

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

**POUVOIR JUDICIAIRE**

**A/1049/2011-ICCIFD**

**ATA/319/2012**

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 22 mai 2012**

**1<sup>ère</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Monsieur L\_\_\_\_\_**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
21 décembre 2011 (JTAPI/1482/2011)**

---

## EN FAIT

1. Monsieur L\_\_\_\_\_, ressortissant français, est domicilié à Cologny (Genève). En 2008 et 2009, il a travaillé pour I\_\_\_\_\_S.A. et il a été soumis à l'impôt à la source. Selon l'attestation-quittance 2008, datée du 8 avril 2009, l'impôt à la source s'est élevé à CHF 17'006,95 sur un salaire de CHF 81'793.-, ce qui représentait un taux d'imposition de 21,05 %. Au pied de cette attestation, il était mentionné que le contribuable qui contestait le montant de la retenue à la source pouvait déposer une réclamation écrite et motivée dans les trente jours suivant la remise de cette attestation-quittance si cette remise avait eu lieu au-delà du 31 mars.
2. Pour l'année 2009, l'attestation-quittance remise le 28 janvier 2010 faisait état d'une retenue de CHF 58'400,30 sur un salaire annuel de CHF 221'633.- correspondant à un taux d'imposition de 26,35 %. Les mêmes indications relatives à la procédure de réclamation figuraient dans ce document.
3. Par pli posté le 24 novembre 2010, M. L\_\_\_\_\_ a élevé réclamation en sollicitant la déduction des rachats au 2<sup>ème</sup> pilier auxquels il avait procédé en 2008 et 2009 à raison de CHF 25'000.- en 2008 et CHF 30'000.- en 2009, selon les pièces annexées. Il n'avait pas été informé du fait que les montants versés à ce titre étaient déductibles. Il sollicitait une rectification d'impôt.
4. Par deux décisions datées du 24 février 2011, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a déclaré irrecevables car tardives les réclamations pour 2008 et celle pour 2009.
5. Par pli déposé le 29 mars 2011 auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), M. L\_\_\_\_\_ a recouru contre ces deux décisions en reprenant son argumentation. Il sollicitait préalablement un délai pour compléter son recours, la tenue d'une audience de comparution personnelle et concluait à l'annulation des décisions attaquées, l'AFC-GE devant être invitée à tenir compte des rachats auxquels il avait procédé. Le 20 mai 2011, il a complété son recours en se prévalant des principes d'égalité devant la loi et de la bonne foi. Le système de l'impôt à la source manquait de clarté. Il donnait l'impression à l'étranger, nouvellement arrivé en Suisse, que l'employeur communiquait à l'AFC-GE tous les éléments déterminants pour l'imposition et qu'il se chargeait de toutes les formalités. M. L\_\_\_\_\_ réitérait ses conclusions.
6. Le 15 juin 2011, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Le délai prévu par les art. 137 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 23 al. 2 let. a de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LISP - D 3 20), fixé au

31 mars, permettait dans ce délai une demande en restitution de l'impôt en raison de l'application incorrecte par l'employeur du barème ou du taux. La demande de déductions supplémentaires avait été présentée le 11 avril 2010 (*recte* : 24 novembre 2010). Ce délai restait fixé au 31 mars de l'année suivant l'année fiscale concernée. En l'espèce, les réclamations étaient largement tardives, de sorte que le recours devait être rejeté. Enfin, le contribuable n'avait allégué aucun cas de force majeure l'ayant empêché d'agir en temps utile.

7. Par jugement du 21 décembre 2011, expédié aux parties le 6 janvier 2012, le TAPI a admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour qu'elle entre en matière sur le fond du litige, en se référant à la jurisprudence récente du Tribunal fédéral (ATF 135 II 274 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_601/2010 du 21 décembre 2010). En l'espèce, M. L\_\_\_\_\_ ne contestait pas son assujettissement à l'impôt à la source. Il pouvait dans le cadre de sa réclamation, même après le 31 mars 2010, solliciter la déduction des montants versés au titre du rachat du 2<sup>ème</sup> pilier en application de l'art. 4 let. a du règlement d'application de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 12 décembre 1994 (RISP - D 3 20.01). En conséquence, le recours était admis, comme indiqué ci-dessus.
8. Par pli déposé le 23 janvier 2012 au greffe de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), l'AFC-GE a recouru contre ce jugement en concluant à son annulation. Les attestations-quittance avaient été établies par l'employeur respectivement les 8 avril 2009 et 28 janvier 2010. Les délais de réclamation venaient à échéance respectivement à fin mai 2009 et au 31 mars 2010. Invoquant la remise tardive des documents utiles par son assureur, le contribuable avait élevé réclamation en novembre 2010 seulement. Or, à réception des attestations-quittance, il était en mesure de se rendre compte par lui-même que les rachats auxquels il avait procédé en 2008 et 2009 n'avaient pas été déduits de ses revenus. Le TAPI faisait une application extensive de la jurisprudence précitée du Tribunal fédéral, laquelle ne s'appliquait pas à une demande de déductions supplémentaires.
9. Le TAPI a produit son dossier le 8 février 2012.
10. Le 20 février 2012, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a conclu à l'admission du recours de l'AFC-GE par référence aux art. 137 et 138 LIFD, considérant qu'il fallait distinguer la demande en restitution de l'impôt, en raison de l'application erronée d'un barème, de la demande d'octroi de déductions supplémentaires.
11. Le 14 mars 2012, M. L\_\_\_\_\_ a demandé une prolongation du délai pour se déterminer tout en persistant dans son opposition au recours de l'AFC-GE et en sollicitant la confirmation du jugement attaqué.
12. Le 29 mars 2012, M. L\_\_\_\_\_ a réitéré ses explications et conclusions.

13. Sur quoi, la cause a été 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. Dans un arrêt récent (ATA/284/2012 du 8 mai 2012), la chambre administrative a tranché la question faisant l'objet du présent litige, de sorte qu'il convient de se référer à cet arrêt.

Le système de l'impôt à la source est défini par les art. 83 ss LIFD pour l'impôt fédéral direct et aux art. 32 ss de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), en relation avec l'art. 36 al. 1 let. a LHID, 1 ss LISP et 1 ss RISP. Il a pour fonction de se substituer aux impôts fédéral, cantonal et communal perçus selon la procédure ordinaire (art. 32 al. 1 LHID et 17 LISP). La déduction des cotisations périodiques versées en vue de l'acquisition des droits aux prestations dans le cadre de la prévoyance professionnelle est ainsi comprise dans le forfait (art. 86 al. 1 LIFD, 33 al. 3 LHID et 4 al. 1 LISP).

Le contribuable peut demander la déduction de versements à une institution de prévoyance professionnelle pour le rachat d'années d'assurance et la finance d'entrée, ainsi qu'à une institution reconnue de prévoyance individuelle liée, au sens et dans les limites admises par le droit fédéral et cantonal en matière de prévoyance (3<sup>ème</sup> pilier A), selon l'art. 23 LISP.

3. Selon l'art. 137 LIFD, lorsque le contribuable ou le débiteur d'une prestation imposable conteste le principe même ou le montant de la retenue d'impôt, il peut, jusqu'à la fin mars de l'année qui suit l'échéance de la prestation, exiger que l'autorité de taxation rende une décision relative à l'existence et l'étendue de l'assujettissement.

L'art. 23 al. 2 LISP, qui est le pendant cantonal de l'art. 137 LIFD, précise que le contribuable qui conteste le montant de la retenue à la source qui lui est faite peut déposer une réclamation écrite et motivée auprès de l'administration si l'attestation tenant lieu de quittance a été remise avant le dernier jour du mois de février de l'année qui suit celle pour laquelle l'impôt a été retenu jusqu'au 31 mars de cette même année ; ou si l'attestation a été remise ultérieurement, dans les trente jours qui suivent cette remise, mais au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle pour laquelle l'impôt a été retenu.

4. En l'espèce, le contribuable a élevé réclamation le 24 novembre 2010 contre le montant de ses impositions 2008 et 2009, soit en dehors des délais prévus aux art. 137 LIFD et 23 al. 2 LISP.
5. Il résulte des déclarations de l'intéressé qu'il a admis avoir agi tardivement, soit en l'occurrence au-delà du délai fixé au 31 mars 2010 (art. 137 LIFD) du fait de raisons personnelles. Or, les délais de réclamation et de recours fixés par la loi sont des dispositions impératives de droit public. Ils ne sont, en principe, pas susceptibles d'être prolongés (art. 16 al. 1, 1<sup>ère</sup> phrase LPA), restitués ou suspendus, si ce n'est par le législateur lui-même (ATA/515/2009 du 13 octobre 2009 consid. 4 ; ATA/266/2009 du 26 mai 2009 consid. 2). Ainsi, celui qui n'agit pas dans le délai prescrit est forclos et la décision en cause acquiert force obligatoire (ATA/779/2011 du 20 décembre 2011 ; ATA/547/2011 du 30 août 2011 ; ATA/712/2010 du 19 octobre 2010 et les références citées).
6. Le TAPI se fonde sur l'ATF 135 II 274 et l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_601/2010 du 21 décembre 2010 pour admettre que la réclamation du contribuable n'est pas tardive, s'écartant ainsi de la jurisprudence de la chambre administrative.
  - a. Dans le premier arrêt, l'employeur du contribuable avait appliqué un barème fiscal pertinent, mais un taux d'imposition inadéquat, et le contribuable n'aurait pu s'apercevoir de l'erreur qu'en se procurant lui-même le barème fiscal applicable, ce que l'on ne pouvait pas exiger de lui, compte tenu de sa profession.

On ne pouvait pas reprocher au contribuable une violation de ses devoirs de diligence.

Les art. 137 et 138 LIFD devaient être interprétés en ce sens qu'après l'échéance du délai à fin mars, il n'était plus possible de soulever des contestations relatives à l'assujettissement fiscal, mais que demeurait la possibilité de critiquer la somme de la retenue d'impôt, et cela soit en faveur du fisc, soit en faveur du contribuable. L'art. 138 LIFD devait ainsi être considéré comme une *lex specialis* par rapport à l'art. 137 LIFD, limité aux problèmes qui se posaient dans le cas d'une retenue excessive ou insuffisante. L'art. 138 al. 2 LIFD permettait à l'administration et au contribuable d'exiger de manière simplifiée, même après l'échéance du délai, le paiement, respectivement la restitution des impôts à la source retenus.

Cette interprétation s'imposait tant au regard du titre marginal de l'art. 138 LIFD (« paiement complémentaire et restitution d'impôt »), que par rapport à l'art. 16 de l'ordonnance sur l'imposition à la source du 19 octobre 1993 (OIS - RS 642.118.2).

b. Dans le deuxième arrêt, le Tribunal fédéral a considéré que la recourante avait un droit à ce que sa situation fiscale soit examinée et à ce que sa taxation soit adaptée d'office en tenant compte du fait qu'elle devait être taxée comme personne seule avec un enfant à charge, après la séparation d'avec son époux, et ce même si la réclamation avait été déposée après le 31 mars de l'année qui suivait l'échéance de la prestation.

Malgré des demandes répétées, les instances précédentes n'avaient pas pris position sur la situation de la recourante.

Le Tribunal fédéral a jugé que cette absence de prise de position à l'encontre du montant de l'imposition de la recourante constituait un déni de justice formel, et considéré que les principes découlant de ses précédentes jurisprudences étaient applicables au cas de figure litigieux.

c. De son côté, la chambre administrative a considéré que, lorsque le contribuable dispose de tous les éléments pertinents pour adresser sa réclamation dans le délai de l'art. 23 al. 2 LISP, il lui incombe - conformément au principe de la bonne foi entre administration et administré qui exige que l'une et l'autre se comportent réciproquement de manière loyale - de faire en sorte de la formuler dans le délai légal (ATA/284/2012 du 8 mai 2012 ; ATA/547/2011 du 30 août 2011).

7. A la lecture de ces jurisprudences, il apparaît que le Tribunal fédéral ne s'est jamais exprimé sur une demande de restitution d'impôt à la source lorsque le trop-perçu est lié à une déduction supplémentaire connue du contribuable et qu'il n'a pas fait valoir dans le délai de l'art. 137 LIFD.

Contrairement à ce qui prévalait dans les jurisprudences fédérales invoquées, il n'y a pas eu en l'espèce de retenue excessive liée à une erreur d'un tiers - l'employeur - justifiant une protection particulière du contribuable.

En l'espèce, le contribuable était en mesure de déclarer dans le délai qui lui était imparti les déductions qu'il souhaitait faire valoir. En revanche, ni l'employeur, ni l'AFC-GE, ne pouvaient connaître l'existence de versements du contribuable à une institution de prévoyance liée.

Dans ces circonstances, le délai prévu par l'art. 137 LIFD s'applique. Il serait contraire à la sécurité du droit et au principe de la bonne foi de permettre aux contribuables d'informer les administrations des éléments nécessaires à l'établissement de leur situation fiscale au-delà du délai prévu (*contra* : A. BERTHOUD, Réclamations en matière d'impôt à la source - A la recherche du délai perdu, RF 66/2011 p. 410).

Toute autre solution serait contraire à l'égalité de traitement entre les contribuables, qui sont tenus de respecter les délais imposés par la loi. Une

exception à ce principe ne peut être admise que si les éléments fondant la réclamation ne sont pas entièrement connus du contribuable avant le terme du délai, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

En conséquence, la réclamation déposée par l'intéressé le 24 novembre 2010 est tardive.

8. Il convient dès lors d'examiner si un cas de force majeure permet au contribuable de justifier l'inobservation du délai.

Selon l'art. 41 al. 3 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17 - par renvoi de l'art. 27A LISP), 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 sa réclamation en temps utile et qu'il l'a déposée dans les trente jours après la fin de l'empêchement.

Les conditions pour admettre un empêchement sont très strictes. La restitution du délai suppose que le contribuable n'a pas respecté le délai légal en raison d'un empêchement imprévisible dont la survenance ne lui est pas imputable à faute (Arrêt du Tribunal fédéral 2P. 259/2006 du 18 avril 2007, consid. 3.2 et jurisprudence citée). 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 (D. YERSIN/Y. NOËL, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2007, ad art. 133, n° 14 et 15, p. 1283 ; ATA/38/2011 du 25 janvier 2011).

En l'espèce, le contribuable allègue sa méconnaissance du système fiscal suisse mais celle-ci ne constitue pas un juste motif ni un cas de force majeure au vu des jurisprudences précitées.

9. Au vu de ce qui précède, le recours de l'AFC-GE sera admis, le jugement du TAPI annulé et les décisions sur réclamation prises par l'AFC-GE le 24 février 2011 rétablies. Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de l'intimé, qui succombe (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 23 janvier 2012 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 21 décembre 2011 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 21 décembre 2011 ;

rétablit les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 24 février 2011 ;

met à la charge de Monsieur L\_\_\_\_\_ un émolument de CHF 500.- ;

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 l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, à Monsieur L\_\_\_\_\_ ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Hurni, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

J. Dentella Giaouque

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :