

GE_GERICHTE ATA/1166/2015 vom 27. Oktober 2015

GE Cour de justice, 2015-10-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1166_2015

FR: GE_GERICHTE ATA/1166/2015 du 27 octobre 2015

IT: GE_GERICHTE ATA/1166/2015 del 27 ottobre 2015

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

À ce stade de la procédure, le litige ne concerne plus que l'impôt à la source payé par le contribuable pour la période fiscale 2012. Sont applicables au litige, au niveau fédéral, les dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), et sur le plan cantonal, celles découlant des 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), soit celles de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LISP - D 3 20) et 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), ainsi que, pour les questions de l'assujettissement fiscal, les dispositions de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). 3)

a. Le système de l'impôt à la source est défini aux art. 83 ss LIFD pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et, s'agissant de l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) aux art. 32 ss LHID, 1 ss LISP et 1 ss RISP. En matière d'imposition cantonale, le régime d'imposition à la source mis en place par la LHID est harmonisé avec le droit fédéral et le législateur genevois en a repris la teneur dans la LISP (Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4^{ème} éd., 2012, p. 289-290 n. 2).

b. Le système d'imposition à la source a pour fonction de se substituer à l'ICC et à l'IFD 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). Dans ce système, le débiteur de l'impôt est le débiteur de la prestation imposable, celui qui a l'obligation de retenir l'impôt et de verser au fisc. Ensuite d'une substitution fiscale, le sujet fiscal n'est plus directement le débiteur de l'impôt et il n'a plus aucun droit ni obligation tant que dure la substitution, laquelle porte d'abord sur le paiement, puis sur la procédure (Andrea PEDROLI in Dominique YERSIN/ Yves NOËL [éd]., *Impôt fédéral direct*, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral

- 9/16 - A/1779/2014 direct, 2008, p. 1004 n. 2 ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, *System des Steuerrechts*, 6^{ème} éd., p. 77 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 290 n. 3). Malgré cette substitution, le contribuable conserve malgré tout certaines obligations de procédure, telle celle de donner des renseignements sur les éléments déterminants pour la perception de l'impôt à la source (art. 136 LIFD ; art. 49 al. 1 LHID et 31 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 auquel se réfère l'art. 22 LISP ; Andrea PEDROLI, op. cit., ad art. 136 LIFD, p. 1289 n. 1).

c. Tant pour l'IFD que pour l'ICC, sont soumis à l'impôt à la source les travailleurs étrangers qui, sans être au bénéfice d'un permis d'établissement, sont, au regard du droit fiscal, domiciliés ou en séjour en Suisse (art. 83 al. 1 LIFD ; art. 32 al. 1 LHID et art. 1 al. 1 LISP) ou ceux qui n'y sont pas domiciliés mais qui y exerce une activité de type dépendante (art. 91 LIFD, 35 al. 1 let. a LHID et 7 LISP). 4)

Il est admis par les parties que le contribuable, même titulaire d'un permis de séjour qui l'autorise à travailler à Genève en tant que ressortissant d'un pays signataire de l'accord du 21 juin 1999 entre la Confédération suisse d'une part, et la Communauté européenne et ses États membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes (ALCP - RS 0.142.112.681), n'est pas domicilié à Genève au plan fiscal. Il n'est dès lors pas soumis à un assujettissement fiscal illimité en Suisse ou dans le canton de Genève, mais n'y est imposé qu'en fonction d'un rattachement personnel au sens des art. 3 al. 1 et 2 LIFD ou 3 al. 1 LHID et 2 al. 1 à 3 LIPP ou 2 al. 1 à 3 aLIPP-I, lié au seul exercice d'une activité lucrative en Suisse (art. 6 al. 1 LIFD ou 4 LHID et 3 al. 2 aLIPP ou 3 al. 2 LIPP).

Il ressort des pièces de la procédure que le contribuable est également assujetti en Hongrie où son épouse réside avec leurs enfants et qu'il n'est assujetti à l'impôt en Suisse qu'en fonction du seul rattachement économique représenté par son activité lucrative dépendante. Dans ces circonstances, c'est en conformité des art. 91 al. 1 LIFD et 7 LISP que, tant pour l'IFD que pour l'ICC, le revenu qu'il a perçu à Genève a fait l'objet d'une imposition à la source. 5) a. En matière d'IFD, 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 du mois de 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. Le délai à la fin du mois de mars suivant l'échéance de la prestation constitue en matière d'imposition fédérale un délai de péremption destinée à accroître la sécurité du droit (Andrea PEDROLI, op. cit., ad art. 137 LIFD, p. 1295 n. 6).

La décision à requérir par le contribuable constitue une décision en constatation qui vise à renseigner l'administré, de manière obligatoire pour

- 10/16 - A/1779/2014 l'autorité, sur une situation de droit ou une interprétation ou une application éventuelle du droit (Andrea PEDROLI, op. cit., ad art. 137 LIFD, p. 1294 n. 3). Le mécanisme de l'imposition à la source étant fondé sur le régime de l'auto-taxation, le délai de l'art. 137 LIFD a pour objectif de faire surgir rapidement les contestations éventuelles sur deux points seulement, à savoir sur le principe, ou sur le montant de la retenue d'impôt (Andrea PEDROLI, op. cit., ad art. 137 LIFD, p. 1295 n. 4).

b. Selon l'art. 138 al. 2 LIFD, lorsque le débiteur de la prestation imposable a opéré une retenue d'impôt trop élevée, il doit restituer la différence au contribuable. Cette disposition est le pendant de l'art. 138 al. 1 LIFD qui prévoit, à l'inverse, qu'en cas de retenue d'impôt insuffisante, ledit débiteur peut être obligé à s'acquitter de l'impôt qui n'a pas été retenu, en ayant toutefois la possibilité de se retourner contre le contribuable. La LIFD ne prévoit aucun délai pour accomplir de telles démarches.

c. Selon l'art. 139 al. 1 LIFD, le contribuable peut former une réclamation à l'encontre de la décision de constatation émise en application de l'art. 137 al. 1 LIFD, comme de celles qui l'ont été en vertu de l'art. 138 al. 1 ou 2 LIFD. 6)

Dans le canton de Genève, des règles en grande partie similaires à celles figurant aux art. 137 à 139 LIFD ont été adoptées dans la LISP, conformément à l'art. 49 al. 2 LHID. Ainsi, l'art. 23 al. 1 LISP oblige le contribuable qui conteste son assujettissement à requérir une décision de l'autorité fiscale à ce propos dans le même délai que celui imposé par l'art. 137 al. 1 LIFD. En revanche, si le contribuable conteste le montant de la retenue d'un impôt, il doit élever réclamation avant le 31 mars si l'attestation contenant le montant d'un impôt retenu lui a été remise avant le dernier jour du mois de février ; si l'attestation lui a été délivrée plus tard, il doit le faire dans les trente jours suivant la date de cette remise, mais au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle pour laquelle l'impôt à la source a été retenu. Cette légère différence de traitement est autorisée par le fait que le terme au 31 mars figurant à l'art. 137 al. 1 LIFD, n'a pas été repris à l'art. 49 LHID lors de l'adoption de cette norme (ATF 135 II 274 consid. 4.2 = RDAF 2010 II 168).

De même, conformément aux art. 49 al. 3 et 4 LHID, les art. 21 al. 3 et 4 LISP prévoient des mécanismes réglant les situations dans lesquelles s'est produite une retenue d'impôt à la source insuffisante ou excédentaire. Ainsi, lorsque le débiteur de la prestation imposable a effectué une retenue trop élevée, le département peut l'obliger à restituer l'excédent au contribuable ; si la retenue a été versée ou si les relevés prévus à l'art. 18 al. 1 let. c LISP ont déjà été établis, le département restitue l'excédent au contribuable. 7) a. Le Tribunal fédéral dans l'ATF 135 II 274 précité a explicité les rapports existants entre les art. 137 et 138 LIFD respectivement les art. 32 et ss LHID et les

- 11/16 - A/1779/2014 dispositions de droit cantonal les mettant en application de manière harmonisée (en l'occurrence, il s'agissait des art. 209 et ss de la loi fiscale du canton du Tessin du 21 juin 1994, dont la teneur des arts. 210 à 212 était calquée sur celle des art. 137 à 139 LIFD). Lesdits rapports devaient être interprétés de la manière suivante : le système de l'impôt à la source différait de celui de l'impôt ordinaire sur le revenu et la fortune par la mesure où il se fondait exclusivement sur une procédure d'auto-taxation. Le législateur avait imposé le respect d'un délai au 31 mars de l'année suivante pour requérir la décision de constatation de l'art. 137 al. 1 LIFD au cours des travaux législatifs, mais n'avait rien prévu à ce sujet, que ce soit à l'art. 138 LIFD, à l'art. 49 al. 1 LHID ou à l'art. 49 al. 2 LHID (consid. 4.2).

Il était nécessaire d'examiner les conséquences dérivant de l'écoulement du délai prévu à l'art. 137 al. 1 LIFD ou par le droit cantonal appliquant l'art. 49 LHID, en distinguant les cas où une décision avait été rendue par l'autorité fiscale de ceux où aucun acte formel de ce genre n'avait eu lieu (consid. 4.2).

Si une telle décision avait été requise dans le délai, le prononcé y relatif, dans la mesure où il n'était pas attaqué, entrait en force. Cette décision pouvait concerner le principe même de l'assujettissement ou le montant de celui-ci, comme par exemple la question de savoir si un impôt perçu à la source sur la base du droit interne était légitime sous l'angle d'un accord de double imposition (consid. 5.1 et doctrines citées). Dans une telle situation, la chose jugée étant intervenue, les questions réglées dans la décision ne pouvaient plus être examinées que si les conditions d'une révision au sens des art. 147 et suivants LIFD ou au sens du droit cantonal étaient réalisées, respectivement celle d'un rappel d'impôt (consid. 5.1).

Dans l'hypothèse où le contribuable ou le débiteur de la prestation imposable n'avait pas demandé une telle décision dans le délai prescrit, soit avant la fin du mois de mars suivant l'échéance des prestations, tant l'un que l'autre ne pouvait plus émettre de contestation sur

le principe de l'assujettissement fiscal. En revanche, il leur restait la possibilité de critiquer la somme de la retenue d'impôt. Une telle solution s'imposait dans la mesure où il n'était pas justifié, en matière d'impôt à la source, d'assimiler le taux de la taxation à une décision entrée en force (consid.5.3.3). Il n'y avait pas lieu de traiter plus favorablement le fisc que le contribuable. En l'absence de décision fondée sur l'art. 137 LIFD ou sur la disposition similaire de droit cantonal, il demeurait ainsi 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 ou la disposition de droit cantonal correspondante devaient ainsi être considéré comme des *lex specialis* par rapport à l'art. 137 LIFD ou à la disposition de droit cantonal qui en reprenait la teneur limitée aux problèmes qui se posaient dans le cas d'une retenue excessive ou insuffisante

- 12/16 - A/1779/2014 (consid 5.4). L'art. 138 al. 2 LIFD ou une disposition équivalente du droit cantonal 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 au regard du titre marginal de l'art. 138 LIFD (« paiement complémentaire et restitution d'impôt ») et au regard du contenu de l'art. 16 de l'ordonnance sur l'imposition à la source du 19 octobre 1993 (OIS - RS 642.118.2) (consid. 6. 3).

b. Le Tribunal fédéral a confirmé le principe précité dans trois arrêts ultérieurs (arrêt du Tribunal fédéral 2C_168/2014 du 29 octobre 2014 consid. 4.2 ; 2C_684/2012 du 5 mai 2013 consid. 5.1 ; 2C_601/2010 du 21 décembre 2010 consid. 2.2), avec toutefois des solutions différentes.

Dans l'ATF 135 II 274 comme dans l'arrêt 2C_601/2010 précités, il a admis le recours du contribuable. Celui-ci, formé en l'absence de toute requête à l'autorité fiscale basée sur l'art. 137 al. 1 LIFD, était fondé sur le fait que le débiteur de la prestation avait retenu un montant de l'impôt à la source trop élevé en se trompant de taux ou de barème.

En revanche, dans son arrêt 2C_684/2012 du 5 mai 2013 précité, il a rejeté le recours d'un contribuable qui demandait la rectification d'une imposition à la source pour tenir compte des pensions alimentaires qu'il avait versées à son ex-épouse et à sa fille. Dans une telle situation, le contribuable qui entendait faire valoir des déductions supplémentaires non prévues dans le barème devait respecter le délai mentionné à l'art. 137 al. 1 LIFD. En effet, on ne pouvait pas assimiler un tel contribuable à une victime du système de l'auto-taxation, à l'instar de celui qui se voit appliquer un barème ou un taux d'imposition erroné par son employeur. Celui qui entendait faire valoir des déductions supplémentaires était tenu à un comportement actif personnel car l'employeur ne pouvait procéder lui-même aux corrections nécessaires. Il devait s'adresser lui-même à l'autorité fiscale pour demander que de telles déductions, qui dépassaient les montants forfaitairement inclus dans le barème d'imposition de l'art. 86 LIFD, soit prises en considération. Il y avait lieu de distinguer entre la situation d'un contribuable se voyant appliquer un barème, ou dont l'imposition était erronée en raison d'une inadvertance de son employeur, alors que son revenu avait été déterminé de façon exacte en tenant compte des déductions forfaitaires des charges de famille, et celle d'un contribuable pour lequel l'employeur avait appliqué le barème exact au revenu déterminé selon des critères ordinaires et dans lequel c'était le contribuable lui-même qui revendiquait des déductions supplémentaires que seule l'administration fiscale pouvait effectuer. Dans un tel cas, il lui appartenait de faire preuve de diligence et de déposer sa demande dans le délai prévu par l'article 137 LIFD. À défaut, il était forclus.

Enfin, dans l'arrêt 2C_168/2014, il a admis le recours de l'autorité fiscale parce que la retenue à la source ne résultait pas de la seule procédure

- 13/16 - A/1779/2014 d'auto-taxation. Le contribuable, qui avait sollicité la prise en compte de déductions supplémentaires, avait fait l'objet de décisions de l'autorité fiscale suite à une requête fondée sur les art. 137 al. 1 LIFD et 23 al. 1 LISP qui étaient en force. Dès lors, le contribuable ne pouvait plus faire valoir d'autres déductions par le biais de demandes fondées sur les art. 138 LIFD et 21 LISP (consid 4.4). 8)

En l'occurrence, il n'est pas contesté que, dans le cadre de la procédure de taxation à la source dont il a fait l'objet durant l'exercice fiscal 2012, le contribuable n'a jamais entrepris de démarches auprès de la recourante avant le 31 mars 2013 pour contester le montant de son imposition à la source. Le délai légal de l'art. 137 al. 1 ou celui de l'art. 23 al. 1 LISP étant dépassé pour exiger que l'autorité fiscale statue sur l'existence ou l'étendue de son assujettissement et seule une action en restitution fondée sur les art. 138 LIFD ou 23 al. 2 LISP n'étant encore possible, il s'agit de qualifier la nature des prétentions qu'il a émises le 19 février 2014 pour déterminer si sa démarche peut s'inscrire dans ce dernier cadre, ainsi que le TAPI en a jugé. 9)

En l'espèce, l'intimé se plaint non pas de ce que son employeur ait appliqué un mauvais barème ou un taux inexact, mais d'avoir fait l'objet d'une retenue d'impôt trop importante, parce que portant sur des revenus non soumis à retenue en Suisse puisqu'ils se rapportent à une activité déployée à l'étranger et qu'il n'était pas un contribuable assujetti de façon illimitée en Suisse. Il était ainsi soumis aux dispositions de la CDI-Hongrie, et c'est dans cet État qu'il devait être imposé, pour la partie des activités professionnelles qu'il y avait déployée, si bien qu'il devait se voir restituer le montant retenu afférant à cette partie de ses revenus.

La chambre administrative relève à titre liminaire que l'imposition hongroise du contribuable ne résulte pas des pièces produites ; mais surtout que la problématique exposée relève d'une question d'assujettissement fiscal, du type de celle que le Tribunal fédéral avait citée à titre d'exemple dans son arrêt du 9 février 2009 (ATF 135 II 274 consid. 5.1). Il s'agit en effet de déterminer le lieu où un élément imposable doit être taxé au regard des dispositions d'une convention de double imposition. Or à teneur tant de l'art. 137 al. 1 LIFD que de l'art. 23 al. 1 LISP, pour régler une question de cette nature, tout contribuable soumis à l'impôt à la source se doit de solliciter une décision constatatoire tranchant la question de cet assujettissement avant le 31 mars de l'année suivant l'échéance de la prestation. N'ayant pas accompli cette démarche pour l'exercice fiscal 2012 dans le délai précité, le contribuable n'est plus en droit de réclamer la restitution de tout impôt à la source qui lui aurait été retenu de manière excessive parce qu'il se rapporterait à un revenu obtenu à l'étranger.

Le contribuable, confirmé en cela par le TAPI, se tient pour une « victime de la procédure d'auto-taxation » découlant des modalités de perception de l'impôt à la source. Ce point de vue ne peut être suivi. En effet, contribuable dans

- 14/16 - A/1779/2014 un autre État, il était à même de déceler par lui-même le risque d'une double imposition. S'il appartient à l'employeur, débiteur de l'impôt à la source de retenir les montants nécessaires sur les sommes soumises à l'impôt à la source selon le droit suisse aux fins de s'acquitter de ses obligations fiscales, on ne peut exiger de l'employeur qu'il se livre, dans le cadre de la procédure d'auto-taxation, à une analyse juridique de la situation

du sujet fiscal sous l'angle d'une éventuelle double imposition. C'est en effet ce dernier qui dispose des informations qui lui permettraient d'intervenir auprès de la recourante pour obtenir, dans le délai légal, une décision réglant précisément la question du montant de ses revenus assujettis.

C'est à tort que le TAPI a retenu que la problématique soulevée par le recours ne relevait pas d'une question d'assujettissement et que la voie d'une demande en restitution au sens des art. 138 al. 2 LIFD et 23 al. 2 LIFD restait ouverte. 10) Il reste à déterminer si la démarche du contribuable devait être considérée comme une demande de révision ou si le délai légal devait être restitué pour un autre motif.

À teneur des art. 147 LIFD pour l'imposition fédérale et 55 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), les décisions et prononcés définitifs des autorités fiscales peuvent faire l'objet d'une révision aux conditions déterminées dans ses dispositions légales. En l'occurrence, à teneur de la jurisprudence fédérale, l'auto-taxation ne peut être assimilée à une décision entrée en force si bien qu'a priori, la voie de la révision n'est pas ouverte pour remettre en question la portée d'un assujettissement à l'impôt à la source pour lequel aucune décision n'a été requise dans le délai légal imparti.

De même, en l'absence de situation de force majeure alléguée, on ne voit pas que la question d'une restitution du délai légal, possible à teneur de l'art. 16 al. 1 LPA soit à être examinée. 11) Le recours sera admis. Le jugement du TAPI du 2 février 2015 sera annulé partiellement dans la mesure où il mettait à néant la partie du dispositif de la décision sur réclamation du 13 mai 2014 concernant l'exercice fiscal 2012 et sera confirmé pour le surplus, ladite décision sur réclamation étant entièrement rétablie. 12) Vu l'issue du recours, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge du contribuable et intimé (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *

- 15/16 - A/1779/2014

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