

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4609/2011-ICCIFD

ATA/6/2014

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 7 janvier 2014**

**1<sup>ère</sup> section**

dans la cause

**Monsieur X**\_\_\_\_\_

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
26 novembre 2012 (JTAPI/1423/2012)**

---

## EN FAIT

- 1) Durant les années 2006 à 2009, Monsieur X\_\_\_\_\_, domicilié en France, exerçait une activité lucrative dépendante à Genève et y a été soumis à l'impôt à la source.

Il est par ailleurs marié et père de trois enfants nés respectivement en 1997, 1998 et 2005. Ces naissances étaient connues de la centrale de compensation de la caisse suisse de compensation, selon attestation de celle-ci datant du 14 décembre 2011, mais n'ont toutefois pas été portées à la connaissance de l'office cantonal de la population devenu depuis lors, l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : l'office), tel que cela résulte de la base de données de ce dernier.

- 2) Des attestations-quittances concernant l'impôt à la source 2006, 2007, 2008 et 2009 ont été remplies par l'employeur de M. X\_\_\_\_\_.

L'attestation-quittance émise le 31 janvier 2008 pour la période d'assujettissement du 1<sup>er</sup> mai 2007 au 31 juillet 2007 et du 10 septembre 2007 au 31 décembre 2007 mentionnait l'utilisation du barème B7, mais indiquait que l'intéressé, marié, n'avait pas d'enfant (« nombre d'enfants : 0 »). Une seconde attestation-quittance établie le 30 janvier 2008 pour la période d'assujettissement du 1<sup>er</sup> au 31 août 2007 mentionnait en revanche l'utilisation du barème B8 et indiquait que M. X\_\_\_\_\_ avait trois enfants.

Le 27 octobre 2008, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fait parvenir à M. X\_\_\_\_\_ deux décisions de rectification de l'impôt à la source, l'une concernant l'année 2006 et l'autre l'année 2007. Toutes deux indiquaient : « charge(s) admise(s) : 2 ».

Dans sa décision sur réclamation du 26 janvier 2010 concernant l'impôt à la source 2008, comme dans sa décision du 19 octobre 2010 concernant l'impôt à la source 2009, l'AFC-GE a mentionné l'utilisation du barème B5 et indiqué que les charges admises étaient au nombre de 2.

- 3) Par pli déposé le 1<sup>er</sup> septembre 2011 au guichet de l'AFC-GE, M. X\_\_\_\_\_ a demandé à celle-ci de rectifier son imposition pour les années précitées. Il n'avait pas été tenu compte de la naissance de sa fille en 2005, si bien que seuls deux enfants avaient été comptés à sa charge.

La réclamation était motivée comme suit : « Afin de justifier ma demande tardive et hors délai légal de réclamation, je vous informe que je ne prêtais jusqu'à cette année pas d'attention au détail du courrier et je me contentais de payer les bordereaux joints en faisant confiance au calcul de vos services ».

4) Par trois décisions du 18 novembre 2011, l'AFC-GE a déclaré les réclamations irrecevables car tardives, ces dernières n'ayant pas été présentées dans le délai légal de trente jours dès réception des bordereaux. Ceux-ci avaient été transmis à M. X\_\_\_\_\_ le 27 octobre 2008 pour les années 2006 et 2007, le 26 janvier 2010 pour l'année 2008, et le 19 octobre 2010 pour l'année 2009.

5) Par trois actes du 22 décembre 2011, M. X\_\_\_\_\_ a interjeté recours contre les décisions sur réclamation précitées auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Il avait commis une négligence en ne s'apercevant pas que l'AFC-GE ne comptait que deux enfants à sa charge alors qu'il en avait trois. S'il n'avait pas fait attention à ce détail, c'était parce qu'il avait toujours considéré les demandes de l'AFC-GE comme fondées. De plus, toutes les administrations du canton savaient qu'il avait trois enfants.

6) Par jugement du 26 novembre 2012, le TAPI a rejeté les recours.

Selon la jurisprudence de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), lorsque le contribuable disposait de tous les éléments pertinents pour adresser sa réclamation dans le délai prévu par l'art. 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), il lui incombait de la formuler dans ce délai.

M. X\_\_\_\_\_ faisant valoir une déduction supplémentaire qui lui était connue avant l'échéance du délai légal, de sorte qu'il aurait dû agir dans les trente jours dès réception du bordereau, étant précisé qu'il avait déposé dans les délais légaux des demandes de rectification pour tenir compte de ses versements au troisième pilier.

Au surplus, une inattention – reconnue du reste par le contribuable – n'était pas admise comme motif de restitution du délai.

7) Par acte adressé au TAPI et posté le 22 décembre 2012, M. X\_\_\_\_\_ a interjeté recours contre le jugement précité, concluant à « la révision de son dossier ».

Ses réclamations avaient peut-être été tardives, mais il était évident qu'il n'avait pu entamer une procédure plus tôt qu'il ne l'avait fait car il n'avait eu connaissance de la méprise que tardivement.

Il joignait les formulaires « déclaration pour le prélèvement de l'impôt à la source » qui lui avaient été adressés par son employeur lors des années 2007 à 2011, desquels il ressortait qu'il avait toujours mentionné avoir trois enfants à charge.

8) Par jugement du 28 janvier 2013, le TAPI s'est déclaré incompétent et a transmis le recours à la chambre administrative.

- 9) Le 4 mars 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Aucun argument nouveau n'était avancé par rapport à ceux invoqués en première instance. Le TAPI avait à raison considéré que le recours n'invoquait aucun motif sérieux qui l'aurait empêché de formuler sa réclamation en temps utile, et que l'inattention ne pouvait justifier une restitution du délai de réclamation.

- 10) Le 15 mars 2013, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 5 avril 2013 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.

- 11) Le 4 avril 2013, M. X\_\_\_\_\_ a persisté dans ses conclusions.

Il fallait retenir à son avantage sa non-connaissance des données administratives pertinentes, à savoir que la naissance de son troisième enfant n'avait pas été prise en compte par l'AFC-GE, ainsi que l'ignorance des règles exactes de calcul de l'impôt. Il était d'une totale bonne foi et avait adopté un comportement citoyen en s'acquittant à chaque fois des sommes demandées.

- 12) L'AFC-GE ne s'est pas manifestée.

- 13) Le 11 novembre 2013, sur demande du juge délégué, l'AFC-GE a transmis les dossiers fiscaux complets 2006 à 2009 de M. X\_\_\_\_\_.

Elle a précisé que le barème B5 (prise en compte de deux enfants à charge) avait été appliqué, et non le barème B7 correspondant à trois enfants à charge. On ne se trouvait néanmoins pas dans le cas de figure jurisprudentiel du contribuable dont l'employeur aurait commis une erreur lors de la sélection du taux applicable et de l'employé incapable de vérifier sa taxation. M. X\_\_\_\_\_ aurait dû, à la réception des bordereaux rectificatifs, vérifier si les taxations étaient correctes, et dans le cas contraire élever réclamation dans les délais légaux afin de requérir l'application du barème B7.

- 14) Sur ce, la cause a été gardée à juger.

## **EN DROIT**

- 1) Interjeté en temps utile devant une juridiction administrative qui l'a transmis à 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 et 64 al. 2 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

- 2) Le système de l'impôt à la source est défini par les art. 83 ss de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) 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 LISP, 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).
- 3) a. 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.
- b. Selon l'art. 138 al. 2 LIFD, lorsque le débiteur de la prestation imposable a opéré une retenue d'impôt trop élevée, il doit restituer la différence au contribuable ; aucun délai n'est précisé. Le Tribunal fédéral qualifie cette possibilité légale de « procédure de révision simplifiée » (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_684/2012 du 5 mai 2013 consid. 5.1) : la restitution de l'impôt selon l'art. 138 al. 2 LIFD doit ainsi, selon lui, être considérée comme une procédure spéciale de révision pour laquelle de véritables *nova* ne sont pas nécessaires ; cette procédure simplifiée se justifie même à la lumière du principe de la sécurité du droit, car le contribuable n'est impliqué que marginalement dans la procédure de taxation à la source et cette « position procédurale subalterne » ne doit pas conduire à des désavantages fiscaux (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_601/2010 du 21 décembre 2010 consid. 2.2).

Le Tribunal fédéral a jugé dans l'ATF 135 II 274 une espèce dans laquelle 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. 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 au regard du titre marginal de l'art. 138 LIFD (« paiement complémentaire et restitution d'impôt ») et par rapport à l'art. 16 de l'ordonnance sur l'imposition à la source du 19 octobre 1993 (OIS – RS 642.118.2).

Dans un autre arrêt déjà lui aussi cité (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_601/2010 du 21 décembre 2010 consid. 2.2), le Tribunal fédéral a confirmé cette jurisprudence dans un cas où un barème erroné avait été utilisé, la recourante ayant été taxée selon le barème correspondant aux personnes seules alors qu'elle avait un enfant à charge.

c. L'art. 23 al. 2 LISP, qui constitue le pendant au plan 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.

d. Selon l'art. 21 al. 3 et 4 LISP, lorsque le débiteur de la prestation imposable a effectué une retenue trop élevée, le département peut l'obliger à restituer l'excédent au contribuable ; si la retenue a été versée ou si les relevés prévus à l'art. 18 al. 1 let. c LISP ont déjà été établis, le département restitue l'excédent au contribuable. Ces dispositions font écho à l'art. 49 al. 4 LHID, selon lequel si le débiteur (soit l'employeur) a opéré une retenue d'impôt trop élevée, il doit restituer la différence au contribuable.

- 4) Dans plusieurs arrêts récents (parmi d'autres ATA/397/2013 du 25 juin 2013 ; ATA/744/2012 du 30 octobre 2012 ; ATA/284/2012 du 8 mai 2012 ; ATA/547/2011 du 30 août 2011), 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 la formuler dans le délai légal.

Cette jurisprudence a été confirmée par le Tribunal fédéral (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_684/2012 précité consid. 5), lequel a néanmoins précisé que la situation du contribuable qui se prévaut de déductions supplémentaires était plus proche de celle d'un contribuable qui faisait l'objet d'une taxation ordinaire que de celle du contribuable taxé à la source en application des seuls barèmes applicables ; et que contrairement au contribuable qui était victime d'une erreur de barème ou de taux d'imposition de son employeur, dont il ne pouvait pas

s'apercevoir sans autre, le contribuable qui omettait de faire valoir des déductions supplémentaires dans le délai imparti se rendait coupable d'une violation de ses obligations de diligence, et devait donc en supporter les conséquences.

5) En l'espèce, le recourant a été taxé selon un barème inadéquat (soit apparemment celui correspondant à deux charges de famille, alors qu'il en avait trois depuis l'année 2005). Selon la jurisprudence précitée – rien ne distingue en effet la présente cause de l'Arrêt du 2C\_601/2010 du 21 décembre 2010 – c'est dans un tel cas la procédure de restitution de l'impôt au sens des art. 138 al. 2 LIFD et 21 al. 4 LISP qui trouve application.

6) L'interprétation de la loi peut conduire à la constatation d'une lacune. Une lacune proprement dite suppose que le législateur s'est abstenu de régler un point qu'il aurait dû régler et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi. Il appartient à l'autorité de remédier à une éventuelle lacune apparente de la loi, lorsque celle-ci, même interprétée, n'apporte pas de solution sur un point qu'elle devrait régler, ou à une lacune occulte, lorsque le législateur a omis d'adjoindre, à une règle conçue de façon générale, la restriction ou la précision que le sens et le but de la règle considérée ou d'une autre règle légale imposent dans certains cas. L'autorité n'est en revanche pas autorisée à pallier l'absence d'une règle qui paraît simplement désirable (ATF 139 I 57 consid. 5.2 ; 135 IV 113 consid. 2.4.2).

Reste à savoir si le recourant a agi en temps utile pour tout ou partie des exercices concernés.

7) A cet égard, la jurisprudence précitée n'indique pas dans quel délai le contribuable doit s'adresser à l'administration pour obtenir la restitution du trop-perçu.

Selon la doctrine, qui se réfère à l'art. 104 al. 4 LIFD, c'est le droit cantonal qui règle ces questions en l'absence d'une solution de droit fédéral (P. AGNER/B. JUNG/G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, p. 430 ; R. ZIGERLIG/G. JUD, *in* M. ZWEIFEL/P. ATHANAS [éd.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, Vol. I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 83 - 222, 2000, *ad* art. 138 n. 2).

8) a. La LISP ne prévoit pas non plus de délai spécifique pour demander la restitution. Il s'agit là d'une lacune authentique de la loi, que la chambre de céans doit combler.

b. Selon l'art. 32 al. 2 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales, du 26 juin 2008 (LPGIP – D 3 18), les demandes en restitution de l'impôt payé par erreur doivent être adressées au département des finances dans les 5 ans à compter de la

connaissance par le contribuable du motif de la restitution ; le droit à la restitution s'éteint 10 ans après la fin de l'année au cours de laquelle a eu lieu le paiement. Quand bien même cette disposition ne s'applique pas directement à l'impôt à la source (art. 1 LPGIP *a contrario*), elle offre une solution parfaitement adéquate et apte à combler la lacune précitée. L'art. 21C LISF y renvoie du reste expressément à propos d'un autre aspect de la restitution d'impôts.

- 9) Il résulte de ce qui précède qu'en réclamant la restitution de l'impôt à la source le 2 septembre 2011, soit nécessairement moins de cinq ans après avoir eu connaissance du motif de restitution et moins de dix ans après la fin des années où le paiement a eu lieu, le recourant a déposé sa demande de restitution en temps utile.
- 10) Il y a donc lieu que l'AFC-GE y fasse droit et calcule l'impôt à restituer ainsi que les éventuels intérêts rémunérateurs y associés. La cause lui sera ainsi renvoyée au sens des considérants, le recours devant être admis et le jugement du TAPI annulé.
- 11) Vu l'issue du litige, aucun émolument ne sera perçu (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée au recourant, celui-ci n'y ayant pas conclu et n'exposant pas avoir engagé de frais pour sa défense, qu'il a assumée en personne (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 28 janvier 2013 par Monsieur X\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 26 novembre 2012 ;

**au fond :**

l'admet ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument, ni alloué d'indemnité de procédure ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 26 novembre 2012 ainsi que les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 18 novembre 2011 ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale dans le sens des considérants ;

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

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Verniory et Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :