

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2407/2024 ICCIFD

JTAPI/119/2025

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 3 février 2025

dans la cause

Madame A _____ et Monsieur B _____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt à la source (IS) 2022 de Madame A _____ et Monsieur B _____, alors domiciliés en France voisine.
2. Le 29 mars 2023, ils ont déposé une demande de taxation ordinaire ultérieure (TOU) auprès de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE). En conséquence, celle-ci les a invités à remplir et à retourner une déclaration fiscale d'ici le 30 juin suivant.
3. Les contribuables n'ont pas donné suite à cette invite, en dépit de deux rappels que l'AFC-GE leur a adressés les 11 septembre et 9 octobre 2023, le premier, sous pli simple et le second, en recommandé.
4. Le 19 février 2024, l'AFC-GE, constatant que les précités n'avaient pas rempli leur déclaration d'impôt, leur a remis un bordereau d'IS pour l'année 2022 dont il découlait qu'un solde de CHF 5'336.35 subsistait en sa faveur.
5. Par pli du 25 avril 2024, les intéressés ont transmis à l'AFC-GE leur déclaration fiscale 2022.

Ils l'avaient cependant déjà envoyée le 31 août 2023, comme l'attestait la page de synthèse de téléversement annexée.

Le contribuable avait été absent à l'étranger du 1^{er} mars au 1^{er} avril 2024 et son épouse, du 29 mars au 14 avril 2024, ainsi qu'il résultait de confirmations de réservations de vols pour le Pérou et le Japon. La correspondance de l'AFC-GE avait été adressée à l'employeur genevois du précité. Il ne l'avait transmise à son épouse qu'à son retour. Pour cette raison, le délai pour contester leur taxation n'avait pas pu être respecté. Enfin, ils n'avaient jamais reçu les deux rappels que leur aurait adressés l'AFC-GE.

6. Cette lettre a été considérée par l'AFC-GE comme une réclamation à l'encontre du bordereau d'IS susmentionné.
7. Par décision datée 30 mai 2024, l'AFC-GE a maintenu la taxation des contribuables, d'une part au motif qu'ils n'avaient jamais retourné leur déclaration fiscale malgré rappels et, d'autre part, en raison de la tardiveté de leur réclamation.
8. Par lettre reçue par l'AFC-GE le 3 juin 2024, les contribuables ont sollicité la « réouverture » de leur taxation 2022. Leur déclaration fiscale téléversée n'avait pas été prise en compte. Il résultait d'un courriel de leur mandataire du 28 mai 2024 annexé, que la page de synthèse de téléversement avait dû se perdre lorsqu'il l'avait envoyée par courrier postal le 31 août 2023.
9. Par décision du 24 juin 2024, l'AFC-GE a derechef maintenu la taxation des précités, en se référant à son prononcé daté du 30 mai précédent. Elle n'avait reçu la feuille de synthèse en question que le 30 avril 2024. Même s'ils avaient précédemment téléversé leur déclaration fiscale, celle-ci n'était considérée comme valablement déposée qu'au moment où elle était en possession du justificatif

attestant que ladite feuille avait été envoyée dans les délais. En conséquence, leurs frais effectifs ne pouvaient être pris en considération en 2022.

10. Par acte du 15 juillet 2024, les contribuables ont interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) à l'encontre de la décision du 24 juin 2024, en sollicitant la révision de leur taxation 2022 ainsi que la prise en compte de leurs frais effectifs.

En 2023, ils avaient mandaté une fiduciaire afin qu'elle se charge de leurs affaires fiscales. Celle-ci leur avait confirmé que leur déclaration avait été envoyée le 31 août 2023. Le bordereau d'IS du 1^{er} mars 2024 ne tenait pas compte de leur déclaration fiscale. En outre, ils n'avaient jamais reçu les rappels envoyés à l'adresse de l'employeur du recourant. Leur fiduciaire leur avait indiqué que la page de synthèse de téléversement avait dû se perdre lorsqu'il l'avait fait parvenir à l'AFC-GE.

Ils n'avaient jamais rencontré aucun problème relatif à l'envoi de leurs déclarations d'impôts précédentes sur leur compte e-démarches et avaient toujours payé leurs impôts en temps utile.

11. Dans sa réponse du 26 août 2024, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les recourants n'avaient pas valablement déposé leur déclaration fiscale 2022, étant donné qu'ils n'avaient pas retourné la page de synthèse munie de leur signature manuscrite. Le téléversement constituait uniquement un transfert de données amalgamées sur un serveur sécurisé, sans que l'AFC-GE ne disposât de la possibilité d'en extraire le contenu si elle n'avait pas reçu la page de synthèse.

