

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4571/2010-ICCIFD

ATA/453/2012

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 30 juillet 2012

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur D_____

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
8 mars 2012 (JTAPI/312/2012)**

EN FAIT

1. Durant l'année 2009, Monsieur D_____ était domicilié en France et exerçait une activité lucrative dépendante à Genève, soumise à l'impôt à la source.
2. Une attestation quittance concernant l'impôt à la source 2009 a été remplie et datée par son employeur le 24 février 2010.
3. Par courrier du 1^{er} mars 2010, expédié le 1^{er} avril 2010, M. D_____ a demandé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) de rectifier son imposition, en prenant en compte la déduction de versements effectués au titre de pension alimentaire pour ses enfants.
4. Par décision du 23 novembre 2010, l'AFC a écarté la réclamation, cette dernière n'ayant pas été présentée dans les délais légaux.
5. Le 23 décembre 2010, M. D_____ a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), devenue le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). La demande de rectification de son imposition avait été envoyée par le service de la comptabilité de son entreprise avec un jour de retard. Son dossier devait être étudié avec bienveillance.
6. Le 10 juin 2011, l'AFC a conclu au rejet du recours. La réclamation de M. D_____ était tardive et il n'avait invoqué aucun motif pertinent pour justifier ce retard.
7. Par jugement du 9 mars 2012, le TAPI a admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC pour qu'elle entre en matière sur le fond de la réclamation.

Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral (Arrêt 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 de l'année concernée. Une telle retenue devait pouvoir être modifiée sans formalisme et de manière simplifiée tant par l'autorité de taxation que par le débiteur de la prestation imposable.
8. Le 10 avril 2012, l'AFC a saisi la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) d'un recours contre le jugement précité, concluant à son annulation. Les art. 137 et 139 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) ainsi que les art. 23 al. 2 et 21 al. 3 de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LISP - D 3 20) ne permettaient pas de contester le montant de la retenue d'impôt après le 31 mars de l'année suivant celle pour

laquelle l'impôt était dû. Le contribuable avait demandé tardivement l'octroi de déductions supplémentaires et ne se prévalait pas d'un motif justificatif légal. La jurisprudence invoquée par le TAPI n'était pas applicable dans le cas d'espèce, car elle concernait une erreur de barème et non une demande tardive de déduction.

9. Le 23 avril 2012, le TAPI a transmis son dossier, sans observations.
10. Le 25 mai 2012, l'administration fédérale des contributions a conclu à l'admission du recours, en soutenant une argumentation identique à celle de l'AFC.
11. Le 28 juin 2012, sur rappel par le juge délégué de l'invitation du 12 avril 2012 à produire ses observations et son dossier, M. D_____ a conclu en substance au rejet du recours.
12. Le 4 juillet 2012 les parties ont été avisées que la cause était 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. 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 LISP 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^{ème} 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 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. 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).

5. 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.

6. Le contribuable a déposé sa réclamation le 1^{er} avril 2010 en sollicitant la déduction de montants versés durant l'année 2009.

Il résulte des déclarations de l'intéressé qu'il a admis que sa demande de rectification d'imposition était tardive, car faite un jour après la fin du délai fixé au 31 mars 2010 (art. 137 LIFD) parce que le service de comptabilité de son entreprise l'avait expédiée après cette date. 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^{ère} 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).

Le recourant seul était en possession des documents attestant de ses versements au titre de pension alimentaire et en mesure de transmettre ces documents en temps utile. En revanche, l'AFC, ne pouvait connaître l'existence de ces versements du contribuable qui justifierait une diminution de l'impôt à la source. L'employeur n'était pas non plus en situation légale de les connaître pour en tenir compte dans le cadre du calcul des retenues à opérer. Le fait que le contribuable prétende avoir chargé le service de comptabilité de l'entreprise d'expédier la demande de rectification ne change rien à la nature de cette déduction supplémentaire.

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 était tardive.

7. 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 (ATA/38/2011 du 25 janvier 2011 ; D. YERSIN/Y. NOËL, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2007, ad art. 133, n. 14 et 15, p. 1283).

Pour établir l'existence d'un cas de force majeure, le fardeau de la preuve incombe à l'assujetti (ATA/50/2009 du 28 janvier 2009 et les réf. citées ; M. DUSS, op. cit., p. 102). La maladie n'est admise comme motif d'excuse que si elle empêche le contribuable d'agir par lui-même ou de donner à un tiers les instructions nécessaires pour agir à sa place (ATA/587/2009 du 10 novembre 2009 ; ATA/532/2000 du 29 août 2000 ; H. MASSHARDT/GENDRE, Commentaire IDN, 1980, p. 418 ; M. DUSS, Verfahrensrecht in Steuersachen, Winterthur 1987, p. 102).

Le contribuable allègue sans fournir de justificatif qu'il aurait chargé le service de comptabilité de son entreprise de faire la demande de rectification d'imposition. A supposer que tel soit le cas, il n'invoque aucun élément permettant d'excuser le retard du service comptable de son employeur, qui lui est opposable au même titre que celui de tout mandataire (ATF 114 III 181 consid. 2, p. 182 ; ATA/172/2010 du 16 mars 2010 et les arrêts cités), étant précisé qu'il lui appartenait en tout état, dans le cadre de son devoir de diligence susmentionné, de s'assurer que sa demande serait expédiée le 31 mars 2010 au plus tard.

8. Au vu de ce qui précède, le recours de l'AFC sera admis, le jugement du TAPI annulé et la décision sur réclamation prise par l'AFC le 23 novembre 2010 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 10 avril 2012 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 9 mars 2012 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 9 mars 2012 ;

rétablit la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 23 novembre 2010 ;

met à la charge de Monsieur D_____ 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 Monsieur D_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Hurni, présidente, Mme Junod, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction a.i. :

C. Sudre

la présidente siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :