

GE_GERICHTE JTAPI/263/2024 vom 25. März 2024

GE Cour de justice, 2024-03-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_263_2024

FR: GE_GERICHTE JTAPI/263/2024 du 25 mars 2024

IT: GE_GERICHTE JTAPI/263/2024 del 25 marzo 2024

Erwägungen

E. 1

Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 cum art. 24 de loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 - aLISP - D 3 20, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2020 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

E. 2

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable sous l'angle des art. 49 LPFisc et 140 LIFD, étant précisé qu'il l'est également en tant qu'il porte sur les périodes 2015 et 2019, nonobstant le fait que celles-ci n'ont fait l'objet d'aucun bordereau de taxation. En effet, dans la mesure où par les décisions sur réclamation contestées, l'AFC-GE a

- 6/13 - A/4262/2022 expressément refusé de revoir les taxations pour ces deux périodes, ce que le recourant conteste, il convient d'entrer en matière.

E. 3

Dans sa réponse, l'AFC-GE a accepté d'annuler les bordereaux d'amende, retenant finalement que seule la tentative de soustraction pouvait être reprochée au recourant, mais que celui-ci avait agi par négligence. Il lui en sera donné acte, compte tenu de ce qui suit.

E. 4

Préalablement, il convient de rappeler que dans la procédure de recours, le tribunal a les mêmes compétences que l'AFC-GE dans la procédure de taxation (cf. art. 144 al. 4 LIFD et 50 al. 2 LPFisc) et qu'il peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables (cf. art. 143 al. 1 LIFD et 51 al. 1 LPFisc).

E. 5

La nouvelle loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 16 janvier 2020 (LISP - D 3 20), entrée en vigueur le 1er janvier 2021, stipule que l'IS pour les prestations échues jusqu'au 31 décembre 2020 - comme celui en l'espèce - est régi par l'ancien droit (art. 22), à savoir la aLISP citée plus haut.

E. 6

Selon l'art. 83 al. 1 de la LIFD, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2020 (ci-après : aLIFD), et art. 1 al. 1 aLISP, 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, sont

assujettis à un impôt perçu à la source sur le revenu de leur activité lucrative dépendante. Aux termes de l'art. 1 al. 3 let b. LISP, ne sont pas assujettis à la perception de l'IS les contribuables « qui acquittent l'impôt sur la fortune dans le canton ».

E. 7

L'art. 90 al. 1 aLIFD prévoit que les personnes assujetties à l'IS sont imposables selon la procédure ordinaire « sur leurs revenus qui ne sont pas soumis à l'impôt à la source », au taux auquel leur revenu serait imposé si tous les éléments étaient imposables en Suisse (art. 7 aLIFD). Selon l'art. 5 al. 1 aLISP, intitulé « Taxation complémentaire », les personnes assujetties à l'IS sont soumises à un « impôt complémentaire sur les revenus qui n'ont pas été l'objet d'une retenue » de l'IS. L'impôt complémentaire est calculé au taux du revenu brut global.

E. 8

Pour les obligations incombant aux contribuables soumis au régime de l'IS, tant la aLIFD (cf. art. 90 al. 1) que la aLISP (cf. art. 27A al. 1) renvoient aux règles de procédure relatives à la taxation ordinaire, soit les art. 123 à 129 aLIFD, respectivement les art. 26 à 31 LPFisc. Selon ces dispositions, les contribuables sont invités, par publication officielle ou par l'envoi de la formule, à remplir et à déposer une formule de déclaration d'impôt. Le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète en indiquant notamment tous les éléments du revenu et de la fortune. Le contribuable doit retourner la formule de déclaration, même s'il n'est pas taxable ni imposable. Le fait de n'avoir pas reçu de formule de déclaration ne dispense pas du paiement des impôts, ni de l'obligation de faire une déclaration. Un

- 7/13 - A/4262/2022 avis est inséré chaque année dans la Feuille d'avis officielle (FAO) et publié par voie d'affiches avisant les contribuables de l'obligation de payer les impôts directs et invitant ceux qui sont tenus de faire une déclaration et qui n'ont pas reçu de formule à la retirer auprès du département. Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 124 al. 1 et 2 et 126 al. 1 aLIFD ; art. 26 al. 1 et 2, 27 al. 3, 28 et 31 al. 1 LPFisc). Lorsqu'il se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêt du Tribunal fédéral 2C_81/2022, 2C_102/2022 du 25 novembre 2022 consid. 7.1 et les références). Par ailleurs, dans ses directives concernant l'IS 2012 et 2013 (consultables sur son site internet www.ge.ch./impôts), l'AFC-GE a précisé que « la fortune mobilière en Suisse et à l'étranger (livret d'épargne, bons de caisse, actions, obligations, etc.) et son rendement doivent être obligatoirement déclarés chaque année », au moyen de la formule « Etat des Titres » qui pouvait être obtenue auprès d'elle (ch. 8.3 du chapitre « Obligations des contribuables »). Elle a en outre indiqué que les contribuables ayant d'autres sources de revenus que ceux soumis à l'IS doivent l'en informer par écrit et que ces revenus doivent être déclarés spontanément dans les premiers jours de l'année suivant celle de l'imposition concernée, mais au plus tard le 31 décembre de cette même année (ch. 8.1 dudit chapitre). Dans ses directives valables dès 2014 (publiées également sur son site internet), elle a rappelé ces mêmes obligations, ajoutant que la fortune mobilière pouvait être déclarée également au moyen du questionnaire fiscal concernant les étrangers au bénéfice d'un permis de séjour et qu'à défaut de déclaration des « autres revenus », la responsabilité du contribuable pourrait être engagée pour soustraction d'impôt (ch. 7.3 du chapitre « Droits et

obligations des contribuables »).

E. 9

En l'espèce, le recourant ne conteste pas qu'en vertu de ce qui précède, il était tenu de déclarer tous les éléments de ses revenus et fortune en cause, ce qu'il n'a pas fait. Reste à qualifier cette omission.

E. 10

Si le contribuable s'abstient de déposer une déclaration d'impôts, il peut y avoir tentative de soustraction par omission à partir du moment où il laisse expirer en connaissance de cause, le délai fixé par la publication officielle pour remettre la déclaration d'impôt. Cette tentative perdure jusqu'à la prescription du droit de procéder à une taxation, soit le moment à partir duquel elle devient une soustraction consommée. Il y a en effet simple tentative aussi longtemps que la taxation en cause peut encore être exécutée ou modifiée dans le cadre de la procédure ordinaire (cf. Pietro SANSONETTI, Danielle HOSTETTLER in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, art. 176, p. 2000 s, n. 3 et 7 et la jurisprudence citée). Ainsi, lorsqu'une taxation n'a pas été effectuée alors qu'elle aurait dû l'être, la soustraction fiscale n'est consommée que si le droit de procéder à une taxation (ordinaire) est prescrit. De même, si une décision de taxation a été rendue, mais que

- 8/13 - A/4262/2022 la taxation est « incomplète », il ne peut y avoir de soustraction fiscale que si cette décision est entrée en force, car, si l'autorité de taxation peut encore la modifier (en procédure ordinaire), seule une tentative de soustraction peut entrer en ligne de compte (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 8.1 ; 2C_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 9.2 et 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.1).

E. 11

L'art. 120 al. 1 aLIFD, respectivement les art. 22 al. 1 LPFisc et 47 al. 1 de la loi du

E. 14

Préalablement, il convient de constater que le droit de taxer pour ces deux périodes n'est pas non plus prescrit, étant donné que, par ces courriers des 5 décembre 2019 et 21 mai 2021, l'AFC-GE a visé également les années fiscales 2015 et 2019, de sorte qu'à ces dates, le délai de prescription relatif de cinq ans a recommencé à courir. Le délai de prescription absolu de quinze ans, quant à lui, n'est pas encore échu.

E. 15

Aux termes de l'art. 137 al. 1 aLIFD, 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, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2e éd., 2017, ad art. 137 LIFD, p. 1750 n. 7). La décision à requérir par le contribuable constitue une décision en constatation qui vise à renseigner l'administré, de manière obligatoire pour l'autorité, sur une

- 10/13 - A/4262/2022 situation de droit ou une interprétation ou une application éventuelle du droit (Andrea PEDROLI, op. cit., ad art. 137 LIFD, p. 1749 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, respectivement sur le montant de la retenue d'impôt (Andrea PEDROLI, op. cit., ad art. 137 LIFD, p. 1749 n. 4 ; ATA/1164/2015 consid. 5a).

E. 16

Dans le canton de Genève, conformément à l'art. 38E al. 1 LPFisc (qui a remplacé l'ancien art. 23 al. 1 aLISP), applicable, en vertu de l'art. 86 LPFisc, à toutes les causes encore pendantes au moment de son entrée en vigueur le 1er janvier 2021, le contribuable peut, jusqu'au 31 mars de l'année fiscale qui suit l'échéance de la prestation, exiger que l'autorité fiscale rende une décision relative à l'existence et l'étendue de l'assujettissement s'il conteste l'IS indiqué sur l'attestation mentionnée à l'art. 38A al. 1 let. b LPFisc. Il convient de relever que l'art. 23 al. 1 aLISP prévoyait le même délai.

Selon les travaux législatifs préparatoires relatifs à l'art. 38E al. 1 LPFisc, « l'al. 1 offre la possibilité au contribuable, en conformité avec le droit fédéral (art. 137 LIFD et 49 LHID), dans un délai fixé au 31 mars de l'année suivant celle pour laquelle l'impôt est dû, de demander la rectification de l'impôt à la source prélevé par son employeur. Cette même faculté est laissée au débiteur de la prestation imposable. Il peut s'agir d'une absence d'assujettissement, d'une erreur d'assiette, d'une demande de correction du barème (prise en charge d'enfants majeurs par exemple) ou d'une erreur dans le taux appliqué ou dans le montant de la retenue. [...] Il s'agit de la même procédure que celle prévue par l'article 23 aLISP, sous réserve d'une modification de son intitulé. Cet article introduit cependant expressément un délai fixe pour ces demandes de rectification, et ce, quel qu'en soit le motif et que l'attestation-quittance ait été remise ou non, contrairement à ce qui prévalait dans l'ancien droit. Ainsi, pour les demandes relatives aux barèmes et aux taux, la position retenue est plus restrictive que la jurisprudence en vigueur jusqu'à ce projet de loi, qui prévoit un délai de cinq ans » (PL 12548, exposé des motifs, p. 35-36 ad art. 38E LPFisc).

E. 17

En l'espèce, la conclusion du recourant tendant à ce qu'il soit taxé de manière ordinaire pour les périodes 2015 et 2019 relève de l'assujettissement à l'IS. Or, à teneur des art. 137 al. 1 aLIFD et 38E LPFisc, pour régler une question de cette nature, tout contribuable soumis à l'IS se doit de solliciter une décision constatatoire avant le 31 mars de l'année suivant l'échéance de la prestation. N'ayant pas accompli cette démarche dans ce délai, le recourant n'est plus en droit de réclamer la restitution du montant de l'IS qui aurait été indûment retenu. Dans ce contexte, il convient de rappeler que le droit à une taxation ordinaire ultérieure n'est entré en vigueur que le 1er janvier 2021 (cf. nouveaux art. 89 et 89a LIFD et 4 et 5 LISP), soit postérieurement aux années fiscales en cause. De plus, ces dispositions fixent également un délai au 31 mars de l'année suivant l'année fiscale concernée pour

- 11/13 - A/4262/2022 demander la taxation ordinaire ultérieure. Or, en l'occurrence, le recourant n'a requis cette taxation que dans son courrier du 2 décembre 2020. Le recourant se méprend lorsqu'il prétend (dans sa réplique notamment) que l'imposition à la source pour les années 2015 et 2019 serait exclue de par la loi, dès le moment où il disposait d'une fortune. Il perd en effet de vue que cela ne peut être le cas que lorsque l'on « acquitte

l'impôt sur la fortune » dans le canton (cf. art. 1 al. 3 let. b aLISP). Or, pour s'en acquitter, il lui incombait de la déclarer en temps utile, soit dans le délai prévu par les art. 137 al. 1 aLIFD et 38E LPFisc. L'on ne voit en effet pas pourquoi seuls les contribuables disposant d'une fortune seraient dispensés de respecter ce délai, la aLISP ne le prévoyant pas. En tout état, comme on l'a vu, l'AFC-GE ne lui a notifié aucun impôt sur sa fortune de 2015 et de 2019. Le seul fait que cette fortune était également visée par les demandes de renseignements de l'AFC-GE des 5 décembre 2019 et 21 mai 2020 n'y change rien.

E. 18

Cela étant, reste à savoir si le recourant a requis en temps utile la déduction pour ses frais médicaux de 2015 et 2019 et, le cas échéant, s'il peut l'obtenir.

E. 19

Selon la jurisprudence, le délai de l'art. 137 al. 1 aLIFD s'applique pleinement au contribuable qui entend faire valoir des déductions supplémentaires qui dépassent les montants forfaitairement inclus dans le barème d'imposition (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_684/2012 du 5 mars 2013 consid. 5.4 in Archives 82, p. 153 ; ATF 135 II 274 consid. 5.4). Selon l'art. 86 al. 1 aLIFD, le barème de l'IS tient compte des frais professionnels (art. 26 aLIFD) et des primes et cotisations d'assurances (art. 33 al. 1 let. d, f et g aLIFD) sous forme de forfait, ainsi que des charges de famille du contribuable (art. 35 et 36 aLIFD). L'administration fédérale des contributions règle en particulier l'octroi individuel de déductions qui ne sont pas déjà contenues forfaitairement dans le barème, mais prévues à l'art. 33 aLIFD pour les cas sans procédure de taxation ordinaire ultérieure (art. 2 let. e de l'ordonnance du 19 octobre 1993 sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct [ordonnance sur l'imposition à la source, aOIS ; RS 642.118.2]). Il convient par conséquent d'examiner le droit cantonal pour connaître l'ampleur des déductions individuelles qui ne sont pas déjà contenues forfaitairement dans le barème (ATF 136 II 241 consid. 10.3).

E. 20

Aux termes de l'art. 4 al. 1 aLISP, applicable en l'espèce, le barème de l'IS tient compte des frais professionnels, des primes et des cotisations d'assurance sous forme de forfait, ainsi que des charges de famille.

Les art. 3 et 4 du règlement d'application de la aLISP du 12 décembre 1994 (aRISP - D 3 20.01) règlent en particulier l'octroi individuel de déductions qui ne sont pas déjà contenues forfaitairement dans le barème IS précité. A teneur de l'art. 4 aRISP, sur demande du contribuable, l'AFC admet, comme déductions supplémentaires au forfait a) les versements à une institution de prévoyance professionnelle pour le rachat d'années d'assurance et la finance d'entrée, ainsi qu'à une institution reconnue de prévoyance individuelle liée au sens et dans les limites admises par le droit

- 12/13 - A/4262/2022 fédéral et cantonal en matière de prévoyance, b) les pensions alimentaires et les contributions d'entretien et c) les frais de garde au sens et dans les limites admises par le droit cantonal. Ainsi, le contribuable imposé à la source dans le canton de Genève ne peut pas, contrairement au contribuable soumis au régime d'imposition ordinaire, obtenir la déduction de ses dépenses effectives en matière de frais professionnels, ni la déduction des primes et cotisations d'assurances effectives, puisque ces dépenses sont déjà comprises forfaitairement dans le barème. Il ne peut en outre obtenir des déductions

supplémentaires que pour les postes limitativement énumérés à l'art. 4 aRISP, qui ne correspondent pas aux déductions prévues par la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D3 08) (cf. ATF 136 II 241 consid.10.3), dont celles pour des frais médicaux. Toutefois, ont droit aux déductions valables sous le régime d'imposition ordinaire les ressortissants de l'Union européenne dans les circonstances exposées par l'ATF 136 II 241 précité (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_360/2015 du 13 mai 2015 consid. 6.1). Lorsque le contribuable entend - comme en l'espèce - réclamer le bénéfice des déductions supplémentaires équivalentes à celles du régime de taxation ordinaire, il doit obligatoirement le faire dans le délai fixé aux art. 137 al. 1 aLIFD et 23 al. 2 aLISP, soit au plus tard au 31 mars de l'année qui suit celle pour laquelle l'impôt est dû (cf. ATF 135 II 274 consid. 5.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_360/2015 du 13 mai 2015 consid. 6.1 ; ATA/1339/2019 du 3 septembre 2019 consid. 7 et 8).

E. 21

En l'espèce, le recourant a requis pour la première fois la déduction de ses frais médicaux 2015 et 2019 dans son courrier du 2 décembre 2020, soit bien après le 31 mars des années 2016 et 2020, de sorte que sa demande est manifestement tardive. C'est par conséquent à bon droit que l'AFC-GE a refusé d'entrer en matière sur cette déduction.

E. 22

Au vu de ce qui précède, le recours sera admis très partiellement, dans la mesure reconnue par l'AFC-GE, et rejeté pour le surplus.

E. 23

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), le recourant, qui succombe dans une large mesure, est condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 1'200.- ; il est partiellement couvert par l'avance de frais de 700.- versée à la suite du dépôt du recours.

E. 24

Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF 500.- sera allouée au recourant à titre de dépens (art. 87 al. 2).

- 13/13 - A/4262/2022

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