

GE_GERICHTE ATA/687/2017 vom 20. Juni 2017

GE Cour de justice, 2017-06-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_687_2017

FR: GE_GERICHTE ATA/687/2017 du 20 juin 2017

IT: GE_GERICHTE ATA/687/2017 del 20 giugno 2017

Regeste

Résumé: Le contribuable qui reçoit en décembre 2014 un bordereau de taxation constituant une décision de taxation d'office pour l'année fiscale 2012 doit former une réclamation dans le délai de 30 jours suivant la notification. Pour bénéficier de la charge de famille et du barème d'impôt réduit, il doit prouver que son fils majeur faisait bien ménage commun avec lui durant l'année fiscale. En l'espèce, la réclamation contre le bordereau de taxation 2012 était tardive, et le recourant a échoué à prouver l'entretien de l'enfant majeur, l'ex-concubine ayant également demandé (et obtenu) la déduction.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). 2)

La question litigieuse est, pour l'année fiscale 2012, celle de la tardiveté de la réclamation du 23 février 2015 du recourant contre le bordereau de taxation du 11 décembre 2014, tandis que pour l'année fiscale 2013, elle concerne celle de la prise en compte d'une charge de famille. 3)

Sont applicables au litige, au niveau fédéral, les dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), et sur le plan cantonal, celles découlant des 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), soit celles de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LISP - D 3 20) et 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), ainsi que, pour les questions de l'assujettissement fiscal, les dispositions de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). 4)

S'agissant de l'année fiscale 2012, le TAPI a considéré comme tardive la réclamation formée par le recourant le 23 février 2015 au motif que le bordereau de taxation du 11 décembre 2014 constituait une décision de taxation d'office fondée sur l'art. 21 al. 2 LISP, de sorte que, pour être recevable, la réclamation aurait dû intervenir dans les trente jours à compter la notification du bordereau du 11 décembre 2014. 5) a. Dans le système de l'impôt à la source, les litiges prennent naissance dans l'obligation du débiteur de la prestation imposable de retenir l'impôt, et, de son propre chef, d'en verser le montant à l'autorité fiscale. Néanmoins, cette dernière doit parfois intervenir dans la procédure en rendant des décisions, dans les cas suivants : lorsque, en violation des prescriptions, la retenue ou le versement de l'impôt à la source est omis, ou que la personne qui répond du versement opère une retenue insuffisante ou se trompe dans ses calculs (art. 138 LIFD) ; en cas de

divergence entre cette personne et le contribuable (art. 137 LIFD ; Andrea PEDROLI in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd]., Impôt fédéral direct, Commentaire romand, 2017, p. 1749 n. 2).

- 7/12 - A/2553/2015

b. 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.

c. L'art. 138 LIFD, l'art. 49 al. 3 et 4 LHID et les art. 21 al. 3 et 4 LISP prévoient des mécanismes réglant les situations dans lesquelles s'est produite une retenue d'impôt à la source insuffisante ou excédentaire. Ainsi, lorsque le débiteur de la prestation imposable a effectué une retenue trop élevée, le département peut l'obliger à restituer l'excédent au contribuable ; si la retenue a été versée ou si les relevés prévus à l'art. 18 al. 1 let. c LISP ont déjà été établis, le département restitue l'excédent au contribuable. La LIFD ne prévoit aucun délai pour accomplir de telles démarches. 6) a. D'après l'art. 139 al. 1 LIFD, le contribuable peut former une réclamation selon l'art. 132 LIFD à l'encontre de la décision de constatation émise en application des art. 137 al. 1 LIFD et 23 al. 2 LISP, comme de celles rendues en vertu des art. 138 al. 1 ou 2 LIFD et 21 LISP.

b. Si un bordereau doit être considéré comme notification de la décision de taxation, il importe qu'il en soit fait mention dans le texte. De plus, selon l'art. 116 al. 1 LIFD, l'indication des voies de droit est indispensable (mention de la possibilité de déposer une réclamation conformément à l'art. 132 al. 1 LIFD) (Lydia MASMEJAN-FEY in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd]., op. cit., p. 1591 n. 10).

c. Par ailleurs, dans des cas d'envoi de décision sous pli simple, lorsque le contribuable ne conteste pas avoir reçu la décision peu de temps après sa date d'expédition, ni n'allègue ne l'avoir jamais reçue, on admet que la décision entreprise a été réceptionnée quelques jours après son expédition (ATA/677/2013 du 27 août 2013 ; ATA/740/2012 du 13 mars 2012).

En l'espèce, pour l'année fiscale 2012, le recourant a perçu un salaire annuel brut de CHF 91'500.-, et a fait l'objet d'un prélèvement à la source de CHF 4'703.10, en appliquant le barème « B1 » (marié ou lié par un partenariat enregistré, avec un enfant mineur à charge), et le taux de 5,14 %.

Il n'a pas contesté cette taxation par une demande de rectification dans le cadre de la procédure d'auto-taxation.

- 8/12 - A/2553/2015

Il a ensuite reçu un bordereau et un avis de taxation relatifs à l'année fiscale 2012 en date du 11 décembre 2014, par lesquels l'AFC-GE lui réclamait un supplément d'impôt de CHF 10'129.05. 7)

Le bordereau de taxation du 11 décembre 2014 n'a ainsi pas été émis suite à une demande de rectification du recourant au sens des art. 137 LIFD et 23 al. 2 let. a LISP, mais d'office, en application des art. 138 LIFD et 21 al. 2 LISP. Il contenait en outre les indications des

voies de droit et du délai pour élever réclamation.

Par conséquent, il s'agissait bien d'une décision de taxation, à laquelle le recourant devait s'opposer par la voie de la réclamation dans le délai de trente jours suivant sa notification.

Or la décision de taxation a été expédiée au recourant le 11 décembre 2014, sous pli simple à l'adresse de son employeur, tandis que le recourant n'a envoyé sa réclamation que le 23 février 2015.

Dans la mesure où l'AFC-GE a envoyé le 11 décembre 2014 tant ledit bordereau de taxation 2012 que la décision de taxation relative à l'année fiscale 2013 contre laquelle le recourant a agi en temps utile, l'on peut raisonnablement en conclure, ainsi qu'en a jugé le TAPI, que le bordereau de taxation de l'année 2012 a également été notifié courant décembre 2014.

La réclamation du 23 février 2015 concernant l'année 2012 est donc bien tardive. 8)

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, 2ème phr. LPA, 133 al. 3 LIFD et 41 al. 1 LPFisc). À 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 recourant ne s'est pas prononcé sur la tardiveté de sa réclamation, ne l'a donc pas non plus contestée, et n'a invoqué aucun motif

- 9/12 - A/2553/2015 particulier qui expliquerait pourquoi il n'a formé sa réclamation que le 23 février 2015.

Par conséquent, sa réclamation du 23 février 2015 étant effectivement tardive, son recours en ce qu'il concerne l'année fiscale 2012 doit être rejeté pour ce motif, sans qu'il soit nécessaire d'examiner le fond du litige. 9)

Quant à l'année fiscale 2013, le recourant fait valoir une charge de famille pour son enfant majeur et, dans cette mesure, la correction du taux et du barème qui lui ont été appliqués.

10) a. 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), de même que, au plan cantonal, par la LISP et le RISP. 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).

b. Dans ce régime, le barème des retenues est établi d'après les taux de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (art. 3 al. 1 LISP). Le barème tient notamment compte des charges de famille (art. 4 al. 1 LISP).

c. L'état civil et les charges de famille pris en considération sont ceux du contribuable au 31 décembre de l'année en cours ou à la date de fin d'assujettissement si elle est antérieure (art. 1 al. 2 LISP).

d. Par ailleurs, selon l'art. 41 al. 3 LIPP, bénéficient du barème réduit (dit barème marié ou splitting) les contribuables célibataires, veufs, divorcés, séparés de corps ou de fait qui font ménage commun avec leurs enfants mineurs ou majeurs ou un proche qui constituent des charges de famille, au sens de l'art. 39 al. 2 LIPP, et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien.

Selon la jurisprudence, lorsque deux contribuables vivent en union libre avec un enfant commun (et sont en principe imposés comme des personnes seules, selon leur état civil), seul celui qui assume pour l'essentiel l'entretien de l'enfant et qui exerce sur lui l'autorité parentale a droit aux déductions sociales accordées pour les enfants (ATF 131 II 553 consid. 3.4). Il ressort du système légal qu'un même abattement ne peut en principe être accordé plusieurs fois, de sorte qu'il est également exclu d'accorder plusieurs fois, pour un même enfant, la déduction sociale pour enfant, soit au contribuable séparé ou divorcé qui assure l'entretien de l'enfant et à celui qui verse la contribution d'entretien pour cet enfant (ATF 133 II 305 consid. 6.8). 11) En matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit

- 10/12 - A/2553/2015 supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 ; 2C_574/2009 du 21 avril 2010 consid. 4.2 ; ATA/112/2015 du 27 janvier 2015 ; ATA/8/2013 du 8 janvier 2013 ; ATA/483/2012 du 31 juillet 2012 ; ATA/283/2011 du 10 mai 2011). Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4 ; ATA/112/2015 précité ; ATA/8/2013 précité). 12) En l'espèce, pour bénéficier d'une charge de famille et du barème d'impôt réduit, il appartenait au recourant de prouver que son fils faisait ménage commun avec lui au 31 décembre 2013 et qu'il en avait assuré l'essentiel de l'entretien.

Or, ainsi que le relève le TAPI, les documents fournis à cet égard par le recourant contiennent de nombreuses contradictions.

Sur les quatre certificats de scolarité fournis par le recourant au cours de la procédure, respectivement datés des 28 août 2013, 1er septembre 2014, 6 janvier 2015 et 26 mai 2016, seuls les deux derniers mentionnent le domicile du recourant comme adresse de son fils, étant précisé que celui du 6 janvier 2015 fait explicitement référence à l'année scolaire 2014-2015, tandis que celui du 26 mai 2016, produit à l'appui de son recours auprès de la chambre de céans, certifie que le fils du recourant a bien été scolarisé dans l'établissement durant les années scolaires 2010 à 2015, sans qu'il soit précisé pour quelle période il était domicilié à l'adresse de son père.

Quant à la lettre que le fils du recourant a adressée à l'administration fiscale de Bonneville, elle n'est pas datée et n'indique en outre pas pour quelle année le rattachement fiscal au

domicile du recourant est demandé. L'attestation qu'il a ensuite signée le 26 mai 2016, produite à l'appui du recours auprès de la chambre de céans, ne suffit pas à aboutir à un résultat différent.

La correspondance de la compagnie d'assurance du 12 avril 2013, non signée et expédiée à l'adresse du recourant, ne saurait non plus suffire à conclure que ce dernier faisait bien ménage commun avec son fils au 31 décembre 2013. Elle ne permet pas davantage d'inférer que ce dernier était à sa charge, dans la mesure où, à teneur dudit courrier, il apparaissait qu'il s'agissait d'assurer pour la seconde fois un véhicule immatriculé au nom du fils du recourant.

S'agissant des interventions de l'ex-compagne du recourant, il convient de relever qu'en date du 24 mars 2014, elle a elle aussi formulé une demande de

- 11/12 - A/2553/2015 rectification pour son imposition à la source 2013, en faisant valoir une charge de famille pour son enfant majeur C_____. Pour prouver que celui-ci était domicilié chez elle et à sa charge, elle a produit le certificat de scolarité du 28 août 2013, sur lequel apparaissait bien sa propre adresse. Ses attestations postérieures, par lesquelles elle certifiait soudainement que son fils était en réalité domicilié chez le recourant, sont en contradiction manifeste avec ses agissements précédents. Dans la première attestation, datée du 27 novembre 2014, elle ne fait d'ailleurs pas mention de sa taxation personnelle, alors même qu'un bordereau rectificatif lui avait été transmis par l'AFC-GE en date du 19 août 2014 pour lui accorder la charge de famille qu'elle requérait. Elle ne précise au demeurant pas à quelle période elle fait référence lorsqu'elle affirme que son fils est domicilié chez son père, de sorte qu'il est impossible d'en déduire que tel était déjà le cas au 31 décembre 2013. Ce n'est que dans ses attestations subséquentes des 21 juillet 2015 et 30 mai 2016 qu'elle précise que son fils est domicilié chez le recourant depuis 2012, tout en admettant avoir tout de même fait valoir une charge de famille pour 2013 parce qu'elle ignorait que le recourant souhaitait le déclarer à son propre domicile. Non seulement ces dernières allégations ne convainquent pas, mais elles ne permettent en outre pas de revenir sur le fait que son bordereau d'impôt rectificatif est entré en force, et ainsi que la charge de famille relative à C_____ a déjà été attribuée.

Enfin, le bordereau de taxation français relatif à l'année fiscale 2013, bien qu'au bénéfice d'une valeur probante à première vue supérieure aux documents décrits plus haut, n'est pas suffisant à lui seul pour admettre que le recourant avait la charge de son fils. En effet, s'il porte bien le titre d'« avis rectificatif » et mentionne un enfant majeur célibataire vivant dans le foyer ainsi que le nombre de 1,5 au chapitre du « nombre de parts », s'il semble bien émaner d'une autorité de taxation française, le bordereau rectificatif n'est accompagné d'aucun des documents ayant permis à l'autorité fiscale française de l'établir, de sorte qu'il ne se suffit pas à lui-même pour prouver tant la véracité de la domiciliation de C_____ que la charge de famille supportée par le recourant. 13) C'est ainsi à bon droit que le TAPI a considéré que le recourant n'était pas parvenu à démontrer que son fils était bien domicilié chez lui au 31 décembre 2013, ni qu'il en assurait l'entretien. 14) En conséquence, le recours, mal fondé, sera rejeté. 15) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 12/12 - A/2553/2015

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