, mais adressée à la commission, dans le cadre d'un recours contre la décision de taxation relative à l'ICC 2001.

14. Le 23 juin 2009, l'AFC a répondu au contribuable. Le bordereau du 5 mai 2009 ne constituait qu'une mesure d'exécution de la décision de la commission du 8 mai 2006, entrée en force le 18 décembre 2008 à la suite de l'arrêt du Tribunal fédéral du 18 décembre 2008 précité. Il ne pouvait plus faire l'objet d'une réclamation. Au surplus, la voie de la révision n'était pas ouverte dès lors que 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 qui pouvait être raisonnablement exigée de lui.

Cette décision ne mentionnait aucune voie de droit.

15. Le 19 août 2009, le contribuable a écrit à l'AFC. Il maintenait sa réclamation. En outre, les restrictions au droit de demander une révision n'étaient pas applicables à la réclamation du 4 juin 2009 car il avait fourni tous les éléments permettant la prise en compte de la perte commerciale de CHF 146'762.-. Il persistait dans sa demande de « révision » de la taxation 2000 par la déduction de ladite perte.
16. Le 18 septembre 2009, l'AFC a transmis la lettre précitée à la CCRA. Seule cette dernière était compétente pour statuer sur cette demande de révision de la taxation ICC 2000. Elle concluait à son rejet dans l'hypothèse où elle serait jugée recevable.
17. Sur requête de la CCRA du 8 octobre 2009, le mandataire du contribuable a précisé, le 19 octobre 2009, avoir reçu le 25 ou le 26 juin 2009 le courrier de l'AFC du 23 juin 2009.
18. Le 7 avril 2010, l'AFC a conclu au rejet du « recours » car aucun recours n'était recevable contre une mesure d'exécution d'une décision. En outre, sous l'angle des dispositions relatives à la révision, la demande présentée par le contribuable était irrecevable car il n'exposait aucun fait nouveau.
19. Le 31 octobre 2011, le TAPI a déclaré irrecevable le recours du contribuable. Formé le 19 août 2009, il était tardif si le recourant admettait avoir reçu aux alentours du 25 ou du 26 juin 2009 le courrier de l'AFC du 23 juin 2009. En outre, le courrier du 19 août 2009 ne remplissait pas les conditions d'une demande de révision.
20. Par acte posté le 14 décembre 2011, M. X_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité reçu le 15 novembre 2011, concluant à son annulation. Son propre courrier du 4 juin 2009, confirmé par celui du

19 août 2009, indiquait clairement qu'il s'agissait d'une demande de révision et l'AFC l'avait considéré, à tort, comme un recours. Il était patent que les éléments relatifs à la perte commerciale n'avaient pas été pris en compte par l'AFC lors de l'établissement du bordereau définitif du 5 mai 2009, alors que ces éléments étaient en possession de celle-ci depuis la date de réception de son envoi du 3 juillet 2001. L'AFC aurait dû statuer sur sa demande de révision. Le jugement du TAPI devait être annulé pour cette raison et la cause renvoyée à l'AFC pour nouvelle décision.

EN DROIT

1. Interjeté le 14 décembre 2011 contre le jugement du TAPI du 31 octobre 2011 reçu le 15 novembre 2011, le recours est recevable (art. 132 al. 1 et 2 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; 7 al. 2 LPFisc ; 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Aux termes de l'art. 59 let. b LPA, le recours n'est pas recevable contre les mesures d'exécution des décisions.

L'interdiction d'attaquer les mesures d'exécution vise à soustraire au contrôle juridictionnel les actes qui, sans les modifier ni contenir d'éléments nouveaux, ne servent qu'à assurer la mise en œuvre de décisions exécutoires au sens de l'art. 53 al. 1 let. a LPA. Le contrôle incident de ces dernières s'avère par conséquent exclu (ATA/15/2009 du 13 janvier 2009 ; ATA/841/2004 du 26 octobre 2004 ; ATA/240/2004 du 16 mars 2004). La notion de « mesures » à laquelle se réfère le texte légal s'interprète largement et ne comprend pas seulement les actes matériels destinés à assurer l'application de décisions, mais également toutes les décisions mettant ces dernières en œuvre (B. BOVAY, Procédure administrative, Berne, 2000, p. 265). Tel est en particulier le cas lorsque l'acte attaqué se fonde sur une décision qui est régulièrement entrée en force, sans contenir lui-même d'éléments nouveaux susceptibles de modifier la situation juridique de son destinataire (ATF 119 Ib 498 ; Arrêts du Tribunal fédéral 1P.339/2002 et 1A.125/2002 du 23 septembre 2002, consid. 1 ; ATA/387/2008 du 29 juillet 2008, et les références citées).

3. Selon l'art. 55 al. 1 LPFisc, une décision entrée en force peut être révisée en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office :
 - a. lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découvertes ;
 - b. 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 ;

c. (...) ».

En vertu de l'art. 55 al. 2 LPFisc, 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.

4. 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 (art. 56 LPFisc).
5. La révision d'une décision est de la compétence de l'autorité qui l'a rendue (art. 57 al. 1 LPFisc).
6. En l'espèce, le bordereau rectificatif du 5 mai 2009 a été émis par l'AFC à la suite de l'entrée en force de la décision de la commission du 8 mai 2006. Ce bordereau rectificatif est conforme aux considérants de la décision précitée, en ce sens que l'autorité fiscale a recalculé le montant de l'impôt en diminuant le revenu imposable d'un montant de CHF 21'139.-, qui avait été compté deux fois. Il constitue une décision d'exécution de la décision en question. C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a refusé d'entrer en matière sur la requête du recourant du 4 juin 2009, laquelle - malgré ce que le recourant soutient devant la chambre de céans - pouvait être considérée, pour partie au moins, comme une réclamation au sens des art. 39 LPFisc et 48 LHID, son mandataire s'étant référé expressément à ces dispositions légales dans le courrier précité.

Si l'AFC pouvait légitimement refuser d'entrer en matière sur la réclamation que lui présentait le recourant, elle aurait dû rendre sur ce point une décision respectant les exigences de l'art. 46 LPA, par laquelle elle déclarait la réclamation irrecevable pour les raisons précitées, avec mention des voies de droit usuellement applicables pour contester une décision sur réclamation. Le fait que le courrier du 23 juin 2009 ne respecte pas ces exigences n'a pas d'incidence préjudiciable pour le recourant dans le cas précis. En effet, dans la suite de la procédure - soit dès son courrier du 19 août 2009, celui-ci, avocat de profession, a admis que sa contestation du 4 juin 2009 ne visait pas à réclamer contre la décision de taxation du 5 mai 2009 mais à présenter une demande de révision au sens de l'art. 55 LPFisc, de façon à obtenir une rectification de la décision en question par la prise en considération d'un nouvel élément constitué par la perte commerciale invoquée. Il n'a d'ailleurs saisi la juridiction de céans que d'un recours contre le refus du TAPI d'entrer en matière sur cette dernière.

7. Le 23 juin 2009, après avoir refusé d'entrer en matière sur la réclamation qui lui était présentée, l'AFC n'aurait pas dû statuer sur les conclusions en révision présentée le 4 juin 2009 par le recourant mais transmettre ce courrier au TAPI pour qu'il statue en vertu de sa compétence découlant de l'art. 57 al. 1

LPFisc. Le fait que l'AFC n'ait pas effectué une telle démarche n'a causé cependant aucun préjudice au recourant, puisque celle-ci a finalement été effectuée à la suite du courrier du contribuable du 19 août 2009, ce qui a conduit au jugement du 31 octobre 2011 qui fait l'objet du recours.

8. Dans le dispositif de son jugement, le TAPI a déclaré « le recours irrecevable », formule erronée pour signifier qu'il tenait pour irrecevable la demande de révision qui lui était soumise et qu'il a examinée comme telle à la lecture des considérants 5 à 7 de son jugement.
9. Il s'agit de déterminer si le TAPI a fait une juste application de l'art. 55 LPFisc. En l'espèce, le recourant avait déjà fait état de la perte commerciale de CHF 146'762.- dans un courrier qu'il avait adressé à l'AFC le 2 juillet 2001. Postérieurement à cela, soit le 13 décembre 2001, l'AFC a arrêté la taxation définitive du contribuable. Ce bordereau a fait l'objet d'une procédure de réclamation puis d'un recours, qui ont abouti à l'entrée en force de la décision de la commission du 8 mai 2006 dont le contenu jouit de l'autorité de la chose jugée, qui ne permet plus de revoir les points tranchés sur recours, sauf motif de révision (T. TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, p. 296, n° 869). Curieusement, le recourant, dans la procédure de réclamation consécutive à la décision de taxation du 13 décembre 2001, a invoqué la non-prise en considération de diverses déductions mais ne s'est plus prévalu de la perte commerciale qu'il invoque présentement, alors qu'il aurait pu le faire dans le cadre de ce contentieux. Dans ces circonstances, à la suite de l'entrée en force de la décision de la commission du 8 mai 2006, il ne peut plus se prévaloir de cet élément, notamment pas dans le cadre d'une demande de révision telle que celle présentée par ses courriers des 4 juin et 19 août 2009. C'est à juste titre que le TAPI n'est pas entré en matière sur la demande de révision qui lui a été soumise.
10. Le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 14 décembre 2011 par Monsieur X_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 31 octobre 2011 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de Monsieur X_____ ;

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 X_____, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Junod, présidente, MM. Dumartheray et Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière juriste :

C. Derpich

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :