

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3602/2024 ICCIFD

JTAPI/465/2025

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 5 mai 2025

dans la cause

Madame A_____ et Monsieur B_____, représentés par Me Philippe MANTEL,
avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Les époux A_____ et B_____ ont été domiciliés dans le canton de Genève du 7 août 2018 au 31 janvier 2020, date à laquelle ils l'ont quitté pour s'établir à C_____ (Royaume-Uni). Ils sont propriétaires d'un bien immobilier situé à Genève.
2. Les précités n'ayant pas déposé leur déclaration fiscale 2022 dans les délais, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) leur a envoyé, à leur adresse londonienne, un premier rappel, par pli simple du 8 janvier 2024, puis un second, par pli recommandé du 29 janvier 2024, lequel leur a été distribué le 6 février suivant.
3. Par bordereaux datés du 1^{er} mars 2024, expédiés sous pli simple à leur adresse à C_____ (Royaume-Uni), l'AFC-GE les a taxés d'office, arrêtant leur revenu et fortune imposables à respectivement CHF 75'000.- et CHF 1'500'000.-.
4. Par sommations du 18 mai 2024, expédiées par plis recommandés à l'adresse de leur résidence à C_____ (Royaume-Uni), l'AFC-GE les a invités à s'acquitter des impôts fixés par les taxations précitées, précisant que, faute de quoi, ils s'exposaient à des poursuites. Ces courriers leur ont été distribués le 29 mai 2024.
5. Par lettre du 16 septembre 2024, les contribuables, sous la plume de leur conseil, précisant que cette écriture complétait leur « réclamation (...) datée du 6 septembre », ont fait valoir, en substance, qu'ayant déposé leur déclaration fiscale 2022 dans le canton de Zoug, ils n'avaient pas à le faire dans le canton de Genève et qu'il « conv[enait] donc de réviser la taxation d'office sur cette base ».
6. Par décisions du 26 septembre 2024, percevant dite lettre comme une réclamation au sens des art. 39 al. 1 de de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) et 132 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), l'AFC-GE l'a déclarée irrecevable, motif pris de sa tardiveté.
7. Par acte du 28 octobre 2024, sous la plume de leur conseil, les contribuables ont recouru contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal), concluant à leur annulation, sous suite de frais et dépens.

Depuis le 1^{er} septembre 2021, ils étaient domiciliés dans le canton de Zoug, raison pour laquelle la notification des taxations d'office à C_____ (Royaume-Uni) était irrégulière. Ils n'avaient pris connaissance des bordereaux contestés qu'après avoir reçu la décision sur réclamation, « soit en date du 15 octobre 2024 ». Ces bordereaux leur ayant été notifiés à leur adresse anglaise, alors qu'ils étaient domiciliés à Zoug, ils ne les avaient jamais reçus, raison pour laquelle ils leur étaient inopposables. De plus, ces taxations étaient manifestement inexactes, arbitraires et contraires à l'interdiction de la double imposition intercantonale. Elles étaient donc nulles.

8. Dans sa réponse du 6 janvier 2025, accompagnée de son dossier, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, au motif de la tardiveté de la réclamation et de l'absence des conditions d'une révision au sens des art. 55 al. 2 LPFisc et 147 al. 2 LIFD.
9. Par réplique du 27 janvier 2025, respectivement duplique du 12 février suivant, les parties ont maintenu leurs conclusions respectives.

EN DROIT

1. Le tribunal administratif de première instance 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 LPFisc et 140 LIFD).
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. En matière de réclamation, lorsque les décisions sur réclamation sont des décisions d'irrecevabilité, seule la question de l'irrecevabilité peut faire l'objet du recours et non pas la taxation en tant que telle. Dans un tel cas, l'autorité de recours doit en effet d'abord examiner si les conditions formelles de la recevabilité de la réclamation (forme écrite, délai, motivation, moyen de preuve, etc.) étaient ou non remplies et, si tel n'est pas le cas, elle doit rejeter le recours déposé devant elle sans examiner elle-même le détail de la taxation (cf. ATF 131 II 548 consid. 2.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_227/2021 du 16 avril 2021 consid. 2.2).

Ainsi, l'objet du présent litige se limite à la question de savoir si c'est à bon droit que l'AFC-GE estime que la réclamation déposée par les contribuables le 16 septembre 2024 était irrecevable, en raison de sa tardiveté. Il en résulte que les griefs relatifs au bien-fondé des taxations d'office en cause sont irrecevables.

4. Sous ce dernier aspect, cependant, demeure la question d'une éventuelle nullité des bordereaux de taxation d'office, laquelle devrait cas échéant être constatée par le tribunal indépendamment du fait de savoir si la réclamation était irrecevable ou non. Les recourants soutiennent la nullité de ces bordereaux au motif d'une taxation d'office manifestement inexacte, arbitraire et contraire à l'interdiction de la double imposition intercantonale.
5. Selon la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C_501/2021 du 19 novembre 2021 consid. 5.2 et 5.3), la nullité absolue d'une décision peut en effet être invoquée en tout temps devant toute autorité et doit être constatée d'office. Si l'autorité augmente systématiquement le revenu estimé d'une année à l'autre sans prendre de mesures d'investigation ou de clarification pour vérifier la plausibilité de ces augmentations, cela conduit à qualifier son appréciation de manifestement inexacte au sens de l'art. 132 al. 3 LIFD. Une telle façon de procéder ne saurait en soi être considérée comme une violation si flagrante des obligations de l'autorité fiscale qu'elle aurait pour conséquence la nullité de la taxation d'office. Une telle nullité

n'est admise que si l'autorité de taxation apprécie la situation du contribuable d'une manière sciemment contradictoire vis-à-vis des informations dont elle dispose, et ce dans une mesure si grossière qu'elle apparaît comme l'expression d'un arbitraire injustifiable (arrêt du Tribunal fédéral arrêt 2C_679/2016 du 11 juillet 2017 consid. 5.2.4, dans lequel l'autorité fiscale avait reçu copie des avis de salaire du contribuable et connaissait ainsi son revenu réel, mais avait nonobstant procédé à une augmentation systématique et massive du revenu imposable en contradiction grossière avec les pièces claires dont elle disposait).

Par ailleurs, le Tribunal fédéral a considéré que la transmission d'informations entre cantons ne dispensait aucunement le contribuable de ses propres obligations. Celles-ci étaient certes allégées, en ce sens que l'intéressé aurait pu se contenter d'envoyer une copie de sa déclaration vaudoise aux autorités genevoises, mais elles n'étaient pas inexistantes (arrêt du Tribunal fédéral 2C_553/2018 du 17 juin 2019 consid. 5.3.3).

6. En l'occurrence, il ne peut être reproché à l'AFC-GE d'avoir apprécié la situation des recourants de manière grossièrement contraire aux pièces du dossier, ne serait-ce déjà parce qu'ils n'ont pas retourné leur déclaration fiscale 2022 genevoise, bien qu'ayant été sommés de s'exécuter. Par ailleurs, il sera observé qu'ils n'ont pas produit cette déclaration devant le tribunal et que dans celle déposée à Zoug, ils ont eux-mêmes indiqué que leur immeuble genevois valait CHF 1'500'000.-, soit le montant retenu par l'AFC-GE (pour la fortune). Dans ces conditions, les taxations d'office 2022 ne sauraient être considérées comme nulles, mais seulement comme annulables, ce pourquoi elles devaient être remises en cause par voie de la réclamation au sens des art. 132 al. 1 LIFD et 39 al. 1 LPFisc.

Reste encore à examiner si c'est à bon escient que l'AFC-GE a déclaré la réclamation des recourants irrecevable au motif de sa tardiveté, ce qui implique d'examiner l'argument de ces derniers selon lequel ils n'avaient reçu de notification valable de leurs bordereaux de taxation d'office que le 15 octobre 2024, la notification à C_____ (Royaume-Uni) étant selon eux irrégulière.

7. 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).

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.

8. 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 (art. 21 al. 1 LPFisc, et 16 al. 1 LPA cum art. 2 al. 2 LPFisc). Ainsi, celui qui n'agit pas dans le délai prescrit est forclo (ATA/599/2023 du 6 juin 2023 consid. 3.2 et les références citées).

Le strict respect des délais légaux se justifie pour des raisons d'égalité de traitement et n'est pas constitutif de formalisme excessif (ATF 142 V 152 consid. 4.2 in fine).

9. Une notification irrégulière ne peut entraîner aucun préjudice pour les parties (art. 47 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

Le principe général du droit rappelé à l'art. 47 LPA découle des règles de la bonne foi, qui imposent des devoirs tant à l'autorité dans la conduite d'une procédure (ATF 123 II 231 consid. 8b) qu'à l'administré (arrêt du Tribunal fédéral 2C_318/2009 du 10 décembre 2009 consid. 3.3). Une décision irrégulièrement notifiée n'est pas nulle, mais seulement inopposable à ceux qui auraient dû en être les destinataires. Une telle décision ne peut donc pas les lier, mais la protection des parties est suffisamment garantie lorsque la notification irrégulière atteint son but malgré cette irrégularité (cf. not. ATF 139 IV 228 consid. 1.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1010/2020 du 26 février 2021 consid. 4.3 ; 2C_83/2020 du 14 septembre 2020 consid. 4.2 et les arrêts cités ; 2C_884/2019 du 10 mars 2020 consid. 7.2 et les arrêts cités ; 2C_829/2019 du 8 octobre 2019 consid. 3.2.1 ; 6B_329/2016 du 13 octobre 2016 consid. 3.3).

Le délai légal ne part qu'au moment où la personne concernée a eu connaissance de la décision. Cependant, celle-ci ne peut pas retarder ce moment selon son bon plaisir. Il convient à cet égard de s'en tenir aux règles de la bonne foi, qui imposent une limite à l'invocation du vice de forme. En vertu de ce principe, toute personne concernée par l'issue d'une procédure est tenue de se renseigner sur l'existence et le contenu de la décision qui la clôt, dès qu'elle 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 (ATF 139 IV 228 consid. 1.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1010/2020 du 26 février 2021 consid. 4.3 ; 2C_83/2020 du 14 septembre 2020 consid. 4.2 et les arrêts cités ; 2C_884/2019 du 10 mars 2020 consid. 7.2 et les arrêts cités ; 2C_829/2019 du 8 octobre 2019 consid. 3.2.1 ; 6B_329/2016 du 13 octobre 2016 consid. 3.3). Contrevient évidemment aux règles de la bonne foi celui qui omet de se renseigner pendant plusieurs années ou celui qui attend passivement (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1021/2018 du 26 juillet 2019 consid. 4.2 ; 6B_329/2016 du 13 octobre 2016 consid. 3.3 ; 1C_15/2016 du 1er septembre 2016 consid. 2.2).

Cela signifie notamment qu'une décision, fût-elle notifiée de manière irrégulière, peut entrer en force si elle n'est pas contestée dans un délai raisonnable (cf. arrêts

du Tribunal fédéral 8D_5/2019 du 4 juin 2020 consid. 4.3 ; 2C_160/2019 du 5 novembre 2019 consid. 4.1 ; 1C_311/2018 du 2 avril 2019 consid. 3.2 et la référence citée ; 9C_202/2014 du 11 juillet 2014 consid. 4.2 et les références ; ATA/224/2020 du 25 février 2020 consid. 4).

10. En l'occurrence, certes, il ne peut être exclu que les recourants n'ont pas reçus les bordereaux du 1^{er} mars 2024, ceux-ci leur ayant été expédiés uniquement par un pli simple, dont la distribution ne peut pas être établie par l'AFC-GE. Toutefois, les sommations leur enjoignant de s'acquitter des ICC et IFD 2022, envoyées par courrier recommandé, leur ont été remises le 29 mai 2024, ainsi qu'il ressort du système du suivi des envois (« Track & Trace ») mis en place par la Poste (cf. pièce n° 13 du chargé de l'AFC-GE). Dès lors, ils devaient, dès cette dernière date, exiger de l'AFC-GE la délivrance d'une copie des décisions de taxation visées, dont l'existence était d'ailleurs clairement indiquée sur ces sommations. Or, ils n'ont formé leur réclamation qu'en septembre 2024, soit trois mois après la communication desdites sommations. Étant demeurés passifs si longtemps, ils ne sauraient, en vertu du principe de la bonne foi, prétendre n'avoir eu connaissance des taxations d'office qu'en octobre 2024, ce qui apparaît d'ailleurs inconcevable dans la mesure où ils les ont formellement remises en cause par leur « réclamation » du 16 septembre 2024, celle-ci indiquant clairement qu'elle concernait les « bordereaux ICC et IFD 2022 ».

La notification irrégulière au sens de l'art. 47 LPA dont ils se prévalent ne leur est d'aucun secours. En effet, toujours en vertu du principe de la bonne foi, ils ne sauraient se prévaloir auprès du tribunal d'une notification irrégulière des taxations querellées dans la mesure où ils ne l'ont pas fait auprès de l'autorité intimée, ce qu'ils pouvaient faire à tout le moins dès la date de réception des sommations (le 29 mai 2024). Enfin, s'ils estimaient que l'AFC-GE aurait dû les adresser à leur domicile à Zoug, fallait-il encore qu'ils l'informent de l'existence de celui-ci, ce que, au vu du dossier, ils n'ont jamais fait.

Dans ces conditions, c'est à juste titre que l'AFC-GE a déclaré leur réclamation irrecevable pour cause de tardiveté, étant relevé qu'ils n'ont pas allégué, ni a fortiori démontré, aucun motif sérieux au sens des art. 133 al. 3 LIFD et 41 al. 3 LPFisc qui les aurait concrètement empêchés d'agir dans le délai légal ou de mandater un tiers pour s'en charger à leur place.

11. Pour le surplus, si l'acte des recourants du 16 septembre 2024 devait être considéré comme une demande de révision, force est de constater, avec l'autorité intimée, que les conditions d'entrée en matière n'en sont pas données.

En effet, aux termes des art. 55 al. 1 LPFisc et 147 1 LIFD, 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).

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. 55 al. 2 LPFisc et 147 al. 2 LIFD). 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).

12. En l'espèce, les recourants invoquent des motifs de fond, à savoir la caractéristique inexact et arbitraire de taxations d'office, qu'ils auraient déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire de réclamation s'ils avaient fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée d'eux (cf. art. 147 al. 2 LIFD et 55 al. 2 LPFisc). Ils ne peuvent dès lors pas le faire par le biais de la voie extraordinaire de révision, cette procédure étant réservée exclusivement aux cas où des éléments n'ont pas pu être invoqués dans le cadre de la procédure ordinaire.
13. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.
14. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 LPA 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.
15. Vu l'issue du litige, 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 28 octobre 2024 par Madame A_____ et Monsieur B_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 26 septembre 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: Olivier BINDSCHEDLER TORNARE, président, Federico ABRAR et Stéphane TANNER, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

Le président

Olivier BINDSCHEDLER TORNARE

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

Le greffier