

# BGer 9C 676/2022 vom 24. April 2023

Bundesgericht, 2023-04-24, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_676\\_2022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_676_2022)

FR: TF 9C 676/2022 du 24 avril 2023

IT: TF 9C 676/2022 del 24 aprile 2023

## Regeste

Impôts cantonal et communal du canton de Genève et impôt fédéral direct 2012 et 2013 |  
Finances publiques & droit fiscal

## Erwägungen

### E. 1

L'arrêt attaqué est une décision finale ( art. 90 LTF ), rendue par une autorité judiciaire supérieure ayant statué en dernière instance cantonale ( art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public ( art. 82 let. a LTF ) qui ne tombe pas sous le coup d'une clause d'exception de l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. aussi l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et l'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14], renvoyant au Titre 4 de la LHID notamment). Le recours a par ailleurs été déposé en temps utile ( art. 100 al. 1 LTF ) et dans les formes prescrites ( art. 42 LTF ) par le destinataire de l'arrêt attaqué, qui a qualité pour recourir au sens de l' art. 89 al. 1 LTF . Le recours est donc recevable.

### E. 2

Selon l' art. 112 al. 1 let. a LTF , les décisions qui peuvent faire l'objet d'un recours devant le Tribunal fédéral doivent contenir les motifs déterminants de fait et de droit. En vertu de l' art. 112 al. 3 LTF , si une décision attaquée ne satisfait pas aux exigences fixées à l'al. 1, le Tribunal fédéral peut soit la renvoyer à l'autorité cantonale en invitant celle-ci à la parfaire, soit l'annuler. Dans le cas d'espèce, l'arrêt attaqué est incomplet ou erroné sur des éléments de fait déterminants pour la compréhension de la cause. La Cour de céans aurait donc pu le renvoyer à la Cour de justice en l'invitant à le parfaire. Un tel renvoi rallongerait toutefois encore la durée d'une procédure qui a été initiée il y a plus de dix ans. La Cour de céans y a partant renoncé et a complété, respectivement corrigé d'office l'état de fait en application de l' art. 105 al. 2 LTF , en se fondant, d'une part, sur le dossier cantonal et, d'autre part, sur les faits figurant dans les arrêts 2C\_60/2020 du 27 avril 2021 et 9C\_689/2022 du 12 avril 2023 rendus sur recours de la Société dans le contexte de la procédure en rappel d'impôt à la source susmentionnée (supra let. A.b et B.b).

### E. 3.1

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office ( art. 106 al. 1 LTF ). Selon l' art. 106 al. 2 LTF toutefois, il n'examine la violation de droits fondamentaux, ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal, que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée ( ATF 146 I 62 consid. 3; 142 II 369 consid. 2.1). Le Tribunal fédéral examine en principe librement la conformité du droit cantonal harmonisé et

de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID, à moins que les dispositions de cette loi fédérale ne laissent une marge de manoeuvre aux cantons, auquel cas son pouvoir d'examen se limite aux griefs constitutionnels dûment invoqués (cf. ATF 144 II 313 consid. 5.3; 134 II 207 consid. 2). Par ailleurs, le Tribunal fédéral n'est en principe pas lié par les motifs de l'autorité précédente ni par les moyens des parties; il peut donc admettre le recours pour d'autres motifs que ceux invoqués par le recourant, comme il peut le rejeter en opérant une substitution de motifs ( ATF 139 II 404 consid. 3; 138 III 537 consid. 2.2).

### **E. 3.2**

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente ( art. 105 al. 1 LTF ). Il peut toutefois, comme il l'a fait dans une large mesure en l'espèce, rectifier ou compléter d'office les constatations de l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 2 LTF ).

### **E. 4**

Le litige concerne l'impôt à la source du recourant pour les périodes fiscales 2012 et 2013. Il porte uniquement sur le point de savoir à quel taux le revenu que le recourant a réalisé pour la Société durant ces périodes doit être imposé. Le recourant n'ayant pas contesté les montants de revenus imposables tels qu'ils ont été fixés dans les décisions du 10 décembre 2019 de l'Administration cantonale et confirmés le 20 février 2020, ce point n'est en effet pas litigieux.

### **E. 5**

Il convient de préciser au préalable le droit applicable.

#### **E. 5.1**

En droit fédéral, l'impôt à la source est régi dans la LIFD et la LHID, qui sont applicables en l'espèce dans leur teneur en vigueur durant les périodes fiscales litigieuses (arrêts 9C\_689/2022 du 12 avril 2023 consid. 4.1; 2C\_60/2020 du 27 avril 2021 consid. 3 et 4). Certaines des dispositions de ces lois ont été modifiées par la loi fédérale sur la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative du 16 décembre 2016 et sont entrées en vigueur le 1er janvier 2021 (RO 2018 1813; FF 2015 625). Les périodes fiscales litigieuses étant antérieures à ces modifications, il sera fait référence à l'aLIFD et à l'aLHID pour mentionner les dispositions de ces lois dont la teneur a été modifiée au 1er janvier 2021. Au niveau réglementaire, l'ordonnance du 19 octobre 1993 du Département fédéral des finances sur l'imposition à la source, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013 (ci-après: aOIS), est applicable (RO 1993 3324). En conséquence, l' art. 15 OIS dans sa teneur en vigueur à compter du 1er janvier 2021 (RS 642.118.2), invoqué par le recourant, n'entre pas en considération.

#### **E. 5.2**

En droit cantonal genevois, l'ancienne loi genevoise du 23 septembre 1994 sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales (ci-après: aLISP) est applicable, de même que l'ancien règlement y relatif, du 12 décembre 1994 (ci-après: aRISP).

### **E. 6**

Durant les périodes fiscales litigieuses, le recourant, domicilié en France, a réalisé en Suisse des revenus d'activité lucrative dépendante pour son activité de médecin au sein de la

Société. Il a donc rempli un critère de rattachement économique à l'impôt, qui a entraîné un assujettissement à l'impôt limité à ce revenu (art. 5 al. 1 let. a et 6 al. 2 LIFD; art. 4 al. 2 let. a LHID ).

### **E. 6.1**

Le revenu de l'activité lucrative dépendante réalisé en Suisse par un travailleur qui n'est ni domicilié ni en séjour en Suisse est soumis à une imposition à la source (art. 91 aLIFD; art. 36 al. 1 aLHID art. 7 aLISP). L'impôt à la source sur le revenu de ces travailleurs est prélevé selon les mêmes principes que pour les travailleurs étrangers domiciliés ou en séjour en Suisse sans être au bénéfice d'une autorisation d'établissement (cf. les renvois de l'art. 91 al. 1 aLIFD aux art. 83 à 86 aLIFD, de l'art. 36 al. 1 aLHID aux art. 32 et 33 aLHID et de l'art. 7 aLISP aux art. 2 à 4 aLISP).

### **E. 6.2**

L'impôt à la source est calculé sur le revenu brut, lequel comprend tous les revenus provenant de l'activité pour le compte d'autrui (cf. art. 84 al. 1 et 2 aLIFD; art. 32 al. 1 et 3 aLHID; art. 2 al. 1 et 2 aLISP). Il se substitue à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal et communal perçus selon la procédure ordinaire (art. 87 et 99 aLIFD; art. 32 al. 1 et 35 al. 2 aLHID; art. 17 aLISP). La retenue comprend par conséquent les impôts fédéral, cantonal et communal (cf. art. 33 al. 1 aLHID; art. 3 al. 2 aLISP). Les cantons établissent leurs barèmes d'impôt à la source d'après les taux de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (dans le canton de Genève, cf. art. 3 aLISP). Les barèmes fédéraux, que l'Administration fédérale des contributions établit d'après les taux de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (art. 85 al. 1 aLIFD), sont ensuite incorporés aux barèmes cantonaux (art. 85 al. 2 aLIFD). Comme les barèmes de l'impôt sur le revenu sont progressifs (progressivité par tranches de revenus), les barèmes de l'impôt à la source le sont également (GUIDO JUD/PATRICK MEIER, in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Kommentar, 4e éd. 2022, n° 4 ad art. 85 DBG).

### **E. 6.3**

L'impôt à la source est perçu par le débiteur de la prestation imposable (à savoir, lorsqu'il concerne le revenu du travail, l'employeur du contribuable; arrêt 2C\_60/2020 du 27 avril 2021 consid. 6.1), qui est responsable du paiement de l'impôt à la source ( art. 88 al. 3 LIFD ; art. 37 al. 1 LHID ; art. 18 al. 3 aLISP). Si 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 dans le cadre d'une procédure en paiement complémentaire de l'impôt (cf. art. 138 al. 1 LIFD ; art. 49 al. 3 LHID ; art. 21 al. 1 aLISP). Si en revanche une décision fixant l'impôt à la source a été prononcée et qu'elle est entrée en force, seule une procédure en rappel d'impôt peut alors entrer en considération pour percevoir l'impôt à la source manquant (arrêt 2C\_60/2020 du 27 avril 2021 consid. 6.2 et 6.3) et elle peut être dirigée contre le débiteur de la prestation imposable (arrêt 2C\_60/2020 du 27 avril 2021 consid. 6.4). Quant au contribuable, il peut demander la rectification de son imposition à la source par la voie de la réclamation puis du recours (cf. art. 137 al. 1 et 139 LIFD ; art. 49 al. 2 et 50 al. 1 LHID; art. 23 et 24 aLISP).

### **E. 7**

En l'espèce, la Société a prélevé en 2012 un impôt à la source de 372 fr.10 sur un revenu brut de 71'560 fr. et, en 2013, un impôt de 1'965 fr. 10 sur un revenu brut de 69'439 fr. Le recourant a sollicité la rectification de son imposition à la source (supra let. A.b.). Dans ses

décisions du 10 décembre 2019, confirmées sur réclamation du contribuable le 20 février 2020, l'Administration cantonale a rectifié l'imposition à la source en défaveur du contribuable, puisqu'elle a annualisé son salaire brut sur 231 jours pour déterminer le taux de l'impôt. L'impôt à la source s'élevait désormais à 18'043 fr. 95 pour 2012 et à 14'145 fr. 60 pour 2013. Après déduction des montants versés par la Société, respectivement réclamés auprès d'elle par la voie du rappel d'impôt, le recourant était encore débiteur d'un montant de 612 fr. 05 pour 2012, mais créancier d'un montant de 331 fr. 55 pour 2013 (supra let. B.a.).

### **E. 7.1**

Selon la Cour de justice, les revenus que le recourant a réalisés pour son activité de médecin étaient des revenus périodiques, de sorte que c'était à bon droit que l'Administration cantonale les avait annualisés pour déterminer le taux d'imposition applicable à sa rémunération globale. Cette annualisation reposait en effet sur les art. 209 al. 3 aLIFD et 63 al. 3 LHID, elle était expressément prévue à l'art. 1 al. 3 aOIS et correspondait en outre à un principe général du droit, comme le Tribunal fédéral l'avait reconnu dans un arrêt publié aux ATF 131 II 562 .

### **E. 7.2**

A l'encontre de l'arrêt attaqué, le recourant fait valoir que l'extrapolation de son revenu pour obtenir un revenu déterminant pour le taux aboutit à une imposition disproportionnée et contraire au principe de l'imposition selon la capacité économique. Il soutient que le taux de l'impôt applicable à sa rémunération doit être fixé sans extrapoler son salaire brut, mais en tenant compte des revenus que lui et son épouse ont réalisés en France, comme l'avait fait l'Administration cantonale dans les décisions du 17 juillet 2018 qu'elle avait annulées le 23 juillet suivant. Ces deux points sont traités successivement ci-après.

### **E. 7.3**

S'agissant du grief relatif à l'annualisation des revenus, il convient de relever au préalable que, sur le plan terminologique, lorsque la Cour de justice retient que les revenus du recourant doivent être annualisés pour fixer le revenu déterminant pour le taux de l'impôt, il ne s'agit pas véritablement d'une annualisation, mais plutôt d'une extrapolation de ces revenus. Le mécanisme appliqué par l'Administration cantonale consiste en effet à déterminer quel revenu le recourant aurait réalisé s'il avait exercé son activité à plein temps (à savoir, dans le canton de Genève, durant 231 jours, supra let. B.a), et d'appliquer au revenu effectivement réalisé le taux d'impôt applicable à ce revenu extrapolé. Le recourant utilise du reste le terme d'extrapolation dans son mémoire, ce qui correspond à celui que l'Administration fédérale des contributions adopte également 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 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 les autorités inférieures parlent d'annualisation et que ce terme a été utilisé par le Tribunal fédéral dans l'arrêt 9C\_689/2022 qui a été rendu le 12 avril 2023 sur recours de la Société dans le cadre de la procédure en rappel et soustraction d'impôt à la source ouverte à son encontre par l'Administration cantonale, on s'en tiendra à ce terme dans le présent arrêt également.

#### **E. 7.3.1**

Le Tribunal fédéral s'est récemment prononcé sur le mécanisme d'annualisation litigieux dans l'arrêt 9C\_689/2022 du 12 avril 2023 précité. Il a d'abord rappelé que, selon le principe de la légalité en droit fiscal ( art. 127 al. 1 Cst. ; cf. aussi l' art. 164 al. 1 let . d Cst.), les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, devaient être définis par la loi, de sorte qu'une autorité ne pouvait pas, sans violer le principe de la légalité, appliquer à un élément imposable un taux d'impôt plus élevé que celui qui résultait de l'application des principes définis dans la loi formelle (arrêt 9C\_689/2022 consid. 8.3.2). Le Tribunal fédéral a ensuite rappelé que la nécessité d'une base légale formelle ne signifiait pas qu'une délégation à l'organe exécutif soit totalement exclue, mais que l'exigence de densité normative était élevée pour les impôts au sens propre du terme, car la base légale devait être précise et contenir tous les éléments essentiels au régime fiscal mis en place (arrêt 9C\_689/2022 consid. 8.3.2). S'agissant des taux de l'impôt à la source sur le revenu des travailleurs, le Tribunal fédéral a constaté que ni l'aLIFD ni l'aLHID ni l'aLISP, dans leur teneur applicable aux années 2008 à 2013 alors litigieuses, ne prévoyaient de principe selon lequel les revenus périodiques devaient être annualisés aux fins de la détermination du taux de l'impôt (arrêt 9C\_689/2022 consid. 8.3.4). En particulier, l'annualisation litigieuse ne pouvait pas reposer sur les art. 209 al. 3 aLIFD (actuel art. 40 al. 3 LIFD ) et 63 al. 3 aLHID (actuel art. 15 al. 3 LHID ). L'annualisation des revenus périodiques que ces articles prévoyaient était une règle d'imposition dans le temps, destinée à s'assurer que les contribuables qui n'étaient assujettis à l'impôt de manière illimitée que durant une partie de l'année soient imposés selon leur capacité économique ( art. 127 al. 2 Cst. ), compte tenu de la progressivité des taux de l'impôt sur le revenu. L'annualisation litigieuse n'avait toutefois rien à voir avec une question d'imposition dans le temps; au demeurant, ces dispositions ne s'appliquaient de toute manière pas aux personnes qui n'étaient assujetties à l'impôt que de manière limitée en Suisse (arrêt 9C\_689/2022 consid. 8.3.5). Par ailleurs, le fait que l'art. 1 al. 3 aOIS prévoyait la conversion sur une année des revenus périodiques réguliers ne palliait pas l'absence de base légale formelle dans l'aLIFD. Finalement, si le Tribunal fédéral avait retenu, dans l'arrêt publié aux ATF 131 II 562 , que 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, il s'agissait précisément de l'annualisation liée à l'imposition dans le temps, ce qui n'était pas le cas de l'annualisation litigieuse. Le Tribunal fédéral en a conclu que, faute de base légale durant les années litigieuses, il était exclu de procéder à l'annualisation de revenus de travailleurs imposés à la source pour fixer le taux de l'impôt.

### **E. 7.3.2**

Il découle de ce qui précède que c'est à juste titre que le recourant conteste l'annualisation de son revenu pour la fixation du taux, car ce mécanisme ne repose sur aucune base légale durant les périodes fiscales litigieuses. Son grief est donc admis, par substitution de motifs.

### **E. 7.4**

Reste encore à déterminer si, comme le soutient le recourant, les revenus que lui et son épouse ont réalisés en France en 2012 et 2013 doivent être pris en compte pour déterminer le taux de l'impôt à la source.

#### **E. 7.4.1**

Au vu de la progressivité des taux de l'impôt à la source (supra consid. 6.2), tenir compte de ces revenus pour déterminer le taux aboutirait forcément à alourdir la charge fiscale du recourant par rapport à un impôt calculé sur la seule base de son revenu suisse. On peut donc se demander si le recourant a véritablement intérêt à formuler un tel grief. Cette question souffre toutefois de rester indécise au vu de ce qui suit.

#### **E. 7.4.2**

Selon l' art. 7 al. 1 LIFD , les personnes physiques qui ne sont que partiellement assujetties à l'impôt sur le revenu en Suisse se voient appliquer le taux auquel leur revenu serait imposé si tous les éléments étaient imposables en Suisse. Cette disposition, qui pose le principe de la réserve de l'application du taux correspondant au revenu global net (JEAN-BLAISE PASCHOUD/DANIEL DE VRIES REILINGH, in Impôt fédéral direct [LIFD], Commentaire romand, 2e éd. 2017, n° 6 ad art. 7 LIFD ), ne s'applique toutefois en principe que pour les personnes soumises à l'impôt selon la procédure ordinaire, mais pas aux personnes imposées à la source de manière définitive (cf. arrêt 2P.145/1999 du 31 janvier 2000 consid. 3a/bb, in RF 55/2000, p. 438; STEFAN OESTERHELT/SUSANNE SCHREIBER, in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Kommentar, 4e éd. 2022, n° 4 ad art. 7 DBG; PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, in op. cit., n° 4 ad art. 7 LIFD ). L' art. 7 al. 1 LIFD ne s'applique donc pas aux travailleurs domiciliés à l'étranger soumis à l'impôt à la source pour le revenu de leur activité lucrative réalisé en Suisse en vertu de l' art. 91 LIFD . Leur revenu doit donc être imposé pour lui-même (principe de l'"Einzelbetrachtung"; PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, in op. cit., n° 7 let. a ad art. 7 LIFD ; PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1-48 DBG, 2e éd. 2019, n° 14 ad art. 7 DBG; OESTERHELT/SCHREIBER, in op. cit., n° 12 ad art. 7 DBG).

#### **E. 7.4.3**

Il découle de ce qui précède que le revenu brut du recourant doit être imposé sans tenir compte des revenus que lui ou son épouse ont réalisés à l'étranger.

#### **E. 8**

Ce qui précède conduit à l'admission du recours. L'arrêt attaqué est annulé et la cause est renvoyée à l'Administration cantonale pour qu'elle recalcule les montants d'impôt à la source sur le revenu brut du recourant au taux correspondant à ce revenu brut pour chacune des périodes litigieuses, c'est-à-dire sans annualiser son salaire brut ni tenir compte des revenus réalisés à l'étranger pour déterminer le taux de l'impôt. Comme les retenues à la source effectuées initialement par la Société paraissent très peu élevées au regard du revenu brut réalisé par le recourant (372 fr. 10 en 2012 et 1'965 fr. 10 en 2013), il est probable que ce recalcul aboutisse au constat que de l'impôt à la source a été insuffisamment prélevé pour les périodes fiscales 2012 et 2013. Toutefois, et conformément à l'arrêt 9C\_689/2022 du 12 avril 2023 consid. 13.1, l'Administration cantonale ne pourra réclamer les montants concernés qu'auprès de la Société dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt, et non auprès du recourant dans le cadre de la procédure de rectification. Cette solution se justifie par le fait que seule la Société est légalement responsable du paiement de l'impôt à la source (supra consid. 6.3).

#### **E. 9**

Au vu de l'issue de la procédure, les frais judiciaires seront mis à la charge du canton de Genève ( art. 66 al. 1 et 4 LTF ). Le recourant, qui a agi seul, n'a pas droit à des dépens.

**E. 10**

Le Tribunal fédéral ne fera pas usage de la faculté offerte par l' art. 67 LTF et renverra la cause à la Cour de justice pour qu'elle statue à nouveau sur les frais de la procédure antérieure.

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