

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3789/2023 ICCIFD

JTAPI/901/2024

**JUGEMENT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**DE PREMIÈRE INSTANCE**

du 9 septembre 2024

dans la cause

**Madame A**\_\_\_\_\_, représentée par GUGGENHEIM & ASSOCIES, avec élection de domicile

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

---

## EN FAIT

1. Jusqu'à alors domiciliée à Genève, Madame A \_\_\_\_\_ (ci-après : la contribuable ou la recourante) a annoncé le 16 décembre 2021 son départ pour la France voisine à l'office cantonal de la population et des migrations.
2. Ayant conservé son emploi à Genève, et étant dès lors devenue frontalière, le salaire qu'elle a réalisé en 2022 a été soumis par son employeur à une retenue à la source. D'après le relevé transmis par ce dernier, sur un salaire brut de CHF 66'149.-, un impôt de CHF 7'474.75 a été prélevé selon le barème A.
3. Par un courrier recommandé du 27 avril 2023, la fiduciaire de la contribuable a écrit au Service de l'impôt à la source de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) pour lui demander de lui communiquer un formulaire de rectification de l'impôt à la source. Indiquant que, malgré son changement de statut, elle n'avait pas reçu celui-ci en janvier 2023, elle avait alors contacté ce service le 14 avril pour en connaître les raisons. Il est ressorti de cet entretien téléphonique que le départ n'avait pas été enregistré par le Service du registre fiscal, malgré un formulaire de départ annexé à la déclaration fiscale 2021, processus qui allait être accéléré. Comme une quinzaine de jours plus tard, aucun formulaire n'avait été reçu, elle considérait être pénalisée par une erreur de communication entre les services de l'AFC-GE.
4. Par une décision du 31 août 2023, l'AFC-GE a déclaré irrecevable ce courrier, qu'elle a qualifié de réclamation contre l'imposition à la source de l'année 2022, au motif qu'elle avait été présentée après le délai légal du 31 mars.
5. Par un courrier recommandé du 12 septembre 2023, la fiduciaire de la contribuable a formé une réclamation contre cette décision. Rappelant notamment l'entretien téléphonique qu'elle avait eu avec le Service de l'impôt à la source et l'assurance de la collaboratrice que le formulaire de demande de rectification serait prochainement envoyé, elle considérait avoir initié sa demande en temps utile, puisque sa cliente n'avait jamais reçu ce formulaire. Elle considérait que, faute par l'AFC-GE de démontrer l'envoi de celui-ci dans le délai, un délai raisonnable devait lui être fixé pour faire valoir son choix d'option. A défaut, elle se trouvait privée d'un droit fondamental et était placée dans une situation d'inégalité au regard des autres frontaliers qui avaient reçu en temps utile leurs formulaires.
6. Par une décision du 16 octobre 2023, l'AFC-GE a écarté cette réclamation, en soulignant que le délai au 31 mars ne pouvait pas être prolongé.
7. Contre cette décision, un recours a été déposé devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) par un courrier recommandé du 13 novembre 2023. La recourante conclut à l'annulation de la décision reçue le 16 octobre 2023, à ce qu'elle puisse exercer son droit d'option en tant que nouvelle frontalière ainsi qu'à l'indemnisation des frais encourus par la procédure. Dans son énoncé du déroulement des faits, la fiduciaire de la recourante justifie l'existence

de l'entretien téléphonique qu'elle a eu avec le Service de l'impôt à la source le 14 avril 2023 par la production d'un extrait de son journal d'appels téléphoniques et de la feuille de temps de travail liée au dossier. Sur le fond, elle estime que la décision reçue n'est pas motivée de manière suffisante, dans la mesure où elle est manifestement standardisée. Elle estime par ailleurs que l'impossibilité d'obtenir un formulaire de demande de rectification de l'impôt à la source (DRIS/TOU) dans le délai constitue un empêchement justifiant une prolongation de celui-ci, et ce d'autant plus qu'il provient d'une défaillance de l'AFC-GE qui n'avait pas correctement enregistré le départ pour l'étranger. Elle estime enfin que le fait que l'AFC-GE n'ait, dans sa décision sur réclamation, cité qu'une partie de l'art. 21 LPFisc est trompeur et contrevient au principe de la bonne foi.

8. Dans sa réponse du 26 janvier 2024, l'AFG-GE conclut au rejet du recours et à la confirmation de sa décision. Soulignant que la réclamation a été déposée après l'expiration du délai fixé au 31 mars 2023, elle considère que les conditions de sa restitution ne sont pas réunies. Elle souligne que le respect de celui-ci n'est pas conditionné par la réception du formulaire dédié. Sur son site internet, elle rappelle ce délai et offre la possibilité de demander un duplicata, voire même d'utiliser un formulaire en ligne disponible depuis mi-mars. Il existe également d'autres possibilités, comme l'usage de portail e-démarches ou même l'envoi d'un simple courrier demandant à bénéficier d'une taxation ordinaire ultérieure. Aucune de ces démarches n'ayant été entreprises dans le délai, c'est à juste titre qu'elle a déclaré la réclamation irrecevable.
9. Par une réplique du 19 février 2024, la recourante a très largement repris l'argumentation qu'elle avait développée dans son acte de recours. Estimant que l'AFC-GE n'a, ni justifié l'existence, ni la date d'envoi du formulaire de demande de rectification, elle considère que l'affaire révèle à la fois la question du traitement du délai raisonnable de la déclaration fiscale ordinaire de la période précédente ainsi que la forte disparité entre les obligations du contribuable et de l'autorité. Elle estime par ailleurs qu'à défaut d'enregistrement correct de son départ, la possibilité de demander une rectification de l'impôt à la source n'était pas possible via le compte e-démarches. N'ayant pas reçu le formulaire, elle s'est inquiétée tardivement de l'absence de sa réception et a constaté qu'il y avait à l'origine une défaillance de l'AFC-GE qui devait être prise en compte.
10. Par un courrier du 21 février 2024, l'AFC-GE a demandé que l'instruction de la cause soit suspendue dans l'attente d'un arrêt de la Chambre administrative de la Cour de Justice (ci-après : CJCA) dans la cause A/2476/2023 concernant un état de fait similaire.
11. Par un courrier du 26 février 2024, l'AFC-GE a pour le surplus indiqué que, après avoir pris connaissance de la réplique du 19 février 2024, qu'elle persistait intégralement dans les considérants et conclusions de sa réponse du 26 janvier 2024.

12. La suspension de la procédure requise n'a pas été ordonnée par le tribunal, la CJCA ayant rendu, le 30 avril 2024, un arrêt qui sera plus amplement cité-dessous (ATA 549/2024).

## EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.
3. Conformément aux conclusions prises par la recourante, l'objet du présent litige ne concerne que la recevabilité de sa contestation relative à l'impôt à la source 2022.
4. La recourante se prévaut en premier lieu d'une motivation insuffisante des décisions qu'elle a reçues.
5. Garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu implique, pour l'autorité, l'obligation de motiver sa décision (cf. art. 46 al. 1 LPA cum art. 2 al. 2 LPFisc). Selon la jurisprudence, il suffit que celle-ci mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que son destinataire puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause. L'autorité n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties ; elle peut au contraire se limiter à ceux qui lui paraissent pertinents. Dès lors que l'on peut discerner les motifs qui ont guidé la décision de l'autorité, le droit à une décision motivée est respecté, même si la motivation présentée est erronée. La motivation peut pour le reste être implicite et résulter des différents considérants de la décision (cf. arrêt du Tribunal fédéral 1C\_415/2019 du 27 mars 2020 consid. 2.1 et les arrêts cités). La motivation est ainsi suffisante lorsque le destinataire de la décision est en mesure de se rendre compte de la portée de cette dernière, d'en comprendre les raisons et de la déférer à l'instance supérieure en connaissance de cause. En revanche, une autorité se rend coupable d'un déni de justice formel si elle omet de se prononcer sur des griefs qui présentent une certaine pertinence ou de prendre en considération des allégués et arguments importants pour la décision à rendre (ATF 139 IV 179 consid. 2.2 ; 138 I 232 consid. 5.1 ; 137 II 266 consid. 3.2 ; 136 I 229 consid. 5.2 ; cf. aussi ATA/967/2016 du 15 novembre 2016 consid. 2b).

Une réparation devant l'instance de recours est possible si celle-ci jouit du même pouvoir d'examen que l'autorité intimée (ATF 137 I 195 consid. 2.3.2 ; 133 I 201 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C\_572/2011 du 3 avril 2012 consid. 2.1 et les références citées ; 1C\_161/2010 du 21 octobre 2010 consid. 2.1).

6. En l'espèce, le tribunal considère que, même si elle est très sommaire, la motivation de la décision du 16 octobre 2023 doit être considérée comme suffisante, puisqu'elle permet clairement de comprendre pour quels motifs la contestation de l'imposition à la source a été considérée comme irrecevable. Au reste, la recourante a parfaitement été en mesure de développer son argumentation à ce sujet dans le cadre de son recours et de sa réplique. Une violation de son droit d'être entendue ne sera dès lors pas retenue.
7. Selon l'art. 137 LIFD, le contribuable peut, jusqu'au 31 mars de l'année fiscale 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: a) s'il conteste l'impôt à la source indiqué sur l'attestation mentionnée à l'art. 88 ou 100 LIFD ou b) si l'employeur ne lui a pas remis l'attestation mentionnée à l'art. 88 ou 100 LIFD (al. 1). Le débiteur de la prestation imposable peut, jusqu'au 31 mars de l'année fiscale 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 (al. 2). L'art. 38E LPFisc a une teneur largement identique.
8. Après avoir rappelé l'historique de l'adoption de la version actuelle de ces dispositions légales, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2021, la CJCA est arrivée à la conclusion que : "il ressort des travaux préparatoires, comme cela vient d'être exposé, que la notion de « l'étendue de l'assujettissement » figurant à l'art. 137 LIFD a été précisée. En effet, désormais, l'étendue comporte clairement le montant de la retenue à la source et le barème appliqué. L'interprétation faite de l'ancien art. 137 LIFD ne comprenait pas la possibilité de contester le barème applicable. C'est dans ce contexte que le Tribunal fédéral avait, en recourant à l'application par analogie de l'art. 138 LIFD, retenu que le contribuable pouvait, même après l'échéance du délai au 31 mars, contester le montant de l'IS, étant uniquement forclos de remettre en cause son assujettissement.

Au vu de la clarification apportée par le législateur visant à inclure expressément dans le délai imposé à l'art. 137 LIFD toute critique par le contribuable du montant de l'IS et du barème appliqué, soit l'étendue de l'assujettissement, il n'y a plus lieu de recourir à une application par analogie des art. 138 LIFD. Les travaux préparatoires relatifs à la révision du droit cantonal, notamment de l'art. 38F LPFisc, indiquent clairement qu'il appartient au contribuable de se manifester en demandant une rectification de l'IS ou une taxation ordinaire avant le 31 mars suivant l'année fiscale visée pour l'ensemble des éléments déterminants. En d'autres termes, passé le délai du 31 mars, le contribuable est forclos pour remettre en cause les éléments de taxation." (ATA/549/2024 du 30.04.2024 consid. 3).

9. Statuant sur l'ancienne teneur des positions légales relatives à l'impôt à la source, ladite Cour avait par ailleurs souligné que "le terme « réclamation » utilisé à l'art. 23 al. 2 LISP pour qualifier la contestation du contribuable à ce stade de la procédure est impropre et ne figure ni à l'art. 49 al. 2 LHID ni à l'art. 137 LIFD. En effet, dans la procédure d'imposition à la source, fondée sur l'auto-taxation, l'AFC n'a à ce stade pas encore pris de décision d'assujettissement ou de taxation, susceptible de réclamation au sens de l'art. 39 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). Dans le système de l'imposition à la source, la contestation formulée par le contribuable suite à la réception de l'attestation-quittance délivrée par l'employeur, qu'elle porte sur l'une ou l'autre des questions précitées, lui donne le droit d'obtenir une décision constatatoire au sens des art. 5 al. 1 let. b de la loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 (PA - RS 172.021) ou 4 al. 1 let. b LPA (A. PEDROLI in D. YERSIN / Y. NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008 ; R. OBERSON, Archives vol. 61, p. 414). Pour permettre cette contestation, l'AFC met à disposition des contribuables un formulaire intitulé « demande de rectification de l'imposition à la source » et c'est contre la décision rendue suite à cette contestation que la voie de la réclamation au sens des art. 39 al. 1 LPFisc ou 137 al. 1 LIFD est ouverte au contribuable." (ATA/73/2013 du 06.02.2013 consid. 3).
10. En l'espèce, il n'est pas contesté qu'aucune réclamation n'a été déposée dans le délai au 31 mars par la recourante contre son imposition à la source de l'année 2022.
11. Il reste à déterminer si, comme elle le soutient, elle peut se prévaloir d'un motif de restitution de ce délai.
12. Selon les art. 133 al. 3 LIFD et 41 al. 3 LPFisc, 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 son acte en temps utile et qu'il l'a déposé dans les 30 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 2C\_40/2018 du 8 février 2018 consid. 5.1 et 5.2). 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/633/2022 du 14 juin 2022 consid. 2a et les références citées).

Les cas de force majeure sont également réservés. 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 façon irrésistible (ATA/599/2023 du 6 juin 2023 consid. 3.3 et les références citées). Pour établir l'existence d'un cas de force majeure, le fardeau de la preuve incombe à l'assujetti (ATA/815/2022 du 17 août 2022 consid. 2).

13. En l'espèce, la recourante estime que le traitement tardif par l'AFC-GE de son annonce de déménagement et l'absence de réception d'un formulaire de demande de rectification de l'impôt à la source (DRIS/TOU) qui en résulte constitue un juste motif de restitution du délai.
14. Le tribunal relève en premier lieu qu'aucune disposition légale ne prévoit l'usage obligatoire de ce formulaire pour qu'une réclamation soit valablement déposée contre une imposition à la source. La recourante n'allègue, ni ne démontre avoir été induite en erreur sur ce point par une quelconque communication de l'AFC-GE.
15. Quand bien même elle aurait considéré que tel était le cas, force est de constater qu'elle ne s'est souciée de l'absence de réception de ce formulaire qu'après l'expiration du délai impératif au 31 mars 2023 dont elle-même, comme sa mandataire, avaient manifestement conscience. Si, par pure hypothèse, l'usage du formulaire avait été obligatoire, elle aurait dû au plus tard en réclamer l'envoi dans ce délai, ce qui aurait valu réclamation et aurait sauvé ses droits.
16. C'est donc à juste titre que l'AFC-GE a considéré comme tardive la démarche engagée en avril 2023 seulement, si bien que sa décision sera confirmée.
17. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante, qui succombe, est condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**  
**DE PREMIÈRE INSTANCE**

1. déclare recevable le recours interjeté le 13 novembre 2023 par Madame A\_\_\_\_\_ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 16 octobre 2023 ;
2. le rejette ;
3. met à la charge de la recourante un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
4. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
5. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Antoine BERTHOUD, président, Laurence DEMATRAZ, Caroline GOETTE, juges assesseurs

**Au nom du Tribunal :**  
**Le président suppléant**  
**Antoine BERTHOUD**

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière