

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

**POUVOIR JUDICIAIRE**

**A/4065/2009-ICCIFD**

**ATA/317/2012**

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 22 mai 2012**

**1<sup>ère</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Monsieur V\_\_\_\_\_**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
16 janvier 2012 (JTAPI/35/2012)**

---

## EN FAIT

1. En 2008, Monsieur V\_\_\_\_\_, domicilié à A\_\_\_\_\_ (France), a travaillé pour le compte de la société D\_\_\_\_\_ (Suisse) S.A. à Genève. Pour cette année fiscale-ci, il a été assujéti à l'impôt à la source. Il a reçu, datée du 6 janvier 2009, une attestation-quittance pour l'année en question. Au pied de ce document figurait la mention selon laquelle une réclamation pouvait être déposée jusqu'au 31 mars de l'année suivant celle pour laquelle l'impôt avait été retenu, pour autant que l'attestation-quittance ait été remise avant le dernier jour du mois de février de l'année en question.
2. Par requête datée du 31 mars 2009 mais déposée à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) le 15 avril 2009, M. V\_\_\_\_\_ a sollicité la rectification de son imposition à la source 2008 en demandant la déduction des cotisations qu'il avait versées pour son assurance 3<sup>ème</sup> pilier A auprès d'I\_\_\_\_\_ S.A. (ci-après : I\_\_\_\_\_) à hauteur de CHF 6'366.-. Etait annexée une attestation établie par I\_\_\_\_\_ en janvier 2009, sans autres précisions.
3. Le 22 octobre 2009, l'AFC-GE a déclaré irrecevable la réclamation pour cause de tardiveté. Elle avait été déposée au-delà du 31 mars 2009.
4. Par acte daté du 2 novembre 2009, le contribuable a recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), devenue depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Au mois de mars 2009, il avait eu diverses tâches administratives à mener en parallèle. N'étant plus certain d'avoir envoyé le dossier relatif à la rectification d'imposition 2008, il s'était présenté une première fois au guichet du service de l'impôt à la source afin de demander « s'ils avaient » son dossier. Il lui avait été dit qu'en raison de l'énorme quantité de dossiers à scanner, « ils ne pouvaient » lui répondre. Il avait alors refait un dossier complet et était venu une seconde fois, le 31 mars 2009, au guichet, où la personne présente avait apposé une annotation dans le système informatique et lui avait dit qu'une dérogation exceptionnelle serait faite, puisqu'il était passé les informer. Le dossier complet avait été déposé le 15 avril 2009. Il demandait la reconsidération de la décision.
5. Le 14 mai 2010, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours en raison de la tardiveté de la réclamation. Elle n'avait enregistré aucune déclaration du contribuable avant que celui-ci ne dépose son dossier le 15 avril 2009. Elle contestait qu'un fonctionnaire ait pu lui déclarer qu'une dérogation exceptionnelle serait accordée.

6. Par jugement du 16 janvier 2012, envoyé aux parties le 27 janvier 2012, le TAPI a admis le recours du contribuable et renvoyé la cause à l'AFC-GE pour qu'elle entre en matière sur le fond de la réclamation.

Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_601/2010 du 21 décembre 2010), le contribuable était fondé à contester une retenue excessive de son impôt à la source, même après le 31 mars 2009.

En matière d'imposition à la source, une telle retenue devait pouvoir être réclamée sans formalisme et de manière simplifiée tant par l'autorité de taxation que par le débiteur de la prestation imposable.

Les art. 137 et 138 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) devaient être interprétés en ce sens qu'après l'échéance du délai au 31 mars, il n'était plus possible de soulever des contestations relatives à l'assujettissement fiscal, mais il demeurait la possibilité de critiquer le montant de la retenue d'impôt.

7. Le 27 février 2012, l'AFC-GE a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) en concluant à l'annulation du jugement du TAPI, qu'elle avait reçu le 27 janvier 2012, et à la confirmation de sa propre décision du 22 octobre 2009. Cette cause était similaire à celle jugée par la chambre de céans (ATA/779/2011 du 20 décembre 2011), alors que le TAPI privilégiait la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 135 II 274 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_601/2010 déjà cité) pour considérer que la réclamation faite par le contribuable au-delà du 31 mars 2009 en l'espèce n'était pas tardive, alors que ces jurisprudences fédérales n'avaient pas trait à des demandes de déductions supplémentaires de cotisations dont le contribuable avait eu connaissance en temps utile.

8. Le TAPI a produit son dossier le 2 mars 2012.

9. Invitée à se déterminer sur le recours, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a répondu le 29 mars 2012 qu'il convenait de distinguer la perception erronée de l'impôt à la source de la demande de déductions supplémentaires, par référence aux art. 137 et 138 LIFD. Elle concluait à l'admission du recours formé par l'AFC-GE, la réclamation faite par le contribuable devant, en l'espèce, être considérée comme tardive.

10. Malgré un rappel envoyé le 11 avril 2012 à M. V\_\_\_\_\_, celui-ci ne s'est pas déterminé dans le délai qui lui avait été fixé.

11. Il résulte des pièces produites que le contribuable ne conteste pas avoir reçu avant le 28 février 2009 l'attestation-quittance relative à son imposition à la source pour l'année 2008.

## 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 de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LISP - D 3 20) et 1 ss 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). 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 déposé sa réclamation le 15 avril 2009 en sollicitant des déductions liées à des cotisations versées au cours de l'année 2008 pour le 3<sup>ème</sup> pilier A et dont il avait connaissance, l'attestation de l'assurance ayant été établie, selon le document produit à l'appui de la réclamation, au courant du mois de janvier 2009.

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 2009 (art. 137 LIFD) du fait de raisons personnelles. Le passage qu'il aurait effectué le 31 mars 2009 dans les locaux de l'AFC-GE ne peut en effet être établi. 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).

5. 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).

6. 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.

7. En l'espèce, ce dernier 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 15 avril 2009 était 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 a fait valoir d'une manière très générale dans sa réclamation déposée le 15 avril 2009 qu'il avait été confronté à de nombreuses tâches administratives en mars 2009, ce qui ne constitue pas, même si ce fait était établi, un juste motif au sens des jurisprudences précitées. Quant à son passage dans les locaux de l'AFC-GE le 31 mars 2009, il n'est pas établi par pièces et ne peut être considéré comme avéré.

9. Au vu de ce qui précède, le recours de l'AFC-GE sera admis, le jugement du TAPI annulé et la décision sur réclamation prise par l'AFC-GE le 22 octobre 2009 rétablie. 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 27 février 2012 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 16 janvier 2012 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 16 janvier 2012 ;

rétablit la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 22 octobre 2009 ;

met à la charge de Monsieur V\_\_\_\_\_ 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 V\_\_\_\_\_ 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 :