

# **GE\_GERICHTE ATA/1726/2019 vom 26. November 2019**

GE Cour de justice, 2019-11-26, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_1726\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1726_2019)

FR: GE\_GERICHTE ATA/1726/2019 du 26 novembre 2019

IT: GE\_GERICHTE ATA/1726/2019 del 26 novembre 2019

## **Regeste**

Résumé: Admissibilité d'un rappel d'impôt effectué à l'encontre du débiteur de la prestation imposable s'étant acquitté, pour les années 2008 à 2013, d'un montant d'impôt à la source insuffisant. Principe de l'annualisation du revenu pour la détermination du taux de l'impôt en présence de revenus périodiques. Admission très partielle du recours en lien avec la quotité des amendes pour soustraction fiscale infligées.

## **Erwägungen**

### **E. 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. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). 2) a. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 142 I 155 consid. 4.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_626/2019 du 2 juillet 2019 consid. 3). La contestation ne peut excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer. L'objet d'une procédure administrative ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances, mais peut tout au plus se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés. Ainsi, si un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre des conclusions qui sortent du cadre des questions traitées dans la procédure antérieure (ATA/1314/2019 du 3 septembre 2019 consid. 5 et les références citées). Quant à l'autorité de recours, elle n'examine pas les prétentions et les griefs qui n'ont pas fait l'objet du prononcé de l'instance inférieure, sous peine de détourner sa mission de contrôle, de violer la compétence fonctionnelle de cette autorité-ci, d'enfreindre le principe de l'épuisement des voies de droit préalables et, en définitive, de priver les parties d'un degré de juridiction (ATA/1380/2019 du 10 septembre 2019 consid. 3a).

b. En l'espèce, contrairement à ce que soutient la recourante, celle-ci n'a contesté l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt ni dans le cadre de ses réclamations devant l'AFC-GE, ni dans le cadre de son acte de recours au TAPI. Elle n'a soulevé ce grief qu'à la suite de la comparution des parties, dans ses déterminations du 10 octobre 2018, en indiquant, dans ce cadre, uniquement que le rappel d'impôt ne lui était pas applicable, de sorte que le paiement complémentaire, seule procédure envisageable, était prescrit pour les années 2006 à 2008. Étant donné que la question des conditions d'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt outrepassait l'objet du litige, c'est à juste titre que le TAPI n'a pas procédé à l'examen de celles-ci. Toutefois, dans la mesure où la question de la prescription peut se poser, ce que la chambre de céans doit examiner d'office (ATA/962/2019 du 28 mai 2019 et les références citées), il convient néanmoins, sous cet

angle restreint, de déterminer si l'AFC-GE pouvait ouvrir une procédure en rappel d'impôt pour l'année 2008, les années 2006 et 2007, prescrites, n'étant pas concernées par le recours. 3) a. L'art. 137 al. 1 LIFD prévoit que, lorsque le contribuable ou le DPI conteste le principe même ou le montant de la retenue d'impôt, il peut, jusqu'à la fin mars

- 12/19 - A/4638/2017 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. Aux termes de l'art. 138 al. 1 LIFD, lorsque le DPI 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 DPI de se retourner contre le contribuable est réservé. Des dispositions similaires sont prévues par les art. 21 al. 3 et 4 et 23 de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LISP - D 3 20) et par l'art. 49 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14).

Ces dispositions doivent être interprétées en ce sens qu'après l'échéance du délai à fin mars, il n'est plus possible de soulever des contestations sur le principe de l'assujettissement fiscal, mais que seule demeure la possibilité de critiquer la somme de la retenue d'impôt et cela soit en faveur du fisc, soit en faveur du contribuable (ATF 144 II 313 consid. 6.2).

Le paiement complémentaire au sens de l'art. 138 LIFD ne suppose pas que les conditions restrictives du rappel d'impôt prévu à l'art. 151 LIFD soient remplies, la seule condition préalable étant que le débiteur de la prestation imposable ait opéré une retenue insuffisante ou n'en ait effectué aucune (Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], *Impôt fédéral direct, Commentaire romand*, 2e éd., 2017, p. 1756 n. 2 ad art. 138 LIFD). Dans la mesure où l'autorité n'a pas rendu une décision relative à l'existence et l'étendue de l'assujettissement au sens de l'art. 137 LIFD, elle devra rendre une décision en paiement complémentaire. Toutefois, si la dette d'IS a déjà été établie par l'autorité de taxation entrée en force selon l'art. 137 LIFD, seul un rappel d'impôt peut encore avoir lieu aux conditions de l'art. 151 LIFD (Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], *op. cit.*, p. 1756 n. 3)

Dans le système de l'IS, la retenue de l'impôt implique une substitution fiscale, le DPI ayant les obligations formelles et matérielles qui sont liées au rapport juridique d'impôt, à la place du contribuable (Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], *op. cit.*, p. 1743 n. 1 ad art. 136 LIFD). Bien que le DPI ne soit pas le contribuable au sens strict, il le représente néanmoins vis-à-vis des autorités, en étant tenu de payer et de déclarer pour le compte et au nom du contribuable pour lequel il agit. Les litiges prennent naissance dans l'obligation du DPI de retenir l'impôt, et, de son propre chef, d'en verser le montant à l'autorité fiscale, laquelle doit toutefois intervenir parfois dans la procédure en rendant des décisions, notamment lorsque, en violation des prescriptions, la retenue ou le versement de l'IS est omis ou qu'une retenue insuffisante a été effectuée, ou encore en cas de divergences entre le DPI et le contribuable (Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], *op. cit.*, p. 1749 n. 1 et 2 ad art. 137 LIFD).

- 13/19 - A/4638/2017

b. Le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète. Le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 152 al. 1 et 3 LIFD ; art. 53 al. 2 et 3 LHID ; art. 61 al. 1 et 3 LPFisc).

c. En l'espèce, il ressort du dossier que l'autorité intimée a, entre 2009 et 2014, régulièrement transmis à la recourante, en tant que DPI, des bordereaux d'IS, qui doivent être considérés comme une notification de la décision de taxation (ATA/687/2017 du 20 juin 2017 consid. 6b), notamment le 19 mai 2009 pour l'IS 2008. Étant donné qu'il s'agit de décisions au sens de l'art. 137 LIFD, qui sont entrées en force pour ne pas avoir été contestées, un paiement complémentaire n'était ainsi plus envisageable et seul pouvait entrer en ligne de compte un rappel d'impôt en raison des éléments révélés à la suite du contrôle effectué dans les locaux de la recourante du 11 au 13 novembre 2014. En tant que par substitution fiscale le DPI a l'obligation de retenir l'IS et d'en verser le montant à l'autorité fiscale, celle-ci pouvait ainsi ouvrir à son encontre une procédure en rappel d'impôt pour les montants insuffisamment perçus, ce qu'elle a fait par courrier du 5 décembre 2014. Le délai de péremption de dix ans a ainsi été respecté, de même que le délai concernant le droit de procéder au rappel d'impôt, qui n'est ainsi pas prescrit. 4)

Ainsi délimité, le litige concerne la méthode de détermination du taux de l'IS pour les années 2008 à 2013, ainsi que les amendes pour soustraction fiscale infligées par l'autorité intimée pour les mêmes périodes fiscales. 5) a. La recourante conteste l'annualisation du revenu pour la détermination du taux d'IS effectué par l'autorité intimée.

b. Selon l'art. 91 LIFD, les travailleurs qui, sans être domiciliés ni en séjour en Suisse, y exercent une activité lucrative dépendante pendant de courtes périodes, durant la semaine ou comme frontaliers, sont soumis à l'IS sur le revenu de leur activité, conformément aux art. 83 à 86 LIFD. L'impôt est calculé sur le revenu brut, qui comprend tous les revenus provenant d'une activité pour le compte d'autrui, y compris les revenus accessoires (art. 84 LIFD). L'AFC-CH établit le barème des retenues d'après les taux de l'IFD et fixe, en accord avec l'autorité cantonale, les taux qui doivent être incorporés dans le barème cantonal au titre de l'IFD (art. 85 al. 1 et 2 LIFD). La retenue comprend par conséquent les impôts fédéral, cantonal et communal, les mêmes modalités de retenue à la source étant imposées aux cantons par les art. 2 al. 1 let. c, 32 à 34 LHID (art. 2 ss LISP). L'IS se substitue à l'IFD perçu selon la procédure ordinaire (art. 99 LIFD) et par conséquent également à l'ICC perçu selon la procédure ordinaire (ATF 136 II 241 consid. 10.3). D'après l'art 86 LIFD, le barème tient compte des frais professionnels (art. 26 LIFD) et des primes et cotisations d'assurances (art. 33 al.

