

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1047/2011-ICCIFD

ATA/487/2012

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 31 juillet 2012

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur R_____

représenté par Fiduciaire S. Letanoczky, mandataire

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
23 mars 2012 (JTAPI/388/2012)**

EN FAIT

1. Durant l'année 2009, Monsieur R_____ (ci-après : le contribuable) était domicilié en France et exerçait une activité lucrative dépendante à Genève, soumise à l'impôt à la source.
2. Une attestation-quittance concernant l'impôt à la source 2009 a été remplie et remise par son employeur le 23 février 2010.
3. Par courrier du 3 mai 2010, M. R_____ a fait parvenir à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) une réclamation, sur formulaire-type délivré par celle-ci, portant la date du 5 mars 2010.

Il demandait la déduction de son imposition à la source 2009 de ses cotisations au 3^{ème} pilier A, des pensions alimentaires versées au cours de l'année 2009, et la rectification de son imposition. Il transmettait le double de l'attestation précitée remise le 23 février 2010, ainsi que les justificatifs des sommes à déduire, notamment une attestation du 10 janvier 2010 émise par la compagnie d'assurances AXA Vie S.A. concernant les cotisations au 3^{ème} pilier A.

4. Par décision du 24 février 2011, l'AFC-GE a rejeté la réclamation, cette dernière n'ayant pas été présentée dans les délais légaux.
5. Le 23 mars 2011, le contribuable a recouru contre la décision précitée auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative, devenue le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). M. R_____ avait été en arrêt maladie du 22 février 2010 au 3 mai 2010. Dès son retour, il avait déposé une demande de modification de son imposition à la source.

Etaient joints plusieurs certificats médicaux émanant de différents praticiens de Lyon. L'état de santé de l'intéressé avait nécessité un arrêt de travail du 22 février 2010 au 3 mai 2010. Dans l'un d'entre eux, il était indiqué que M. R_____ avait été opéré du genou droit par arthroscopie le 1^{er} avril 2010.

6. Le 12 août 2011, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. M. R_____ avait agi postérieurement au 31 mars 2010 pour demander des déductions supplémentaires. Les certificats médicaux qu'il avait produits n'établissaient pas qu'il avait été empêché d'agir en temps utile sans sa faute.
7. Par jugement du 23 mars 2012, le TAPI a admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour qu'elle entre en matière sur le fond de la réclamation.

Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral (Arrêt 2C_601/2010 du 21 décembre 2010), le contribuable était fondé à contester une retenue excessive de son impôt à la source, même après le 31 mars de l'année concernée. Une telle retenue devait pouvoir être modifiée sans formalisme et de manière simplifiée, tant par l'autorité de taxation qu'à la requête du contribuable..

8. Le 11 avril 2012, l'AFC-GE a saisi la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) d'un recours contre le jugement précité, reçu le 4 avril 2012, concluant à son annulation. Les art. 137 et 139 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), 23 al. 2 et 21 al. 3 de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LISP - D 3 20) ne permettaient pas de contester le montant de la retenue d'impôt après le 31 mars de l'année suivant celle pour laquelle l'impôt était dû. Le contribuable avait demandé tardivement l'octroi de déductions supplémentaires et ne se prévalait pas d'un motif justificatif légal. La jurisprudence invoquée par le TAPI n'était pas applicable dans le cas d'espèce, car elle concernait une erreur de barème et non une demande tardive de déduction.
9. Le 16 avril 2012, le juge délégué a invité M. R_____ à présenter ses observations d'ici au 16 mai 2012. Celui-ci n'a pas donné suite à cette requête.
10. Le 23 avril 2012, le TAPI a transmis son dossier, sans émettre d'observations.
11. Le 15 mai 2012, l'administration fédérale des contributions a conclu à l'admission du recours, en reprenant l'argumentation développée par la recourante.
12. Par avis du 22 mai 2012, les parties ont été informées que la cause était 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, 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 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. 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 du 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).

5. 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 fait 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 du contribuable.

6. 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).

En l'espèce, le contribuable a déposé sa réclamation le 3 mai 2010 en sollicitant la déduction de sommes dont il avait eu connaissance durant l'année 2009. Il ne conteste pas avoir reçu l'attestation-quittance 2009 avant la fin du mois de février et avoir agi tardivement, soit en l'occurrence au-delà du délai de péremption fixé au 31 mars 2010 (art. 137 LIFD ou art. 23 al. 2 LISP). Ces circonstances ne peuvent qu'entraîner la tardiveté de sa réclamation, à moins qu'il ne justifie d'un motif justifiant son retard.

7. Selon l'art. 41 al. 3 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17 - par renvoi de l'art. 27A LISP), une réclamation tardive est recevable 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 la 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).

Pour établir l'existence d'un cas de force majeure, le fardeau de la preuve incombe à l'assujéti (ATA/50/2009 du 28 janvier 2009, et les références citées ; M. DUSS, *Verfahrensrecht in Steuersachen*, Winterthur 1987, p. 102). La maladie n'est admise comme motif d'excuse que si elle empêche le contribuable d'agir par lui-même ou de donner à un tiers les instructions nécessaires pour agir à sa place (ATA/587/2009 du 10 novembre 2009 ; ATA/532/2000 du 29 août 2000 ; H. MASSHARDT / F. GENDRE, *Commentaire IDN*, 1980, p. 418 ; M. DUSS, *op. cit.*, p. 102).

En l'occurrence, l'intimé a invoqué une atteinte à sa santé ayant entraîné une incapacité de travail de longue durée. A teneur des certificats qu'il a produits, il s'agissait d'une affection au genou droit. Or, même si celle-ci avait nécessité une opération le 1^{er} avril 2010, le contribuable ne justifie pas qu'elle l'a empêché d'adresser dans les délais à la recourante, depuis la Suisse ou la France, sa demande de rectification de son imposition à la source en envoyant le formulaire ad hoc, et qui était déjà signée le 5 mars 2010, ou de faire intervenir un mandataire déjà à cette période, ainsi qu'il l'a fait au stade du recours.

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 24 février 2011 rétablie. Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de l'intimé, qui succombe. Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 11 avril 2012 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 23 mars 2012 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 23 mars 2012 ;

rétablit la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 24 février 2011 ;

met un émolument de CHF 500.- à la charge de Monsieur R_____ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

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 Monsieur R_____, représenté par Fiduciaire S. Letanoczky, mandataire, à l'administration fédérale des contributions, 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 de juridiction a.i. :

C. Sudre

la présidente siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :