

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3471/2024-ICCIFD

ATA/1267/2025

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 11 novembre 2025**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

A \_\_\_\_\_

**recourant**

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

**intimées**

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
5 mai 2025 (JTAPI/457/2025)**

---

## EN FAIT

**A. a.** A \_\_\_\_\_, né le \_\_\_\_\_ 1985 et domicilié en France avec sa compagne et leurs quatre enfants, travaillait en 2023 pour la société B \_\_\_\_\_ Sàrl.

**b.** Le 3 avril 2024, il a déposé une demande de rectification de l'impôt à la source (ci-après : IS) auprès de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE). Il a coché la case « charge(s) d'enfant(s) mineur(s) (non-prise en compte par l'employeur et/ou parents vivant en union libre) ».

**c.** Par décision du 9 septembre 2024, l'AFC-GE a déclaré la demande irrecevable pour cause de tardiveté.

**d.** Le contribuable a élevé réclamation à l'encontre de cette décision. Son employeur ne lui avait remis son certificat de salaire 2023 qu'en date du 1<sup>er</sup> avril 2024. Ayant été licencié le 4 juillet 2024, il comptait sur cet argent. Il était père de quatre enfants et son épouse ne travaillait pas, s'occupant de sa mère malade de 82 ans.

Il a notamment produit son certificat de salaire 2023 et son attestation-quittance année 2023. Les deux documents font état d'une retenue de l'impôt à la source de CHF 12'238.45, ainsi qu'une date de remise le 15 décembre 2023.

**e.** Par décision du 7 octobre 2024, l'AFC-GE a rejeté la réclamation. La demande de rectification devait être déposée avant le 31 mars de l'année suivant l'année de taxation. Ce délai ne pouvait pas être prolongé.

**B. a.** Par acte du 18 octobre 2024, le contribuable a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) contre cette décision, concluant implicitement à son annulation.

Il n'avait eu que « trois jours de retard pour amener les documents afin de pouvoir bénéficier des impôts en retour, [c'était] très cher payé ». Il n'y avait « pas mort d'homme ou autre infraction », justifiant une peine aussi lourde. Il y avait en outre des circonstances atténuantes. Père de quatre enfants étant le seul à travailler, il n'aimait pas la paperasse, comme bien des chefs de famille, et avait été « pris de court » vis-à-vis de la personne qui s'occupait de préparer les documents. Il l'avait relancée à plusieurs reprises. Dès réception de ceux-ci, il était venu les déposer, avec trois jours de retard.

**b.** Le 7 janvier 2025, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

**c.** Par jugement du 5 mai 2025, le TAPI a rejeté le recours.

L'objet du litige se limitait à la question de savoir si c'était à bon droit que l'AFC-GE avait déclaré la demande de rectification irrecevable, en raison de sa tardiveté. Le contribuable admettait ne pas avoir demandé une rectification de son imposition à la source 2023 dans le délai fixé par les art. 137 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 38E de la loi de

procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). Cette déclaration lui était opposable. Les conditions pour admettre un empêchement n'étaient pas remplies. Même s'il était avéré que son employeur ne lui avait pas remis en temps utile son attestation-quittance, il n'en demeurerait pas moins que le contribuable aurait dû déposer sa demande de rectification avant le 31 mars 2024. Il aurait eu tout loisir d'expliquer sa situation à l'AFC-GE et de lui remettre par la suite l'attestation-quittance de son employeur lorsqu'il l'aurait reçue. Les problèmes économiques invoqués ne constituaient à l'évidence pas un motif sérieux au sens de l'art. 133 al. 3 LIFD et 41 al. 3 LPFisc, ni un cas de force majeure qui l'auraient concrètement empêché d'agir en temps utile. Au contraire, sa situation financière et familiale aurait dû l'inciter à agir avec diligence pour respecter le délai légal impératif fixé au 31 mars 2024. C'était partant à bon droit que l'AFC-GE avait refusé d'entrer en matière sur la demande de rectification du 3 avril 2024.

- C. a.** Par acte expédié le 27 mai 2025, A\_\_\_\_\_, intervenant aux côtés de son employeur, a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant implicitement à son annulation.

Le « léger » retard – de trois jours – dans le dépôt de la demande de rectification s'expliquait par le fait que le comptable mandaté pour établir la déclaration avait mis du temps à lui retourner les documents finalisés. Dès réception de ceux-ci, il s'était immédiatement rendu en personne à l'office fiscal pour les déposer. Il travaillait depuis de nombreuses années pour son employeur. Père de quatre enfants scolarisés, sa partenaire ne travaillait pas. Le remboursement de l'impôt à la source constituait une aide financière cruciale pour la famille. Son employeur avait souligné son sérieux et son engagement professionnel. Employé apprécié, il n'avait pas pu prendre de vacances en 2024, faute de moyens. Il semblait juste qu'il puisse bénéficier d'un certain répit pour profiter de moments en famille.

**b.** L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

**c.** Le 16 juillet 2025, l'employeur a relevé que A\_\_\_\_\_ se trouvait dans une grande précarité financière. Chaque mois, il lui accordait des avances afin de l'aider à faire face à ses obligations. Les montants actuellement bloqués par l'AFC-GE au titre de l'impôt à la source 2023, qui lui revenaient de plein droit, représenteraient une aide précieuse. Sa situation méritait d'être traitée avec indulgence, d'autant plus que son erreur ne constituait pas une négligence grave. Il n'avait pas pu offrir de vacances décentes à sa famille.

**d.** Sur quoi, la cause a été gardée à juger, ce dont les parties ont été informées.

## 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. Le litige porte sur le bien-fondé de la décision par laquelle l'AFC-GE a déclaré la demande de rectification de l'IS formée par le recourant irrecevable.

**2.1** Sont applicables au litige, au niveau fédéral, la Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales du 9 septembre 1966 (CDI-F - RS 0.672.934.91) et la LIFD et, sur le plan cantonal, la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 16 janvier 2020 (LISP - D 3 20), la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) ainsi que la LPFisc, dans leur teneur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2021.

**2.2** Les frontaliers, les résidents à la semaine et les résidents de courte durée domiciliés à l'étranger qui exercent une activité lucrative dépendante en Suisse sont soumis à l'impôt à la source sur le revenu de leur activité en Suisse (art. 91 LIFD, art. 35 LHID, art. 6 LISP). La même règle découle de l'art. 17 CDI-F.

**2.3** L'impôt à la source est calculé sur le revenu brut (art. 84 al. 1 LIFD ; art. 32 al. 3 LHID ; art. 2 et 3 par renvoi de l'art. 6 al. 1 LISP).

Selon l'art. 85 LIFD, l'AFC-CH calcule le montant de l'impôt retenu à la source sur la base des barèmes de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (al. 1). Le montant de la retenue tient compte des frais professionnels et des primes d'assurance sous forme de forfaits ainsi que des déductions pour les charges de famille du contribuable (art. 35). L'AFC publie le montant des différents forfaits (al. 2).

L'art. 33 LHID prévoit que les retenues d'impôt à la source sont fixées sur la base des barèmes de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et comprennent les impôts fédéral, cantonal et communal (al. 1). Les dépenses professionnelles, les primes d'assurances, les déductions pour charges de famille et les déductions accordées en cas d'activité lucrative des deux époux sont prises en considération forfaitairement. Les cantons publient le montant des différents forfaits (al. 3). L'AFC-CH fixe avec les cantons de manière uniforme, d'une part, comment notamment le 13<sup>e</sup> salaire, les gratifications, les horaires variables, le travail rémunéré à l'heure, le travail à temps partiel ou l'activité lucrative accessoire ainsi que les prestations au sens de l'art. 18 al. 3 LAVS doivent être pris en compte et, d'autre part, quels sont les éléments déterminants pour le calcul du taux de l'impôt (al. 4).

En droit cantonal, les dépenses professionnelles, les primes d'assurance et les déductions pour charges de famille sont prises en considération forfaitairement et sont intégrées dans les barèmes (art. 3 al. 2 LISP).

**2.4** Selon l'art. 137 al. 1 let. a LIFD, dans sa teneur en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2021, le contribuable peut, jusqu'au 31 mars de l'année fiscale 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 s'il conteste l'impôt à la source indiqué sur l'attestation.

Selon le Message du Conseil fédéral du 28 novembre 2014 relatif à la révision de l'art. 137 al.1 LIFD (FF 2015 625 ss), cette disposition précise le déroulement de la procédure lorsque le contribuable soumis à l'IS conteste les données pertinentes pour l'impôt mentionnées sur l'attestation remise par l'employeur (certificat de salaire) concernant ses prestations, la retenue de l'impôt à la source et le barème appliqué ou lorsqu'il n'a pas reçu d'attestation de son employeur. Dans ces deux cas, il peut demander une décision de l'autorité de taxation compétente. S'il ne dépose pas la demande dans les délais prévus, il reçoit une décision d'irrecevabilité. Par « étendue de l'assujettissement », on entend le montant de la retenue à la source et le barème appliqué.

Dans un ATA/549/2024 du 30 avril 2024, la chambre administrative a retenu que la notion d'« étendue de l'assujettissement » figurant à l'art. 137 LIFD, dans sa nouvelle teneur en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2021, avait été précisée dans les travaux préparatoires. Ainsi, l'étendue comportait clairement le montant de la retenue à la source et le barème appliqué. Au vu de la clarification apportée par le législateur visant à inclure expressément dans le délai imposé à l'art. 137 LIFD toute critique par le contribuable du montant de l'IS et du barème appliqué, soit l'étendue de l'assujettissement, il n'y avait plus lieu de recourir à une application par analogie de l'art. 138 LIFD (ATF 135 II 274 consid. 5.4 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1017/2015 du 9 mars 2017 consid. 2.2 ; 2C\_168/2014 du 29 octobre 2014 consid. 4.2, rendus sous l'empire de l'ancien art. 137 LIFD).

**2.5** Le droit cantonal connaît une disposition similaire à l'art. 137 LIFD. Selon l'art. 38E al. 1 LPFisc, le contribuable peut, jusqu'au 31 mars de l'année fiscale qui suit l'échéance de la prestation, exiger que l'autorité fiscale rende une décision relative à l'existence et l'étendue de l'assujettissement : a) s'il conteste l'impôt à la source indiqué sur l'attestation mentionnée à l'art. 38A al. 1 let. b LPFisc ou b) si l'employeur ne lui a pas remis l'attestation mentionnée à l'art. 38A al. 1 let. b LPFisc. Selon l'art. 38A al. 1 let. b LPFisc, le débiteur de la prestation imposable est responsable du paiement de l'impôt à la source. Il est notamment tenu de remettre au contribuable un relevé ou une attestation indiquant le montant de l'impôt retenu.

Selon l'exposé des motifs (PL 12'548, p. 35s), la possibilité de demander une rectification dans le délai échéant le 31 mars de l'année suivant l'année fiscale visée doit permettre de demander la rectification de l'IS. Celle-ci peut porter sur l'assujettissement, l'assiette, la modification du barème ou une erreur dans le taux appliqué ou le montant de la retenue. La correction du barème liée à la prise en compte d'enfants majeurs est expressément mentionnée à titre d'exemple de

correction pouvant être demandée dans le délai précité. Il est encore précisé que l'art. 38E LPFisc introduit « expressément un délai fixe pour ces demandes de rectification et ce, quel que soit le motif » et que « pour les demandes relatives aux barèmes et aux taux, la position retenue est plus restrictive que la jurisprudence en vigueur jusqu'à ce projet de loi ».

**2.6** En l'espèce, la demande de correction du recourant tendant à prendre en considération pour l'impôt à la source les charges d'enfants relève bien de la question de l'étendue de l'assujettissement, comme l'a jugé à bon droit l'instance précédente, et tombe ainsi dans le champ d'application des art. 137 al. 1 LIFD et 38E al. 1 LPFisc. Or, il n'est pas contesté que le recourant n'a pas respecté le délai de réclamation à fin mars, prévu par ces dispositions. Ainsi, la réclamation litigieuse a été, à bon droit, considérée comme tardive et irrecevable par l'autorité intimée.

- 3.** Le recourant se prévaut d'un retard dans la remise des documents nécessaires par son employeur ainsi que des conséquences financières de la décision d'irrecevabilité.

**3.1** Selon l'art. 16 al. 1 LPA, applicable par le renvoi de l'art. 2 al. 2 LPFisc, un délai fixé par la loi ne peut être prolongé. Les cas de force majeure sont réservés.

Tombent sous la notion de force majeure les événements extraordinaires et imprévisibles qui surviennent en dehors de la sphère d'activité de l'intéressé et qui s'imposent à lui de façon irrésistible (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_566/2024 du 10 avril 2025 consid. 4.2 ; ATA/807/2024 du 9 juillet 2024 consid. 4.4). Les conditions pour admettre un empêchement sont très strictes. Ce dernier doit être imprévisible et sa survenance ne doit pas être imputable à faute à l'administré (arrêt du Tribunal fédéral 2P.259/2006 du 18 avril 2007 consid. 3.2 et la jurisprudence citée ; ATA/1028/2016 précité ; ATA/916/2015 précité consid. 2c ; ATA/735/2015 du 14 juillet 2015 consid. 3b et la jurisprudence citée), partant de son représentant. 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/544/2013 du 27 août 2013 ; ATA/397/2013 du 25 juin 2013 consid. 9 ; Danielle YERSIN/Yves NOËL, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2<sup>e</sup> éd. 2017, n. 14 et 15 ad art. 133 LIFD).

La sanction du non-respect d'un délai de procédure n'est pas constitutive de formalisme excessif, une stricte application des règles relatives aux délais étant justifiée par des motifs d'égalité de traitement et par un intérêt public lié à une bonne administration de la justice et à la sécurité du droit (ATF 142 V 152 consid. 4.2).

**3.2** En l'espèce, le recourant se prévaut du retard de transmission des « documents finalisés ». Or, outre qu'il n'explique pas quel document ne lui aurait pas été remis à temps par son employeur (certificat de salaire et/ou attestation-quittance), il ressort tant du certificat de salaire 2023 que de l'attestation-quittance 2023, produits au dossier, que ceux-ci lui ont été remis le 15 décembre 2023. Il avait donc tout loisir de former une demande de rectification de l'IS dans le délai échéant au

31 mars 2024. Quand bien même il n'aurait pas reçu la version « finalisée » de ces documents avant le 31 mars 2024, rien ne l'empêchait, comme l'a retenu la juridiction précédente, de former sa demande de rectification dans les délais et de produire ces documents par la suite. Pour le reste, le recourant n'invoque aucun autre élément permettant de retenir l'existence d'un empêchement imprévisible intervenu en dehors de sa sphère d'influence, étant précisé que l'étendue des effets sur la situation financière du recourant n'est à cet égard pas pertinente.

Le jugement attaqué étant conforme à la loi, le recours, manifestement mal fondé, sera rejeté.

4. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge du recourant et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 27 mai 2025 par A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 5 mai 2025 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émolument de CHF 700.- à la charge de A\_\_\_\_\_ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

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

Siégeant : Jean-Marc VERNIORY, président, Florence KRAUSKOPF, Eleanor McGREGOR, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. SCHEFFRE

le président siégeant :

J.-M. VERNIORY

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :