

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1779/2014-ICCIFD

ATA/1166/2015

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 27 octobre 2015**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Monsieur A\_\_\_\_\_**

représenté par PricewaterhouseCoopers SA, mandataire

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
2 février 2015 (JTAPI/143/2015)**

---

## EN FAIT

- 1) Monsieur A\_\_\_\_\_ est un ressortissant hongrois. Il a travaillé dans le canton de Genève durant les années fiscales 2010 à 2012 - cette période étant la seule encore litigieuse à ce stade de la procédure de recours - au sein de la société B\_\_\_\_\_ (ci-après : la société) en tant que gérant de celle-ci.
- 2) Durant la période fiscale précitée, il vivait pour partie à Genève et pour partie en Hongrie, pays dans lequel son épouse et ses trois enfants étaient restés. Selon un courrier du 7 juillet 2011 de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) adressé au recourant, celle-ci a constaté qu'il avait conservé, avec son épouse, un domicile fiscal commun en Hongrie. Par conséquent, dès le 23 mars 2010, il n'était pas assujéti de manière illimitée dans le canton de Genève sur l'ensemble de ses revenus et fortune. Dès cette date, seul lui-même était assujéti dans le canton de Genève par imposition à la source sur le revenu de son activité dépendante ; en revanche, son épouse n'était pas assujétiée à l'impôt dans le canton de Genève.
- 3) Le 16 août 2011, l'AFC-GE a notifié à M. A\_\_\_\_\_ un bordereau d'impôts à la source 2010 couvrant l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) d'un montant de CHF 139'540.50. Son employeur n'avait retenu sur le salaire versé qu'un montant de CHF 116'602.45. Le solde final des impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) et de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) s'élevait à CHF 22'938.05.  
  
M. A\_\_\_\_\_ était imposé sur un salaire brut de CHF 406'705.- perçu entre les mois d'avril et de décembre 2010, en fonction d'un taux applicable à un salaire de CHF 542'273.-.
- 4) Le 14 septembre 2011, M. A\_\_\_\_\_, représenté par un mandataire professionnellement qualifié, a formé une réclamation à l'encontre de l'avis de taxation précité. Il avait été imposé selon le barème « personne seule ». Cependant, il était marié et père de trois enfants. Sa famille était restée en Hongrie. Il en assumait l'entretien, y compris celui de son enfant majeur qui effectuait des études en Hongrie. Il était dès lors en droit de bénéficier du barème « marié avec trois enfants à charge ». À l'appui de sa requête, il a transmis à l'AFC-GE différents documents bancaires attestant des versements qu'il avait effectués en faveur de sa famille.
- 5) Par pli séparé du même jour, son mandataire a également sollicité de l'AFC-GE une rectification du barème d'imposition à la source applicable au recourant durant l'exercice 2011 pour tenir compte de la situation familiale du contribuable.

- 6) Le 20 décembre 2011, l'AFC-GE a admis la réclamation de M. A\_\_\_\_\_ pour l'année 2010 et lui a transmis un bordereau d'impôts à la source rectificatif. Il serait imposé selon le barème applicable aux personnes mariées et en fonction de trois charges de famille. Il restait imposable sur un salaire brut de CHF 406'705.-. En revanche, le salaire applicable au taux était plus élevé, dans la mesure où il était tenu compte du revenu du conjoint. Le salaire déterminant pour le taux passait à CHF 601'812.-.

Compte tenu de la retenue effectuée par l'employeur, le montant de l'impôt à la source s'élevait à CHF 119'205.- et le solde restant à payer était de CHF 2'602.80.

Un recours pouvait être interjeté auprès du Tribunal administratif de première instance contre ce bordereau dans les trente jours qui suivaient sa notification. Le contribuable n'a pas fait usage de cette faculté.

- 7) Le 19 juin 2012, l'AFC-GE a transmis à M. A\_\_\_\_\_ son bordereau d'impôts à la source ICC et IFD pour l'année 2011. Le montant total de l'imposition était de CHF 156'390.85. Les retenues déjà effectuées par l'employeur s'élevaient à CHF 151'995.40. Un solde de CHF 4'395.45 restait à payer.

Le contribuable était imposé sur un montant de revenu de CHF 542'647.- calculé en fonction d'un taux applicable à un revenu de CHF 589'144.-, qui incluait le revenu de l'épouse. Le contribuable se voyait appliquer le barème réservé aux personnes mariées avec trois enfants à charge.

Une réclamation pouvait être adressée à l'AFC-GE contre ce bordereau dans les trente jours qui suivaient sa notification. Le contribuable n'a pas fait usage de cette faculté.

- 8) Pour l'exercice fiscal 2012, M. A\_\_\_\_\_ a fait l'objet d'un prélèvement à la source qui n'a pas fait l'objet de décision de la part de l'AFC-GE en l'absence de requête ou de réclamation de M. A\_\_\_\_\_ à propos des montants retenus par son employeur dans le cadre de la procédure d'auto-taxation.

- 9) Le 19 février 2014, M. A\_\_\_\_\_ a écrit à l'AFC-GE. Il rappelait sa situation personnelle et familiale. Son employeur était un fournisseur de service actif dans le domaine de l'industrie aéronautique. Il s'agissait d'une société holding dont la plus importante filiale était l'employeur du contribuable. Les activités à Genève de ladite filiale avaient débuté en 2010 et il en était le directeur. Il avait été transféré à Genève par décision du groupe. Il était marié et père de trois enfants. Toute sa famille était restée domiciliée en Hongrie et il pourvoyait à l'entretien de celle-ci et la rejoignait aussi souvent que possible en Hongrie. Son activité n'était cependant que partiellement déployée en Suisse, si bien que la question de

l'étendue de son assujettissement se posait, tant pour le passé que pour les années futures. Selon la Convention du 12 septembre 2013 entre la Confédération suisse et la Hongrie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI-Hongrie - RS 0.672.941.81), le centre de ses intérêts vitaux demeurait en Hongrie. Il revenait à la Suisse de l'imposer du fait qu'il y était rémunéré à titre principal. Toutefois, cette imposition ne devait porter que sur les parties du revenu et de la fortune, ainsi que les gains immobiliers imposables dans le canton. En l'occurrence, il avait à tort été imposé à la source sur la totalité de son salaire durant les exercices fiscaux 2010, 2011, 2012 et demandait le remboursement de l'impôt trop perçu après reconnaissance de cette irrégularité.

À l'appui de sa réclamation, le contribuable a transmis un tableau détaillant le nombre de jours travaillés en Suisse, en Hongrie, ou dans d'autres pays. En 2010, il n'avait travaillé en Suisse que 81 jours sur 167 jours d'activité professionnelle, en 2011, 82 sur 222, en 2012, 88 sur 230 et en 2013, 96 sur 231.

- 10) Le 13 mai 2014, l'AFC-GE a répondu au mandataire de M. A\_\_\_\_\_, en traitant cette requête comme une réclamation sur laquelle elle ne pouvait entrer en matière pour des raisons de tardiveté. La situation d'imposition à la source du contribuable pour les années fiscales 2010, 2011 et 2012 ne pouvait plus être revue au regard des motifs invoqués. La demande de dégrèvement formée par celui-ci portait sur la portion de sa rémunération relative à des jours travaillés hors de Suisse, si bien qu'elle était relative à l'étendue de son assujettissement économique. Toute question portant sur une question d'assujettissement à l'impôt à la source devait être soulevée avant l'échéance du délai à fin mars suivant l'année de fin des prestations. Or la requête du contribuable ne respectait pas ce délai.

Un recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) pouvait être interjeté contre cette décision dans un délai de trente jours.

- 11) Le 17 juin 2014, M. A\_\_\_\_\_ a interjeté un recours auprès du TAPI contre la décision précitée. Il conclut à son annulation, au constat que la demande de rectification n'était pas tardive et à ce qu'il puisse récupérer les montants d'impôts payés indûment entre 2010 et 2012.

Sa requête du 19 février 2014 était consécutive aux prétentions que le fisc hongrois avait émises sur l'imposition de ses revenus, qu'il avait constaté qu'une partie de sa rémunération ne devait pas être soumise à l'impôt à la source en Suisse, mais dans son pays de résidence.

Dite requête était fondée, dans la mesure où l'AFC-GE était entrée en matière pour le remboursement des impôts non dus pour la période fiscale 2013 et avait admis que, pour le futur, seule la rémunération des journées travaillées en Suisse devait faire l'objet d'une telle retenue à la source.

Il contestait la position de l'AFC-GE consistant à qualifier la contestation de litige portant sur une question d'assujettissement. Il s'agissait d'une question portant sur l'étendue de l'impôt retenu pour laquelle il était possible d'obtenir, nonobstant l'échéance du terme du 31 mars, la restitution de l'impôt non dû dans un délai de cinq ans suivant la fin de l'année civile au cours de laquelle le paiement avait eu lieu.

Si le fisc avait la possibilité de demander au contribuable ou à l'employeur, même au-delà du délai du 31 mars de l'année fiscale suivante, qu'il s'acquitte de montants d'impôts supplémentaires si la retenue faite à la source avait été calculée sur une assiette trop basse, notamment en raison d'une erreur commise par l'employeur sur le revenu réalisé en Suisse par l'un de ses employés, le même droit devait être reconnu au contribuable. Sur le plan formel, il s'étonnait que l'AFC-GE ait rendu une décision sur réclamation suite à sa demande du 19 février 2014. En effet, une décision sur réclamation impliquait qu'il ait eu auparavant une ou plusieurs décisions au sens formel. Or, en l'espèce, en matière d'impôt à la source, on se trouvait en présence d'un système d'auto-taxation sans décision.

Il était domicilié en Hongrie et n'était pas au courant des spécificités du système helvétique d'imposition à la source et encore moins des règles de répartition internationales. Il ne pouvait ainsi pas se rendre compte que la base imposable en Suisse était trop élevée. Cela était d'autant plus vrai qu'au moment où les retenues fiscales avaient été opérées sur son salaire en Suisse, les autorités hongroises n'avaient pas encore fait valoir leur droit d'imposer le revenu à ce moment. On ne pouvait donc pas lui reprocher un quelconque manque de réaction. De facto, il allait se trouver dans une situation de double imposition internationale.

- 12) Le 25 septembre 2014, l'AFC-GE a répondu au recours, en concluant à son rejet. Le litige portait sur une question d'assujettissement fiscal. Dès lors, le recourant, s'il entendait contester cette question, se devait de solliciter une décision avant le 31 mars de la période fiscale précédente. La prolongation du délai de réclamation n'était pas possible et les conditions d'une révision de la décision n'étaient pas réunies dans la mesure où des motifs étaient invoqués qui auraient déjà pu être soulevés au cours de la procédure ordinaire.
- 13) Le 2 février 2015, le TAPI a admis partiellement le recours de M. A\_\_\_\_\_. Il a renvoyé le dossier à l'AFC-GE afin qu'elle se prononce sur le bien-fondé de la demande de rectification de l'impôt à la source 2012 et confirmé la décision sur réclamation pour les exercices fiscaux 2010 et 2011. Pour ces deux derniers exercices, la procédure de perception de l'impôt à la source avait fait l'objet d'un bordereau notifié par l'AFC-GE, suivi d'une réclamation de la part de l'intéressé que l'AFC-GE avait admise en lui notifiant un bordereau rectificatif. Dans ces circonstances, à teneur de la jurisprudence du Tribunal fédéral en la matière qu'il

a résumée, dès l'instant où un bordereau avait été notifié, lequel était entré en force, la lettre du 19 février 2014 ne pouvait être considérée comme une réclamation formée dans les temps, mais comme une demande de révision. Dans le cas d'espèce, les conditions d'une telle procédure extraordinaire n'étaient pas remplies : le contribuable avait fondé sa requête sur une nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral, or un changement de jurisprudence ne constituait pas un motif de révision. Le contribuable était au courant qu'il n'avait travaillé qu'une partie de l'année 2010 en Suisse et aurait pu faire valoir ses griefs par la voie de la procédure ordinaire de recours devant le TAPI.

La situation concernant l'année 2012 était différente, dès lors que l'AFC-GE n'avait pas notifié de bordereau au contribuable. Celui-ci ne cherchait pas à obtenir des déductions supplémentaires, ni ne contestait le principe où l'étendue de son assujettissement à l'impôt à la source. Sa situation s'apparentait d'avantage à celle dans laquelle la société aurait commis une erreur dans l'application du barème ou du taux d'imposition. En effet, celle-ci était au courant qu'en 2012, le contribuable avait travaillé une partie de l'année hors de Suisse. Dans son calcul de l'impôt à la source, elle n'aurait ainsi dû prendre en considération que les revenus correspondant à son activité lucrative déployée en Suisse. Du côté du contribuable, on ne pouvait lui faire grief d'être parti du principe que l'intégralité de son salaire était soumise à retenue d'impôt à la source en Suisse.

La demande de rectification avait été formée dans le délai de cinq ans de l'art. 32 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) qui s'appliquait pour combler une lacune existant sur ce point dans la législation relative à l'imposition à la source. L'AFC-GE aurait dû entrer en matière sur la requête du 19 février 2014 pour la retenue à la source 2012.

- 14) Par acte posté le 5 mars 2015, l'AFC-GE a interjeté recours contre le jugement du TAPI précité notifié le 5 février 2015 auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) concluant à l'annulation dudit jugement et à la confirmation de sa décision du 13 mai 2014.

Elle contestait le jugement du TAPI « en tant qu'il portait à la taxation à source 2012 du contribuable ». Contrairement à ce qu'avait retenu le TAPI, le litige avait pour objet une question d'assujettissement à l'impôt à la source, mais non pas une question portant sur l'importance de la retenue à la source. On ne se trouvait pas dans un cas d'erreur de taxation, mais dans un cas où était en jeu une question relative à l'étendue de l'assujettissement fiscal du contribuable, voire devant une requête assimilable à une demande de déduction supplémentaire, impliquant, dans les deux cas, une démarche auprès d'elle à effectuer avant le 31 mars de l'année suivant l'échéance de la prestation.

Le TAPI lui-même en avait décidé ainsi dans un jugement du 12 mai 2014. Bien plus, c'était le Tribunal fédéral qui avait, au travers de plusieurs arrêts, imposé le respect du délai au 31 mars 2013 à toute question relative à l'assujettissement du contribuable soumis à l'impôt à la source.

- 15) Le 29 avril 2015, le contribuable a conclu à ce que la chambre administrative confirme le jugement du TAPI « en admettant la correction de l'impôt à la source relatif à l'année 2012 ».

Il persistait à considérer que la rectification d'impôt à la source qu'il avait requise ne concernait pas l'étendue de l'assujettissement, mais le montant de la retenue d'impôt qui était excessif.

Il contestait s'être trouvé dans la situation d'un contribuable qui connaissait l'existence de déductions supplémentaires à faire valoir. Il ignorait qu'il n'aurait pas dû faire l'objet d'une retenue d'impôt à la source sur la rémunération relative à son activité en dehors de Suisse. C'était son employeur qui avait commis une erreur. Dans une telle hypothèse, le délai au 31 mars ne s'appliquait pas.

- 16) Le 2 juin 2015, l'AFC-GE a persisté dans les termes de son recours. Elle ne contestait pas l'application au contribuable des dispositions fiscales relatives à l'assujettissement à raison du rattachement économique lié à l'exercice d'une activité lucrative en Suisse, ni le fait que l'imposition était limitée aux parties du revenu imposable en Suisse, ni l'art. 15 de la CDI Hongrie. Elle l'avait admis pour les périodes fiscales 2013 et suivantes. En revanche, elle considérait qu'il avait agi tardivement en ne demandant qu'en 2014 la rectification des retenues à la source effectuées de 2010 à 2012.

M. A\_\_\_\_\_ connaissait la part de son activité exercée à l'étranger, respectivement en Suisse durant l'année fiscale litigieuse. Dès lors, il lui incombait en vertu du devoir de diligence prescrit par la jurisprudence du Tribunal fédéral, d'agir dans le même délai que celui prévalant pour les demandes de déductions supplémentaires. Il ne pouvait se prévaloir de la méconnaissance du droit fiscal suisse.

- 17) Le 7 juillet 2015, le contribuable a dupliqué en persistant dans ses conclusions. Le refus de prendre en considération la demande de rectification violait le principe de l'égalité de traitement entre les autorités fiscales et les contribuables. Le respect de ce principe impliquait qu'il soit autorisé à requérir la rectification par le biais d'une demande en restitution formée même après l'échéance du délai au 31 mars suivant l'exercice fiscal. En outre, son litige ne concernait pas un problème de déduction fiscale non prise en considération dans le cadre d'une taxation à la source. Dès lors, la notion de déduction supplémentaire ne pouvait être aucunement appliquée dans son cas pour fonder la forclusion de sa démarche.

- 18) Le 10 août 2015, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 19) Le 11 août 2015, 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) À ce stade de la procédure, le litige ne concerne plus que l'impôt à la source payé par le contribuable pour la période fiscale 2012. Sont applicables au litige, au niveau fédéral, les dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), et sur le plan cantonal, celles découlant des art. 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), soit celles de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LISP - D 3 20) et du règlement d'application de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 12 décembre 1994 (RISP - D 3 20.01), ainsi que, pour les questions de l'assujettissement fiscal, les dispositions de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).
- 3)
  - a. Le système de l'impôt à la source est défini aux art. 83 ss LIFD pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et, s'agissant de l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) aux art. 32 ss LHID, 1 ss LISP et 1 ss RISP. En matière d'imposition cantonale, le régime d'imposition à la source mis en place par la LHID est harmonisé avec le droit fédéral et le législateur genevois en a repris la teneur dans la LISP (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 289-290 n. 2).
  - b. Le système d'imposition à la source a pour fonction de se substituer à l'ICC et à l'IFD perçus selon la procédure ordinaire (art. 32 al. 1 LHID et 17 LISP). La déduction des cotisations périodiques versées en vue de l'acquisition des droits aux prestations dans le cadre de la prévoyance professionnelle est ainsi comprise dans le forfait (art. 86 al. 1 LIFD, 33 al. 3 LHID et 4 al. 1 LISP). Dans ce système, le débiteur de l'impôt est le débiteur de la prestation imposable, celui qui a l'obligation de retenir l'impôt et de verser au fisc. Ensuite d'une substitution fiscale, le sujet fiscal n'est plus directement le débiteur de l'impôt et il n'a plus aucun droit ni obligation tant que dure la substitution, laquelle porte d'abord sur le paiement, puis sur la procédure (Andrea PEDROLI in Dominique YERSIN/ Yves NOËL [éd]., Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral

direct, 2008, p. 1004 n. 2 ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, *System des Steuerrechts*, 6<sup>ème</sup> éd., p. 77 ; Xavier OBERSON, *op. cit.*, p. 290 n. 3). Malgré cette substitution, le contribuable conserve malgré tout certaines obligations de procédure, telle celle de donner des renseignements sur les éléments déterminants pour la perception de l'impôt à la source (art. 136 LIFD ; art. 49 al. 1 LHID et 31 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 auquel se réfère l'art. 22 LISP ; Andrea PEDROLI, *op. cit.*, ad art. 136 LIFD, p. 1289 n. 1).

c. Tant pour l'IFD que pour l'ICC, sont soumis à l'impôt à la source 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 (art. 83 al. 1 LIFD ; art. 32 al. 1 LHID et art. 1 al. 1 LISP) ou ceux qui n'y sont pas domiciliés mais qui y exerce une activité de type dépendante (art. 91 LIFD, 35 al. 1 let. a LHID et 7 LISP).

- 4) Il est admis par les parties que le contribuable, même titulaire d'un permis de séjour qui l'autorise à travailler à Genève en tant que ressortissant d'un pays signataire de l'accord du 21 juin 1999 entre la Confédération suisse d'une part, et la Communauté européenne et ses États membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes (ALCP - RS 0.142.112.681), n'est pas domicilié à Genève au plan fiscal. Il n'est dès lors pas soumis à un assujettissement fiscal illimité en Suisse ou dans le canton de Genève, mais n'y est imposé qu'en fonction d'un rattachement personnel au sens des art. 3 al. 1 et 2 LIFD ou 3 al. 1 LHID et 2 al. 1 à 3 LIPP ou 2 al. 1 à 3 aLIPP-I, lié au seul exercice d'une activité lucrative en Suisse (art. 6 al. 1 LIFD ou 4 LHID et 3 al. 2 aLIPP ou 3 al. 2 LIPP).

Il ressort des pièces de la procédure que le contribuable est également assujetti en Hongrie où son épouse réside avec leurs enfants et qu'il n'est assujetti à l'impôt en Suisse qu'en fonction du seul rattachement économique représenté par son activité lucrative dépendante. Dans ces circonstances, c'est en conformité des art. 91 al. 1 LIFD et 7 LISP que, tant pour l'IFD que pour l'ICC, le revenu qu'il a perçu à Genève a fait l'objet d'une imposition à la source.

- 5) a. En matière d'IFD, selon l'art. 137 LIFD, 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, *op. cit.*, ad art. 137 LIFD, p. 1295 n. 6).

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 situation de droit ou une interprétation ou une application éventuelle du droit (Andrea PEDROLI, op. cit., ad art. 137 LIFD, p. 1294 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, ou sur le montant de la retenue d'impôt (Andrea PEDROLI, op. cit., ad art. 137 LIFD, p. 1295 n. 4).

b. 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. Cette disposition est le pendant de l'art. 138 al. 1 LIFD qui prévoit, à l'inverse, qu'en cas de retenue d'impôt insuffisante, ledit débiteur peut être obligé à s'acquitter de l'impôt qui n'a pas été retenu, en ayant toutefois la possibilité de se retourner contre le contribuable. La LIFD ne prévoit aucun délai pour accomplir de telles démarches.

c. Selon l'art. 139 al. 1 LIFD, le contribuable peut former une réclamation à l'encontre de la décision de constatation émise en application de l'art. 137 al. 1 LIFD, comme de celles qui l'ont été en vertu de l'art. 138 al. 1 ou 2 LIFD.

- 6) Dans le canton de Genève, des règles en grande partie similaires à celles figurant aux art. 137 à 139 LIFD ont été adoptées dans la LISP, conformément à l'art. 49 al. 2 LHID. Ainsi, l'art. 23 al. 1 LISP oblige le contribuable qui conteste son assujettissement à requérir une décision de l'autorité fiscale à ce propos dans le même délai que celui imposé par l'art. 137 al. 1 LIFD. En revanche, si le contribuable conteste le montant de la retenue d'un impôt, il doit élever réclamation avant le 31 mars si l'attestation contenant le montant d'un impôt retenu lui a été remise avant le dernier jour du mois de février ; si l'attestation lui a été délivrée plus tard, il doit le faire dans les trente jours suivant la date de cette remise, mais au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle pour laquelle l'impôt à la source a été retenu. Cette légère différence de traitement est autorisée par le fait que le terme au 31 mars figurant à l'art 137 al. 1 LIFD, n'a pas été repris à l'art. 49 LHID lors de l'adoption de cette norme (ATF 135 II 274 consid. 4.2 = RDAF 2010 II 168).

De même, conformément aux art. 49 al. 3 et 4 LHID, les art. 21 al. 3 et 4 LISP prévoient des mécanismes réglant les situations dans lesquelles s'est produite une retenue d'impôt à la source insuffisante ou excédentaire. Ainsi, 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.

- 7) a. Le Tribunal fédéral dans l'ATF 135 II 274 précité a explicité les rapports existants entre les art. 137 et 138 LIFD respectivement les art. 32 et ss LHID et les

dispositions de droit cantonal les mettant en application de manière harmonisée (en l'occurrence, il s'agissait des art. 209 et ss de la loi fiscale du canton du Tessin du 21 juin 1994, dont la teneur des arts. 210 à 212 était calquée sur celle des art. 137 à 139 LIFD). Lesdits rapports devaient être interprétés de la manière suivante : le système de l'impôt à la source différait de celui de l'impôt ordinaire sur le revenu et la fortune par la mesure où il se fondait exclusivement sur une procédure d'auto-taxation. Le législateur avait imposé le respect d'un délai au 31 mars de l'année suivante pour requérir la décision de constatation de l'art. 137 al. 1 LIFD au cours des travaux législatifs, mais n'avait rien prévu à ce sujet, que ce soit à l'art. 138 LIFD, à l'art. 49 al. 1 LHID ou à l'art. 49 al. 2 LHID (consid. 4.2).

Il était nécessaire d'examiner les conséquences dérivant de l'écoulement du délai prévu à l'art. 137 al. 1 LIFD ou par le droit cantonal appliquant l'art. 49 LHID, en distinguant les cas où une décision avait été rendue par l'autorité fiscale de ceux où aucun acte formel de ce genre n'avait eu lieu (consid. 4.2).

Si une telle décision avait été requise dans le délai, le prononcé y relatif, dans la mesure où il n'était pas attaqué, entré en force. Cette décision pouvait concerner le principe même de l'assujettissement ou le montant de celui-ci, comme par exemple la question de savoir si un impôt perçu à la source sur la base du droit interne était légitime sous l'angle d'un accord de double imposition (consid. 5.1 et doctrines citées). Dans une telle situation, la chose jugée étant intervenue, les questions réglées dans la décision ne pouvaient plus être examinées que si les conditions d'une révision au sens des art. 147 et suivants LIFD ou au sens du droit cantonal étaient réalisées, respectivement celle d'un rappel d'impôt (consid. 5.1).

Dans l'hypothèse où le contribuable ou le débiteur de la prestation imposable n'avait pas demandé une telle décision dans le délai prescrit, soit avant la fin du mois de mars suivant l'échéance des prestations, tant l'un que l'autre ne pouvait plus émettre de contestation sur le principe de l'assujettissement fiscal. En revanche, il leur restait la possibilité de critiquer la somme de la retenue d'impôt. Une telle solution s'imposait dans la mesure où il n'était pas justifié, en matière d'impôt à la source, d'assimiler le taux de la taxation à une décision entrée en force (consid.5.3.3). Il n'y avait pas lieu de traiter plus favorablement le fisc que le contribuable. En l'absence de décision fondée sur l'art. 137 LIFD ou sur la disposition similaire de droit cantonal, il demeurait ainsi 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 ou la disposition de droit cantonal correspondante devaient ainsi être considéré comme des *lex specialis* par rapport à l'art. 137 LIFD ou à la disposition de droit cantonal qui en reprenait la teneur limitée aux problèmes qui se posaient dans le cas d'une retenue excessive ou insuffisante

(consid 5.4). L'art. 138 al. 2 LIFD ou une disposition équivalente du droit cantonal permettait à l'administration et au 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 au regard du contenu de l'art. 16 de l'ordonnance sur l'imposition à la source du 19 octobre 1993 (OIS - RS 642.118.2) (consid. 6. 3).

b. Le Tribunal fédéral a confirmé le principe précité dans trois arrêts ultérieurs (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_168/2014 du 29 octobre 2014 consid. 4.2 ; 2C\_684/2012 du 5 mai 2013 consid. 5.1 ; 2C\_601/2010 du 21 décembre 2010 consid. 2.2), avec toutefois des solutions différentes.

Dans l'ATF 135 II 274 comme dans l'arrêt 2C\_601/2010 précités, il a admis le recours du contribuable. Celui-ci, formé en l'absence de toute requête à l'autorité fiscale basée sur l'art. 137 al. 1 LIFD, était fondé sur le fait que le débiteur de la prestation avait retenu un montant de l'impôt à la source trop élevé en se trompant de taux ou de barème.

En revanche, dans son arrêt 2C\_684/2012 du 5 mai 2013 précité, il a rejeté le recours d'un contribuable qui demandait la rectification d'une imposition à la source pour tenir compte des pensions alimentaires qu'il avait versées à son ex-épouse et à sa fille. Dans une telle situation, le contribuable qui entendait faire valoir des déductions supplémentaires non prévues dans le barème devait respecter le délai mentionné à l'art. 137 al. 1 LIFD. En effet, on ne pouvait pas assimiler un tel contribuable à une victime du système de l'auto-taxation, à l'instar de celui qui se voit appliquer un barème ou un taux d'imposition erroné par son employeur. Celui qui entendait faire valoir des déductions supplémentaires était tenu à un comportement actif personnel car l'employeur ne pouvait procéder lui-même aux corrections nécessaires. Il devait s'adresser lui-même à l'autorité fiscale pour demander que de telles déductions, qui dépassaient les montants forfaitairement inclus dans le barème d'imposition de l'art. 86 LIFD, soit prises en considération. Il y avait lieu de distinguer entre la situation d'un contribuable se voyant appliquer un barème, ou dont l'imposition était erronée en raison d'une inadvertance de son employeur, alors que son revenu avait été déterminé de façon exacte en tenant compte des déductions forfaitaires des charges de famille, et celle d'un contribuable pour lequel l'employeur avait appliqué le barème exact au revenu déterminé selon des critères ordinaires et dans lequel c'était le contribuable lui-même qui revendiquait des déductions supplémentaires que seule l'administration fiscale pouvait effectuer. Dans un tel cas, il lui appartenait de faire preuve de diligence et de déposer sa demande dans le délai prévu par l'article 137 LIFD. À défaut, il était forclus.

Enfin, dans l'arrêt 2C\_168/2014, il a admis le recours de l'autorité fiscale parce que la retenue à la source ne résultait pas de la seule procédure

d'auto-taxation. Le contribuable, qui avait sollicité la prise en compte de déductions supplémentaires, avait fait l'objet de décisions de l'autorité fiscale suite à une requête fondée sur les art. 137 al. 1 LIFD et 23 al. 1 LISP qui étaient en force. Dès lors, le contribuable ne pouvait plus faire valoir d'autres déductions par le biais de demandes fondées sur les art. 138 LIFD et 21 LISP (consid 4.4).

- 8) En l'occurrence, il n'est pas contesté que, dans le cadre de la procédure de taxation à la source dont il a fait l'objet durant l'exercice fiscal 2012, le contribuable n'a jamais entrepris de démarches auprès de la recourante avant le 31 mars 2013 pour contester le montant de son imposition à la source. Le délai légal de l'art. 137 al. 1 ou celui de l'art. 23 al. 1 LISP étant dépassé pour exiger que l'autorité fiscale statue sur l'existence ou l'étendue de son assujettissement et seule une action en restitution fondée sur les art. 138 LIFD ou 23 al. 2 LISP n'étant encore possible, il s'agit de qualifier la nature des prétentions qu'il a émises le 19 février 2014 pour déterminer si sa démarche peut s'inscrire dans ce dernier cadre, ainsi que le TAPI en a jugé.
- 9) En l'espèce, l'intimé se plaint non pas de ce que son employeur ait appliqué un mauvais barème ou un taux inexact, mais d'avoir fait l'objet d'une retenue d'impôt trop importante, parce que portant sur des revenus non soumis à retenue en Suisse puisqu'ils se rapportent à une activité déployée à l'étranger et qu'il n'était pas un contribuable assujéti de façon illimitée en Suisse. Il était ainsi soumis aux dispositions de la CDI-Hongrie, et c'est dans cet État qu'il devait être imposé, pour la partie des activités professionnelles qu'il y avait déployée, si bien qu'il devait se voir restituer le montant retenu afférant à cette partie de ses revenus.

La chambre administrative relève à titre liminaire que l'imposition hongroise du contribuable ne résulte pas des pièces produites ; mais surtout que la problématique exposée relève d'une question d'assujettissement fiscal, du type de celle que le Tribunal fédéral avait citée à titre d'exemple dans son arrêt du 9 février 2009 (ATF 135 II 274 consid. 5.1). Il s'agit en effet de déterminer le lieu où un élément imposable doit être taxé au regard des dispositions d'une convention de double imposition. Or à teneur tant de l'art. 137 al. 1 LIFD que de l'art. 23 al. 1 LISP, pour régler une question de cette nature, tout contribuable soumis à l'impôt à la source se doit de solliciter une décision constatatoire tranchant la question de cet assujettissement avant le 31 mars de l'année suivant l'échéance de la prestation. N'ayant pas accompli cette démarche pour l'exercice fiscal 2012 dans le délai précité, le contribuable n'est plus en droit de réclamer la restitution de tout impôt à la source qui lui aurait été retenu de manière excessive parce qu'il se rapporterait à un revenu obtenu à l'étranger.

Le contribuable, confirmé en cela par le TAPI, se tient pour une « victime de la procédure d'auto-taxation » découlant des modalités de perception de l'impôt à la source. Ce point de vue ne peut être suivi. En effet, contribuable dans

un autre État, il était à même de déceler par lui-même le risque d'une double imposition. S'il appartient à l'employeur, débiteur de l'impôt à la source de retenir les montants nécessaires sur les sommes soumises à l'impôt à la source selon le droit suisse aux fins de s'acquitter de ses obligations fiscales, on ne peut exiger de l'employeur qu'il se livre, dans le cadre de la procédure d'auto-taxation, à une analyse juridique de la situation du sujet fiscal sous l'angle d'une éventuelle double imposition. C'est en effet ce dernier qui dispose des informations qui lui permettaient d'intervenir auprès de la recourante pour obtenir, dans le délai légal, une décision réglant précisément la question du montant de ses revenus assujettis.

C'est à tort que le TAPI a retenu que la problématique soulevée par le recours ne relevait pas d'une question d'assujettissement et que la voie d'une demande en restitution au sens des art. 138 al. 2 LIFD et 23 al. 2 LIFD restait ouverte.

- 10) Il reste à déterminer si la démarche du contribuable devait être considérée comme une demande de révision ou si le délai légal devait être restitué pour un autre motif.

À teneur des art. 147 LIFD pour l'imposition fédérale et 55 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), les décisions et prononcés définitifs des autorités fiscales peuvent faire l'objet d'une révision aux conditions déterminées dans ses dispositions légales. En l'occurrence, à teneur de la jurisprudence fédérale, l'auto-taxation ne peut être assimilée à une décision entrée en force si bien qu'a priori, la voie de la révision n'est pas ouverte pour remettre en question la portée d'un assujettissement à l'impôt à la source pour lequel aucune décision n'a été requise dans le délai légal imparti.

De même, en l'absence de situation de force majeure alléguée, on ne voit pas que la question d'une restitution du délai légal, possible à teneur de l'art. 16 al. 1 LPA soit à être examinée.

- 11) Le recours sera admis. Le jugement du TAPI du 2 février 2015 sera annulé partiellement dans la mesure où il mettait à néant la partie du dispositif de la décision sur réclamation du 13 mai 2014 concernant l'exercice fiscal 2012 et sera confirmé pour le surplus, ladite décision sur réclamation étant entièrement rétablie.
- 12) Vu l'issue du recours, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge du contribuable et intimé (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 5 mars 2015 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 2 février 2015 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule partiellement le jugement du Tribunal administratif de première instance du 2 février 2015 concernant l'imposition à la source 2012 au sens des considérants ;

le confirme pour le surplus ;

rétablit entièrement la décision sur réclamation du 13 mai 2014 ;

met un émolument de CHF 500.- 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 l'administration fiscale cantonale, à PriceWaterhausCoopers SA, mandataire du recourant, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Junod, présidente, MM. Thélin et Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

la présidente siégeant :

F. Scheffre

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :