

BGE 149 II 177

Bundesgericht (BGE), 2023-04-12, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_149 II 177](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_149_II_177)

FR: ATF 149 II 177

IT: DTF 149 II 177

Regeste

Regeste Art. 127 Abs. 1 BV; Art. 85 und 86 DBG sowie Art. 32 und 33 StHG (in der bis 31. Dezember 2020 gültigen Fassung); Quellensteuer; Fehlen einer gesetzlichen Grundlage für eine Hochrechnung des Einkommens, welches ein Arbeitnehmer erzielt hat, zur Bestimmung des satzbestimmenden Einkommens. Das abgaberechtliche Legalitätsprinzip verlangt insbesondere, dass die Steuersätze in einem formellen Gesetz vorgesehen sein müssen. Das System der Quellensteuer, wie es bis 31. Dezember 2020 in Kraft stand, sah keine gesetzliche Grundlage dafür vor, dass das satzbestimmende Einkommen aus dem Einkommen, welches ein der Besteuerung an der Quelle unterliegende Arbeitnehmer erzielte, hochgerechnet (oder gemäss der Terminologie der kantonalen Instanzen "annualisé") werden muss. Aus dem Umstand, dass der Schuldner der steuerbaren Leistung das satzbestimmende Einkommen nicht aufgrund einer Hochrechnung der tatsächlichen Einkommen seiner Angestellten berechnet hat, resultieren demnach keine entgangenen Steuern, die von ihm nachgefordert werden könnten (E. 8.3).

Erwägungen

E. 3

Le litige concerne des rappels d'impôt à la source et des amendes pour soustraction d'impôt à la source qui ont été notifiés à la recourante pour les périodes fiscales 2008 à 2013. BGE 149 II 177 S. 182 (...)

E. 8

ss ad art. 40 LIFD ; MARC BUGNON, in Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2 e éd. 2017, n o 59 ss ad art. 40 LIFD). La règle de l'annualisation qu'elles prévoient est une règle d'imposition dans le temps, destinée à assurer que les contribuables concernés soient imposés selon leur capacité économique (art. 127 al. 2 Cst.), dès lors que l'impôt sur le revenu est un impôt à taux progressifs (cf. ATF 149 II 34 consid. 6.3.2; arrêt 2C_84/2008 du 18 février 2008 consid. 1.2). Même si l'impôt à la source est aussi un impôt à taux progressifs (consid. 5.2 non publié), l'annualisation litigieuse n'a rien à voir avec une question d'imposition dans le temps (supra consid. 8.3.1), de sorte que cet arrêt n'est pas applicable au cas d'espèce. En outre, la plupart des médecins employés par la recourante étaient résidents français et donc assujettis à l'impôt de manière limitée en Suisse (cf. art. 5 al. 1 let. a en lien avec l' art. 6 al. 2 LIFD ; art. 4 al. 2 let. a LHID), ce qui exclut de toute manière d'emblée pour eux l'application des anciens art. 209 al. 3 LIFD et 63 al. 3 LHID. Il n'y a donc pas de base légale pour l'annualisation litigieuse dans la LIFD et la LHID dans leur teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2020. Cette conclusion est encore corroborée par le fait que la situation a changé au 1er janvier 2021, avec l'entrée en vigueur de la révision du droit de l'imposition à la source (consid. 4.1 non publié). Depuis cette date en effet, de nouveaux alinéas 4 ont été introduits aux art. 85 LIFD et 33 LHID, lesquels

prévoient que l'Administration fédérale des contributions a notamment la compétence de déterminer comment le travail à temps partiel ou l'activité lucrative accessoire doivent être pris en compte et quels sont les éléments déterminants pour le calcul du taux de l'impôt. Dans son Message, le Conseil fédéral précise du reste que l'introduction de ces dispositions a été motivée par la volonté d'inscrire "maintenant (...) au niveau de la loi" une délégation de compétence à l'Administration fédérale en la matière (Message du 28 novembre 2014 concernant la loi fédérale sur la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative, FF 2015 644 ch. 2.1).

E. 8.1

En l'occurrence, la recourante soutient que la condition de la perte fiscale n'est remplie ni en lien avec l'absence de prélèvement à la source sur les montants encaissés sur place (ci-après consid. 8.2), ni en raison du fait qu'elle s'est abstenue d'annualiser les revenus des médecins sur une année pour calculer un revenu déterminant pour le taux (ci-après consid. 8.3).

E. 8.2

A juste titre, la recourante ne conteste plus qu'elle aurait dû prélever l'impôt à la source sur les montants encaissés sur place par les médecins. Ces montants représentent en effet une part du revenu de leur activité lucrative dépendante et étaient donc aussi soumis à l'impôt (consid. 5.2 non publié). Elle fait en revanche valoir qu'il n'y a pas de perte fiscale pour la collectivité publique, dans la mesure où l'Administration cantonale a, depuis lors, déjà récupéré l'impôt directement auprès de dix-neuf médecins. Comme la condition de la perte fiscale est réalisée au moment où la taxation est entrée en force en étant incomplète, le fait que l'Administration cantonale ait par la suite récupéré l'impôt dû sur ces montants n'affecte pas la réalisation de cette condition. Le grief est donc rejeté. Cela étant, le point de savoir comment il faut régler l'éventuel double encaissement de l'impôt par l'Administration cantonale sera traité ci-après, lors de l'examen du grief de violation du droit d'être entendu que la recourante soulève également (consid. 12 et 13 non publiés).

E. 8.3

Citant l'art. 127 al. 1 Cst., la recourante soutient que le principe consistant à annualiser les revenus des travailleurs pour établir un revenu déterminant pour le taux ne repose sur aucune base légale et que, par conséquent, aucune perte fiscale ne peut être retenue du fait qu'elle n'y a pas procédé.

E. 8.3.1

Il convient de relever au préalable que, sur le plan terminologique, lorsque la Cour de justice retient que les revenus des médecins doivent être "annualisés" pour fixer le revenu déterminant pour le taux de l'impôt à la source applicable, il ne s'agit pas véritablement d'une annualisation, mais plutôt d'une extrapolation du revenu effectivement réalisé. Le mécanisme appliqué par l'Administration BGE 149 II 177 S. 183 cantonale consiste en effet à déterminer quel revenu les médecins employés de la recourante - qui travaillaient sur appel, selon des durées variables et pas forcément tous les jours - auraient réalisé s'ils avaient exercé leur activité à plein temps (à savoir, dans le canton de Genève, durant 231 jours, supra let. B.c.), afin d'appliquer au revenu effectivement réalisé le taux d'impôt applicable à ce revenu extrapolé. L'Administration fédérale des contributions utilise du reste le terme d'"extrapolation" ou de "conversion" pour désigner le mécanisme consistant à convertir le revenu d'une activité lucrative exercée à temps partiel en revenu d'activité à plein temps afin de déterminer le taux d'impôt applicable (cf. la Circulaire n° 45 de

l'Administration fédérale des contributions [AFC] du 12 juin 2019 sur l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative des travailleurs, ch. 6.4 et ch. 7.3.2). Comme toutefois tant les autorités inférieures que la recourante parlent d'annualisation, on s'en tiendra à ce terme dans le présent arrêt.

E. 8.3.2

Le principe de la légalité est cardinal en droit fiscal, où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 Cst. (ATF 148 I 210 consid. 3.2.4; ATF 146 II 97 consid. 2.2.4; ATF 144 II 454 consid. 3.4; ATF 143 I 227 consid. 4.2). Selon cette disposition, les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être définis par la loi. Le principe de la légalité ne concerne pas seulement les impôts au sens propre du terme, c'est-à-dire les contributions publiques abstraites (sur la définition de l'impôt, cf. au surplus ATF 135 I 130 consid. 2; ATF 122 I 305 consid. 4b), mais toutes les contributions publiques, qu'elles soient fédérales, cantonales ou communales. S'agissant des contributions publiques de la Confédération, l'art. 127 al. 1 Cst. se recoupe avec l'art. 164 al. 1 let. d Cst., selon lequel les dispositions fondamentales relatives à la qualité de contribuable, à l'objet des impôts et au calcul du montant des impôts doivent être édictées sous la forme d'une loi fédérale (ATF 142 II 182 consid. 2.2.1; ATF 141 V 509 consid. 7.1.1; ATF 138 V 32 consid. 3.1.1). L'expression "mode de calcul" comprend la détermination de la base de calcul de l'impôt, ainsi que son barème. Les taux d'un impôt font donc partie des principes généraux qui régissent le régime fiscal au sens de l'art. 127 al. 1 Cst. (FLORENCE AUBRY GIRARDIN, in *Constitution fédérale, Commentaire*, 2021, n° 28 ad art. 127 Cst. ; URS BEHNISCH, in *Bundesverfassung, Kommentar*, 2015, n° 3 ad art. 127 Cst. ; VALLENDER/WIEDERKEHR, in *Die Schweizerische Bundesverfassung*, BGE 149 II 177 S. 184 3e éd. 2014, n° 8 ad art. 127 Cst. ; HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht*, vol. I, 9e éd. 2001, p. 131 n. 119 et n.b.p. 213). Par conséquent, une autorité ne peut pas, sans violer le principe de la légalité, appliquer à un élément imposable un taux d'impôt plus élevé que celui qui résulte de l'application des principes définis dans la loi formelle. L'exigence d'une base légale formelle en droit fiscal ne signifie pas qu'une délégation à l'organe exécutif soit totalement exclue. Une norme de délégation doit être suffisamment précise pour que le contribuable puisse cerner les contours de la contribution qui lui est réclamée. L'exigence de densité normative est toutefois élevée pour les impôts au sens propre du terme, car la base légale doit être précise et contenir tous les éléments essentiels au régime fiscal mis en place (cf. ATF 143 I 227 consid. 4.2; ATF 136 I 142 consid. 3.1). La jurisprudence a en revanche assoupli les exigences de densité normative en ce qui concerne le mode de calcul des contributions causales, en admettant que la compétence d'en fixer le montant peut être déléguée à l'exécutif lorsqu'il s'agit d'une contribution dont la quotité est limitée par des principes constitutionnels contrôlables, tels que ceux de la couverture des frais et d'équivalence (ATF 143 I 227 consid. 4.2.1; ATF 135 I 130 consid. 7.2; ATF 131 II 271 consid. 6.1).

E. 8.3.3

Compte tenu du grief de la recourante, il convient de vérifier si le principe consistant à annualiser les revenus périodiques de travailleurs imposés à la source pour déterminer le taux de l'impôt repose sur une base légale formelle.

E. 8.3.4

Les dispositions de la LIFD dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2020 consacrées au taux de l'impôt à la source sont les art. 85 LIFD (Principe régissant l'établissement du barème) et 86 LIFD (Structure du barème). Dans la LHID dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2020, les dispositions correspondantes sont les art. 32 et 33 LHID et, en droit cantonal genevois, les art. 3 et 4 LISP dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2020. Or, ces dispositions ne prévoient nullement le principe selon lequel les revenus de l'activité lucrative dépendante de travailleurs imposés à la source doivent être annualisés aux fins de la détermination du taux de l'impôt.

E. 8.3.5

La Cour de justice retient que l'annualisation litigieuse trouverait sa base légale à l'ancien art. 209 al. 3 LIFD (actuel art. 40 al. 3 LIFD) et à l'ancien art. 63 al. 3 LHID (actuel art. 15 al. 3 LHID). Ces dispositions, qui prévoient que, pour les revenus à caractère BGE 149 II 177 S. 185 périodique, le taux de l'impôt se détermine compte tenu d'un revenu calculé sur douze mois, s'appliquent toutefois lorsque l'assujettissement illimité à l'impôt d'un contribuable naît ou cesse en cours de période fiscale (cf. KÖNIG/MADUZ, in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Kommentar, 4 e éd. 2022, n o

E. 8.3.6

La Cour de justice se fonde aussi sur l'art. 1 al. 3 OIS dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2020 et justifie encore BGE 149 II 177 S. 186 l'annualisation litigieuse au nom de l'application d'un principe général du droit, en s'appuyant sur l'ATF 131 II 562. Toutefois, le fait que l'art. 1 al. 3 OIS prévoyait que les revenus périodiques réguliers soient convertis sur une année pour déterminer le taux ne pallie pas l'absence de base légale formelle dans la LIFD dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2020. Quant à l'ATF 131 II 562, le Tribunal fédéral y a admis que l'absence, dans l'ancienne loi fédérale du 18 décembre 1998 sur les jeux de hasard et les maisons de jeu, de disposition prévoyant l'annualisation du produit brut réalisé par une maison de jeu n'ayant été assujettie à l'impôt sur le produit brut des jeux que durant une partie de la période fiscale, était constitutive d'une lacune proprement dite et que le fait de combler cette lacune n'était pas contraire au principe de la légalité. En effet, dans le système fiscal suisse, l'annualisation des revenus pour fixer le taux de l'impôt était un principe généralement admis pour l'imposition des revenus à caractère périodique soumis à un taux progressif (consid. 3.7 de l'arrêt) et il s'agissait donc "simplement" de "compléter les règles relatives [...] à l'imposition dans le temps" (cf. consid. 3.8 de l'arrêt). Comme l'annualisation litigieuse n'est pas liée à une question d'imposition dans le temps, le principe général énoncé dans cet arrêt (qui mentionne du reste l'ancien art. 209 al. 3 LIFD au consid. 3.7) n'entre pas en ligne de compte en l'espèce.

E. 8.3.7

Le grief de violation de l'art. 127 al. 1 Cst. est donc fondé. Il en découle que la Cour de justice ne pouvait pas retenir l'existence d'une perte fiscale du fait que la recourante n'y a pas procédé.

E. 8.3.8

Cela ne veut pas encore dire qu'il n'y a pas eu de perte fiscale induite par la méthode que la recourante a utilisée pour prélever l'impôt à la source. Il ressort en effet des faits établis que l'Administration cantonale a constaté que, dans certains cas et indépendamment des montants encaissés sur place, la méthode de prélèvement de l'impôt utilisée par la recourante a notamment eu comme conséquence que des prestations pourtant soumises à

l'impôt n'ont fait l'objet d'aucun prélèvement (supra let. B.b; cf. aussi let. A.b, fin du premier paragraphe). Il faut donc déterminer dans quelle mesure il y a eu une perte fiscale liée à la méthode utilisée par la recourante pour prélever l'impôt sur les revenus de ses médecins. A cet effet, il faut recalculer les retenues d'impôt correspondant à la rémunération annuelle globale des médecins pour chaque période litigieuse (sans procéder à aucune annualisation) et comparer les BGE 149 II 177 S. 187 retenues ainsi obtenues avec celles que la recourante a effectivement opérées. Le Tribunal fédéral n'a pas à procéder lui-même à ces calculs. Le dossier devra donc être renvoyé à l'Administration cantonale pour qu'elle y procède (pour les détails, voir aussi consid. 13 non publié).

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