

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/907/2010-ICCIFD

ATA/779/2011

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 20 décembre 2011

1^{ère} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

Monsieur M_____

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
29 août 2011 (JTAPI/910/2011)**

EN FAIT

1. Monsieur M_____, domicilié à Fillinges, en Haute-Savoie, a travaillé du 1^{er} janvier au 31 décembre 2008 pour R_____ S.A. à Meyrin, dans le canton de Genève. Le 27 janvier 2009, il a reçu de son employeur l'attestation-quittance 2008 relative à son imposition à la source. Ce document portait la mention qu'il était susceptible de réclamation écrite et motivée auprès du département des finances (ci-après : DF) :
 - a. « si l'attestation 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 ;
 - b. 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 ».
2. Par pli non daté, accompagné d'une demande remplie le 6 avril 2009 à Fillinges et expédiée de France par courrier prioritaire à l'intention de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), qui l'a réceptionné le 8 avril 2009, le contribuable a sollicité l'AFC-GE « de bien vouloir déduire mon (son) troisième pilier lié compagnie : Groupe mutuelle n° de police _____ de mon (son) revenu imposé à la source ». Etaient annexées une attestation du Groupe mutuel concernant les cotisations de prévoyance 2008 pour un contrat de prévoyance liée 3A. Lesdites cotisations totalisaient CHF 6'286,20. M. M_____ priait l'AFC-GE d'accepter ses excuses pour le retard. Il avait dû réclamer une réédition de l'attestation et espérait la compréhension et la clémence de l'AFC-GE.
3. Le 11 février 2010, l'AFC-GE a déclaré irrecevable ladite réclamation pour cause de tardiveté.
4. Par pli daté du 2 mars 2010 mais parvenu le 11 mars 2010 en mains de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA), devenue depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), M. M_____ a fait valoir que le retard apporté à sa demande de déduction ne lui incombait pas, le Groupe mutuel ne lui ayant pas adressé les attestations nécessaires de sorte qu'il avait dû en solliciter une réédition qui lui était parvenue le 2 avril seulement.
5. Le 7 septembre 2010, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. La réclamation était tardive et le contribuable n'avait fait valoir aucun motif de

nature à justifier ce retard au sens de l'art. 41 al. 3 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17).

L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) ne s'est pas déterminée.

6. A la requête de la CCRA, l'AFC-GE a complété sa détermination, s'agissant de savoir si le contribuable avait agi en temps utile pour faire valoir une déduction supplémentaire relative à la retenue à la source 2008. Il convenait de distinguer l'échéance au 31 mars, prévue 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) de la demande en restitution de l'impôt en raison de l'application incorrecte par l'employeur du barème ou du taux, de la demande d'octroi de déductions supplémentaires. L'impôt à la source était prélevé selon le système de l'auto-taxation et ce n'était pas le contribuable lui-même mais le débiteur de la prestation imposable, en principe l'employeur, qui fixait le montant à verser au fisc. En matière de déduction supplémentaire, l'art. 4 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) prévoyait que, sur réclamation du contribuable, l'AFC-GE admettait les déductions supplémentaires suivantes :

- a. Les versements à une institution de prévoyance professionnelle ainsi qu'à une institution reconnue de prévoyance individuelle liée ;
- b. Les pensions alimentaires et les contributions d'entretien ;
- c. Les frais de garde.

Après avoir passé en revue la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'AFC-GE parvenait à la conclusion que la réclamation était tardive et que le contribuable n'ayant allégué aucun motif d'empêchement justifiant la restitution des délais légaux ordinaires, le recours devait être rejeté.

7. Par jugement du 29 août 2011, le TAPI a admis le recours de M. M_____ et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour qu'elle entre en matière sur le fond du litige. Le 21 décembre 2010, le Tribunal fédéral avait jugé que les art. 137 et 138 LIFD devaient être interprétés en ce sens qu'après l'échéance du délai fixé à fin mars de l'année suivant celle de la prestation, il n'était plus possible de soulever les contestations relatives à l'assujettissement fiscal et qu'il demeurait possible de critiquer la retenue d'impôt, que ce soit en faveur du fisc ou en faveur du contribuable. L'art. 138 LIFD était ainsi une *lex specialis* par rapport à l'art. 137 LIFD (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_601/2010 du 21 décembre 2010). En l'espèce, l'assujettissement du contribuable n'était pas litigieux au vu des dispositions rappelées ci-dessus. L'AFC-GE aurait dû entrer en matière sur la

réclamation relative à une demande de déduction supplémentaire, quand bien même elle avait reçu ladite réclamation après le 31 mars 2009.

8. Le 3 octobre 2011, l'AFC-GE a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ledit jugement, qui avait été expédié aux parties le 12 septembre 2011.

En l'espèce, le contribuable ne contestait pas avoir expédié sa réclamation au-delà du 31 mars 2009. Même si avant cette échéance, il n'était pas en possession de l'attestation de son assurance s'agissant des cotisations à la prévoyance, rien ne l'empêchait d'élever réclamation et de produire ultérieurement la pièce nécessaire, comme la chambre de céans l'avait jugé depuis. Toute autre solution reviendrait à permettre au contribuable de choisir librement le moment où il exerçait son droit, ce qui conviendrait au principe de la sécurité du droit.

En conséquence, le jugement entrepris devait être annulé et la décision sur réclamation du 11 février 2010 confirmée.

9. Le TAPI a produit son dossier le 10 octobre 2011.
10. Le 19 octobre 2011, l'AFC-CH, se référant aux travaux préparatoires relatifs aux art. 137 et 138 LIFD, a fait sienne l'argumentation développée par l'AFC-GE dans son recours du 3 octobre 2011 et souligné que le délai au 31 mars de l'art. 137 LIFD devait être considéré comme un délai de péremption pour demander des déductions supplémentaires. Les jurisprudences du Tribunal fédéral auxquelles le TAPI s'était référé ne concernaient pas des restitutions d'impôt liées à une demande d'octroi de déductions supplémentaires mais des situations dans lesquelles le barème n'avait pas été correctement établi. Or, les déductions supplémentaires étaient connues du contribuable et celui-ci devait dès lors respecter le délai légal pour élever réclamation. A défaut, il en résulterait une inégalité de traitement avec les contribuables imposés de manière ordinaire qui ne pouvaient faire valoir leurs déductions que jusqu'à la taxation. Une solution identique à celle adoptée par la chambre de céans dans la cause précitée (ATA/547/2011 du 30 août 2011) s'imposait.
11. Invité à se déterminer sur les réponses des deux administrations, M. M_____ a répondu le 25 novembre 2011 qu'après avoir obtenu gain de cause une première fois, il espérait que les CHF 300.- versés pour la procédure de première instance lui soient remboursés. Il était de bonne foi et espérait encore un revirement de situation en sa faveur.
12. 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 - 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. Le système de l'impôt à la source est ancré aux 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 RISP. 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). Le barème des retenues est établi d'après les taux de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (art. 85 LIFD, 33 al. 1 LHID et 3 al. 1 LISP). Selon l'art. 86 LIFD, le barème tient compte des frais professionnels (art. 26) et des primes et cotisations d'assurances (art. 33 al. 1 let. d [AVS, AI, prévoyance professionnelle], f [chômage et accident obligatoire] et g [vie, maladie et accident] LIFD) sous forme de forfait, ainsi que des charges de famille du contribuable. 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). Sur demande du contribuable (art. 23 LISP), l'AFC-GE, comme déductions supplémentaires au forfait, admet les 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), les pensions alimentaires et les contributions d'entretien ainsi que les frais de garde au sens et dans les limites admises par la législation cantonale (art. 4 RISP).

3. Selon l'art. 137 al. 1 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 à l'étendue de l'assujettissement.

Le pendant cantonal de la disposition ci-dessus est l'art. 23 LISP, qui distingue la contestation de l'assujettissement de celle du montant de la retenue. Lorsque l'assujettissement même à l'impôt est contesté, le contribuable ou le débiteur des prestations imposables peut, jusqu'au 31 mars de l'année qui suit l'échéance de la prestation, exiger une décision (art. 23 al. 1 LISP). 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'AFC-GE jusqu'au 31 mars de l'année qui suit celle pour laquelle l'impôt a été retenu si l'attestation tenant lieu de quittance a été remise avant le dernier jour du mois de février de cette

même année (art. 23 al. 2 let a LISP). Si l'attestation a été remise ultérieurement, il peut déposer sa réclamation 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 (art. 23 al. 2 let. b LISP).

En l'espèce, le principe de l'assujettissement n'est pas contesté. Seul le montant l'est, le recourant demandant à l'AFC-GE de prendre en compte une déduction de prévoyance liée (ATA/547/2011 déjà cité).

4. Il résulte de la réclamation même du contribuable réceptionnée par l'AFC-GE le 8 avril 2009 que l'intéressé a admis avoir agi tardivement, soit au-delà du délai fixé au 31 mars 2009 en l'occurrence, selon l'art. 137 LIFD, ainsi que cela était rappelé sur l'attestation-quittance elle-même. M. M_____ n'a par ailleurs jamais contesté avoir reçu en janvier, voire au début février 2009, ladite attestation-quittance. 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} phr. 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/712/2010 du 19 octobre 2010 et les références citées).

Les délais sont réputés observés lorsque l'acte de recours est parvenu à l'autorité ou a été remis à son adresse à un bureau de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse au plus tard le dernier jour du délai avant minuit (art. 17 al. 4 LPA).

Les cas de force majeure restent réservés (art. 16 al. 1, 2^{ème} phr. LPA). Tombent sous cette notion les événements extraordinaires et imprévisibles qui surviennent en dehors de la sphère d'activité de l'intéressé et qui s'imposent à lui de l'extérieur de façon irrésistible (ATA/177/2011 du 15 mars 2011 ; ATA/515/2009 du 13 octobre 2009 ; ATA/255/2009 du 19 mai 2009 ; ATA/50/2009 du 27 janvier 2009), la charge de leur preuve incombant à la partie qui s'en prévaut.

5. Au-delà du 31 mars 2009 comme en l'espèce, 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 (art. 41 al. 3 LPFisc - par renvoi de l'art. 27A LISP).

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).

6. Se fondant sur une jurisprudence récente du Tribunal fédéral (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_601/2010 déjà cité et ATF 135 II 274), le TAPI a toutefois estimé qu'après l'échéance des délais des art. 137 al. 1 LIFD et 23 al. 2 LISP, s'il n'était plus possible de soulever des contestations relatives à l'assujettissement fiscal, la possibilité de critiquer la somme de la retenue de l'impôt demeurait. Dans ce cas, l'échéance du 31 mars devait donc être ignorée.

L'AFC-GE et l'AFC-CH soutiennent que le TAPI a donné une portée trop vaste à la jurisprudence susmentionnée qui, dans les deux cas, concernaient une application incorrecte du barème, ce qui n'est pas immédiatement reconnaissable par le contribuable dans le système d'auto-taxation qui prévaut en matière d'imposition à la source, où ledit contribuable, représenté par le débiteur de la prestation imposable, n'a pas l'initiative du prélèvement. Cette jurisprudence ne devait pas être étendue aux réclamations fondées sur une demande de déductions supplémentaires, qui dépendaient de la seule initiative du contribuable.

7. En l'espèce, le recourant a fait valoir qu'il n'avait pas reçu du Groupe mutuel l'attestation relative au paiement des cotisations versées en 2008 en raison du contrat de prévoyance liée et qu'il avait dû demander une réédition de cette attestation, ce qui expliquait le retard apporté à solliciter cette déduction supplémentaire. En tout état, M. M_____ connaissait le montant des cotisations qu'il avait versées en 2008 à ce titre et cela avant le 31 mars 2009. Il aurait dès lors pu élever réclamation dans le délai légal et produire cas échéant ultérieurement l'attestation nécessaire. En aucun cas, cette circonstance, à supposer qu'elle soit avérée, ne peut être considérée comme un motif sérieux qui aurait empêché le contribuable d'agir en temps utile, de sorte que l'interprétation extensive donnée par le TAPI aux jurisprudences citées du Tribunal fédéral, dont aucune n'a trait à des déductions supplémentaires sollicitées au-delà du délai de réclamation, n'est pas applicable. En conséquence, le recours de l'AFC-GE sera admis, le jugement du TAPI annulé et la décision sur réclamation prise par l'AFC-GE le 11 février 2010 confirmée.
8. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 300.- sera mis à la charge de M. M_____ (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 3 octobre 2011 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 29 août 2011 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement rendu par le Tribunal administratif de première instance le 29 août 2011 ;

rétablit la décision sur réclamation prise le 11 février 2010 par l'administration fiscale cantonale ;

met à la charge de Monsieur M_____ un émolument de CHF 300.- ;

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, au Tribunal administratif de première instance, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'à Monsieur M_____.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Hurni, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

C. Derpich

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :