

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/747/2010-ICCIFD

ATA/322/2012

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 22 mai 2012

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame M_____

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
21 mars 2011 (JTAPI/215/2011)**

EN FAIT

1. Madame M_____, domiciliée à Z_____ (France), a travaillé du 1^{er} janvier au 31 décembre 2008 au sein de la société X_____ S.A. à Plan-les-Ouates. Elle était donc imposée à la source pour l'année 2008. Elle a reçu de son employeur une attestation-quittance datée du 26 janvier 2009, au pied de laquelle il était indiqué qu'en cas de contestation de la retenue à la source, une réclamation écrite et motivée pouvait être adressée au département des finances jusqu'au 31 mars 2009, si l'attestation-quittance précitée avait été remise avant le dernier jour du mois de février de l'année suivant celle pour laquelle l'impôt avait été retenu.
2. Par pli recommandé posté le 29 mai 2009 de Plan-les-Ouates, Mme M_____ a renvoyé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), qui l'a reçue le 2 juin 2009, la demande de déduction des primes du 3^{ème} pilier, qui lui avait été retournée. Elle priait l'AFC-GE de faire le nécessaire en espérant que ce contretemps n'empêcherait pas son intervention. Etaient annexés en original un formulaire qu'elle avait complété à la main en date du 25 mars 2009, adressé à l'AFC-GE, service de l'impôt à la source, pour solliciter la déduction des primes d'assurance versées à Y_____ S.A. (ci-après : Y_____), une attestation établie en janvier 2009 par cette assurance pour l'année 2008 démontrant que l'intéressée avait versé CHF 6'192.- au titre de cotisations pour le 3^{ème} pilier A et l'attestation-quittance datée du 26 janvier 2009 pour l'année fiscale 2008, selon laquelle un impôt de CHF 9'345,45 était prélevé sur un salaire annuel de CHF 89'430.-, au taux de 10,45 %.
3. Par décision du 18 février 2010, l'AFC-GE a déclaré irrecevable la réclamation pour cause de tardiveté. Cette réclamation aurait dû lui être adressée avant le 31 mars 2009.
4. Le 26 février 2010, Mme M_____ a recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), devenue depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), en renvoyant les documents précités et en spécifiant que, le 28 mai 2009, elle avait expédié à nouveau son dossier, les documents lui ayant été retournés à cause d'une adresse erronée. Depuis 2005, date de son engagement au sein de X_____ S.A., elle avait toujours procédé de la même manière et c'était la première fois qu'elle était confrontée à cette situation.
5. Invitée à se déterminer par écrit à propos de ce recours, l'AFC-GE a conclu le 14 septembre 2010 à son rejet. Aucun motif n'avait été invoqué par la contribuable au sens de l'art. 41 al. 3 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) pour justifier son retard.

6. Le 4 octobre 2010, Mme M_____ a réécrit à la commission. Elle s'exprimait ainsi : « Ma déclaration avait effectivement été faite dans les délais impartis, avant fin mars 2009 mais, par naïveté, je n'avais pas jugé nécessaire d'envoyer mes documents par courrier recommandé. Comme je vous l'ai exposé précédemment, ma lettre m'a été retournée et c'est seulement en mai que je l'ai renvoyée à nouveau en recommandé cette fois. C'est donc en toute bonne foi et dans les délais impartis que ma déclaration avait été déposée auprès des organismes concernés... ».
7. Par jugement du 21 mars 2011, le TAPI a admis la réclamation et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour qu'elle procède à la rectification de l'impôt à la source de Mme M_____. Se référant à deux arrêts du Tribunal fédéral (ATF 135 II 574 ; 2C_601/2010 du 21 décembre 2010), le TAPI a considéré que le délai fixé au 31 mars par l'art. 23 al. 2 let. a de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LISP - D 3 20) n'était pas conforme à ladite jurisprudence, raison pour laquelle l'AFC-GE n'aurait pas dû considérer que la réclamation était tardive.
8. Par acte déposé le 13 mai 2011 auprès du greffe de la juridiction, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, qui avait été expédié aux parties le 13 avril 2011. La contribuable n'avait jamais contesté la date de remise de son attestation-quittance, soit le 26 janvier 2009. En demandant le 29 mai 2009 pour la première fois une déduction supplémentaire, elle avait agi tardivement, au-delà du délai légal fixé au 31 mars. Si le Tribunal fédéral avait changé sa jurisprudence s'agissant du délai de réclamation pour l'impôt à la source, les déductions supplémentaires devaient néanmoins être sollicitées dans un délai raisonnable, que le législateur avait fixé au 31 mars, car la contribuable, à réception de son attestation-quittance, pouvait parfaitement se rendre compte qu'une déduction à laquelle elle considérait pouvoir prétendre n'avait pas été effectuée. Toute autre solution serait contraire au principe d'égalité de traitement.
9. Le TAPI a produit son dossier le 25 mai 2011.
10. Le 25 juin 2011, Mme M_____ a fait part de sa profonde déception, de son sentiment d'impuissance et de son désarroi. Elle avait bien respecté le délai au 31 mars, mais avait expédié son courrier par pli normal. Elle persistait à réclamer la déduction des cotisations versées au 3^{ème} pilier en 2008.
11. L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) s'est déterminée à son tour le 11 juillet 2011, en développant l'argumentation de l'AFC-GE et en distinguant, par référence aux art. 137 et 138 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), la demande en restitution de l'impôt, en raison de l'application erronée d'un barème, de la demande d'octroi de déductions supplémentaires. Le délai au 31 mars fixé par

l'art. 137 LIFD devait être considéré comme un délai de péremption pour demander des déductions supplémentaires. Le recours de l'AFC-GE devait être admis.

12. Ces réponses ont été transmises à la recourante et la cause 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 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, la contribuable a déposé sa réclamation et sollicité des déductions supplémentaires le 29 mai 2009, soit en dehors des délais prévus aux art. 137 LIFD et 23 al. 2 LISP.

Il résulte des déclarations de l'intéressée qu'elle 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. 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).

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 de la 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 faite 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 de la contribuable.

En l'espèce, la contribuable était en mesure de déclarer dans le délai qui lui était imparti les déductions qu'elle souhaitait faire valoir. En revanche, ni l'employeur, ni l'AFC-GE, ne pouvaient connaître l'existence de versements de la 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'intéressée le 29 mai 2009 est tardive.

7. Il convient dès lors d'examiner si un cas de force majeure permet à la contribuable de justifier l'inobservation du délai.

Selon l'art. 41 al. 3 LPFisc, 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, la contribuable fait valoir qu'elle avait dans un premier temps envoyé les documents nécessaires à l'AFC-GE et que ceux-ci lui auraient été retournés, en raison d'une erreur dans l'adresse. Rien ne permet d'établir la réalité et la date de ce premier envoi, de sorte que cet allégué sera écarté ; cette explication ne saurait constituer un juste motif au sens des jurisprudences précitées.

8. 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 18 février 2010 rétablie. Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de l'intimée, qui succombe (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 13 mai 2011 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 21 mars 2011 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 21 mars 2011 ;

rétablit la décision sur réclamation prise le 18 février 2010 par l'administration fiscale cantonale ;

met à la charge de Madame M_____ 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 Madame M_____ ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

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

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

J. Dentella Giauque

la présidente siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :