

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/617/2012-ICCIFD

ATA/73/2013

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 6 février 2013

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur X_____

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
12 novembre 2012 (JTAPI/1382/2012)**

EN FAIT

1. Monsieur X_____ (ci-après : le contribuable) est domicilié en France mais il travaille à Genève auprès de l'entreprise Y_____ S.A. (ci-après : Y_____). Durant l'exercice fiscal 2010, le contribuable a été imposé à la source.
2. Le contribuable est divorcé de Madame Z_____ et père de trois enfants. Le divorce a été prononcé en 2010.
3. Le 1^{er} mars 2011, après avoir reçu de son employeur l'attestation-quittance relative à l'impôt à la source 2010 établie le 9 février 2011, le contribuable a sollicité de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) la rectification de son imposition à la source en lui adressant le formulaire modélisé mis à disposition par celle-ci. Il demandait la déduction de ses cotisations au 3^{ème} pilier A, des pensions alimentaires versées en 2010 pour l'entretien de deux de ses enfants, de la prestation compensatoire versée à son ex-épouse ainsi que la prise en compte d'une charge de famille pour son troisième enfant.
4. Le 4 mai 2011, le contribuable a adressé un nouveau courrier à l'AFC. Il devait être taxé selon le barème B, en vertu de la « pratique appliquée aux personnes divorcées avec une garde alternée » du 19 mars 2011 dont il citait une référence chiffrée, dès lors qu'il assumait l'essentiel de l'entretien de ses enfants. Dans ce courrier, il s'est référé à sa requête en rectification du 28 janvier 2011.
5. Le 3 août 2011, l'AFC lui a envoyé sous pli simple un bordereau d'imposition à la source fixant l'impôt à CHF 20'886,85. Selon l'avis de taxation accompagnant le bordereau, le contribuable avait été taxé en fonction du barème A et d'un taux d'imposition de 18,22 %. CHF 5'000.- avaient été déduits de son salaire brut à titre de cotisations au 3^{ème} pilier, montant arrêté en fonction des éléments communiqués dans l'attestation-quittance du 9 février, et CHF 3'313.- à titre de pensions d'entretien. En revanche, la prestation compensatoire, sous forme de rente mensuelle, ne pouvait pas être admise en déduction.

Le contribuable pouvait adresser une réclamation dans les trente jours suivant la réception du bordereau.
6. Le 21 octobre 2011, le contribuable a déposé aux guichets de l'AFC une copie de sa lettre du 4 mai 2011, ainsi qu'une copie de l'avis de taxation précité.
7. Le 2 février 2012, par courrier adressé à M. X_____ chez son employeur, l'AFC a déclaré irrecevable pour cause de tardiveté la réclamation du contribuable considérée comme formée le 21 octobre 2011 par le dépôt au guichet de sa lettre du 4 mai 2011. Le contribuable n'avait pas formé sa réclamation dans le délai de trente jours à compter de la notification du bordereau de taxation

8. Le 16 février 2012, le contribuable a saisi le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) d'un recours contre cette décision, concluant à son annulation.

Il n'avait pas tardé à réclamer. La réception du bordereau datait du 3 août 2011 mais il avait réclamé de manière anticipée contre ce bordereau par son courrier du 4 mai 2011 qui faisait suite à une directive de l'intimée du 19 mars 2011 concernant l'imposition des personnes divorcées avec garde alternée. Il s'était rendu plusieurs fois auprès de l'AFC pour obtenir une réponse à sa lettre du 4 mai 2011, mais en vain. Dès lors qu'il était renvoyé au suivi du dossier, le 21 octobre 2011 il avait, sur conseil d'un employé de l'AFC, formalisé sa réclamation en déposant à nouveau ce document auprès de celle-là.

9. Par jugement du 12 novembre 2012, le TAPI a admis le recours et annulé la décision sur réclamation du 2 février 2012. Le bordereau de taxation litigieux avait été valablement adressé au contribuable. Toutefois, l'AFC était dans l'incapacité d'établir aussi bien la date de sa remise effective à l'office postal que celle à laquelle le contribuable l'avait reçu. Dans son acte de recours, le contribuable avait précisé que la réception du bordereau datait du 3 août 2011, ce qui n'était pas plausible car rien ne permettait de retenir que le bordereau ait été postdaté. Acheminé par la voie postale ordinaire, il n'était pas vraisemblable qu'il soit parvenu à son destinataire le jour-même de son établissement, soit le 3 août 2011. Dans ces circonstances, le contribuable avait en réalité fait état de la date de rédaction du bordereau ou de sa remise à l'office postal, et non pas de sa notification au sens juridique du terme. L'AFC aurait dû entrer en matière sur la réclamation.

10. Par acte déposé le 12 décembre 2012 auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), l'AFC a recouru contre le jugement du TAPI précité, concluant à son annulation. Lorsque la date de réception d'un acte envoyé sous pli simple était contestée et qu'il existait effectivement un doute à ce sujet, il y avait lieu de se fonder sur les déclarations du destinataire de la communication. En l'espèce, le contribuable avait expressément reconnu avoir reçu le bordereau litigieux le 3 août 2011 et admis qu'il avait agi tardivement en élevant réclamation contre celui-ci le 21 octobre 2011. Le contribuable ne contestait pas avoir reçu le bordereau dans les jours qui suivaient le 3 août 2011. En agissant septante-deux jours après le 3 août 2011, il avait agi hors délai.

11. Le 18 décembre 2012, le recours a été transmis au contribuable avec un délai au 21 janvier 2013 pour répondre.

12. Le 3 janvier 2013, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observation.

13. Le contribuable n'a pas répondu au recours.
14. Le 28 janvier 2013, 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. Le système de l'impôt à la source est défini par les 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 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.

Selon l'art. 23 al. 2 LISP, qui est le pendant cantonal de l'art. 137 LIFD, 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.

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.

4. En l'espèce, la décision de l'AFC du 3 août 2011 constituait la décision de taxation du contribuable suite à la réception de l'attestation-quittance délivrée par son employeur, soit la première décision de la recourante contre laquelle celui-là pouvait former une réclamation au sens des art. 39 al. 1 LPFisc et 137 al. 1 LIFD, dans le délai légal de trente jours suivant sa réception.
5.
 - 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} phrase LPA ; art. 119 al. 1 LIFD ; art. 21 al. 1 LPFisc), restitués ou suspendus, si ce n'est par le législateur lui-même (ATA/351/2011 du 31 mai 2011 consid. 4 ; 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).
 - b. Depuis le 1^{er} janvier 2011, les délais légaux exprimés en jour ou en mois sont suspendus lors certaines périodes de l'année, notamment entre le 15 juillet et le 15 août (art. 63 al. 1 let. b LPA en vigueur jusqu'au 27 septembre 2011, remplacé dès cette date par l'art. 17A al. 1 let. b LPA, de même teneur).
 - c. Une décision est notifiée, non pas au moment où le contribuable en prend connaissance, mais le jour où elle est dûment communiquée (ATF 113 Ib 296 consid. 2a p. 297). S'agissant d'un acte soumis à réception, la notification est réputée faite au moment où la décision entre dans la sphère d'influence de son destinataire (ATF 113 Ib consid. 2a p. 297 ; 101 Ia 9).

6. Le fardeau de la preuve de la notification incombe à l'autorité qui entend en tirer une conséquence juridique (ATF 129 I 8 consid. 2.2 p. 10 et les arrêts cités). L'autorité supporte donc les conséquences de l'absence de preuve en ce sens que si la notification d'un acte envoyé sous pli simple est contestée et, s'il existe effectivement un doute à ce sujet, il y a lieu de se fonder sur les déclarations du destinataire de l'envoi (ATF 129 I 8 consid. 2.2 ; 124 V 400 consid. 2a ; Arrêts du Tribunal fédéral 5A_225/2012 du 26 septembre 2012, consid. 2.1.2 ; 8C_227/2011 du 22 mars 2012, consid. 4.2 ; 2C_637/2007 du 4 avril 2008, consid. 2.4.1 *in* RDAF 2008 II p. 197).

7. En l'espèce, l'AFC a communiqué sous pli simple au contribuable la décision de taxation datée du 3 août 2011, via son employeur en Suisse. Selon le TAPI, celle-ci ne disposant pas de la preuve établissant la date à laquelle sa décision de taxation était parvenue à son destinataire, dite date ne pouvant pas être déterminée à partir des explications données par celui-ci dans le cadre de son recours, l'AFC aurait dû entrer en matière sur le fond de la réclamation enregistrée le 21 octobre 2012.

Ce raisonnement ne peut être confirmé. D'un côté, la date exacte de la réception ne peut-être précisément déterminée vu le choix de l'AFC d'un envoi par pli simple. De même, la date du 3 août 2011 qui figure sur le bordereau ne peut être celle de sa réception par le contribuable. D'un autre côté, le contribuable ne s'est pas plaint de ne pas avoir reçu le bordereau via son employeur de sorte que la décision de taxation lui a été valablement notifiée par ce biais dès le moment où il peut être retenu qu'elle est entrée dans sa sphère d'influence. De même, il n'a pas non plus allégué avoir pris connaissance du bordereau avec retard, à cause des vacances d'été ou pour une autre raison. Selon ce qui résulte des pièces du dossier, la décision est parvenue à son destinataire au plus tôt le 4 août 2011 et au plus tard quelques jours après (dans l'hypothèse la plus favorable au contribuable).

En vertu de l'art. 63 al. 1 let. b aLPA, le délai pour former une réclamation contre la décision de taxation du 3 août 2011 ne commençait pas à courir avant le 15 août 2011. Dans cette hypothèse, le délai de réclamation venait à échéance le 15 septembre 2011, soit près de trente-six jours avant qu'il fasse enregistrer au guichet de l'intimée son courrier du 4 mai 2011 comme valant réclamation. Vu le temps qui s'était écoulé, le TAPI a considéré à tort que la réclamation n'était pas tardive.

8. Le contribuable considère de son côté avoir réclamé en temps utile compte tenu de son courrier à l'AFC du 4 mai 2011 antérieur à la décision de taxation. Il omet cependant de considérer que l'ouverture d'une procédure de réclamation au sens de l'art. 50 LPA ou, en droit fiscal, au sens des art. 39 LPFisc ou 132 et 139 LIFD, est conditionnée à l'existence préalable d'une décision au sens de l'art. 4 LPA. Le but de la réclamation étant de permettre à un administré touché par cette

décision de demander, dans un certain délai, à l'autorité qui l'a rendue de se prononcer à nouveau (ATF 125 V 188, 190 ; T. TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, p. 424, n. 1275), cela implique qu'elle ait déjà statué et que par sa réclamation l'administré formule des griefs à l'encontre de ce qu'elle a décidé. En l'espèce, l'AFC lui a transmis le 3 août 2011 sa décision relative à l'étendue de la taxation à la source, en lui communiquant le détail des déductions qu'elle prenait en compte et le barème qu'elle appliquait. En vertu des art. 39 al. 1 et 139 LIFD, c'était seulement à la suite de cette décision et contre celle-ci que le contribuable pouvait entreprendre une procédure de réclamation mais en respectant le délai légal.

9. Passé le délai de recours de trente jours, 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. 133 al. 3 LIFD et 41 al. 3 LPFisc).

Les cas de force majeure restent réservés (art. 16 al. 1, 2^{ème} phr. LPA, 133 al. 3 LIFD et 41 al. 1 LPFisc). 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/779/2011 du 20 décembre 2011 consid. 4 ; ATA/177/2011 du 15 mars 2011 ; ATA/515/2009 du 13 octobre 2009 consid. 4. b ; ATA/255/2009 du 19 mai 2009 consid. 2 ; ATA/50/2009 du 27 janvier 2009 consid. 3), la charge de leur preuve incombant à la partie qui s'en prévaut.

En l'espèce, le contribuable n'a invoqué aucun motif particulier qui permettrait d'admettre une réclamation formulée au-delà du délai légal.

10. Le recours de l'AFC sera admis, le jugement du TAPI du 12 novembre 2012 sera annulé et la décision de l'AFC du 2 février 2012 rétablie, sans qu'il y ait lieu de renvoyer la cause à la juridiction de recours de première instance.
11. Le contribuable n'ayant pas pris de conclusions dans la procédure de recours, aucun émolument ne sera mis à sa charge ni aucune indemnité de procédure allouée (art. 87 LPA).

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 11 décembre 2012 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 novembre 2012 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 novembre 2012 ;

rétablit la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 2 février 2012 ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ni 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 ;

communiqua le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Monsieur X_____, 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 :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :