

GE_GERICHTE JTAPI/43/2024 vom 22. Januar 2024

GE Cour de justice, 2024-01-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_43_2024

FR: GE_GERICHTE JTAPI/43/2024 du 22 janvier 2024

IT: GE_GERICHTE JTAPI/43/2024 del 22 gennaio 2024

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (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 LPFisc ; art. 140 LIFD).

E. 2

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

E. 3

Les recourants sollicitent l'application du barème C1 prenant en compte leur situation de conjoints travaillant tous les deux avec un enfant à charge.

E. 4

Entrées en vigueur le 1er janvier 2021, la nouvelle LISP et les modifications de la LIFD et de la LPFisc en matière d'IS s'appliquent à l'année 2021 en cause.

E. 5

À teneur de l'art. 6 al. 1 LISP, les frontaliers qui exercent une activité lucrative dépendante en Suisse, sont soumis à l'impôt à la source sur le revenu de leur activité en Suisse.

E. 6

Toutefois, en application du nouvel art. 15 LISP, les personnes imposées à la source en vertu de l'article 6 peuvent demander, au plus tard le 31 mars de l'année suivant l'année fiscale concernée, une taxation ordinaire ultérieure (TOU) pour chaque période fiscale dans l'un des cas suivants : a) une part prépondérante de leurs revenus mondiaux, y compris les revenus de leur conjoint, est imposable en Suisse ; b) leur situation est comparable à celle d'un contribuable domicilié en Suisse ; c) une taxation ordinaire ultérieure est nécessaire pour faire valoir leur droit à des déductions prévues par une convention contre les doubles impositions.

E. 7

En l'occurrence, les recourants n'ayant pas sollicité la taxation ordinaire ultérieure (TOU), ils sont soumis aux règles ordinaires d'imposition à la source.

E. 8

Selon les art. 137 al. 1 LIFD, le contribuable peut, jusqu'au 31 mars de l'année fiscale 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 : a) s'il conteste l'impôt à la source indiqué

sur l'attestation mentionnée à l'art. 88 ou 100 LIFD, ou b) si l'employeur ne lui a pas remis l'attestation mentionnée à l'art. 88 ou 100 LIFD.

E. 9

Ce nouvel art. 137 al. 1 LIFD se distingue de l'ancien art. 137 al. 1 LIFD par le fait qu'il précise aux let. a et b les cas dans lesquels le contribuable peut contester l'IS.

E. 10

En application de 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), le canton de Genève a repris la même teneur de l'art. 137 al. 1 LIFD dans son art. 38E al. 1 LPFisc.

E. 11

Aux termes de l'art. 138 al. 1 et 2 LIFD, lorsque le débiteur de la prestation imposable a opéré une retenue insuffisante ou n'en a effectué aucune, l'autorité de

- 5/9 - A/2476/2023 taxation l'oblige à s'acquitter de l'impôt qui n'a pas été retenu. Le droit du débiteur de se retourner contre le contribuable est réservé (al. 1). Lorsque le débiteur de la prestation imposable a opéré une retenue d'impôt trop élevée, il doit restituer la différence au contribuable (al. 2). La teneur de l'art. 138 al. 1 et 2 LIFD est restée identique à celle applicable avant le 1er janvier 2021. Elle correspond également à l'art. 38I al. 1 et 3 LPFisc en vigueur depuis le 1er janvier 2021.

E. 12

Selon le Message du Conseil fédéral du 28 novembre 2014 relatif au nouvel art. 137 al. 1 LIFD, le projet de loi sur la révision de l'IS « poursuit deux buts : éliminer les inégalités de traitement entre les personnes soumises à l'imposition à la source et celles soumises à l'imposition ordinaire et garantir le respect des obligations internationales de la Suisse. Pour ce faire, tous les résidents soumis à l'imposition à la source dont le revenu brut de l'activité lucrative dépasse un certain montant doivent être assujettis obligatoirement à la taxation ordinaire ultérieure. Quant aux autres résidents, ils pourront dorénavant demander à être soumis à une telle taxation. Ce principe s'applique aussi aux non-résidents qui remplissent les conditions de la quasi-résidence. Globalement, la révision débouche sur une plus grande uniformisation du régime suisse de l'imposition à la source » (FF 2015 625, p. 625). L'art. 137 al. 1 LIFD « fixe le déroulement de la procédure lorsque le contribuable soumis à l'imposition à la source conteste les données pertinentes pour l'impôt mentionnées sur l'attestation remise par l'employeur (certificat de salaire) concernant ses prestations, la retenue de l'impôt à la source et le barème appliqué ou lorsqu'il n'a pas reçu d'attestation de son employeur. Dans ces deux cas, il peut demander une décision de l'autorité de taxation compétente. S'il ne dépose pas la demande dans les délais prévus, il reçoit une décision d'irrecevabilité. La condition de l'« existence de l'assujettissement » est remplie si le contribuable répond aux conditions de l'imposition à la source. Par « étendue de l'assujettissement », on entend en substance le montant de la retenue à la source et le barème appliqué » (FF 2015 625, p. 652).

E. 13

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

- 6/9 - A/2476/2023 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. 14

D'après la Circulaire n. 45 de l'administration fédérale des contributions du 12 juin 2019 relative à l'Imposition à la source du revenu de l'activité lucrative des travailleurs, lorsqu'un employé conteste l'impôt à la source indiqué sur l'attestation remise par son employeur (voir art. 137 al. 1 let. a LIFD) ou s'il n'a pas reçu une telle attestation (voir art. 137 al. 1 let. b LIFD), il a jusqu'au 31 mars de l'année suivant l'échéance de la prestation pour exiger que l'autorité de taxation rende une décision relative à l'existence et l'étendue de l'assujettissement (ch. 10.1). Quel que soit son État de résidence, toute personne imposée à la source peut demander un nouveau calcul de l'impôt à la source avant le 31 mars de l'année fiscale suivant l'échéance de la prestation (voir art. 137 LIFD) (ch. 11.6).

E. 15

Les directives concernant l'impôt à la source 2021 (<https://www.getax.ch/guide-is/directives-IS2021/81Rectificationdelimpotalasource.html>) précisent que le contribuable qui souhaite corriger le montant du prélèvement de l'impôt à la source doit déposer sa demande de rectification au plus tard le 31 mars de l'année qui suit celle de l'imposition (ch. 8.1.3).

E. 16

D'après la jurisprudence, en règle générale, les instructions, les circulaires et les directives administratives ou, en d'autres termes, les ordonnances administratives n'ont pas force de loi. Elles peuvent cependant apporter des précisions quant à certaines notions contenues dans la loi ou quant à la mise en pratique de celle-ci. Sans être lié par elles, le juge peut néanmoins les prendre en considération en vue d'assurer une application uniforme de la loi envers chaque administré. Il ne doit cependant en tenir compte que si elles respectent le sens et le but de la norme applicable (ATA/162/2021 du 9 septembre 2021 consid. 4d ; ATA/1304/2019 du 27 août 2019 consid. 6).

E. 17

Selon le Tribunal fédéral, dès lors qu'en application de l'art. 138 al. 1 LIFD le fisc a la faculté d'exiger de manière facilitée, même après l'échéance du délai [du 31 mars], le paiement de l'impôt à la source retenu de manière insuffisante, il faut reconnaître une faculté analogue en faveur du contribuable, respectivement du débiteur de la prestation imposable, fondée sur l'art. 138 al. 2 LIFD. Entre le fisc et le contribuable, le principe de l'égalité des armes doit s'appliquer (ATF 135 II 274 consid. 5.4 ; arrêt 2C_684/2012 du 5

mars 2013 consid. 5.2).

E. 18

Dans son arrêt 2C_360/2015 du 13 mai 2015 (consid. 6.1), cité par les recourants, le Tribunal fédéral a considéré que « du moment que, selon l'art. 138 al. 1 LIFD, l'autorité fiscale a la faculté d'exiger de manière simplifiée, même après l'échéance du délai de l'art. 137 al. 1 LIFD, le paiement des impôts à la source insuffisamment retenus, on doit reconnaître la même faculté en faveur du contribuable, fondée sur l'art. 138 al. 2 LIFD qui se voit appliquer un barème ou un taux d'imposition erroné par son employeur, débiteur de l'impôt, et est en quelque sorte une victime du système de l'auto-taxation. En revanche, selon la jurisprudence, le délai de l'art. 137

- 7/9 - A/2476/2023 al. 1 LIFD 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 2C_684/2012 du 5 mars 2013 consid. 5.4 in Archives 82, p. 153 ; ATF 135 II 274 consid. 5.4) ».

E. 19

Aux termes de l'art. 3 al. 2 LISP, les dépenses professionnelles, les primes d'assurance et les déductions pour charges de famille sont prises en considération forfaitairement et sont intégrées dans les barèmes.

E. 20

En l'espèce, contrairement à ce que soutient l'autorité intimée dans sa duplique du 27 novembre 2023, les charges de famille ne constituent pas des déductions supplémentaires, puisqu'elles sont prises en compte forfaitairement dans les barèmes. Partant, la prise en compte d'une charge de famille ne saurait être refusée au motif qu'elle constituerait une déduction supplémentaire devant être sollicitée avant le 31 mars de l'année suivante.

E. 21

Comme observé précédemment (cf. supra p. 5 ch. 11), la teneur de l'art. 138 al. 1 et 2 LIFD est restée la même après le 1er janvier 2021. À la lecture des travaux législatifs préparatoires, il n'apparaît pas que le législateur fédéral ait voulu imposer un changement sur cette question de délai par rapport à la jurisprudence du Tribunal fédéral susmentionnée. Partant, il y a lieu de considérer que celle-ci demeure valable en ce qui concerne le principe de l'égalité des armes en matière de délai.

E. 22

Les modifications de la LPFisc relatives à l'IS, entrée en vigueur au 1er janvier 2021, font suite à celles intervenues à la même date au niveau fédéral. En tant qu'elles font partie du droit cantonal harmonisé, elles sont censées être en conformité avec la législation fédérale en la matière. Dès lors, attendu que l'art. 138 al. 1 et 2 LIFD est resté inchangé après les modifications de lois intervenues le 1er janvier 2021, la jurisprudence du Tribunal fédéral à laquelle se réfèrent les recourants (arrêt 2C_360/2015 du 13 mai 2015 consid. 6.1) demeure valable. Il faut ainsi considérer dans le cas présent que du moment que selon l'art. 138 al. 1 LIFD, le fisc a la faculté d'exiger de manière simplifiée, même après l'échéance du délai, le paiement des impôts à la source insuffisamment retenus, on doit reconnaître la même faculté en faveur du contribuable, fondée sur l'art. 138 al. 2 LIFD.

E. 23

Il s'ensuit que la demande de rectification déposée le 4 ou le 5 avril 2022 par les recourants doit être déclarée recevable nonobstant le dépassement du délai du 31 mars 2022.

E. 24

En conséquence, le recours sera admis et le dossier renvoyé à l'AFC-GE afin qu'elle entre en matière sur la demande de rectification.

E. 25

En application des art. 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), les recourants, qui obtiennent gain de cause, sont dispensés du

- 8/9 - A/2476/2023 paiement d'un émolument. L'avance de frais de CHF 700.-, versée à la suite du dépôt du recours, leur sera restituée.

- 9/9 - A/2476/2023

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