

# **GE\_GERICHTE JTAPI/928/2014 vom 15. Mai 2012**

GE Cour de justice, 2012-05-15, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_JTAPI\\_928\\_2014](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_928_2014)

FR: GE\_GERICHTE JTAPI/928/2014 du 15 mai 2012

IT: GE\_GERICHTE JTAPI/928/2014 del 15 maggio 2012

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al.

### **E. 2**

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens de l'art. 49 LPFisc, applicable par renvoi de l'art. 24 LISP.

### **E. 3**

Le litige se circonscrit à la question de savoir si la demande de rectification de l'IS 2012, déposée le 4 juillet 2013 auprès de l'AFC, était recevable.

### **E. 4**

L'impôt à la source est défini par les art. 83 ss LIFD, 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, en relation avec l'art. 36 al. 1 let. a LHID), 1 ss LISP et 1 ss du règlement d'application de la LISP, du 12 décembre 1994 (RISP - D 3 20.01). Il a pour fonction de se substituer aux impôts fédéral, cantonal et communal perçus selon la procédure ordinaire (art. 32 al. 1 LHID et 17 LISP).

- 5/9 - A/3804/2013 Il est basé sur le principe de l'auto-taxation, dès lors qu'il implique une substitution fiscale; c'est le débiteur de la prestation imposable – à savoir l'employeur du contribuable – qui a les obligations formelles et matérielles liées au rapport juridique d'impôt à la place du contribuable. Le débiteur de la prestation imposable a en particulier l'obligation de retenir l'impôt dû à l'échéance des prestations en espèces (art. 88 al. 1 let. a LIFD) et de remettre au contribuable un relevé ou une attestation indiquant le montant de l'impôt retenu (art. 88 al. 1 let. b LIFD). L'attestation remise par le débiteur de la prestation au contribuable a pour but de renseigner celui-ci sur le montant de la retenue d'impôt et de lui permettre, en cas de contestation, d'exiger que l'autorité de taxation rende une décision relative à l'existence et l'étendue de l'assujettissement selon l'art. 137 al. 1 LIFD (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_684/2012 du 5 mars 2013 consid. 5.1). L'art. 137 al. 1 LIFD prévoit que, 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 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 qui figure dans la loi a été introduit afin de préserver la sécurité du droit. En effet, même dans le cas d'un impôt qui relève du système de l'auto-taxation, les parties ont un intérêt à ce que la retenue fiscale devienne définitive et que l'auto-taxation entre en force (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_684/2012 du 5 mars 2013 consid. 5.1) 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. Toutefois, la loi ne précise pas le délai dans lequel doit être déposée la demande de restitution (ATA/6/2014 du 7 janvier 2014). Le Tribunal fédéral qualifie cette possibilité légale de « procédure de révision simplifiée » qui se justifie par le fait que, dans la procédure de retenue à la source, les contribuables sont représentés par le débiteur de la prestation imposable et ils ne disposent généralement pas des informations nécessaires pour pouvoir défendre leurs intérêts (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_684/2012 du 5 mars 2013 consid. 5.1). La restitution de l'impôt selon l'art. 138 al. 2 LIFD doit ainsi, selon lui, être considérée comme une procédure spéciale de révision pour laquelle de véritables nova ne sont pas nécessaires; cette procédure simplifiée se justifie même à la lumière du principe de la sécurité du droit, car le contribuable n'est impliqué que marginalement dans la procédure de taxation à la source et cette « position procédurale subalterne » ne doit pas conduire à des désavantages fiscaux (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_601/2010 du 21 décembre 2010 consid. 2.2; ATA/6/2014 du 7 janvier 2014).

- 6/9 - A/3804/2013 Par rapport à l'art. 137 LIFD, l'art. 138 LIFD doit être considéré comme une *lex specialis* limitée aux problèmes qui se posent dans le cas d'une retenue excessive ou insuffisante. 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 (ATF 135 II 274 consid. 5.4 p. 282; Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_684/2012 du 5 mars 2013 consid. 5.2). La situation est ainsi différente entre le contribuable qui entend faire valoir des déductions supplémentaires et celui qui se voit appliquer un barème ou un taux d'imposition erroné par son employeur. Le second est en quelque sorte une victime du système de l'auto-taxation, lorsqu'il ne peut pas s'apercevoir sans autres d'une erreur de barème ou de taux d'imposition de son employeur. Le premier est, quant à lui, tenu à un comportement actif personnel. S'il omet de faire valoir des déductions supplémentaires dans le délai imparti, il se rend coupable d'une violation de ses obligations de diligence. Il doit donc en supporter les conséquences (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_684/2012 du 5 mars 2013 consid. 5.4). Selon l'art. 6 du règlement d'application de diverses dispositions fiscales fédérales du 30 décembre 1958 (RDDF - D 30 80.04) - relatif aux voies de droit en matière d'impôt à la source - pour les retenues d'impôt à la source aussi bien en vertu du droit fédéral que du droit cantonal, la procédure de réclamation et celle de recours sont régies par les articles 23 et 24 de LISP. L'art. 23 al. 2 LISP, constitue ainsi le pendant au plan cantonal de l'art. 137 LIFD. L'art. 21 al. 3 et 4 LISP correspond quant à lui à l'art. 138 al. 2 LIFD. Selon l'art. 4 RISP, sur réclamation du contribuable (art. 23 de la loi), l'administration fiscale cantonale admet les déductions supplémentaires suivantes : 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 fédéral en matière de prévoyance et par la LIPP; b) les pensions alimentaires et les contributions d'entretien au sens de l'article 33 de la LIPP; c) les frais de garde au sens et dans les limites admises par l'article 35 de la LIPP.

## **E. 5**

En l'espèce, les conclusions de la recourante ne visent manifestement pas à obtenir une déduction supplémentaire au sens de l'art. 4 RISP précité.

- 7/9 - A/3804/2013 On ne saurait non plus considérer qu'elle conteste le principe même de son assujettissement. Sa situation s'apparente en revanche à celle dans laquelle l'employeur aurait commis une erreur dans l'application du barème ou du taux d'imposition. En effet, à la fin mai 2013, lorsqu'elle a reçu de son mandataire sa déclaration fiscale française 2012, elle s'est aperçue qu'une partie de ses revenus étaient imposables en France et, partant, que son attestation quittance 2012, mentionnant un taux d'activité de 100% en Suisse était erronée. Au vu du contrat de travail de la recourante du 15 mai 2012, l'employeur savait qu'une partie de ses revenus découlait de l'activité qu'elle déployait en France pour la société française du groupe. Dans son calcul de la retenue de l'impôt à la source, il n'aurait ainsi dû prendre en compte que les revenus correspondant à son activité lucrative exercée en Suisse. De son côté, la recourante pouvait raisonnablement considérer que son attestation quittance était exacte et, partant, que l'ensemble de ses revenus seraient imposés à la source en Suisse. Suivant la jurisprudence rappelée ci-dessus, il y a lieu de considérer que la recourante a été, en l'occurrence, selon les termes utilisés par le Tribunal fédéral, une "victime du système de l'auto-taxation", son employeur ayant soumis de manière erronée l'intégralité de ses revenus, suisses et étrangers, à l'impôt à la source. Dès lors que l'on se trouve dans un cas de retenue d'impôt à la source excessive au sens des art. 21 al. 3 et 4 LISP et art. 138 al. 2 LIFD, le délai au 31 mars 2013 de l'art. 23 al. 2 LISP (art. 137 LIFD) ne saurait s'appliquer.

#### **E. 6**

Ces dernières dispositions légales ne prévoyant toutefois pas de délai spécifique pour demander la restitution du trop-perçu, la chambre administrative de la Cour de justice a considéré qu'en présence d'une lacune authentique de la loi, comme en l'espèce, il convenait d'appliquer 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). Quand bien même celui-ci ne s'appliquait pas directement à l'impôt à la source (art. 1 LPGIP a contrario), il offrait une solution parfaitement adéquate et apte à combler la lacune précitée. L'art. 21C LISP y renvoyait du reste expressément à propos d'un autre aspect de la restitution d'impôts (ATA/6/2014 du 7 janvier 2014). L'art. 32 al. 2 LPGIP prévoit que les demandes de restitution de l'impôt payé par erreur doivent être adressées au département des finances dans les 5 ans à compter de la connaissance par le contribuable du motif de la restitution; le droit à la

- 8/9 - A/3804/2013 restitution s'éteint 10 ans après la fin de l'année au cours de laquelle a eu lieu le paiement.

#### **E. 7**

En conséquence, la décision attaquée ne portant que sur la question de la recevabilité de la réclamation, sans examen du fond du litige, il y a lieu de l'annuler et de renvoyer le dossier à l'AFC, afin que celle-ci se prononce sur le bien-fondé de la demande de rectification du 4 juillet 2013.

#### **E. 8**

Le recours étant admis, aucun émolument ne sera mis à la charge de la recourante et son avance de frais de CHF 300.- lui sera restituée (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).

- 9/9 - A/3804/2013

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