

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3600/2017-ICCIFD

ATA/1339/2017

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 3 septembre 2019

4^{ème} section

dans la cause

Madame A_____ et Monsieur B_____
représentés par Me Antoine Berthoud, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
5 juin 2018 (JTAPI/527/2018)**

EN FAIT

- 1) Le litige concerne l'impôt à la source (ci-après : IS) 2015 de Madame A_____ et de son époux, Monsieur B_____ (ci-après : les époux B_____) qui, durant l'année en cause, étaient domiciliés en France voisine.
- 2) Les époux B_____, agissant par l'entremise de leur fiduciaire, C_____ Sàrl, ont demandé à être taxés comme quasi-résidents, en remplissant le formulaire idoine, qu'ils ont daté du 31 mars 2016. Cet envoi a été effectué par courrier A.
- 3) Le 28 avril 2017, l'AFC-GE a rejeté leur requête, formulée selon elle le 3 avril 2016, pour le motif qu'une telle demande devait être introduite avant le 31 mars suivant l'année fiscale en cause.

Le même jour, elle a notifié aux précités un bordereau d'IS 2015 accompagné de deux avis de taxation. Aucune déduction n'a été admise.
- 4) Par lettre du 17 mai 2017, les époux B_____ ont élevé réclamation à l'encontre de leur taxation 2015. Ils avaient déposé leur demande de rectification avant le 31 mars 2016 – sans donner davantage d'informations à ce sujet – et souhaitaient être imposés comme des quasi-résidents.
- 5) Par décision sur réclamation du 2 août 2017, l'AFC-GE a maintenu la taxation des époux B_____. Selon le timbre postal figurant sur l'envoi, qu'elle tenait à leur disposition, la demande de rectification avait été expédiée le 3 avril 2016.
- 6) Le 25 août 2017, les époux B_____ ont demandé copie de l'enveloppe litigieuse.
- 7) Par acte du 1^{er} septembre 2017, les époux B_____, ont interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision du 2 août 2017, en concluant à son annulation, à ce que le TAPI dise que la demande de rectification avait été déposée en temps utile, subsidiairement à la déduction des cotisations au troisième pilier lié.

Ils ont offert de prouver que l'associé-gérant de leur fiduciaire avait transmis leur requête à l'AFC-GE le 31 mars 2016.

Même s'il devait être reconnu qu'ils avaient agi tardivement, ils avaient droit aux déductions prévues dans le cadre de l'IS, en l'occurrence les cotisations au troisième pilier lié, en CHF 6'768.-, justifiées par pièces annexées et produites pour la première fois à ce stade.

8) Le 8 septembre 2017, l'AFC-GE a transmis aux contribuables, à leur demande, copie de l'enveloppe ayant contenu la demande de rectification. Le timbre postal apposé au centre courrier d'Éclépens indiquait la date du 3 avril 2016 à 22h00.

9) Le 6 novembre 2017, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les époux B_____ alléguaient, sans le prouver, qu'ils avaient formulé leur demande de rectification avant le 31 mars 2016. Par ailleurs, le cachet de la Poste portait la date du 3 avril 2016. Cette requête était dès lors tardive.

La demande de déduction des cotisations au troisième pilier aurait également dû être déposée avant le 31 mars 2016. Une telle requête, formée au stade du dépôt du recours était donc tardive. Au surplus, ils n'avaient allégué aucun empêchement justifiant leur retard.

10) Le 22 novembre 2017, les époux B_____ ont persisté dans leurs conclusions. Dès lors que rien ne permettait de garantir que la copie que l'AFC-GE leur avait transmise était bien celle de l'enveloppe originale, elle n'avait aucune force probante.

À teneur d'une lettre du 17 novembre 2017 annexée, Monsieur D_____, associé gérant de C_____ Sàrl a « confirm[é] qu'il a[vait] expédié le courrier le 31.03.2016 ».

11) Le 15 décembre 2017, l'AFC-GE a également persisté dans les conclusions de sa réponse. Les contribuables avaient échoué à apporter la preuve du respect du délai litigieux.

12) Le 5 mai 2018, le TAPI a tenu une audience d'enquêtes.

Monsieur E_____, chef du service de l'impôt à la source auprès de l'AFC-GE a expliqué que, dans le domaine des demandes de rectification de l'IS, les courriers reçus après le 1^{er} avril étaient transmis déjà ouverts, avec l'enveloppe agrafée, du service du courrier et de la numérisation au service de l'impôt à la source, qui examinait sur la base de la date mentionnée sur l'enveloppe si la demande était effectivement tardive. Dans le cas contraire, ce service détruisait l'enveloppe et mentionnait la date du cachet de la Poste sur le courrier qu'il transmettait au service de numérisation. Dans le cas où le cachet de la Poste était postérieur au 31 mars, le service de l'IS dégrafait l'enveloppe du courrier, faisait une photocopie de l'enveloppe et envoyait le tout au service de numérisation pour numérisation. La date du cachet de la Poste était par ailleurs mentionnée manuscritement sur le courrier. La probabilité d'une inversion d'enveloppes au moment de l'ouverture du courrier n'était pas nulle, mais très faible. Les enveloppes des demandes considérées comme tardives étaient également détruites pour des questions d'organisation interne.

M. D_____, comptable et associé gérant de C_____ Sàrl, a confirmé que son courrier du 17 novembre 2017 se référait bien à la demande de rectification de l'IS des époux B_____ qu'il avait envoyée le 31 mars 2016. En général, il avait pour pratique d'envoyer les lettres en courrier A ou par porteur à l'AFC-GE. Dans le cas d'espèce, il pensait que le courrier avait été déposé dans une boîte aux lettres à proximité de sa fiduciaire et que l'office postal était déjà fermé à ce moment-là. Il ne pouvait pas indiquer l'heure précise du dépôt du courrier. Ses explications se rapportaient à une période lointaine et il s'agissait plus de suppositions que de souvenirs précis. Il lui arrivait de travailler le week-end et d'envoyer des courriers le samedi. Il n'utilisait pas d'enveloppes avec papier à tête, ni ne rajoutait le tampon humide de la fiduciaire pour les demandes de rectification, qu'il envoyait sans courrier d'accompagnement et dans des enveloppes standards avec fenêtre ouverte à gauche. Au sein de la fiduciaire travaillaient également son épouse, son fils et un employé, mais c'était lui en général qui se chargeait des envois postaux. Il traitait environ une quinzaine de demandes de rectification par année. En 2016, environ trois d'entre elles étaient à la limite du délai.

- 13) Dans leurs écritures après enquêtes, les parties ont persisté dans leurs conclusions respectives.
- 14) Par jugement du 5 juin 2018, le TAPI a rejeté le recours.

Le mandataire des époux B_____ avait exposé avoir déposé le courrier dans une boîte aux lettres le 31 mars 2016, après la fermeture de l'office postal. Dans un tel cas et dès lors que le sceau postal faisant foi n'aurait été apposé que le lendemain, il appartenait aux époux B_____ de prouver ce dépôt par tous moyens utiles, en particulier par témoins, la seule déclaration de leur mandataire ne pouvant être considérée comme un témoignage indépendant, étant lui-même l'auteur du dépôt dudit courrier. Il devait être retenu que les époux B_____ n'avaient pas prouvé avoir déposé en temps utile la réclamation litigieuse.

Dès lors, il n'y avait pas lieu de déterminer si la photocopie remise aux recourants par l'AFC-GE constituait la copie de l'enveloppe ayant effectivement contenu leur demande de rectification de l'IS 2015. En effet, c'était à eux qu'il incombait d'apporter la preuve stricte du respect du délai pour solliciter la rectification de leur imposition à la source, en l'occurrence le 31 mars 2016, et non à l'AFC-GE d'établir que ce délai n'avait pas été observé.

Enfin, conformément à la jurisprudence cantonale, lorsque le contribuable faisait valoir en déduction les cotisations au troisième pilier lié, il devait respecter le délai au 31 mars suivant l'année fiscale en cause, ce que les époux B_____ n'avaient pas fait.

- 15) Par acte posté le 5 juillet 2018, les époux B_____ ont interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation et au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour qu'elle procède à une taxation sur la base du régime applicable aux quasi-résidents, subsidiairement à la déduction des cotisations au troisième pilier lié.

Dans sa jurisprudence, le Tribunal avait jugé en 1998 que l'obligation de constituer le dossier impliquait celle de verser une enveloppe dans ce dernier, à défaut de quoi l'administré n'avait pas à supporter les conséquences d'une absence éventuelle de preuve concernant la sauvegarde d'un délai. En l'espèce, l'AFC-GE avait failli à son devoir de constituer le dossier en détruisant l'enveloppe originale. Elle n'avait versé au dossier qu'une copie scannée de mauvaise qualité, qui ne permettait pas, par son format, de vérifier qu'il s'agissait bien de l'enveloppe utilisée par leur fiduciaire. Cette destruction les avait en outre empêchés de soumettre ladite enveloppe à M. D_____ pour savoir s'il s'agissait bien du modèle qu'il utilisait. Dès lors, l'AFC-GE les avait privés de leur droit à la preuve, et ils ne devaient pas en subir les conséquences.

S'agissant de la prise en compte subsidiaire de la déduction du troisième pilier lié, la jurisprudence cantonale citée par le TAPI concernait un cas où l'AFC-GE n'avait pas émis de bordereau et où la taxation litigieuse ne résultait que d'une attestation-quittance délivrée par l'employeur. Leur cas était différent, puisqu'une décision formelle avait été rendue par l'AFC-GE, contre laquelle les voies de droit ordinaires étaient ouvertes. Une réclamation ayant été déposée en temps utile, la taxation n'était pas entrée en force, et il était possible de faire valoir devant le TAPI des déductions restant dans le cadre de leur taxation à la source. Il ne s'agissait pas ici d'une contestation sur le principe de l'opposition, pour laquelle le délai impératif au 31 mars s'appliquait.

- 16) Le 10 août 2018, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les époux B_____ tentaient d'imputer à l'autorité l'impossibilité de prouver un fait. Or M. D_____ avait indiqué utiliser des enveloppes standard, sans ajouter de tampon humide de la fiduciaire, tandis que M. E_____ avait quant à lui précisé que si l'enveloppe contenait une information à valeur ajoutée, telle qu'une adresse, elle était alors photocopiée. Tel n'avait pas été le cas en l'espèce. On voyait donc mal ce que la conservation de l'enveloppe eût permis de démontrer, puisqu'elle n'indiquait rien d'autre que l'adresse de l'AFC-GE et le seau postal, qui faisait foi à défaut d'autres preuves. Les époux B_____ n'avaient ainsi pas démontré avoir remis leur réclamation dans les délais légaux.

La prise en compte subsidiaire de la déduction du troisième pilier lié n'était pas possible. Le Tribunal fédéral avait confirmé que le contribuable qui entendait se voir accorder des déductions supplémentaires en application de l'art. 2 let. e de

l'ordonnance sur l'imposition à la source du 19 octobre 1993 (OIS – RS 642.118.2) s'écartait du système de l'auto-taxation, et devait procéder par un comportement actif en demandant à l'autorité de taxation de procéder à ces déductions. Lorsque ni l'employeur, ni l'autorité fiscale cantonale ne pouvaient connaître l'existence d'un versement du contribuable à une institution de prévoyance liée, ou encore le montant des pensions alimentaires payées, ledit contribuable devait procéder dans 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 de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LISP - D 3 20).

- 17) Les parties ont par la suite persisté dans leurs conclusions sans fournir d'autres arguments. 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) La conclusion principale des recourants tend à l'annulation du jugement attaqué en ce qu'il leur refuse l'accès au statut de quasi-résident pour l'année 2015. Selon eux, l'AFC-GE a failli à son devoir de constituer le dossier en détruisant l'enveloppe originale, ce qui empêcherait de vérifier qu'il s'agissait bien de l'enveloppe utilisée par leur fiduciaire, ainsi que de soumettre ladite enveloppe à leur comptable pour savoir s'il s'agissait bien du modèle qu'il utilisait.
- 3) Le principe général de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), selon lequel chacun doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire son droit, est valable également en procédure. C'est dès lors au justiciable qu'il incombe de prouver avoir déposé un recours dans le délai, ce qui doit être déterminé avec certitude et non selon la règle de la vraisemblance prépondérante (ATF 119 V 7 consid. 3c ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_681/2015 du 13 novembre 2015 consid. 2). L'expéditeur doit prouver que son envoi a bien été remis à la Poste avant minuit le dernier jour du délai, la remise au guichet postal et dans une boîte aux lettres étant également valables. Il est présumé que la date du timbre postal correspond à celle de la remise ; celui qui prétend avoir déposé un pli dans une boîte aux lettres un ou plusieurs jours avant son oblitération, a le droit de renverser la présomption d'exactitude du timbre postal par tout moyen adéquat. Il peut notamment apposer sur l'enveloppe une mention selon laquelle le respect du délai a été constaté par témoins (ATF 142 V 389 consid. 2.2 et les nombreux arrêts cités).

- 4) Du droit d'être entendu découle l'obligation pour l'autorité de conserver dans son dossier tout ce qui se rapporte à la cause. Dans une procédure de réclamation ou de recours, cela inclut également les enveloppes – qui doivent rester complètes – ayant contenu des pièces ou écritures importantes du dossier. Selon les circonstances, une enveloppe peut en effet revêtir une importance décisive, pas seulement pour juger du respect des délais, mais aussi en cas de recours non signé, car la signature du justiciable peut éventuellement se trouver sur l'enveloppe. Si celle-ci n'est pas conservée dans le dossier, certains faits par hypothèse importants ne peuvent plus être prouvés. Dès lors, lorsqu'un assureur, en violation des règles sur l'obligation de constituer un dossier, ne verse pas une enveloppe dans celui-ci, l'opposant n'a pas à supporter les conséquences d'une absence éventuelle de preuve en ce qui concerne la sauvegarde du délai (ATF 124 V 372 consid. 3).
- 5) En l'espèce, il incombait aux recourants de prouver que l'envoi de leur réclamation avait été fait dans le délai légal, qui venait à échéance le 31 mars 2016 à minuit. Ils n'ont pas remis celle-ci au guichet de l'administration concernée en obtenant un tampon, ni envoyé celle-ci par pli recommandé, mais par pli simple, et ne prétendent au surplus pas avoir apposé une quelconque mention ni aucun signe distinctif sur l'enveloppe, mais seulement que celle-ci aurait été mise dans une boîte aux lettres le dernier jour du délai.

À la différence de l'état de fait de l'ATF 124 V 372 précité, dans lequel rien au dossier ne permettait de savoir quelle était la date du timbre postal, l'enveloppe litigieuse a bien été scannée par l'AFC-GE, le timbre postal étant daté du 3 avril 2016. Les recourants se plaignent de ce que l'enveloppe n'a pas été intégralement conservée, ce qui aurait permis de savoir si elle correspondait bien aux enveloppes utilisées par leur fiduciaire. À cet égard, M. D_____ a indiqué utiliser des enveloppes standard, et n'avoir apposé aucune mention particulière sur l'enveloppe, ce qui eût rendu très difficile l'identification de celle-ci. Quoi qu'il en soit, si la reconnaissance de l'enveloppe aurait conduit à prouver que la réclamation était tardive, une absence de reconnaissance n'aurait pas permis aux recourants de renverser la présomption d'exactitude du timbre postal, en l'absence de pli recommandé ou de mention de témoins sur l'enveloppe. Dès lors, cet état de choses n'a pas eu de conséquence réelle pour les recourants, qui restent en toute hypothèse incapables de prouver avoir envoyé leur réclamation le 31 mars 2016 avant minuit.

Le grief doit donc être écarté, étant précisé qu'il n'est pas allégué, ni à plus forte raison démontré, un quelconque empêchement de procéder en temps voulu.

- 6) À titre subsidiaire, les recourants demandent que soient prises en compte les déductions en rapport avec leur prévoyance liée.
- 7) L'art. 137 al. 1 LIFD prévoit que, 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. Aux termes de l'art. 138 al. 1 LIFD, lorsque le débiteur de la prestation imposable a opéré une retenue insuffisante ou n'en a effectué aucune, l'autorité de taxation l'oblige à s'acquitter de l'impôt qui n'a pas été retenu. Le droit du débiteur de se retourner contre le contribuable est réservé. L'alinéa 2 prévoit que, lorsque le débiteur de la prestation imposable a opéré une retenue d'impôt trop élevée, il doit restituer la différence au contribuable. Des dispositions similaires sont prévues par le droit cantonal genevois (art. 21 al. 3 et 4 et 23 LISP) et par l'art. 49 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14).

Ces dispositions doivent être interprétées en ce sens qu'après l'échéance du délai à fin mars, il n'est plus possible de soulever des contestations sur le principe de l'assujettissement fiscal, mais que seule demeure la possibilité de critiquer la somme de la retenue d'impôt et cela soit en faveur du fisc, soit en faveur du contribuable (ATF 144 II 313 consid. 6.2 in fine ; 135 II 274 consid. 5.4 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1017/2015 du 9 mars 2017 consid. 2.1 ; 2C_168/2014 du 29 octobre 2014 consid. 4.2 = RF 70/2015 173 ; 2C_684/2012 du 5 mars 2013 consid. 5.2 = Archives 82 153).

- 8) Par comparaison avec le contribuable soumis à la taxation ordinaire, force est de constater que la jurisprudence selon laquelle le contribuable taxé à la source peut encore, après l'échéance du délai au 31 mars, se plaindre de l'étendue de son assujettissement, ne saurait s'appliquer telle quelle au contribuable qui sollicite l'octroi de déductions supplémentaires. Il n'est ainsi pas justifié, dans ce cas, d'accorder au contribuable imposé à la source qui veut faire valoir des déductions supplémentaires un délai plus long, car cela reviendrait à créer une inégalité de traitement avec les contribuables imposés selon la procédure ordinaire, qui ne peuvent faire valoir leurs déductions que jusqu'à l'échéance du délai de réclamation. La situation du contribuable qui entend demander des déductions supplémentaires est en revanche fondamentalement différente de celui qui est victime d'une erreur de barème ou de taux d'imposition commise par son employeur. Ce dernier se voit appliquer un barème ou un taux d'imposition erroné en raison d'une inadvertance de son employeur, alors que son revenu a été déterminé de façon exacte en tenant compte des déductions forfaitaires et des charges de famille. L'employeur du premier a en revanche appliqué le barème exact au revenu déterminé selon les critères ordinaires; c'est le contribuable lui-même qui revendique des déductions supplémentaires que seule l'administration fiscale peut effectuer. Il lui appartient par conséquent de faire preuve de diligence et de déposer sa demande dans le délai prévu par l'art. 137 LIFD. À défaut, il est forclus (arrêt du Tribunal fédéral 2C_684/2012 du 5 mars 2013 consid. 5.4).

- 9) En l'espèce, les recourants ont fait valoir la déduction de leur prévoyance liée seulement lors de leur recours au TAPI, le 1^{er} septembre 2017. Ils n'ont dès lors de loin pas respecté le délai de l'art. 137 LIFD, soit le 31 mars 2016. Le fait qu'un bordereau de taxation ait été émis le 28 avril 2017, en lien avec le constat de tardiveté de leur demande de reconnaissance du statut de quasi-résident, ne leur est ainsi d'aucun secours.

Il découle de ce qui précède que le recours doit être rejeté.

- 10) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge solidaire des recourants, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 5 juillet 2018 par Madame A_____ et Monsieur B_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 5 juin 2018 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge solidaire de Madame A_____ et Monsieur B_____ un émolument de CHF 700.- ;

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 ;

communiqué le présent arrêt à Me Antoine Berthoud, avocat des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : M. Verniory, président, Mmes Payot Zen-Ruffinen et Cuendet, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :