

# **GE\_GERICHTE ATA/73/2013 vom 6. Februar 2013**

GE Cour de justice, 2013-02-06, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_73\\_2013](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_73_2013)

FR: GE\_GERICHTE ATA/73/2013 du 6 février 2013

IT: GE\_GERICHTE ATA/73/2013 del 6 febbraio 2013

## **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).

### **E. 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 (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.

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.

- 5/9 - A/617/2012

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.

#### **E. 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.

#### **E. 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 1ère 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 forclo et la décision en cause acquiert force obligatoire (ATA/712/2010 du 19 octobre 2010 et les références citées).

b. Depuis le 1er 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).

- 6/9 - A/617/2012

#### **E. 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).

#### **E. 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.

#### **E. 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

- 7/9 - A/617/2012 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.

#### **E. 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, 2ème 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.

#### **E. 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.

#### **E. 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).

- 8/9 - A/617/2012

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