

GE_GERICHTE A/910/2010 vom 31. Juli 2012

GE Cour de justice, 2012-07-31, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_910_2010

FR: GE_GERICHTE A/910/2010 du 31 juillet 2012

IT: GE_GERICHTE A/910/2010 del 31 luglio 2012

Erwägungen

E. 2

Une attestation-quittance concernant l'impôt à la source 2008 a été remplie par son employeur, comportant la date du 2 avril 2009 comme date de remise.

E. 3

Par courrier du 4 août 2009, M. M_____ a adressé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) une réclamation. Il demandait la déduction de ses cotisations au 3^{ème} pilier A de son revenu imposé à la source 2008. Afin que son imposition soit rectifiée, il transmettait une copie de l'attestation-quittance précitée, ainsi que l'original d'une attestation du 1^{er} janvier 2009 délivrée par la compagnie d'assurances sur la vie Phénix, confirmant le versement de cotisations de prévoyance du 3^{ème} pilier A en 2008.

E. 4

Par décision du 23 février 2010, l'AFC-GE a écarté la réclamation, cette dernière n'ayant pas été présentée dans les délais légaux.

E. 5

Le 9 mars 2010, le contribuable a recouru contre la décision précitée auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA), devenue le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Il concluait à ce que la décision de l'AFC-GE sur réclamation soit annulée. Il sollicitait l'indulgence de la CCRA pour son retard dans l'acheminement de sa requête en déduction. Il s'était trouvé submergé par des démarches à effectuer en vue de l'acquisition de la nationalité suisse et n'avait pas pu respecter les délais. Il avait un enfant en bas âge et demandait à pouvoir bénéficier de la déduction de ses cotisations au 3^{ème} pilier A.

E. 6

Le 30 août 2010, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. M. M_____ avait agi postérieurement à l'échéance du délai légal de réclamation pour demander des déductions supplémentaires dans le cadre de l'imposition à la source. Il n'avait pas été empêché d'agir en temps utile sans sa faute.

E. 7

Par jugement du 23 janvier 2012, le TAPI a admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour qu'elle entre en matière sur le fond de la réclamation. Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral (Arrêt 2C_601/2010 du 21 décembre 2010), le contribuable était fondé à contester une retenue excessive de son impôt à la source, même après l'échéance du 31 mars suivant la période fiscale en cause. Une telle retenue devait pouvoir être contestée sans formalisme et de manière simplifiée, tant par l'autorité de

taxation que par le contribuable concerné.

E. 8

Le 2 mars 2012, l'AFC-GE a saisi la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) d'un recours contre le jugement précité, reçu le 6 février 2012, concluant à son annulation. Les art. 137 et 139 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), 21 al. 3 et 23 al. 2 de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LISP - D 3 20) ne permettaient pas de contester le montant de la retenue d'impôt après le 31 mars de l'année suivant celle pour laquelle l'impôt était dû. Le contribuable avait demandé tardivement l'octroi de déductions supplémentaires et ne se prévalait pas d'un motif justificatif légal. La jurisprudence invoquée par le TAPI n'était pas applicable dans le cas d'espèce, car elle concernait une erreur de barème et non une demande tardive de déduction.

E. 9

Le 8 mars 2012, le TAPI a transmis son dossier, sans émettre d'observations.

E. 10

Le 13 mars 2012, le juge délégué a invité M. M_____ à présenter ses observations d'ici au 5 avril 2012. Celui-ci n'a pas donné suite à cette requête.

E. 11

Le 3 avril 2012, l'administration fédérale des contributions a conclu à l'admission du recours, en reprenant l'argumentation développée par la recourante.

E. 12

Par avis du 24 avril 2012, 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 (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. 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, 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 (3^{ème} pilier A), selon l'art. 23 LISP. 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. 4. Le TAPI se fonde 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 tant au regard du titre marginal de l'art. 138 LIFD (« paiement complémentaire et restitution d'impôt »), que 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 deuxième 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 faire en sorte de la formuler dans le délai légal (ATA/284/2012 du 8 mai 2012 ; ATA/547/2011 du 30 août 2011). 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 et qu'il ne l'a pas fait valoir dans le délai de l'art. 137 LIFD. 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. 6. 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/779/2011 du 20 décembre 2011 ; ATA/547/2011 du 30 août 2011 ; ATA/712/2010 du 19 octobre 2010, et les références citées). En l'espèce, le contribuable a déposé sa réclamation le 4 août 2009 en sollicitant la déduction de sommes dont il avait connaissance durant l'année 2009. Ayant reçu l'attestation-quittance le 2 avril 2009, il disposait d'un délai de trente jours pour requérir la déduction de ses cotisations, soit jusqu'au samedi 2 mai 2009, reporté au lundi 4 mai 2009 (art. 137 LIFD ou art. 23 al. 2 LISP). En effectuant la démarche le 4 août 2009, il a agi tardivement. Ces circonstances ne peuvent qu'entraîner la tardiveté de sa réclamation, à moins qu'il ne fasse valoir un motif justifiant son retard. 7. Selon l'art. 41 al. 3 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) applicable par renvoi de l'art. 27A LISP, une réclamation tardive est recevable 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 la 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'assujéti (ATA/50/2009 du 28 janvier 2009, et les références citées ; M. DUSS, *Verfahrensrecht in Steuersachen*, Winterthur 1987, 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 instructions nécessaires pour agir à sa place (ATA/587/2009 du 10 novembre 2009 ; ATA/532/2000 du 29 août 2000 ; H. MASSHARDT / F. GENDRE, *Commentaire IDN*, 1980, p. 418 ; M. DUSS, *op. cit.*, p. 102). En l'espèce, l'intimé fait état d'une surcharge administrative comme cause de son retard. Il ne s'agit cependant pas d'un motif qui permette de retenir l'existence de difficultés à ce point impérieuses qu'elles l'auraient empêché d'adresser sa réclamation à l'AFC-GE dans le délai de trente jours suivant la remise de l'attestation-quittance, qui échéait le 4 mai 2009, le 3 mai étant un dimanche. 8. 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 23 février 2010 rétablie. Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de l'intimé. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA). * * * * *