

# **GE\_GERICHTE A/4187/2016 vom 18. Dezember 2018**

GE Cour de justice, 2018-12-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_4187\\_2016](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_4187_2016)

FR: GE\_GERICHTE A/4187/2016 du 18 décembre 2018

IT: GE\_GERICHTE A/4187/2016 del 18 dicembre 2018

## **Regeste**

DROIT FISCAL ; IMPÔT ; IMPÔT À LA SOURCE ; INTÉRÊT ACTUEL ;  
RESTITUTION DU DÉLAI ; DÉLAI LÉGAL ; OBSERVATION DU DÉLAI ; FORCE  
MAJEURE ; DESTINATAIRE(SENS GÉNÉRAL) ; NULLITÉ ; ANNULABILITÉ |  
L'éventuel vice de procédure relatif à la notification des bordereaux IS au contribuable en  
lieu et place de son employeur durant la période litigieuse, même s'il était avéré, ne pourrait  
que conduire à l'annulation desdits bordereaux et non au constat de leur nullité. Or, la  
réclamation formée contre lesdits bordereaux était tardive, et il n'existe aucun motif de  
restitution de délai, de sorte que le contribuable ne pouvait plus demander leur annulation. |  
LIFD.116.al1; LIFD.132.al1; LIFD.133.al3; LIFD.137.al1; LIFD.138.al1; LIFD.138.al2;  
LIFD.139.al1; LHID.49; LHID.49.al3; LISP.21.al1; LISP.21.al2; LISP.23.al2;  
LPFisc.41.al1; LPFisc.41.al3; LPA.16.al1.parph

## **Erwägungen**

### **E. 4**

ème section dans la cause Monsieur A\_\_\_\_\_ représenté par Schaer & Miffon Associés,  
mandataire contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE et ADMINISTRATION  
FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS \_\_\_\_\_ Recours contre le jugement du Tribunal  
administratif de première instance du

### **E. 8**

Par décisions sur réclamation du 17 novembre 2016, l'AFC-GE a déclaré irrecevable la  
réclamation du 31 août 2016, dans la mesure où elle n'avait pas été présentée dans le délai  
légal et impératif de trente jours à dater de la réception des bordereaux d'impôts.  
![endif]>![if>

### **E. 9**

Par acte du 6 décembre 2016, sous la plume de son mandataire, M. A\_\_\_\_\_ a interjeté  
recours contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après  
: TAPI), concluant à leur annulation ainsi qu'à celle des bordereaux de taxation, et à la  
notification des bordereaux à son employeur. ![endif]>![if> Le courrier du 31 août 2016 ne  
constituait pas formellement une réclamation mais une demande de correction des  
bordereaux afin que l'impôt soit recouvré auprès de son employeur. Lors de la réception de  
ces derniers, il n'était pas en possession des éléments lui permettant de constater les défauts  
de retenues d'impôts effectués par son employeur. Or, la chambre administrative de la Cour  
de justice (ci-après : la chambre administrative) avait retenu dans l'un de ses arrêts que le  
délai de trente jours pour former réclamation pouvait être prolongé si le contribuable n'était  
pas en possession de tous les éléments de fait lui permettant de contester sa taxation. S'étant  
rendu au guichet de l'AFC-GE pour exposer sa situation, un employé lui avait assuré

oralement qu'un délai lui serait accordé pour récupérer les copies de ses fiches de salaire complètes, documents finalement obtenus dans le courant du mois d'août 2016. Il n'avait pas été en mesure de comprendre la situation avant la remise desdits documents et donc de faire valoir ses droits dans le délai de trente jours, lequel devait par conséquent être restitué. En choisissant de lui notifier personnellement les bordereaux plutôt qu'à son employeur, l'autorité intimée avait consciemment violé la loi et les décisions de taxation devaient être déclarées nulles.

#### **E. 10**

Dans sa réponse du 8 février 2017, l'AFC-GE a conclu à la confirmation de ses décisions sur réclamation et au maintien des taxations litigieuses.![endif]>![if> Le courrier du 31 août 2016 constituait bien une réclamation. Celle-ci était hors délai dans la mesure où elle était parvenue à l'AFC-GE le 1<sup>er</sup> septembre 2016 alors même qu'elle devait lui être adressée avant le 22 juillet 2016. Il n'était pour le surplus pas démontré que les conditions posées à la restitution du délai légal étaient remplies et il n'y avait aucune trace du passage du recourant au guichet de l'AFC-GE. Les conditions de la révision n'étaient pas non plus réunies puisque M. A\_\_\_\_\_ n'avait pas fait valoir de faits nouveaux. Les fiches de salaire n'étant pas datées, rien ne prouvait qu'elles n'eussent pu être invoquées précédemment.

#### **E. 11**

Le 13 février 2017, M. A\_\_\_\_\_ a persisté dans ses conclusions.![endif]>![if> Il n'avait obtenu la preuve des versements manquants qu'après que le délai légal pour effectuer une réclamation se fût écoulé. La voie de la révision devait lui être ouverte non pas pour annuler la reprise d'impôts mais pour que l'AFC-GE s'adresse à son employeur pour le paiement de l'impôt dû.

#### **E. 12**

Le 2 mars 2017, l'AFC-GE a également persisté dans ses conclusions. ![endif]>![if>

#### **E. 13**

Par jugement du 8 mai 2017, le TAPI a rejeté le recours. ![endif]>![if> L'argumentation de M. A\_\_\_\_\_ selon laquelle le courrier du 31 août 2016 ne constituait qu'une demande de modification et non une réclamation ne pouvait être suivie. Il avait agi par l'entremise de mandataires professionnellement qualifiés qui ne pouvaient pas ignorer que les bordereaux litigieux constituaient des décisions sujettes à réclamation. Ses mandataires avaient d'ailleurs expressément sollicité qu'une décision motivée et sujette à recours soit rendue par l'AFC-GE. Sa réclamation était tardive. Il n'avait pas apporté la preuve, alors que le fardeau de cette preuve lui incombait, qu'un employé du guichet de l'AFC-GE lui avait assuré qu'un délai lui serait imparti pour récupérer et produire ses fiches de salaire, raison pour laquelle il n'aurait pas effectué sa réclamation dans le délai de trente jours. Il affirmait lui-même s'être rendu compte, dès réception des décisions de taxation, que les retenues de salaire n'avaient pas été correctement effectuées par son employeur, raison pour laquelle il avait effectué les démarches pour obtenir ses fiches de salaire. Il pouvait dès lors être attendu de sa part qu'il dépose sa réclamation dans le délai légal, quitte à produire postérieurement ses fiches de salaire. Les conditions d'une révision des taxations n'étaient pour le surplus pas réunies dès lors que ses griefs auraient pu être formulés dans le cadre de la procédure ordinaire de la réclamation et que les fiches de salaire invoquées ne constituaient pas des preuves ou des faits nouveaux.

#### **E. 14**

Par acte du 6 juin 2017, M. A\_\_\_\_\_ a interjeté recours contre le jugement du TAPI précité auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) en concluant à son annulation, à ce que le bordereau de taxation notifié le 21 juin 2016 soit déclaré nul « pour vice de procédure de l'article 15 [de la loi neuchâteloise sur les contributions directes du 21 mars 2000 (ci-après : LCdir)] », à ce que l'AFC-GE notifie « le bordereau de rappel d'impôts à [son employeur] en respectant la procédure qui imposait cette voie au sens de l'art. 15 LCdir », subsidiairement à la restitution du « délai de recours initial » afin qu'il puisse invoquer l'annulabilité dudit bordereau pour les mêmes motifs

!> Lorsque'il s'était rendu au guichet de l'AFC-GE, une information erronée, selon laquelle ses bordereaux seraient « mis en attente », lui avait été communiquée. Le TAPI s'était focalisé sur la tardiveté du recours en omettant d'examiner les griefs relatifs à la restitution du délai et à la nullité de la décision. À teneur d'un arrêt neuchâtelois et d'une disposition légale neuchâteloise, les employeurs étaient responsables du paiement des impôts frappant le salaire versé à leur personnel de nationalité étrangère. En omettant d'appliquer ce principe lors de la notification du bordereau de taxation, soit en lui notifiant le bordereau de taxation en rappel d'impôt plutôt qu'à son employeur, l'AFC-GE avait commis un vice de procédure devant aboutir au constat de la nullité du bordereau de taxation notifié le 21 juin 2016. Il a repris son argumentation selon laquelle il ne disposait pas de tous les éléments de fait lors de la réception des bordereaux initiaux, ce qui devait conduire à prolonger le délai de réclamation. L'impôt dû n'était contesté ni dans son principe ni dans sa quotité. Il avait toutefois un intérêt à faire constater le vice de procédure afin que les bordereaux soient adressés à son employeur, lequel devrait supporter à tout le moins les intérêts de retard.

#### **E. 15**

Le 12 juin 2017, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.!

#### **E. 16**

Dans sa réponse du 28 juin 2017, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, se référant intégralement à sa réponse du 8 février 2017 devant le TAPI et au jugement du TAPI du 8 mai 2017 qui devait être confirmé. !

#### **E. 17**

Le 22 février 2018, 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 de ces points de vue (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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 24 de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 - LISP - D 3 20).!

!> 2. La question de l'intérêt actuel du recourant - qui expose ne contester l'impôt réclamé ni dans son principe ni dans sa quotité - souffrira de demeurer indéterminée, vu ce qui suit.!

!> 3. Le recourant allègue que les bordereaux et avis de taxation IS 2013 à 2015 du 21 juin 2016 seraient nuls en raison d'un vice de procédure, à savoir le fait qu'ils aient été adressés à lui-même en lieu et place de son employeur.!

!> 4. a. La nullité absolue d'une décision peut être invoquée en tout temps et doit être constatée d'office. Elle ne frappe que les décisions affectées des vices les plus graves, manifestes ou du moins facilement

reconnaissables et pour autant que sa constatation ne mette pas sérieusement en danger la sécurité du droit. Hormis les cas expressément prévus par la loi, il ne faut admettre la nullité qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système d'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire (ATF 138 II 501 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C\_474/2017 du 13 décembre 2017 consid. 3.2). Entrent avant tout en considération comme motifs de nullité l'incompétence fonctionnelle et matérielle de l'autorité appelée à statuer, ainsi qu'une erreur manifeste de procédure (ATF 129 I 361 consid. 2.1 et les arrêts cités ; arrêt du Tribunal fédéral 6B\_354/2015 du 21 janvier 2016 consid. 4.1).>> Tel est également le cas lorsque les vices de fond pèsent extraordinairement lourdement et rendent la décision pratiquement sans effet, dépourvue de sens ou contraire aux mœurs, par exemple quand une décision contrevient à un droit constitutionnel auquel il ne peut être renoncé ou encore quand un impôt est prélevé auprès d'une personne qui n'est pas un sujet fiscal (Martin E. LOOSER, in Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH, *Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, 3ème éd., 2017, art. 147-153a, p. 2445, § 7). La règle selon laquelle le vice doit être manifeste s'explique par l'exigence de la sécurité du droit. La plupart des irrégularités ne sautent pas aux yeux. Si celles-ci donnaient lieu à une sanction qui peut être prononcée en tout temps par toute autorité, la stabilité juridique serait gravement compromise (Pierre MOOR/Étienne POLTIER, *Droit administratif*, vol. 2, 3ème éd., 2011, p. 367 n. 2.3.3.3). b. Dans deux affaires récentes, dans lesquelles l'autorité avait adressé au mauvais destinataire une amende administrative infligée en vertu de la loi sur les constructions et les installations diverses du 14 avril 1988 (LCI - L 5 05), la chambre de céans a annulé la décision litigieuse et non constaté leur nullité (ATA/1383/2017 du 10 octobre 2017 ; ATA/319/2017 du 21 mars 2017). c. L'annulation d'une décision ne peut être prononcée que si elle est requise avant l'entrée en force de la décision. En revanche, le fait que la décision soit définitive ne fait pas obstacle à la constatation de la nullité de celle-ci parce qu'elle peut intervenir en tout temps (Pierre MOOR/Étienne POLTIER, op. cit., p. 361 n. 2.3.2.1). 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).>> b. Les art. 137 LIFD et 23 al. 2 LISP précisent 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 LHID et l'art. 21 LISP prévoient des mécanismes réglant les situations dans lesquelles s'est produite une retenue d'impôt à la source insuffisante ou excédentaire. Lorsque le débiteur de la prestation imposable a opéré une retenue insuffisante ou n'en a effectué aucune, l'autorité de taxation l'oblige à s'acquitter de l'impôt qui n'a pas été retenu. Le droit du débiteur de se retourner contre le contribuable est réservé (art. 138 al. 1 LIFD ;

art. 49 al. 3 LHID ; art. 21 al. 1 LISP). L'art. 21 al. 2 LISP prévoit quant à lui que le contribuable peut être contraint par le département de verser ultérieurement l'impôt dû lorsqu'il n'a pas été prélevé sur la prestation imposable, ou l'a été de manière insuffisante. 6. À titre préalable, il convient de relever que les dispositions légales neuchâteloises dont se prévaut le recourant ne sont pas applicables au présent litige. Nonobstant, compte tenu de la jurisprudence précitée, si le vice de procédure soulevé par le recourant, soit la notification des bordereaux IS 2013 à 2015 du 21 juin 2016 à lui-même en lieu et place de son employeur durant la période litigieuse, était avéré - ce qui pourra souffrir de demeurer indéterminé dans le présent arrêt compte tenu de ce qui suit -, il ne pourrait de toute façon que conduire à l'annulation desdits bordereaux et non au constat de leur nullité. En effet, il ne saurait être considéré qu'il existe un vice manifeste dès lors que l'art. 21 al. 1 LISP semble autoriser l'AFC-GE à recouvrer l'ICC auprès du contribuable et non uniquement auprès du débiteur de la prestation imposable. De plus, si le fait d'obliger le contribuable et non le débiteur de la prestation imposable à s'acquitter de l'impôt qui n'a pas été retenu apparaît contraire au texte de l'art. 138 al. 1 LIFD, la conséquence in casu n'est pas suffisamment grave pour justifier la nullité, dès lors qu'elle revient à faire supporter ledit impôt à celui qui devrait ipso facto s'en acquitter. Il ressort toutefois des considérants qui précèdent que l'annulation d'une décision, par opposition au constat de nullité, ne peut être prononcée que si elle est requise avant l'entrée en force de la décision litigieuse. Il convient dès lors d'établir si la réclamation du recourant contre les bordereaux IS 2013 à 2015 du

## **E. 21**

juin 2016 a été formée en temps utile. 7. 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 ( ATA/687/2017 du 20 juin 2017 consid. 6a). 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/461/2018 du 8 mai 2018 consid. 10 ; ATA/687/2017 précité consid. 6c). 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, 2<sup>ème</sup> 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 façon irrésistible et sans sa faute (SJ 1999 I 119 ; RDAF 1991 p. 45 ; ATA/1595/2017 du 12 décembre 2017 consid. 3 ; ATA/261/2016 du 22 mars 2016). Les conditions pour admettre un empêchement de procéder à temps sont très strictes. Celui-ci peut résulter d'une impossibilité objective ou subjective. L'empêchement

doit être de nature telle que le respect des délais aurait impliqué la prise de dispositions que l'on ne peut raisonnablement attendre de la part d'une personne avisée ( ATA/1595/2017 précité consid. 3 et les références citées). 9. En l'espèce, le recourant ne conteste plus - à juste titre - que son courrier du 31 août 2016 doit être considéré comme étant une réclamation. Les bordereaux et avis de taxation IS 2013 à 2015 du 21 juin 2016, expédiés sous pli simple à l'adresse du recourant, n'ont 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. Ils contenaient en outre l'indication des voies de droit et du délai pour élever réclamation. Par conséquent, il s'agissait bien de décisions de taxation, auxquelles le recourant devait s'opposer par la voie de la réclamation dans le délai de trente jours suivant leur notification. Or, le recourant n'a expédié sa réclamation que le 31 août 2016 - ce qu'il ne conteste d'ailleurs pas - soit hors délai. Le motif invoqué par le recourant pour justifier une restitution du délai pour former réclamation, soit le fait qu'un collaborateur de l'AFC-GE lui aurait indiqué qu'il bénéficierait d'un délai pour récupérer les copies de ses fiches de salaire complètes et que ses bordereaux seraient « mis en attente », ne permet pas d'admettre une restitution de délai. D'une part, il n'existe aucune preuve du passage du recourant au guichet de l'AFC-GE. D'autre part, même si une telle information lui avait été donnée, elle ne signifiait aucunement qu'il ne devait pas former sa réclamation dans le délai légal de trente jours. Il lui était par ailleurs loisible de former sa réclamation en temps utile et de solliciter un délai supplémentaire pour produire les éventuels éléments de preuves nécessaires. Pour le surplus, l' ATA/484/2012 du 31 juillet 2012 auquel se réfère le recourant - qui retient que le principe du respect des délais peut souffrir d'une exception si les éléments fondant la réclamation ne sont pas entièrement connus du contribuable avant le terme du délai - n'est pas de nature à modifier ce qui précède. Il ressort en effet de son recours que le recourant ne conteste ni le principe de l'impôt ni sa quotité, mais le fait que les bordereaux lui aient été notifiés à lui et non à son employeur. Or, il connaissait cet élément dès réception desdits bordereaux. C'est ainsi à bon droit que l'AFC-GE, suivie par le TAPI, ont considéré que la réclamation du 31 août 2016 était tardive. Ce faisant, le recourant ne peut plus se prévaloir du fait - pour autant que cela soit exact - que les bordereaux litigieux auraient été notifiés au mauvais destinataire. Dans ces circonstances, le recours, entièrement mal fondé, sera rejeté. 10. 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 sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). \* \* \* \* \*

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