

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/334/2009-ICC

ATA/257/2011

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 19 avril 2011**

**1<sup>ère</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

et

**Monsieur S\_\_\_\_\_**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
10 janvier 2011 (DCCR/19/2011)**

---

## EN FAIT

1. Monsieur S\_\_\_\_\_, domicilié en France voisine, était salarié jusqu'au 31 décembre 2007 de l'entreprise Est S.A (ci-après : X\_\_\_\_\_).
2. Cette dernière a remis à M. S\_\_\_\_\_ une attestation-quittance pour l'impôt à la source 2007, sur laquelle figurait la mention « Date de remise de l'attestation 30.01.2008 ».
3. Par courrier daté du 15 avril 2008, expédié par pli simple et oblitéré le 16 avril 2008 et reçu par l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC-GE) le 17 avril 2008, M. S\_\_\_\_\_ a demandé la rectification de son imposition à la source 2007.
4. Le 9 janvier 2009, l'AFC-GE a écarté la réclamation qui n'avait pas été présentée dans le délai légal.
5. Le 26 janvier 2009, M. S\_\_\_\_\_ a recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative, devenue depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI).

A la fin du mois de septembre 2007, il avait démissionné de son emploi chez X\_\_\_\_\_ pour le 31 décembre 2007. Son employeur ne lui ayant pas versé son dernier salaire, ni remboursé environ CHF 40'000.- de frais professionnels, il avait dû mettre en œuvre un avocat et saisir le Tribunal des Prud'hommes. Son ancien employeur ne lui avait sciemment pas remis son certificat de salaire ni l'attestation-quittance 2007.

Les deux documents précités, antidatés au 30 janvier 2008, ne lui avaient été transmis que le 21 février 2008 par courrier recommandé. Etant absent à cette époque, il ne les avait reçus que « début mars » de l'année en question.

Le 11 mars 2008, la procédure devant le Tribunal des Prud'hommes avait été retirée, un arrangement ayant été trouvé.

Afin que les pensions alimentaires versées pour sa fille majeure soient prises en compte, il avait dû présenter une attestation de scolarité qui ne lui avait été remise que le 15 avril 2008, car il n'avait pas été en mesure de verser l'écolage dû avant d'avoir reçu le paiement de son ancien employeur.

En conséquence, il avait envoyé le 15 avril 2008 à l'AFC-GE la demande de rectification de l'impôt à la source.

L'AFC-GE ne pouvait se fonder sur la date indiquée sur l'attestation-quittance pour déclarer la réclamation irrecevable, car cette date de remise était fausse.

Sur le fond, le barème qui lui avait été appliqué, soit celui d'une personne célibataire, était erroné car il était père de quatre enfants, dont deux vivaient sous son toit, son épouse n'ayant aucune activité lucrative.

6. Le 5 août 2009, l'AFC-GE s'est opposée au recours. M. S\_\_\_\_\_ n'avait élevé réclamation à l'encontre de cette attestation-quittance, datée du 30 janvier 2008, que le 16 avril 2008, soit après la date du 31 mars de l'année pour laquelle l'impôt avait été retenu. Aucun motif valable ne justifiait ce retard.
7. Par jugement du 10 janvier 2011, le TAPI a admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour qu'elle se prononce sur la réclamation.

Lorsque l'attestation-quittance était expédiée par pli simple, la date de la notification ne pouvait être établie et il fallait considérer le courrier comme étant parvenu à son destinataire le jour où il disait l'avoir reçu.

Au vu des documents produits, notamment ceux faisant référence au litige qui avait opposé le contribuable à son ancien employeur, les affirmations de l'intéressé devaient être considérées comme étant établies. La date de notification du pli recommandé du 21 février 2008 à l'adresse française du contribuable ne pouvait être établie avec certitude, au vu du temps écoulé et des informations encore en mains de la Poste suisse.

8. Le 11 février 2011, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative de la section administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative).

Selon la jurisprudence, il appartenait au contribuable formant une réclamation après le 31 mars de l'année concernée par l'impôt à la source de démontrer que son ancien employeur ne lui avait remis l'attestation-quittance qu'après le dernier jour du mois de février.

M. S\_\_\_\_\_ indiquait n'avoir pris connaissance de l'attestation-quittance qu'au début du mois de mars 2008. Il ne prouvait pas la date de réception. Même si cette attestation avait été reçue après le 29 février 2008, soit, selon les dires du recourant, au début de mois de mars, la réclamation n'avait été expédiée que le 16 avril 2008, soit plus de trente jours plus tard.

9. Le 7 mars 2011, le TAPI a transmis son dossier, persistant au surplus dans les considérants et le dispositif de sa décision.

10. Par courrier reçu par le greffe de la chambre administrative le 14 mars 2011, M. S\_\_\_\_\_ s'est opposé au recours. Un courrier recommandé était conservé deux semaines, voire plus, en France et il n'avait pris connaissance de son attestation-quittance que « courant mars 2008 ». Il avait indiqué au facteur qui lui amenait le courrier les mesures à prendre en vue de l'absence prévue.

L'employeur devait aussi remettre un exemplaire de l'attestation-quittance à l'AFC-GE, qui devait être interpellée pour connaître la date de réception de ce document. La société X\_\_\_\_\_, qui tenait un registre des courriers recommandés qu'elle expédiait, pourrait confirmer que l'enveloppe remise à la poste le 21 février 2008 contenait bien l'attestation-quittance 2007.

Le salaire que son employeur lui avait versé suite à l'arrangement trouvé avait été versé le 14 mars 2008 et il n'avait pu le percevoir que la semaine suivante.

C'est donc à ce moment seulement que l'impôt à la source avait pu être prélevé.

Si la réclamation était malgré tout considérée comme étant tardive, il fallait appliquer l'art. 21 de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LISP - D 3 20) et que l'administration restitue le trop perçu.

11. Le 21 mars 2011, l'AFC-GE a persisté dans les termes de son recours. Le contribuable avait amplifié ses conclusions par rapport à celles formulées devant le TAPI, ce qui n'était pas admissible.
12. Le 1<sup>er</sup> avril 2011, les parties ont été informées que la procédure était gardée à juger.
13. Il ressort des conditions spécifiques de vente applicable à la lettre recommandée nationale et à l'envoi prioritaire recommandé international de la poste française, ainsi que des conditions générales de vente applicables aux prestations courrier-colis de la poste française que, en cas d'impossibilité de distribuer une lettre recommandée, un avis de passage est déposé par le préposé à la distribution dans la boîte aux lettres du destinataire et la lettre recommandée est mise en instance dans le point de contact postal indiqué sur l'avis de passage puis y est conservé durant quinze jours calendaires à compter du lendemain du jour du dépôt de l'avis de passage ([http://www.laposte.fr/content/download/8695/63317/file/CSV\\_LR\\_01102010.pdf](http://www.laposte.fr/content/download/8695/63317/file/CSV_LR_01102010.pdf) et [http://www.laposte.fr/content/download/8346/61209/file/Conditions générales de vente V2.pdf](http://www.laposte.fr/content/download/8346/61209/file/Conditions_générales_de_vente_V2.pdf) - consultés le 13 avril 2011).

## EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 al. 1 LOJ ; art. 62 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 en vigueur au 31 décembre 2010 - aLPA - E 5 10).
2.
  - a. 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 (SJ 1989 p. 418). Ainsi, celui qui n'agit pas dans le délai prescrit est forclos et la décision en cause acquiert force obligatoire (SJ 2000 I 22, consid. 2 pp 23 et 24 et références citées).
  - b. Concernant les courriers recommandés adressés en Suisse, une jurisprudence constante établie sur la base de l'art. 169 al. 1er let. d de l'ancienne ordonnance sur les postes (aOSP) indique qu'un tel envoi qui n'a pas pu être distribué est réputé notifié le dernier jour du délai de garde de sept jours suivant la remise de l'avis d'arrivée dans la boîte aux lettres ou la case postale de son destinataire (ATF 134 V 49 consid. 4 p. 51 ; 130 III 396 consid. 1.2.3 p. 399 ; 127 I 31 consid. 2a/aa p. 34 ; Arrêts du Tribunal fédéral 8C.245/2009 du 5 mai 2009 ; 2C.119/2008 du 25 février 2008 ; ATA/255/2009 du 19 mai 2009 consid. 2). La prolongation du délai de garde par la poste ne modifie pas cette fiction (ATA/391/2010 du 8 juin 2010 et les références citées).
3.
  - a. Selon l'art. 23 al. 2 let. a LISP, 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'AFC-GE jusqu'au 31 mars de cette même année lorsque 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.

Si l'attestation lui a été remise après la fin du mois de février, le contribuable peut en contester le montant 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.

Au-delà des dates précitées, une réclamation 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 (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).

- b. 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 dans la cause 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'affaire avisé (YERSIN/NOËL, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2007, ad art. 133, n° 14 et 15, p. 1283).

4. En l'espèce, le recourant soutient que l'attestation-quittance, antidatée, lui a été adressée par pli recommandé mis à la poste le jeudi 21 février 2008. Le recourant n'étant pas à son domicile, le facteur a avisé l'intéressé qu'il devait retirer ce courrier à l'office postal sans toutefois que la date de cet avis ne soit connue. Néanmoins, on peut retenir, selon l'expérience générale de la vie, que cet avis a dû être mis dans la boîte aux lettres de M. S\_\_\_\_\_ entre le lundi 25 février et le samedi 1<sup>er</sup> mars 2008. L'intéressé disposait alors, selon les conditions générales de la poste française, d'un délai de quinze jours calendaires pour le retirer, échéant le 15 mars 2008. Le premier jour du délai était dès lors le 16 mars 2008 et le dernier jour le mardi 15 avril 2008.

Ainsi, même en se fondant sur des estimations plus favorables que celles alléguées par le recourant lui-même quant à la durée d'acheminement du courrier recommandé mis à la poste le 21 février 2008 et en prenant en compte le délai de garde fixé par les conditions générales de la poste française de quinze jours calendaires, la réclamation, mise à la poste le 16 avril 2008, était tardive.

En conséquence, le recours sera admis et le jugement du TAPI du 10 janvier 2011 annulé. La décision sur réclamation prononcée par l'AFC-GE le 9 janvier 2009 sera rétablie.

5. Au vu de cette issue, un émolument de procédure de CHF 500.- sera mis à la charge de M. S\_\_\_\_\_, qui succombe (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 11 février 2011 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du 10 janvier 2011 du Tribunal administratif de première instance ;

**au fond :**

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 10 janvier 2011 ;

rétablit la décision sur réclamation du 9 janvier 2009 ;

met à la charge de Monsieur S\_\_\_\_\_ 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, au Tribunal administratif de première instance, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'à Monsieur S\_\_\_\_\_.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy et Hurni, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction :

le président siégeant :

M. Tonossi

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :