

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/167/2008 ICC

DCCR/944/2009

DÉCISION

DE LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS

EN MATIÈRE ADMINISTRATIVE

du 21 septembre 2009

dans la cause

**Madame X**\_\_

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

(Impôt à la source 2006)

---

## EN FAIT

1. Durant l'année 2006, X\_\_\_ (ci-après la contribuable ou la recourante), domiciliée en France, a exercé une activité salariée à Genève et, de ce fait, a été soumise au régime d'imposition à la source.
2. Selon l'attestation-quittance portant comme date de remise le 31 décembre 2006 et valant pour la période du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2006, la contribuable a réalisé un salaire brut de 97'782 fr. 05 duquel son employeur a prélevé un impôt à la source de 17'307 fr. 40, selon le barème A (personne seule) et au taux de 17,70%.
3. Par formule datée du 6 janvier 2007 et intitulée "Demande de rectification de l'imposition à la source (art. 23 LIS)", la contribuable a formé réclamation auprès de l'Administration fiscale cantonale (ci-après l'administration) à l'encontre de son imposition à la source pour l'année 2006, en faisant valoir une déduction 6'192 fr. pour ses cotisations à la prévoyance individuelle liée (3<sup>ème</sup> pilier) et le fait qu'elle avait deux enfants à charge. La contribuable a produit une attestation établie par sa caisse de prévoyance certifiant des versements des cotisations pour 6'192 fr. et les extraits d'actes de naissance de ses deux enfants, âgés de 2 et 4 ans. Elle a mentionné son adresse en France et indiqué que son "conjoint" ne travaillait pas en Suisse.
4. Le 29 mai 2007, l'administration a établi un bordereau rectifiant l'imposition à la source 2006 de la contribuable et l'a envoyé à l'adresse de l'employeur sous pli simple, en indiquant que la voie de la réclamation était ouverte contre ce bordereau dans un délai de 30 jours à compter de sa notification. Fondé sur un revenu net imposable de 83'537 fr., l'impôt dû s'élevait à 13'449 fr. 45. En établissant ce bordereau, l'administration a admis la déduction pour les cotisations à la prévoyance individuelle liée et une charge de famille. Il en découlait en faveur de la contribuable un remboursement d'impôt de 3'904 fr. 75.
5. Par lettre postée en France le 24 juillet 2007, la contribuable, par l'intermédiaire de son concubin, a de nouveau contesté son imposition à la source 2006 auprès de l'administration, en faisant valoir l'application du barème pour personne mariée, du fait que durant l'année 2006, elle vivait avec son concubin (en France) qui avait réalisé un revenu plus élevé qu'elle. Ce dernier avait travaillé à Genève pendant la période de janvier à avril 2006, après quoi il avait cessé son activité dans ce canton. Dans cette lettre, il a été précisé ce qui suit: "Je suis bien conscient que ma réclamation est hors du délai légal, mais je pense que les circonstances un peu particulières de notre situation pour l'année 2006 justifient ma demande".
6. Par décision du 13 décembre 2007, l'administration a maintenu l'imposition, au motif que la requête de la contribuable du 24 juillet 2007 avait été déposée en dehors du

délai de 30 jours à compter depuis la notification du "bordereau (de) la rectification" du 29 mai 2007.

7. Par acte déposé le 15 janvier 2008, la contribuable et son concubin ont recouru auprès de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts en reprenant les termes de la "réclamation" du 24 juillet 2007. En particulier, ils reconnaissaient que cette dernière était tardive.
8. Il ressort de l'instruction effectuée par la Commission cantonale de recours en matière d'impôts que l'imposition à la source 2006 du concubin de la recourante avait fait l'objet d'une décision sur réclamation de l'administration du 15 août 2006. Ce dernier avait déposé un recours contre cette décision auprès de cette commission le 19 septembre 2006, mais l'avait retiré le 8 mai 2007.
9. Dans sa réponse du 4 juillet 2008, l'administration s'est opposée au recours. La réclamation du 24 juillet 2007 avait été déposée en dehors du délai légal de 30 jours.

## EN DROIT

1. La Commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après la commission), qui a repris depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009 les compétences de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts (art. 162 al. 4 de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05), connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'administration (art. 56X al. 2 et 56Y LOJ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), applicable par renvoi de l'article 24 de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LISP - D 3 20)).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens de l'article 49 LPFisc, lequel est applicable par renvoi de l'article 24 LISP.
3. Selon l'article 23 alinéa 2 LISP, dont le titre est "Réclamation", le contribuable qui conteste le montant de la retenue à la source qui lui est faite peut déposer *une réclamation* écrite et motivée auprès du département des finances :
  - a) 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;
  - b) si l'attestation a été remise ultérieurement : dans les 30 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 règlement d'application de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales (RISP - D 3 20.01) prévoit d'une part (art. 4), que "sur *réclamation* du contribuable (article 23 de la loi), l'administration admet les déductions supplémentaires suivantes :

- a) 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 en matière de prévoyance et par la loi LIPP-V;
- b) les pensions alimentaires et les contributions d'entretien au sens de l'article 5 de la loi LIPP-V;
- c) les frais de garde au sens et dans les limites admises par l'article 7 de la loi LIPP-V."

D'autre part (art. 3), ce règlement prévoit que "*l'administration rectifie* l'imposition, après la fin de l'exercice, *dans les cas suivants* :

- a) lorsque les *époux*, faisant ménage commun, exercent tous deux une activité lucrative dans le canton et sont, de ce fait, soumis à la retenue calculée selon le barème A, sans charges de famille;
- b) lorsque le contribuable a exercé au cours de l'exercice plusieurs activités;
- c) lorsque, en plus des revenus de son activité lucrative, le contribuable a acquis des revenus en compensation au sens de l'article 2".

5. La commission relèvera que la LISP ne prévoit pas expressément d'autre réclamation, à l'encontre de l'attestation-quittance remise au contribuable par son employeur, que celles prévues par les articles 23 LISP et 4 RISP précités. En effet, la disposition suivante de la LISP, soit l'article 24 intitulé "Recours", prévoit un recours à la commission, au sens de l'article 49 LPFisc auquel il renvoie, contre les décisions prises par l'administration suite aux réclamations prévues par les articles 23 LISP et 4 RISP.

Il s'ensuit que la décision prise par l'administration suite à la réclamation au sens des articles 23 LISP et 4 RISP doit être considérée comme une décision sur réclamation à l'encontre de laquelle est ouverte une voie de recours à la commission (art. 24 LISP et 49 LPFisc).

Quant à l'article 3 RISP, d'après sa lettre, il apparaît que l'administration est tenue de rectifier d'office une imposition à la source, dans les cas énumérés de manière exhaustive et, *a fortiori*, elle est également tenue à le faire sur demande du

contribuable; d'après les termes de cette disposition, le dépôt de cette demande n'est en tout cas pas soumis au délai de l'article 23 lettre a LISP.

Ainsi, la commission est d'avis que c'est uniquement le bordereau rectificatif, établi en application de l'article 3 RISP, qui peut faire l'objet d'une réclamation, dans un délai de 30 jours, au sens de l'article 39 LPFisc.

6. En l'espèce, la recourante a formé réclamation le 6 janvier 2007 contre son attestation-quittance du 31 décembre 2006. L'administration s'est prononcée sur sa contestation le 29 mai 2007, en indiquant que la voie "de la réclamation était ouverte" contre sa propre décision. La question se pose de savoir s'il s'agit d'une décision de rectification (art. 3 RISP) ou d'une décision sur réclamation (art. 4 RISP et 23 LISP). Le Tribunal administratif a relevé que "la pratique de l'AFC n'est pas homogène quant à la qualification des décisions qu'elle rend sur demande de rectification et sur réclamation (...). Devant une pratique aussi instable, il est difficile pour le contribuable de savoir s'il doit recourir à la commission ou déposer une réclamation. La situation n'est en outre pas exempte de dangers pour lui, car la mention erronée d'une voie de droit ne confère pas un droit de recours" (ATA/159/2009 du 24 mars 2009).

En l'occurrence, dans sa lettre du 6 janvier 2007 adressée à l'administration, la contribuable avait exprimé clairement qu'elle demandait, outre la déduction de son 3<sup>ème</sup> pilier A, figurant dans les motifs de « réclamation » de l'article 4 RISP, la prise en compte des deux charges de famille (art. 1 RISP et 4 al. 1 LISP), relevant des motifs de la réclamation de l'article 23 LISP. L'administration s'est déterminée sur ces points par décision du 29 mai 2007. Cette décision, même si elle n'en remplissait pas nécessairement toutes les conditions, pouvait être considérée par la contribuable comme une décision sur réclamation au sens des articles 4 RISP et 23 LISP, contre laquelle un recours était ouvert auprès de la commission. Le délai de recours était de 30 jours (art. 49 LPFisc). Or, dans ses écritures du 24 juillet 2007, le contribuable a réclamé pour la deuxième fois, au sens de l'article 23 LISP, en faisant valoir un nouveau grief relevant des motifs de la réclamation de l'article 23 LISP, soit l'application du barème marié (art. 4 al. 2 LISP) du fait qu'elle vivait avec son concubin qui avait un revenu plus élevé qu'elle. Les conclusions de la recourante étaient claires sur ce point, laissant entendre qu'elle ne souhaitait pas que sa lettre soit considérée comme un recours et précisant très clairement que sa "réclamation (était) hors du délai légal (...)". On ne saurait, dès lors, faire grief à l'administration de n'avoir pas transmis cette missive à la commission, comme le lui prescrivait l'article 41 alinéa 2 LPFisc.

En outre, la commission précisera que le motif de la "réclamation" de la contribuable du 24 juillet 2007 n'est pas celui de la "demande de rectification" au sens l'article 3 lettre a RISP, puisque cette disposition n'est applicable qu'aux contribuables mariés, ce qui n'était pas le cas de la recourante en 2006. Si tel aurait été le cas et si la recourante avait invoqué le motif de cette dernière disposition, sa demande n'aurait

pas été soumise au délai de l'article 23 lettre a LISP, puisque, comme rappelé ci-dessus, l'administration aurait été de toute façon tenue de rectifier sa taxation d'office pour un tel motif.

7. En conclusion, relevant d'une réclamation au sens de l'article 23 LISP, la demande de la contribuable du 24 juillet 2007 est tardive, car hors du délai de l'article 23 lettre a LISP. Le recours doit être rejeté pour ce motif.
8. En application des articles 87 alinéa 1 LPA et 1 et 2 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (RFPA – E 5 10.03), la recourante, qui succombe, est condamnée au paiement d'un émolument de 300 fr.

**PAR CES MOTIFS**

**LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS**

**EN MATIERE ADMINISTRATIVE**

1. déclare le recours recevable;
2. le rejette;
3. met à la charge de la recourante un émolument de 300 fr.;
4. dit que, conformément aux articles 56A LOJ, 63 let. b et 65 LPA, la présente décision est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 10 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné de la décision attaquée et des autres pièces dont dispose le recourant;
5. communique la présente décision à:
  - a. X\_\_\_;
  - b. l'Administration fiscale cantonale.

Siégeant : Sophie CORNIOLEY BERGER, présidente, Damien BONVALLAT et Yves DUPONT, juges assesseurs.

**Au nom de la Commission :**

**La présidente**

**Sophie CORNIOLEY BERGER**

Copie conforme de cette décision a été communiquée aux parties.

Genève,

Le greffier