RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1164/2020-ICCIFD **ATA/440/2022**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 26 avril 2022

4ème section

dans la cause

Monsieur A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 30 août 2021 (JTAPI/855/2021)

EN FAIT

1) Le litige concerne la taxation de Monsieur A_____ pour les années fiscales 2012 et 2013, alors qu'il était domicilié en France, à C_____, mais exerçait une activité de médecin à la fois à Genève auprès de B_____ SA (ci-après : l'employeur) et en France pour le centre hospitalier de C_____.

2) L'employeur avait effectué une retenue de CHF 17'431.90 pour l'année 2012 et de CHF 14'477.20 pour 2013.

3) Le 9 décembre 2014, le contribuable a demandé la rectification de son imposition 2012 et 2013. Le 3 avril 2018, le recourant a élevé une réclamation. Il a réitéré sa demande le 3 avril 2018 et fourni les éléments constitutifs de son revenu, y compris les revenus de son conjoint.

4) Par décisions du 17 juillet 2018, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC-GE) a remis des bordereaux 2012 et 2013 rectifiés au contribuable mais ces décisions ont été annulées par courrier de l'AFC-GE du 23 juillet 2018.

5) Le 10 décembre 2019, l'AFC-GE a notifié deux bordereaux de taxation pour l'impôt à la source (ci-après : IS) au contribuable.

Pour 2012, le total des impôts dus était de CHF 18'043.95 et les retenues effectuées par l'employeur était de CHF 17'431.90. Un revenu imposable brut pour soixante-huit jours, de CHF 81'610.-, annualisé sur deux cent trente-et-un jours, avait été pris en compte et un revenu de CHF 277'234.- pour le taux.

Pour 2013, le total des impôts dus était de CHF 14'145.60. Le salaire brut pour septante-cinq jours de garde retenu était de CHF 70'563.- au taux de CHF 217'334.- et les allocations familiales et de naissance étaient de CHF 4'800.-. Le total des revenus bruts étant de CHF 75'363.- au taux de CHF 222'134.-.

6) Le 27 décembre 2019, le contribuable a élevé réclamation contre les taxations 2012 et 2013.

Ses revenus de 2012 étaient de CHF 71'560.- (salaire versé par l'employeur) et CHF 49'497.- pour son emploi en France, auxquels s'ajoutaient CHF 9'824.- comme revenu de son épouse. Pour 2013, ces montants étaient respectivement de CHF 69'439.-, CHF 43'865.- et CHF 10'444.-, comme l'attestaient les bulletins de salaire et avis d'impôts français joints.

7) Le 20 février 2020, l'AFC-GE a rendu deux décisions sur réclamation, maintenant les taxations selon les bordereaux remis le 10 décembre 2019.

L'imposition 2012, rectifiée selon le barème « Marié, avec 1 enfant » (Tabelle B1) était conforme aux dispositions légales en matière d'IS. Elle avait été établie sur soixante-huit jours de travail à Genève, compte tenu de l'ensemble des revenus et des déductions appropriées. Le revenu brut imposable de CHF 81'610.- était conforme à la dernière attestation-quittance 2012 établie par l'employeur. Le barème C, tenant compte des revenus étrangers du conjoint avait été introduit dès 2014 seulement.

Pour 2013, la motivation était identique et le nombre de jours de travail à Genève était de septante-cinq.

Les décisions précisaient encore que le système particulier de l'imposition à la source impliquait que la retenue de l'impôt se calcule sur le montant brut du salaire et autres prestations versées en rémunération du travail à compter du jour de la prise d'emploi et jusqu'à la résiliation des rapports de travail. Le montant de la retenue était déterminé en fonction du revenu acquis pour chaque période de paie. En cas d'interruption d'activité en cours d'année, ou d'une durée inférieure à douze mois, le montant global du produit de l'activité du travail n'était pas considéré comme un revenu annuel pour la détermination du taux.

8) Par acte posté le 14 avril 2020, le contribuable a interjeté recours au Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions sur réclamation concernant les taxations 2012 et 2013, concluant à leur annulation et à la confirmation des bordereaux du 5 février 2013 pour la taxation 2012 et du 11 février 2014 concernant la taxation 2013, correspondant aux prélèvements de respectivement CHF 372.10 et CHF 1'965.-.

La pratique de l'AFC-GE avait changé en 2014 et elle avait appliqué cette nouvelle pratique aux taxations 2012 et 2013, établissant des bordereaux sur la base d'une détermination hypothétique des revenus acquis à l'étranger. Le revenu de CHF 277'234.- pris en compte pour 2012 ne correspondait pas à la réalité, le revenu étant de CHF 141'837.- et pour 2013, le taux était fixé en se référant à un revenu de CHF 222'134.-, alors que les revenus mondiaux étaient de CHF 136'835.-.

Sa rémunération auprès de l'employeur était fondée sur la rétrocession d'un pourcentage des encaissements auprès des assurances maladies. Il ne recevait pas de rémunération au temps de travail ou au mois ou à la tâche ni de revenus garantis. Chaque garde déterminait un nombre de consultations variable en fonction des appels reçus dont la rémunération était fonction du contenu de chaque intervention. À ces montants s'ajoutaient les honoraires encaissés sur place (ci-après : ESP). Il n'était pas contesté que les revenus acquis en Suisse en 2012 s’élevaient à CHF 81'610.- et CHF 75'363.- pour 2013, y compris les allocations familiales et les ESP.

9) a. Par jugement du 18 mai 2020, le TAPI a déclaré le recours irrecevable car tardif.

b. Par arrêt du 21 juillet 2020 (ATA/687/2020), la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) a admis le recours interjeté par le contribuable contre le jugement du TAPI. Ce dernier était annulé et la cause renvoyée au TAPI pour décision sur le fond du litige.

10) a. Le 22 janvier 2021, l'AFC-GE a demandé au TAPI la suspension de la procédure ayant trait aux taxations 2012 et 2013 du contribuable. Ces reprises étaient directement en lien avec la cause A/4638/2017 qui concernait l'employeur, laquelle était en suspens au Tribunal fédéral (cause 2C_60/2020). Le bien-fondé des bordereaux du contribuable dépendait des reprises effectuées auprès de son employeur.

b. Le 29 janvier 2021, le contribuable s'est opposé à la suspension de l'instruction de la procédure et l'AFC-GE ne s'est pas déterminée.

11) Le 2 mars 2021, l'AFC-GE a répondu au recours.

Par arrêt du 26 novembre 2019 (ATA/1726/2019), la chambre administrative avait confirmé le bien-fondé de l'annualisation des revenus des médecins imposés à la source travaillant pour le compte de l'employeur pour fixer leur taux d'imposition.

12) Après avoir ordonné un second échange d'écritures, le TAPI a rejeté le recours du contribuable par jugement du 30 août 2021.

L'annualisation des revenus en vue du calcul du taux d'imposition reposait bien sur les bases légales et réglementaires prévoyant expressément ce principe, lequel constituait au demeurant une règle généralement admise en droit fiscal suisse, indépendamment d'une activité à plein temps ou à temps partiel.

Le calcul du taux était exact et les allocations familiales n'avaient pas été annualisées pour le taux.

13) Par acte posté le 1er octobre 2021, le contribuable a recouru auprès de la chambre administrative contre le jugement du TAPI, concluant à son annulation.

L'AFC-GE avait procédé à trois appréciations différentes de la situation en rendant par trois fois des décisions singulièrement différentes. Dans celles du 10 décembre 2019, le montant de l'impôt avait été calculé sur la base des revenus extrapolés. Aucune indication légale précise n'avait été fournie par l'AFC-GE et les décisions ne fournissaient aucune motivation adéquate. Son droit d'être entendu n'avait ainsi pas été respecté.

Les taxations successives étaient examinées. La dernière s'avérait avantageuse pour l'AFC-GE. Or, la taxation devait être fondée sur la situation réelle. La méthode par extrapolation du revenu n'était pas possible puisque le choix avait été fait d'une taxation complète. Ce choix était irréversible.

Le calcul pour 2012 incluait les allocations familiales alors qu'elles étaient exclues pour 2013. La taxation était dès lors erronée.

Les ESP ne pouvaient être extrapolés car ils constituaient des revenus exceptionnels. Pour 2012, ils représentaient CHF 10'050.- et pour 2013, CHF 5'924.-. Les revenus ordinaires étant respectivement de CHF 71'560.- et CHF 69'439.-.

Il n'y avait pas lieu de le taxer différemment d'un résident en établissant une valeur hypothétique des revenus qui lui était défavorable. Les décisions étaient arbitraires.

14) Le 5 novembre 2021, l'AFC-GE a répondu au recours, concluant à son rejet.

Les décisions sur réclamation du 20 février 2020 permettaient au recourant de connaître le calcul des bordereaux IS 2012 et 2013 du 10 décembre 2019 et de faire valoir ses arguments dans un recours. En outre, les explications très détaillées données au stade du TAPI et figurant dans le jugement avaient dans tous les cas guéri une éventuelle violation du droit d'être entendu.

Le Tribunal fédéral avait déjà validé le principe d'annualisation des revenus périodiques pour la fixation du taux de l'impôt.

L'attestation quittance 2013 du recourant indiquait que les prestations soumises à l'IS intégraient un montant de CHF 4'800.- d'allocations familiales, tel n'était pas le cas de l'attestation-quittance 2012.

Concernant les ESP, il ressortait des explications données par l'employeur que pour les patients de passage en Suisse, aucune facture n'était envoyée et qu'ils devaient s'acquitter auprès du médecin d'un montant forfaitaire d'honoraires de CHF 50.- par consultation. Il n'était pas possible de distinguer les ESP des revenus d'activités lucratives et ils devaient être ajoutés aux montants intégrés dans les attestations-quittances pour procéder à l'annualisation aux fins de déterminer le taux d'imposition applicable.

15) Le 9 décembre 2021, le recourant a répliqué.

Il revenait sur les décisions du 17 juillet 2018 et déplorait que l'AFC-GE ne les ait pas discutées.

Les décisions étaient demeurées inexplicables pour lui, s'agissant des différences avec celles du 17 juillet 2018.

Il reprenait son argumentation déjà développée dans son recours, s'agissant de l'annualisation du revenu qui ne correspondait pas à son revenu mondial.

Il résultait pour chaque année une fiscalité doublée selon le calcul du 10 décembre 2018 par comparaison à celui du 10 juillet 2017.

Le revenu extrapolé dépassant de plus de 20 % celui déclaré, la taxation était inéquitable et comme le prévoyait la réglementation applicable (art. 15 de l'ordonnance sur l'imposition à la source du 19 octobre 1993 - OIS - RS 642.11.2), une taxation ordinaire d'office devait être faite.

16) Le 9 décembre 2021, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2) Les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/191/2020 du 18 février 2020 consid. 4b).

Le présent litige porte sur l'imposition IS 2012 et 2013 du recourant. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant ces périodes, à savoir, la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) dans sa teneur de 2012 et 2013 ; l'OIS dans sa teneur en 2012 et 2013 ; la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) ; la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (aLISP) ainsi que son règlement d'application du 12 décembre 1994 (aRISP).

3) a. Le recourant fait grand cas des décisions antérieures de l'AFC-GE, notamment celles du 17 juillet 2018.

Or, ces décisions ayant été annulées le 23 juillet 2018, il n'y a pas lieu d'examiner leur contenu plus avant. Les seules décisions faisant l'objet de la présente procédure sont celles sur réclamation du 20 février 2020 et l'argumentation du recourant concernant les autres décisions n'a donc pas à être examinée.

b. Une partie de l'argumentation du recourant est en outre fondée sur des dispositions règlementaires non applicables, tel l'art. 15 al. 1 de l'ordonnance du DFF sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct (OIS) du 11 avril 2018, laquelle prévoit les conditions d'une taxation ordinaire ultérieure d'office à laquelle se réfère le recourant.

Toutefois, cette disposition ne figurait pas dans l'aOIS, applicable ici. Le grief sera donc écarté.

4) Le recourant conteste le calcul de l'impôt et notamment la prise en compte de revenus annualisés.

a. Selon l'art. 91 aLIFD, 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 aLIFD. 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 aLIFD). 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 aLIFD). 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 LHID, 32 à 34 aLHID (art. 2 ss aLISP). L'IS se substitue à l'IFD perçu selon la procédure ordinaire (art. 99 aLIFD) et par conséquent également à l'ICC perçu selon la procédure ordinaire (ATF 136 II 241 consid. 10.3). D'après l'art. 86 aLIFD, le barème tient compte des frais professionnels (art. 26 LIFD) et des primes et cotisations d'assurances (art. 33 al. 1 let. d, f et g LIFD) sous forme de forfait, ainsi que des charges de famille du contribuable (art. 35 et 36 LIFD).

b. 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.

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.], Impôt fédéral direct, Commentaire romand, 2ème éd., 2017, p. 912 n. 26 et 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 OIS, 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.

c. 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 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).

5) En l'espèce, l'argumentation déjà développée par la chambre de céans dans la procédure concernant l'employeur du recourant et portant sur le prélèvement de l'IS des médecins qu'il employait (ATA/1368/2021 du 14 décembre 2021) peut être reprise : l'annualisation des revenus en vue du calcul du taux d'imposition de l'IS reposait 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.

Ainsi, les revenus perçus par le recourant doivent être qualifiés de périodiques et c'est dès lors à juste titre que l'AFC-GE a procédé à l'annualisation de la rémunération pour déterminer le taux d'imposition, ce qu'a également confirmé le TAPI.

6) Le recourant conteste également la prise en compte des ESP dans les revenus annualisés, ceux-ci constituant des revenus exceptionnels.

Au vu des explications données par le recourant lui-même, les ESP correspondent à des honoraires perçus par le recourant au même titre que ceux versés par son employeur. Ils se distinguent uniquement par le fait qu'ils étaient forfaitaires et qu'ils lui étaient versés directement par le patient.

En conséquence, rien ne permet de considérer que ces revenus ne constituent pas des revenus périodiques, au sens développé ci-dessus.

7) Finalement, le recourant conteste le calcul de l'impôt en raison de la différence entre l'imposition 2012 et 2013, s'agissant de la prise en compte des allocations familiales. Or, l'attestation quittance 2012, contrairement à celle pour 2013, n'indique pas le versement d'allocations familiales. Le grief du recourant tombe donc à faux.

8) En tous points infondé, le recours sera rejeté.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA) et il ne sera alloué aucune indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 1er octobre 2021 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 30 août 2021 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 700.- à la charge de Monsieur A_____ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Monsieur A_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Michon Rieben, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :	la présidente siégeant :
F. Scheffre	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le	la greffière :