

# **GE\_GERICHTE ATA/633/2012 vom 18. September 2012**

GE Cour de justice, 2012-09-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_633\\_2012](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_633_2012)

FR: GE\_GERICHTE ATA/633/2012 du 18 septembre 2012

IT: GE\_GERICHTE ATA/633/2012 del 18 settembre 2012

## **Erwägungen**

### **E. 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).

- 4/9 - A/558/2010

### **E. 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 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 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 (3ème pilier A), selon l'art. 23 LISP.

### **E. 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 sur le 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.

#### **E. 4**

Le TAPI se fonde sur l'ATF 135 II 274 et l'Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_601/2010 précité 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.

- 5/9 - A/558/2010

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.

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 la formuler dans le délai légal (ATA/284/2012 du 8 mai 2012 ; ATA/547/2011 du 30 août 2011).

#### **E. 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 au cours de l'année fiscale considérée, mais qu'il n'a pas fait valoir dans le délai de l'art. 137 LIFD.

- 6/9 - A/558/2010

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.

#### **E. 6**

Le contribuable a déposé sa réclamation le 5 avril 2010 en sollicitant la déduction d'une somme dont il avait eu connaissance durant l'année 2009.

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<sup>ère</sup> 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 forclus 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).

Le recourant seul connaissait l'existence et le montant de ses versements effectués au titre de pension alimentaire et était en mesure de transmettre à l'AFC les documents y afférents en temps utile.

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 (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, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

En conséquence, la réclamation déposée par l'intéressé le 24 février 2009 était tardive.

#### **E. 7**

M. X\_\_\_\_\_ prétend avoir envoyé une première demande - par pli simple - à l'AFC-GE le 3 mars 2008.

#### **E. 8**

En matière administrative, les faits doivent en principe être établis d'office. Il n'en demeure pas moins que, lorsque les preuves font défaut, la règle de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS - RS 210) est applicable par analogie. Pour les faits constitutifs d'un droit, le fardeau de la preuve incombe à celui qui entend se prévaloir de ce droit (ATF 112 Ib 64 consid. 2 p. 67 ; P. MOOR, Droit administratif, vol. II, 2002, p. 261ss ; B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4<sup>ème</sup> éd., 1991, n° 2021 et les réf. cit.).

- 7/9 - A/558/2010

La preuve qu'un recours a été déposé en temps utile résulte en principe de la date de l'oblitération postale (ATF 109 Ia 183 consid. 3 b p. 184; arrêt 2C\_711/2008 du 7 novembre 2008 consid. 3.1) même s'il est possible de l'établir par d'autres moyens de preuves,

notamment en faisant appel à des témoins (ATF 109 Ib 343 consid. 2b p. 345; arrêt 2C\_711/2008 du 7 novembre 2008 consid. 3.1).

De même que l'autorité qui notifie ses décisions par pli simple court le risque de ne pas pouvoir prouver la date de la notification et ainsi l'absence de départ du délai de recours (ATA/157/2007 du 27 mars 2007 consid. 5), le recourant qui poste une réclamation ou un recours sans l'envoyer par pli recommandé ou faire tamponner son acte au guichet de l'administration ou de la juridiction concernée prend le risque de ne pouvoir prouver cet envoi, et ainsi d'être forclos en cas de réception tardive de l'envoi ou d'absence de réception alléguée.

En l'espèce, l'intimé ne peut prouver avoir envoyé une première réclamation le 3 mars 2008, si bien que son allégation à ce sujet ne peut être prise en considération par la chambre de céans.

#### **E. 9**

Il convient dès lors d'examiner si un cas de force majeure permet au contribuable de justifier l'inobservation du délai.

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.

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/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).

Pour établir l'existence d'un cas de force majeure, le fardeau de la preuve incombe à l'assujetti (ATA/50/2009 du 28 janvier 2009 et les références citées ; M. DUSS, op. cit., 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

- 8/9 - A/558/2010 instructions nécessaires pour agir à sa place (ATA/587/2009 du 10 novembre 2009 ; ATA/532/2000 du 29 août 2000 ; H. MASSHARDT/GENDRE, Commentaire IDN, 1980, p. 418 ; M. DUSS, *Verfahrensrecht in Steuersachen*, Winterthur 1987, p. 102).

Le contribuable fait état de son premier envoi prétendument fait dans les délais. Celui-ci ne peut toutefois, comme on l'a vu, être pris en compte par la chambre de céans, si bien que l'on doit constater que le contribuable ne peut se prévaloir d'aucun cas de force majeure.

#### **E. 10**

Au vu de ce qui précède, le recours de l'AFC sera admis, le jugement du TAPI annulé et la décision sur réclamation prise par l'AFC le 14 janvier 2010 rétablie. Un émolument de CHF

500.- sera mis à la charge de l'intimé, 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).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.