

# **GE\_GERICHTE ATA/6/2014 vom 7. Januar 2014**

GE Cour de justice, 2014-01-07, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_6\\_2014](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_6_2014)

FR: GE\_GERICHTE ATA/6/2014 du 7 janvier 2014

IT: GE\_GERICHTE ATA/6/2014 del 7 gennaio 2014

## **Regeste**

Résumé: Le contribuable, domicilié en France et travaillant à Genève, a été soumis à l'impôt à la source de 2006 à 2009. Le 1er septembre 2011, il a déposé une réclamation auprès de l'administration fiscale cantonale (AFC), celle-ci n'ayant pas tenu compte de la naissance de son troisième enfant en 2005. Il ne s'était pas rendu compte de cette erreur avant. L'AFC a rejeté sa réclamation au motif qu'elle était tardive. Sur recours, le Tribunal administratif de première instance (TAPI) a confirmé la décision de l'AFC. Après examen de la jurisprudence du Tribunal fédéral et après avoir comblé une lacune authentique de la loi, la chambre administrative admet le recours déposé devant elle par le contribuable. Il était fondé à demander la restitution des impôts à la source retenus en trop dans les 5 ans à compter de la connaissance du motif de restitution, ce droit s'éteignant 10 ans après la fin de l'année au cours de laquelle a eu lieu le paiement.

## **Erwägungen**

### **E. 21**

décembre 2010 consid. 2.2).

Le Tribunal fédéral a jugé dans l'ATF 135 II 274 une espèce dans laquelle 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

- 6/9 - A/4609/2011 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 par rapport à l'art. 16 de l'ordonnance sur l'imposition à la source du 19 octobre 1993 (OIS – RS 642.118.2).

Dans un autre arrêt déjà lui aussi cité (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_601/2010 du 21 décembre 2010 consid. 2.2), le Tribunal fédéral a confirmé cette jurisprudence dans un cas où un barème erroné avait été utilisé, la recourante ayant été taxée selon le barème correspondant aux personnes seules alors qu'elle avait un enfant à charge.

c. L'art. 23 al. 2 LISP, qui constitue le pendant au 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.

d. Selon l'art. 21 al. 3 et 4 LISP, 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. Ces dispositions font écho à l'art. 49 al. 4 LHID, selon lequel si le débiteur (soit l'employeur) a opéré une retenue d'impôt trop élevée, il doit restituer la différence au contribuable. 4)

Dans plusieurs arrêts récents (parmi d'autres ATA/397/2013 du 25 juin 2013 ; ATA/744/2012 du 30 octobre 2012 ; ATA/284/2012 du 8 mai 2012 ; ATA/547/2011 du 30 août 2011), 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 la formuler dans le délai légal.

Cette jurisprudence a été confirmée par le Tribunal fédéral (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_684/2012 précité consid. 5), lequel a néanmoins précisé que la situation du contribuable qui se prévaut de déductions supplémentaires était plus proche de celle d'un contribuable qui faisait l'objet d'une taxation ordinaire que de celle du contribuable taxé à la source en application des seuls barèmes applicables ; et que contrairement au contribuable qui était victime d'une erreur de barème ou de taux d'imposition de son employeur, dont il ne pouvait pas

- 7/9 - A/4609/2011 s'apercevoir sans autre, le contribuable qui omettait de faire valoir des déductions supplémentaires dans le délai imparti se rendait coupable d'une violation de ses obligations de diligence, et devait donc en supporter les conséquences. 5)

En l'espèce, le recourant a été taxé selon un barème inadéquat (soit apparemment celui correspondant à deux charges de famille, alors qu'il en avait trois depuis l'année 2005). Selon la jurisprudence précitée – rien ne distingue en effet la présente cause de l'Arrêt du 2C\_601/2010 du 21 décembre 2010 – c'est dans un tel cas la procédure de restitution de l'impôt au sens des art. 138 al. 2 LIFD et 21 al. 4 LISP qui trouve application. 6)

L'interprétation de la loi peut conduire à la constatation d'une lacune. Une lacune proprement dite suppose que le législateur s'est abstenu de régler un point qu'il aurait dû régler et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi. Il appartient à l'autorité de remédier à une éventuelle lacune apparente de la loi, lorsque celle-ci, même interprétée, n'apporte pas de solution sur un point qu'elle devrait régler, ou à une lacune occulte, lorsque le législateur a omis d'adjoindre, à une règle conçue de façon générale, la restriction ou la précision que le sens et le but de la règle considérée ou d'une autre règle légale imposent dans certains cas. L'autorité n'est en revanche pas autorisée à pallier l'absence d'une règle qui paraît simplement désirable (ATF 139 I 57 consid. 5.2 ; 135 IV 113 consid. 2.4.2).

Reste à savoir si le recourant a agi en temps utile pour tout ou partie des exercices concernés. 7)

A cet égard, la jurisprudence précitée n'indique pas dans quel délai le contribuable doit s'adresser à l'administration pour obtenir la restitution du trop-perçu.

Selon la doctrine, qui se réfère à l'art. 104 al. 4 LIFD, c'est le droit cantonal qui règle ces questions en l'absence d'une solution de droit fédéral (P. AGNER/ B. JUNG/G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, p. 430 ; R. ZIGERLIG/G. JUD, in M. ZWEIFEL/P. ATHANAS [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Vol. I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 83 - 222, 2000, ad art. 138 n. 2). 8) a. La LISP ne prévoit pas non plus de délai spécifique pour demander la restitution. Il s'agit là d'une lacune authentique de la loi, que la chambre de céans doit combler.

b. Selon l'art. 32 al. 2 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales, du 26 juin 2008 (LPGIP – D 3 18), les demandes en restitution de l'impôt payé par erreur doivent être adressées au département des finances dans les 5 ans à compter de la

- 8/9 - A/4609/2011 connaissance par le contribuable du motif de la restitution ; le droit à la restitution s'éteint 10 ans après la fin de l'année au cours de laquelle a eu lieu le paiement. Quand bien même cette disposition ne s'applique pas directement à l'impôt à la source (art. 1 LPGIP a contrario), elle offre une solution parfaitement adéquate et apte à combler la lacune précitée. L'art. 21C LISP y renvoie du reste expressément à propos d'un autre aspect de la restitution d'impôts. 9)

Il résulte de ce qui précède qu'en réclamant la restitution de l'impôt à la source le 2 septembre 2011, soit nécessairement moins de cinq ans après avoir eu connaissance du motif de restitution et moins de dix ans après la fin des années où le paiement a eu lieu, le recourant a déposé sa demande de restitution en temps utile. 10) Il y a donc lieu que l'AFC-GE y fasse droit et calcule l'impôt à restituer ainsi que les éventuels intérêts rémunérateurs y associés. La cause lui sera ainsi renvoyée au sens des considérants, le recours devant être admis et le jugement du TAPI annulé. 11) Vu l'issue du litige, aucun émolument ne sera perçu (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée au recourant, celui-ci n'y ayant pas conclu et n'exposant pas avoir engagé de frais pour sa défense, qu'il a assumée en personne (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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