En outre, les contribuables répondaient des actes ou omissions de leur mandataire. Ils ne faisaient valoir aucun motif de révision. En effet, ils n'avaient découvert ni faits ni preuves importants et il ne pouvait être retenu que l'AFC-GE avait omis de tenir compte de faits déterminants. Avant le dépôt de leur déclaration fiscale, leur attention avait été attirée sur le fait qu'ils devaient retourner la page de synthèse de téléversement. Enfin, ils auraient pu invoquer leurs arguments par la voie de la procédure ordinaire.

12. Par réplique du 18 septembre 2024, les contribuables ont maintenu leur recours.

L'AFC-GE avait « accepté » leur réclamation du 25 avril 2024, en ne la rejetant pas pour cause de tardiveté. Cela prouvait qu'elle avait implicitement reconnu qu'ils avaient respecté les conditions de forme et de délai.

L'autorité intimée disposait de tous les éléments nécessaires pour consulter et vérifier leur situation fiscale, y compris la page de synthèse de téléversement reçue par elle le 30 avril 2024. Or, ce document n'avait pas été transmis par leur mandataire, ni par eux-mêmes. Enfin, ils contestaient la validité de l'envoi de la correspondance de l'autorité intimée à l'adresse de l'employeur genevois du contribuable. S'il ne leur avait jamais transmis ce courrier, il leur avait causé un préjudice.

13. Dans sa duplique du 2 octobre 2024, l'AFC-GE a persisté dans les termes et les conclusions de sa réponse.
14. Le détail des pièces et des arguments des parties sera repris, ci-après, dans la mesure utile.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (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 au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.
3. Étant donné que la décision attaquée – datée du 24 juin 2024 – est une décision d'irrecevabilité, seule la question de l'irrecevabilité peut faire l'objet du présent recours et non la taxation en tant que telle. En conséquence, le tribunal doit d'abord examiner si les conditions formelles de la recevabilité (forme écrite, délai, motivation, moyen de preuve, etc.) sont ou non remplies et, si tel n'est pas le cas, il doit rejeter le recours déposé devant elle sans examiner lui-même le détail de la taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_930/2018 du 25 octobre 2018 consid. 3).
4. Aux termes de l'art. 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, 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. 41 al. 1 LPFisc).
5. Selon la jurisprudence, les conditions pour admettre un empêchement sont très strictes. La restitution du délai suppose que le contribuable et son éventuel représentant n'ont pas respecté le délai légal en raison d'un empêchement imprévisible, dont la survenance ne leur 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). Celui-ci peut résulter d'une impossibilité objective ou subjective. Il doit être de nature telle que le respect des délais aurait exigé la prise de dispositions que l'on ne peut raisonnablement attendre de la part d'un homme d'affaires avisé (ATA/633/2022 du 14 juin 2022 consid. 2a et les références citées).
6. Le fait que le recourant reconnaisse le caractère tardif de son acte constitue un moyen de preuve pertinent établissant la tardiveté de celui-ci (arrêt du Tribunal fédéral 2C_637/2007 du 4 avril 2008 consid. 2.4.1).

7. De jurisprudence constante, celui qui se sait partie à une procédure judiciaire et qui doit dès lors s'attendre à recevoir des actes du juge, condition en principe réalisée pendant toute la durée d'un procès, 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, notamment en faisant suivre son courrier (ATF 141 II 429 consid. 3.1).
8. Les actes ou omissions du mandataire sont directement imputables au contribuable, quand bien même il lui aurait donné des instructions claires et satisfait à ses devoirs de diligence. Ainsi, la négligence d'un mandataire ne justifie pas d'entrer en matière sur une demande de reconsidération (ATA/638/2018 du 19 juin 2018 consid. 5).
9. Selon l'art. 38D LPFisc, les personnes qui demandent une taxation ordinaire ultérieure en application de l'art. 15 de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales, du 16 janvier 2020 (LISP – D 3 20), doivent fournir les documents requis et indiquer une adresse de notification en Suisse. À défaut d'une telle adresse ou si l'adresse indiquée perd de sa validité pendant la procédure de taxation, l'autorité fiscale impartit au contribuable un délai approprié pour l'indication d'une nouvelle adresse de notification. Si ce délai échoit sans avoir été utilisé, l'impôt à la source se substitue à l'impôt cantonal et communal sur le revenu de l'activité lucrative perçu selon la procédure ordinaire. L'art. 41 al. 3 LPFisc est applicable par analogie.

L'art. 136a LIFD comporte une teneur similaire.

Les travaux préparatoires de l'art. 136a LIFD citent comme exemple d'adresse de notification en Suisse, l'adresse de l'employeur (FF 2015 625, 652).

10. En l'espèce, les recourants ont réclamé le 25 avril 2024 à l'encontre de leur bordereau d'IS daté du 19 février précédent. Ils admettent ne pas avoir respecté le délai de réclamation. Conformément à la jurisprudence, cette déclaration leur est opposable.
11. Cela étant, ils sollicitent implicitement une restitution de délai.
12. Pièces à l'appui, ils se prévalent de leur absence à l'étranger. Du 1^{er} mars au 1^{er} avril 2024, le recourant se trouvait au Pérou, tandis que du 29 mars au 14 avril 2024, son épouse et leurs deux enfants effectuaient un séjour au Japon.

Les contribuables ne peuvent être suivis. La date de notification du bordereau d'IS ne peut être déterminée. Cependant, dès lors que les précités ont déposé une demande de TOU auprès de l'AFC-GE, le 29 mars 2023, ils devaient s'attendre à recevoir des communications de sa part et prendre ainsi les dispositions appropriées pour que celles-ci leur parviennent ou soient transmises à un mandataire, ce qu'ils n'ont pas fait.

Ils ne peuvent non plus être suivis lorsqu'ils soutiennent que l'employeur du contribuable ne leur a jamais remis les courriers de l'AFC-GE. En effet, ils n'ont jamais transmis à cette dernière une adresse de notification en Suisse. En conséquence, l'autorité intimée pouvait valablement adresser sa correspondance

auprès de l'employeur du prénommé. Enfin, ils doivent supporter les éventuels manquements dudit employeur, lequel doit être considéré comme leur auxiliaire dans le cas d'espèce.

Il résulte de ce qui précède que les recourants n'ont pas droit à une restitution de délai pour élever réclamation.

13. À maintes reprises, le tribunal a jugé que lorsqu'un contribuable demande à l'AFC-GE de réexaminer sa taxation, alors que le délai de réclamation a expiré depuis plusieurs mois, cette dernière doit envisager une telle requête comme une demande de reconsidération (ou de révision, au sens des art. 55 LPFisc et 147 LIFD) (JTAPI/849/2024 du 28 août 2024 consid. 10 et les réf.).
14. À teneur de 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), 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) ou lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (let. c).

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).

15. La révision est en revanche 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. 55 al. 2 LPFisc).
16. 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 le motif de révision dans la procédure ordinaire. Le but de la procédure extraordinaire de révision n'est en effet 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 précité consid. 5.3 et les références citées).
17. En l'occurrence, dans sa décision sur réclamation, l'AFC-GE ne s'est pas prononcée sur la question de la révision. Elle s'est toutefois déterminée sur ce point

dans sa réponse au recours. Par conséquent, le tribunal, par économie de procédure, ne lui renverra pas la cause et traitera lui-même cette question.

Dans leur lettre du 25 avril 2024, les contribuables affirment que, contrairement à ce que soutient l'AFC-GE, ils ont retourné leur déclaration fiscale 2022. Ils se fondent sur la copie de la page de synthèse de téléversement, faisant état d'un envoi effectué le 31 août 2023.

Or, les précités n'allèguent pas – et ne démontrent encore moins – qu'ils ont été empêchés de faire valoir cette argumentation dans le cadre de la procédure ordinaire de réclamation s'ils avaient fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée d'eux. Ils ne sauraient non plus tirer argument du fait que leur fiduciaire n'aurait pas envoyé la feuille de synthèse de téléversement à l'AFC-GE muni d'une signature manuscrite, contrairement à ce que prescrit l'art. 3 al. 3 du règlement d'application de l'article 29A de la loi de procédure fiscale du 28 février 2024 (RPFisc-29A - D 3 17.07), puisqu'ils répondent de ses manquements comme des leurs.

Il résulte de ce qui précède que c'est à bon droit que l'AFC-GE a refusé de reconsidérer la taxation des contribuables.

18. Ne reposant sur aucun motif valable, le recours doit être rejeté.
19. 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), les recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent, sont condamnés au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.

Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 15 juillet 2024 par Madame A_____ et Monsieur B_____ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 24 juin 2024 ;
2. le rejette ;
3. met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
4. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
5. 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: Gwénaëlle GATTONI, présidente, Yuri KUDRYAVTSEV et Philippe FONTAINE, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Gwénaëlle GATTONI

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

Le greffier