- 14/19 - A/4638/2017 1 let. d, f et g LIFD) sous forme de forfait, ainsi que des charges de famille du contribuable (art. 35 et 36 LIFD).

c. Selon l'art. 209 al. 3 aLIFD, dans sa teneur au moment des périodes fiscales en cause et qui correspond désormais à l'art. 40 al. 3 LIFD, si les conditions d'assujettissement ne sont remplies que durant une partie de la période fiscale, l'impôt est prélevé sur les revenus obtenus durant cette période. Pour les revenus à caractère périodique, le taux de l'impôt se détermine compte tenu d'un revenu calculé sur douze mois ; les revenus à caractère non périodique sont soumis à un impôt annuel entier, mais ne sont pas convertis en un revenu annuel pour le calcul du taux. L'art. 63 al. 3 aLHID (désormais art. 15 al. 3 LHID) avait la même teneur. Sur le plan cantonal, il en va de même de l'art. 62 al. 3 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), applicable à compter du 1er janvier 2010, et de l'art. 2 al. 4 de l'ancienne loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (aLIPP-II - D 3 12), applicable jusqu'au 31 janvier 2009.

Les revenus à caractère périodique correspondent à des revenus obtenus à intervalles réguliers (mensuellement, trimestriellement ou semestriellement) au cours de la période fiscale. Les revenus acquis en une seule fois au cours de la période fiscale correspondent en revanche à des revenus à caractère non périodique (Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., p. 912 n. 26 et 30 ad art. 40 LIFD). Si le revenu a influencé la situation économique du contribuable pendant toute la période d'assujettissement, ce revenu aura un caractère périodique ; il sera considéré comme non périodique s'il n'a influencé la situation économique du contribuable que pendant une partie de la période d'assujettissement (Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., p. 913 n. 30 ad art. 40 LIFD). Le salaire mensuel, également celui provenant d'une activité à temps partiel, est un revenu à caractère périodique (Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., p. 913 n. 34 ad art. 40 LIFD).

Dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013, l'art. 1 al. 3 de l'ordonnance du département fédéral des finances sur l'imposition à la source dans le cadre de l'IFD du 19 octobre 1993 (OIS - RS 642.118.2) traitant des barèmes pour les travailleurs prévoyait que l'AFC-CH établissait les barèmes et les déductions applicables pour la taxation annuelle. Pour déterminer le taux, les revenus périodiques réguliers étaient convertis sur une année.

Dans le système fiscal suisse, l'annualisation des revenus pour fixer le taux de l'impôt se présente comme un principe généralement admis pour l'imposition des revenus à caractère périodique soumis à un taux progressif (ATF 131 II 562 consid. 3.7). La règle de l'annualisation des revenus est destinée à garantir le respect des principes constitutionnels de l'égalité de traitement entre contribuables et de l'imposition selon la capacité économique (art. 127 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101). Le principe

- 15/19 - A/4638/2017 de la capacité contributive exige en effet que chaque contribuable participe à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en fonction de ses moyens, avec une charge fiscale adaptée à sa substance économique (ATF 131 II 562 consid. 3.7 et les références citées). Dans un cas concernant l'impôt sur le produit des jeux en application de l'ancienne loi fédérale sur les jeux de hasard et les maisons de jeu du 18 décembre 1998 (aLMJ – RS 935.52), le Tribunal fédéral a considéré que l'absence de règle d'annualisation avait valeur de lacune proprement dite que les autorités étaient fondées et tenues de combler dans une perspective d'interprétation conforme à la Cst. Une telle manière de faire n'avait pour effet ni d'étendre la qualité de contribuable, ni de créer de nouvelles matières imposables ou de nouveaux faits générateurs d'imposition, mais visait à compléter les règles relatives à la procédure de taxation et à l'imposition dans le temps. L'impôt sur le produit brut des jeux devait ainsi être prélevé selon les mêmes bases d'imposition pour tous les contribuables, quelle que soit la durée de leur assujettissement (ATF 131 II 562 consid. 3.8).

d. Les barèmes, de même que les déductions sociales, ont pour but d'adapter, de manière schématique, la charge d'impôt à la situation personnelle et économique particulière de chaque catégorie de contribuable, conformément au principe de l'imposition selon la capacité économique de l'art. 127 al. 2 Cst. Ce sont autant d'ajustements légaux de la charge fiscale qui montrent que le législateur a distingué les catégories de contribuables en fonction de leur capacité économique de façon à établir entre elles et, sous cet angle restreint, une certaine égalité de traitement. La réglementation légale en matière de déductions comprend nécessairement un certain schématisme en raison de la multiplicité

des situations individuelles à considérer, ce qui est toutefois, de manière générale, compatible avec les principes ancrés à l'art. 127 Cst. Le Tribunal fédéral a retenu à plusieurs reprises qu'il n'était pas réalisable, pour des raisons pratiques, de traiter chaque contribuable de façon exactement identique d'un point de vue mathématique et que, de ce fait, le législateur était autorisé à choisir des solutions schématiques. S'il n'est pas possible de réaliser une égalité absolue, il suffit que la réglementation n'aboutisse pas de façon générale à une charge sensiblement plus lourde ou à une inégalité systématique à l'égard de certaines catégories de contribuables (ATF 141 II 338 consid. 4.5 et les références citées).  
6)

En l'espèce, contrairement à ce que soutient la recourante, l'annualisation des revenus des médecins travaillant pour son compte en vue du calcul du taux d'imposition de l'IS repose bien sur les bases légales et réglementaires susmentionnées, qui prévoient expressément ce principe, lequel constitue au demeurant une règle généralement admise en droit fiscal suisse, indépendamment d'une activité à plein temps ou à temps partiel. Il importe ainsi peu que, comme l'allègue la recourante, les directives applicables pendant les périodes fiscales litigieuses ne prévoyaient rien à ce sujet.

- 16/19 - A/4638/2017

La recourante ne peut pas non plus être suivie lorsqu'elle se prévaut de l'absence de périodicité des revenus perçus par ses médecins, en raison de leur irrégularité. S'il est vrai que leur rémunération peut être variable en fonction du nombre et de la durée des consultations effectuées dans l'année, il n'en demeure pas moins que les médecins qu'elle a engagés sur la base d'un contrat de travail offrent leurs prestations selon un horaire déterminé d'entente avec la recourante, pour un nombre de jours déterminés par année, une telle situation se renouvelant d'année en année. Ainsi, en tant qu'ils ont été obtenus à intervalles réguliers par les différents médecins qu'elle emploie, sur plusieurs années, les revenus perçus par ceux-ci doivent être qualifiés de périodiques. C'est dès lors à juste titre que l'AFC-GE a procédé à l'annualisation de leur rémunération pour déterminer le taux d'imposition, ce qu'a également confirmé le TAPI.

La recourante conteste le nombre de jours retenus par le TAPI pour procéder à une annualisation, indiquant que seuls 120 jours devaient être retenus, ce qui correspond à une activité à temps partiel, conformément à une étude de l'observatoire suisse de la santé. Une telle argumentation ne repose sur aucun fondement, ce d'autant que la recourante a indiqué que les médecins qu'elle employait avaient également une autre activité pour le compte d'autres entités ou en qualité d'indépendants, de sorte qu'ils n'exerçaient ainsi techniquement pas une activité à temps partiel. En retenant une activité exercée à plein temps pendant 231 jours de travail par année civile sur la base du nombre légal de semaines de vacances par année, du nombre de jours travaillés par semaine et de jours fériés légaux à Genève, le TAPI, dont le raisonnement ne prête pas le flanc à la critique, a ainsi correctement procédé à l'annualisation des revenus des médecins pour la détermination du taux de l'IS, de sorte que le grief de la recourante sera également écarté.

Il en va de même de l'inégalité de traitement et de l'arbitraire invoqués. En particulier, l'AFC-GE n'apparaît pas avoir traité de manière différente les médecins soumis à l'IS, lesquels ont vu leur revenu systématiquement annualisé, comme ses représentants l'ont indiqué devant le TAPI, étant précisé que, d'une part, l'imposition à la source des étrangers non établis repose selon la jurisprudence sur des motifs objectifs (ATF 124 I 247 consid. 6)

et, d'autre part, l'établissement de barèmes repose nécessairement sur un certain schématisme qui ne permet pas de prendre en compte chaque particularité, comme la fixation, en l'espèce, du salaire des médecins par rapport à un pourcentage du montant facturé aux patients. Ces griefs seront également écartés, de sorte que le jugement du TAPI sera confirmé sur le point considéré. 7) a. La recourante conteste les amendes infligées par l'autorité intimée pour soustraction d'impôt, arguant qu'aucune faute ne lui serait imputable.

b. Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une

- 17/19 - A/4638/2017 taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende (art. 175 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc).

Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent dès lors être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier. Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (ATA/1427/2019 du 24 septembre 2019 et la référence citée). Le contribuable agit avec négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, il ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand le contribuable n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle (art. 18 al. 3 du code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 9.1).

Lorsqu'une soustraction fiscale est commise par une personne morale, celle-ci est elle-même punissable d'une amende en matière d'IFD et d'ICC (art. 181 al. 1 LIFD ; art. 74 al. 1 LPFisc) et le comportement de ses organes lui est imputable pour examiner les éléments subjectifs de l'infraction (ATA/222/2019 du 5 mars 2019 consid. 9b).

c. La quotité de l'amende est, en général, fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 2 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc). Il convient notamment de réduire le montant de l'amende lorsque le contribuable a agi par négligence, celle-ci devant être considérée comme un cas de faute légère au sens de l'art. 175 LIFD ATA/1427/2019 précité consid. 4a).

d. En l'espèce, c'est à juste titre que le TAPI a retenu que l'action pénale n'était prescrite ni sous l'angle de l'ancien ni sous celui du nouveau droit, ce qui n'est du reste pas litigieux. Il résulte en outre de ce qui précède que les éléments constitutifs objectifs de l'infraction de soustraction d'impôt sont réalisés, puisqu'en ne procédant pas à l'annualisation des rémunérations de ses employés pour la détermination du taux d'IS, la recourante a prélevé un montant d'IS insuffisant pour les années 2008 à 2013, créant ainsi un dommage pour la collectivité.

La recourante se prévaut d'un manque de clarté des dispositions légales applicables, l'AFC-GE n'ayant pas été en mesure de lui expliquer la manière de procéder à la détermination du taux de l'impôt. Outre le fait qu'il ne ressort pas du dossier que tel aurait été le cas, la recourante, en sa qualité d'employeur et de DPI, ne pouvait ignorer le contenu des dispositions légales et réglementaires susmentionnées, applicables pendant les périodes fiscales en cause,

- 18/19 - A/4638/2017 indépendamment de l'existence ou non de directives en la matière. Si elle n'était pas certaine de la méthode à utiliser pour le prélèvement de l'IS, il lui appartenait de prendre contact avec l'AFC-GE, comme l'aurait fait tout employeur dans la même situation, et non pas de procéder selon une méthode qui lui était propre. C'est dès lors à juste titre que l'AFC-GE, tout comme le TAPI, a reconnu que ses organes avaient commis une faute, à tout le moins par négligence, qui lui est imputable.

S'agissant enfin de la quotité des amendes infligées, elle correspond au minimum, incompressible, prévu par la loi, de sorte qu'elle sera également confirmée. Toutefois, étant donné que le TAPI a procédé à une correction, en faveur de la recourante, de la base de calcul retenue pour l'IS, sur la base de 231 jours et non de 240 jours comme l'avait fait l'autorité intimée, le montant des amendes doit être adapté en conséquence, de sorte que le recours sera très partiellement admis, sur ce seul point, et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour l'établissement de nouveaux bordereaux d'amende pour l'IS 2008 à 2013. 8)

Vu ce qui précède, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe dans une très large mesure (art. 87 al. 1 LPA), et une indemnité de procédure de CHF 500.- lui sera allouée, étant donné qu'elle obtient partiellement gain de cause (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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