

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4497/2009-ICCIFD

ATA/397/2013

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 25 juin 2013

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur W_____

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
9 janvier 2012 (JTAPI/49/2012)**

EN FAIT

- 1) Monsieur W_____, né le _____ 1949, est de nationalité suisse et domicilié en France. En 2008, il a été assujetti à l'impôt à la source.
- 2) Selon l'attestation-quittance remise à M. W_____ le 31 janvier 2009, la société X_____ S.A. a versé à l'intéressé, pour la période d'assujettissement du 1^{er} janvier au 31 décembre 2008, un salaire brut de CHF 102'480.-, ayant fait l'objet d'une retenue d'impôt à la source de CHF 18'241,40 selon le barème A au taux de 17,80%.

Au bas de ladite attestation-quittance, il était précisé ce qui suit : « 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 : a) si l'attestation 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 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. Lorsque le contribuable a reçu plusieurs attestations pour l'impôt d'une même année, le délai de réclamation court à compter de la date à laquelle la dernière attestation lui a été remise. »

- 3) Par pli posté le 2 avril 2009, M. W_____ a adressé une réclamation à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), en vue de la rectification de son imposition à la source 2008. Il a joint deux attestations datées respectivement des 4 et 31 décembre 2008 concernant les cotisations de prévoyance : en 2008, il avait versé CHF 15'000.- pour la prévoyance professionnelle (2^{ème} pilier) et CHF 6'365.- pour la prévoyance individuelle (3^{ème} pilier A).
- 4) Par décision du 5 novembre 2009, envoyée à M. W_____ à l'adresse de son employeur, l'AFC-GE a déclaré la réclamation précitée irrecevable, pour cause de tardiveté. Cette décision pouvait faire l'objet d'un recours dans les trente jours auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), devenue depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI).
- 5) Par pli posté le 20 novembre 2009, M. W_____ a recouru auprès de la commission contre la décision précitée, concluant implicitement à son annulation. En 2008, il avait procédé au « seul et unique rachat du 2^{ème} pilier de [sa] vie ». Il souhaitait que le montant des cotisations versées en 2008 soit pris en compte comme déduction pour l'année fiscale 2008, voire 2010.

6) Le 25 juin 2010, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. L'attestation-quittance avait été remise le 31 janvier 2009. La réclamation du 2 avril 2009 était donc tardive. Le contribuable n'avait pas invoqué ni prouvé l'existence d'un motif d'empêchement justifiant la restitution des délais légaux.

7) Par jugement du 9 janvier 2012, adressé aux parties le 23 janvier 2012, le TAPI a admis le recours de M. W_____ et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour qu'elle entre en matière sur le fond de la réclamation du contribuable.

Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 135 II 274 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_601/2010 du 21 décembre 2010), et contrairement à la jurisprudence de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative ; ATA/779/2011 du 20 décembre 2011), le contribuable pouvait solliciter la déduction de ses cotisations de prévoyance au 3^{ème} pilier A pour l'imposition à la source 2007 (*recte* : 2008), même dans le cadre d'une réclamation formée après le 31 mars 2008 (*recte* : 2009). La réclamation formée le 2 avril 2009 concernant l'attestation-quittance remise à M. W_____ le 31 janvier 2009 n'était donc pas tardive.

Le jugement pouvait faire l'objet d'un recours dans les trente jours auprès de la chambre administrative.

8) Par acte déposé auprès du greffe de la chambre administrative le 20 février 2012, l'AFC-GE a recouru contre le jugement précité, concluant à l'annulation de ce dernier et à la confirmation de sa décision du 5 novembre 2009.

Dans la mesure où le contribuable disposait des attestations relatives aux cotisations de prévoyance depuis décembre 2008 et qu'il connaissait les montants qu'il avait lui-même versés à ce titre, il lui appartenait de solliciter la déduction y relative dans le délai légal au 31 mars 2009, conformément au principe de la bonne foi entre administration et administré. La réclamation formée le 2 avril 2009 était donc tardive. Il n'y avait pas lieu d'interpréter de manière extensive la jurisprudence du Tribunal fédéral citée et appliquée par le TAPI. La jurisprudence de la chambre administrative s'appliquait au cas d'espèce (ATA/779/2011 du 20 décembre 2011 ; ATA/547/2011 du 30 août 2011).

9) Le 28 février 2012, le TAPI a transmis son dossier à la chambre administrative, sans formuler d'observations.

10) Le 20 mars 2012, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a conclu à l'admission du recours de l'AFC-GE.

La jurisprudence du Tribunal fédéral citée et appliquée par le TAPI ne concernait pas - contrairement au cas d'espèce - des restitutions d'impôts liées à une demande d'octroi de déductions supplémentaires, mais des situations où le barème n'avait pas été appliqué correctement ; elle devait dès lors être appliquée

restrictivement aux seuls cas de perception erronée de l'impôt à la source. La demande d'octroi de déductions supplémentaires ne pouvait avoir lieu qu'à l'initiative du contribuable, lui-même étant le seul à en connaître le montant. Le jugement querellé contrevenait à la sécurité du droit et créait une inégalité de traitement entre les contribuables imposés à la source et ceux qui l'étaient de manière ordinaire, ces derniers ne pouvant faire valoir leurs déductions que jusqu'à la taxation. Le délai au 31 mars était un délai de péremption s'agissant des demandes de déductions supplémentaires.

- 11) Le contribuable n'a pas répondu au recours.
- 12) Le 6 juillet 2012, le juge délégué a transmis copie des observations de l'AFC-CH du 20 mars 2012 à l'AFC-GE et à M. W_____ et a informé les parties 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 litige porte sur la recevabilité de la demande de déductions supplémentaires postée par le contribuable le 2 avril 2009 à l'attention de l'AFC-GE concernant l'impôt à la source 2008.
- 3) Dans des arrêts récents (ATA/744/2012 du 30 octobre 2012 ; ATA/284/2012 du 8 mai 2012 ; ATA/547/2011 du 30 août 2011), la chambre administrative a tranché la question faisant l'objet du présent litige, de sorte qu'il convient de se référer à ces arrêts.
- 4) a. 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 LISP 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 comprise dans le forfait (art. 86 al. 1 LIFD, 33 al. 3 LHID et 4 al. 1 LISP).

- b. 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.
- 5) a. 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.
- b. L'art. 23 al. 2 LISP, qui est le pendant au plan 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.
- 6) Dans son jugement du 9 janvier 2012, le TAPI s'est fondé 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'était 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. 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 au regard du titre marginal de l'art. 138 LIFD (« paiement complémentaire et restitution d'impôt ») et 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 second 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, ce qui constituait un déni de justice formel. Les principes découlant des précédentes jurisprudences du Tribunal fédéral 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 la formuler dans le délai légal (ATA/744/2012 du 30 octobre 2012 ; ATA/284/2012 du 8 mai 2012 ; ATA/547/2011 du 30 août 2011).

- 7) 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 au cours de l'année fiscale considérée, mais qu'il n'a pas fait valoir dans le délai de l'art. 137 LIFD (ATA/744/2012 du 30 octobre 2012 consid. 5).

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.

- 8) 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), 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/744/2012 du 30 octobre 2012 ; 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).

b. En l'espèce, le contribuable a posté sa réclamation le 2 avril 2009 en sollicitant la déduction d'une somme dont il avait eu connaissance durant l'année 2008. Seul l'intéressé connaissait l'existence et le montant des versements effectués au titre de cotisations de prévoyance et était en mesure de transmettre à l'AFC-GE les documents y afférents en temps utile, étant précisé que le délai de réclamation était indiqué sur l'attestation-quittance qui lui avait été remise par son employeur le 31 janvier 2009.

Dans ces circonstances, le délai prévu par l'art. 137 LIFD s'applique. Il serait contraire à la sécurité du droit et au principe de la bonne foi de permettre aux contribuables d'informer les administrations des éléments nécessaires à l'établissement de leur situation fiscale au-delà du délai prévu (ATA/744/2012 du 30 octobre 2012 consid. 6 ; *contra* : A. BERTHOUD, Réclamations en matière d'impôt à la source - A la recherche du délai perdu, RF 66/2011 p. 410).

Toute autre solution serait contraire aussi au principe de l'égalité de traitement entre les contribuables, qui sont tenus de respecter les délais imposés par la loi. Une exception à ce principe ne peut être admise que si les éléments fondant la réclamation ne sont pas entièrement connus du contribuable avant le terme du délai (ATA/744/2012 du 30 octobre 2012 consid. 6), ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

En conséquence, la réclamation postée par l'intéressé le 2 avril 2009 à l'attention de l'AFC-GE était tardive.

- 9) Il convient néanmoins d'examiner si un cas de force majeure permet au contribuable de justifier l'inobservation du délai.
- a. 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 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.
 - b. 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 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 (ATA/744/2012 du 30 octobre 2012 ; ATA/38/2011 du 25 janvier 2011 ; D. YERSIN/Y. NOËL, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2007, *ad* art. 133, n. 14 et 15, p. 1283).
 - c. Pour établir l'existence d'un cas de force majeure, le fardeau de la preuve incombe à l'assujetti (ATA/744/2012 du 30 octobre 2012 consid. 7 et les références citées).
 - d. En l'espèce, le contribuable n'invoque pas et ne démontre pas l'existence d'un cas de force majeure l'ayant empêché de procéder dans les délais légaux. L'inobservation du délai par l'intéressé n'est donc pas justifiée.

- 10) 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 5 novembre 2009 rétablie. Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge du contribuable, dont la contestation de la décision précitée est à l'origine de la présente procédure dans laquelle il n'obtient pas gain de cause (art. 87 al. 1 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 20 février 2012 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 9 janvier 2012 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 9 janvier 2012 ;

rétablit la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 5 novembre 2009 ;

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

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 W_____, 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-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :