

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/690/2010-ICCIFD

ATA/547/2011

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 30 août 2011

1^{ère} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

Monsieur B_____

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
21 mars 2011 (JTAPI/221/2011)**

EN FAIT

1. Monsieur B_____, domicilié en France, a exercé une activité lucrative dépendante en Suisse durant l'année 2008, soumise au régime de l'impôt à la source.
2. Selon l'attestation-quittance établie par son employeur à la date du 31 janvier 2009 pour la période fiscale 2008, M. B_____ avait réalisé un revenu brut de CHF 136'571.- sur lequel un montant de CHF 28'543.- avait été prélevé à la source au titre d'impôt.
3. Par courrier recommandé du 18 juin 2009, M. B_____ a adressé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) copie d'une demande de rectification d'imposition datée du 15 février 2009, portant sur la déduction d'un versement à une institution reconnue de prévoyance liée (3^{ème} pilier) d'un montant de CHF 6'365.-. Il n'avait pas reçu d'accusé de réception de cette demande et, se référant à un entretien par téléphone du 12 juin 2009, la transmettait cette fois en recommandé.
4. Le 22 décembre 2009, l'AFC-GE a déclaré irrecevable la demande de rectification, traitée comme réclamation, car elle n'avait pas été présentée dans le délai légal.

Cette décision a été adressée par pli simple à M. B_____.
5. En date du 5 février 2010, M. B_____ a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative, remplacée le 1^{er} janvier 2011 par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), contre la décision précitée. Il a conclu en substance à son annulation et à la prise en compte de la déduction demandée. Il avait envoyé sa demande de rectification en temps utile.
6. Le 10 août 2010, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, persistant dans sa décision du 22 décembre 2009.
7. Par jugement du 21 mars 2011 (JTAPI/221/2011), le TAPI a admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle taxation dans le sens des considérants. La jurisprudence avait précisé, qu'en matière d'imposition à la source, une retenue excessive ou insuffisante devait pouvoir être contestée ou réclamée sans formalisme, de manière simplifiée. Les dispositions relatives aux délais de réclamation devaient être interprétées en ce sens qu'après l'échéance de ceux-ci, 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. La réclamation du 18 juin 2009 avait donc été écartée à tort pour cause de tardiveté. Le contribuable ayant fourni la preuve du versement en

faveur d'une institution de prévoyance liée, ce montant devait être admis en déduction de son revenu imposable.

8. Par acte du 13 mai 2011, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative de la section administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement susmentionné, concluant à son annulation et à la confirmation de sa propre décision.

Il fallait distinguer la demande de rectification en raison de l'application incorrecte du barème ou du taux de la demande d'octroi de déductions supplémentaires. Dans le premier cas, ce n'était pas le contribuable qui fixait le montant à verser à l'AFC-GE mais le débiteur de la prestation imposable, soit en général l'employeur. Il était donc possible que ce dernier ne connaisse pas toutes les modifications relatives au statut personnel du contribuable durant l'année fiscale. Il existait donc une potentialité d'erreur lors de la retenue qui n'était pas imputable au contribuable. Dans le second cas, la prise en compte de déductions supplémentaires n'avait pas lieu au moment de la retenue d'impôt car le débiteur de la prestation principale n'en avait pas connaissance. L'AFC-GE devait donc a posteriori modifier la base de calcul en intégrant les déductions supplémentaires. Le devoir de renseignement du contribuable était particulièrement important dans le cadre de cette procédure, qui se rapprochait de la taxation ordinaire à cet égard. La déduction en cause étant un élément dont le contribuable pouvait aisément disposer en temps utile, il lui appartenait de faire valoir ses droits dans les délais légaux.

9. Le 9 juin 2011, le TAPI a transmis son dossier, sans observations.
10. Le 15 juin 2011, M. B_____ s'est opposé au recours. Il avait bien adressé sa réclamation le 15 février 2009, soit en temps utile.
11. Le 16 juin 2011, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a conclu à l'admission du recours, appuyant les arguments de l'AFC-GE.
12. Le 16 juin 2011, la chambre administrative a demandé à M. B_____ s'il était en mesure de prouver que sa réclamation avait bien été envoyée le 15 février 2009 pour la première fois.
13. En date du 12 juillet 2011, l'intéressé a répondu qu'une copie de sa réclamation du 15 février 2009 figurait au dossier. Celle-ci n'avait visiblement jamais été reçue par l'AFC-GE, qui lui avait demandé de la renvoyer, cette fois avec accusé de réception.
14. Le 15 juillet 2011, les parties ont été avisées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Depuis le 1^{er} janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1^{er} janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ ; 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 dans sa teneur au 31 décembre 2010).

3. Le système de l'impôt à la source est ancré aux art. 83 ss de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) 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 de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LISP - D 3 20) 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). 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 sont ainsi comprises 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, 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).

4. 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 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 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 (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.

5. Le recourant soutient avoir expédié sa réclamation une première fois par courrier simple le 15 février 2011. Elle n'a toutefois pas été reçue par l'AFC-GE et une seconde transmission par courrier recommandé a eu lieu le 18 juin 2009.

a. 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 cas de force majeure restent réservés (art. 16 al. 1, 2^{ème} phr. LPA). A cet égard, il y a lieu de préciser que 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.

b. Lorsque le dernier jour du délai est un samedi, un dimanche ou un jour légalement férié, le délai expire le premier jour utile (art. 17 al. 3 LPA). 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).

En l'espèce, l'attestation-quittance pour la période fiscale 2008 a été établie par l'employeur le 31 janvier 2009. Il n'est pas contesté qu'elle a été remise à l'intéressé avant le 15 février 2009, date figurant sur la demande de rectification d'imposition signée par ce dernier. A rigueur de texte, le délai de réclamation venait donc à échéance le 31 mars 2009. La réclamation que le recourant dit avoir expédié le 15 février 2009 n'est toutefois pas parvenue à destination. Il n'est pas à même de démontrer que l'envoi a été fait en temps utile. En choisissant ce mode de transmission, il a pris le risque de ne pas pouvoir rapporter cette preuve qui lui incombait, de la même manière que le fait l'AFC-GE lorsqu'elle adresse certaines décisions par pli simple (ATA/426/2011 du 28 juin 2011 et les références citées). Il y a lieu d'en tirer une conséquence identique et de retenir que la réclamation du 18 juin 2009 est tardive.

6. Se fondant sur une jurisprudence récente du Tribunal fédéral (ATF 2C_601/2010 du 21 décembre 2010 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 demeurerait. 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, concernait 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.

La question peut toutefois demeurer ouverte en l'espèce. En effet, selon ses propres affirmations, le recourant disposait de tous les éléments pertinents pour adresser sa réclamation dans le délai de l'art. 23 al. 2 LISP. Il était donc à même de le respecter et, conformément au principe de la bonne foi entre administration et administré, exprimé aujourd'hui aux art. 9 et 5 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), qui exige que l'une et l'autre se comportent réciproquement de manière loyale, il lui incombait de faire en sorte de la formuler dans le délai usuel et de prendre les mesures nécessaires pour qu'elle parvienne à sa destinataire. Toute autre solution reviendrait à

permettre au contribuable de choisir librement le moment où il exerce son droit, ce qui serait en contradiction avec un autre principe particulièrement important en matière fiscale : celui de la sécurité du droit.

7. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis. La décision du TAPI sera en conséquence annulée et la décision sur réclamation de l'AFC-GE du 22 décembre 2009 confirmée.

Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de la contribuable (art. 87 al. 1 LPA). Il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 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 la décision du Tribunal administratif de première instance du 21 mars 2011 ;

confirme la décision de l'administration fiscale cantonale du 22 décembre 2009 ;

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

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

dit que, conformément aux art. 82 et 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 B_____,
à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de
première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Hurni, et Junod, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction :

M. Tonossi

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :