

du 23 mars 2004

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

Monsieur C. C.

**EN FAIT**

1. Le 2 février 2002, Monsieur C. C. a reçu de son employeur une attestation-quittance concernant l'impôt à la source prélevé sur les revenus acquis en 2001. Le barème A avait été appliqué à un taux de 18,7 % pour un salaire annuel brut de CHF 88'556,85. Le montant retenu s'élevait à CHF 16'550,10.
2. Par courrier posté le 5 avril 2002, M. C. a contesté le montant de la retenue. Il a sollicité la déduction des pensions alimentaires, de son troisième pilier lié et la correction du taux d'imposition.
3. Le 16 août 2002, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC ou l'administration) a rejeté la réclamation pour cause de tardiveté.
4. En date du 10 septembre 2002, M. C. a interjeté recours contre cette décision sur réclamation devant la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission de recours). Son ex-femme avait tardé à lui envoyer l'attestation de versement des pensions alimentaires, il n'était pas responsable de l'erreur commise par son employeur dans le taux d'imposition, et il n'avait "que cinq jours de retard".

L'AFC s'est opposée au recours.
5. Le 25 septembre 2003, la commission de recours a partiellement admis le recours. Elle a distingué les griefs portant sur l'admission des déductions (troisième pilier et pensions alimentaires), pour lesquels le recourant était forclos, de celui concernant le taux d'imposition appliqué. Sur ce dernier point, la commission de recours a jugé qu'il y avait matière à révision, se référant à une de ses précédentes décisions (DCCR 111/2001). Le taux correspondant à la tranche de revenu de M. C. étant de 17,2%, il devait lui être appliqué et l'AFC devait rembourser le trop-perçu, soit la somme de CHF 1'328,35, avec intérêts dès la date de perception.
6. L'AFC a interjeté recours le 29 octobre 2003 contre dite décision.

Elle a contesté la distinction faite par la commission de recours entre les griefs du contribuable la conduisant à admettre un motif de révision à propos du taux d'imposition.

Elle s'est plainte de la violation de son droit d'être entendue, la commission de recours ayant fondé sa décision sur un motif nouveau, la révision, sans lui

avoir donné l'occasion de s'exprimer sur cette question.

Pour l'essentiel, elle a appuyé son recours sur une jurisprudence fédérale selon laquelle il n'y avait pas, en l'espèce, de motif de révision. Référence était faite à l'ATF du 2 novembre 1998, cause T. (in RDAF 1999 II p. 138).

L'AFC a conclu à l'annulation de la décision de la commission de recours du 25 septembre 2003.

7. M. C. ne s'est pas déterminé dans le délai imparti, pas plus qu'il n'a donné suite au courrier du Tribunal administratif lui impartissant un ultime délai au 30 janvier 2004 (courrier LSI du 5 janvier 2004).

### **EN DROIT**

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 53 de loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17; art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. En vertu des articles 50 alinéa 2 et 54 alinéa 1 LPFisc, le Tribunal administratif dispose du même pouvoir d'examen que la commission de recours. De ce fait, une éventuelle violation du droit d'être entendue de la recourante doit être considérée comme réparée par la présente procédure.
3. L'intimé est assujéti à l'impôt à la source en vertu de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LIS - D 3 20). Le contribuable qui conteste le montant de la retenue à la source peut déposer une réclamation auprès de l'AFC jusqu'au 31 mars si l'attestation-quittance lui a été remise avant le dernier jour du mois de février (art. 23 al. 2 lit. a LIS).

Le contribuable a reçu l'attestation-quittance le 2 février 2002. A l'échéance du délai de réclamation prévu à l'article 23 alinéa 2 LIS, la taxation est entrée en force. Sa réclamation, postée le 5 avril, est indéniablement tardive.

La question qui doit être tranchée est de savoir s'il existe un motif de révision de la taxation, au sens de l'article 55 LPFisc, comme l'a admis la commission de recours dans la décision querellée.

4. L'article 55 alinéa 1 LPFisc prévoit qu'une

décision entrée en force peut être révisée, sur demande ou d'office, lorsque des faits importants sont découverts, lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants qu'elle connaissait ou devait connaître ou lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision. L'alinéa 2 exclut la révision 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 requise.

5. On ne saurait admettre que des taxations entrées en force soient remises en questions à n'importe quel moment et pour n'importe quelle raison. Des motifs de sécurité juridique imposent des conditions strictes pour une révision.

Dans sa jurisprudence, le tribunal de céans avait néanmoins considéré que le refus de l'autorité de corriger une erreur de taxation manifeste pour laquelle elle portait l'unique responsabilité aboutissait à un résultat choquant et heurtait le sentiment de l'équité. Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral (TF), il était dans ces circonstances possible de s'écarter des principes stricts et d'autoriser une révision (ATA T. du 28 avril 1998, in RDAF 1999 II p. 467, et les références citées).

Ce point de vue a été rejeté par le TF. Saisi d'un recours de droit administratif de l'AFC concernant la part d'impôt fédéral direct de l'impôt à la source, il a annulé une décision du Tribunal administratif qui admettait la révision d'une taxation. L'application d'un taux de 13,75% en lieu et place d'un taux de 4,05% n'était pas choquante et ne heurtait pas le sentiment de l'équité, dès lors qu'avec un minimum d'effort et d'attention, le contribuable pouvait contrôler l'attestation établie par son employeur, découvrir l'erreur commise et en obtenir rectification. L'autorité fiscale ne devait pas vérifier systématiquement toutes les déclarations qui lui étaient remises mais pouvait s'y fier si elles paraissaient crédibles, complètes et ne semblaient pas affectées de contradictions. Il était sans importance que l'AFC ne conteste pas l'erreur et que le contribuable n'en soit en rien responsable (ATF du 2 novembre 1998, cause T., in RDAF 1999 II p. 138).

6. En matière d'impôts cantonaux, les cantons disposaient d'un délai au 31 décembre 2000 pour adapter leur législation à la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Dès le 1er janvier 2001, le droit fédéral est cependant directement applicable si le droit cantonal s'en écarte (art. 72 al. 2 LHID).

La LPFisc, dont le but est l'adaptation du droit cantonal aux exigences de la LHID, est entrée en vigueur le 1er janvier 2002 et est immédiatement applicable (art.

86 LPFisc). L'article 73 alinéa 1 LHID prévoit l'ouverture du recours de droit administratif contre les décisions de dernière instance cantonale, en matière d'impôts cantonaux et communaux, lorsqu'elles portent sur des matières réglées dans les titres deuxième à cinquième et sixième chapitre 1 de la LHID, et ce dès l'année 2001.

Dans le cas présent, la taxation contestée porte sur l'année 2001. Les dispositions concernant l'impôt à la source relèvent du titre quatrième et celles sur la révision du titre cinquième de la LHID. Le recours de droit administratif au TF est donc ouvert contre le présent arrêt.

Le fait que les formulaires d'attestation-quittance utilisés par les employeurs ne comportent, selon la version téléchargeable sur le site internet de l'AFC, aucune indication visant à favoriser le contrôle de la taxation à la source par le contribuable ne saurait suffire à faire admettre que les conditions de la révision sont réunies.

Dans ces conditions, le Tribunal administratif ne peut qu'appliquer la jurisprudence fédérale en la matière. Il renoncera donc à sa précédente jurisprudence et se ralliera à celle du TF. En l'occurrence, la révision n'est justifiée par aucun fait nouveau par rapport à la procédure ordinaire. Or, si un manque de diligence peut être imputé au contribuable, comme c'est le cas en l'espèce puisqu'il a laissé échoir le délai de recours, la révision est exclue. Il s'ensuit que le recours devra être admis.

7. Vu l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument.

**PAR CES MOTIFS**  
**le Tribunal administratif**  
**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 29 octobre 2003 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 25 septembre 2003;

**au fond :**

l'admet;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 25 septembre 2003;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument;

dit que conformément aux articles 97 et suivants de la loi fédérale d'organisation judiciaire, le présent arrêt peut être porté, par voie de recours de droit administratif, dans les trente jours dès sa notification, par devant le Tribunal fédéral; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire; il est adressé en trois exemplaires au moins au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14; le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyen de preuve, doivent être jointes à l'envoi;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à Monsieur C. C..

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Paychère, Schucani, Mmes Hurni, Bovy, juges.

Au nom du Tribunal administratif :  
la greffière-juriste : le président :

C. Del Gaudio-Siegrist Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :

Mme M. Oranci