

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2476/2023-ICCIFD

ATA/549/2024

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 30 avril 2024

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

recourante

contre

A _____ et B _____

intimés

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

autre intimée

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
22 janvier 2024 (JTAPI/43/2024)**

EN FAIT

A. a. Les époux A_____ et B_____, domiciliés en France, exercent une activité lucrative dépendante dans le canton de Genève. Ils sont ainsi imposés à la source.

b. Par demande de rectification de l'impôt à la source (ci-après : IS) 2021 (formulaire « DRIS/TOU ») du 4 avril 2022, ils ont sollicité la correction du barème d'imposition afin que soit prise en compte une charge pour enfant majeur en études. Ils ont joint leurs certificats de salaire respectifs ainsi que des attestations d'inscription universitaire de leur fille.

c. Par bordereau de taxation du 8 mai 2023, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fixé l'IS 2021 à CHF 31'369.35 sur la base d'un revenu imposable de CHF 188'858.-. Compte tenu des retenues déjà effectuées de CHF 28'340.65, le supplément d'impôt s'est élevé à CHF 3'028.70. Elle a appliqué le barème Cr0, sans admettre de charge de famille.

La lettre d'accompagnement attirait l'attention des époux sur le fait qu'il n'était plus possible de requérir une correction, car leur demande n'avait pas respecté le délai impératif du 31 mars de l'année suivant celle concernée.

d. Les contribuables ont demandé la « reconsidération » de leur bordereau de taxation, afin que celui-ci corresponde à leur situation familiale réelle.

e. Par décision sur réclamation du 19 juin 2023, l'AFC-GE a maintenu le bordereau.

Le délai pour déposer une demande de rectification était fixé au 31 mars de l'année qui suivait l'imposition. Ce délai de droit public ne pouvait être prolongé.

f. Par acte expédié le 29 juillet 2023, les époux A_____ B_____ ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision, concluant à son annulation et à ce que le barème Cr1 correspondant à un couple marié, dont les deux conjoints travaillent, avec un enfant leur charge soit appliqué.

Ils reconnaissent avoir déposé leur demande de rectification avec un retard de deux jours, soit le 4 avril 2022. Toutefois, en ajoutant à leurs salaires le montant de CHF 4'800.- correspondant à l'allocation pour études de leur enfant majeur, le fisc ne pouvait pas ignorer que leur ménage comptait deux personnes actives professionnellement avec un enfant en formation. En occultant un tel fait en leur appliquant le barème Cr0, au motif que leur demande était tardive, l'AFC-GE avait agi contrairement au principe de la bonne foi.

g. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La demande de prise en compte d'une charge pour enfant majeur étudiant devait être déposée par le contribuable, en requérant une taxation ordinaire ultérieure (TOU) ou la rectification de l'imposition à la source (DRIS) dans les délais légaux. La DRIS fondée sur l'art. 38E de la loi sur l'imposition à la source des personnes

physiques et morales du 16 janvier 2020 (LISP - D 3 20) ayant été déposée après le 31 mars 2022, ce que les intéressés reconnaissaient, elle était tardive.

Conformément à l'art. 38F al. 1 let. a de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), l'AFC-GE avait procédé d'office à la rectification de l'IS, compte tenu du fait que le couple exerçait une activité lucrative dépendante à Genève. Dès lors que ces deux procédures étaient indépendantes et traitées comme telles par l'AFC-GE, l'application du barème C sans déduction pour enfant majeur étudiant était conforme à la loi.

h. Dans leur réplique, les contribuables se sont référés à un arrêt du Tribunal fédéral (2C_360/2015 du 13 mai 2015). En sollicitant uniquement la rectification de leur barème pour tenir compte de la composition de leur famille, ils ne demandaient pas de déductions supplémentaires.

i. Dans sa duplique, l'AFC-GE a relevé que la jurisprudence citée avait été rendue avant le 1^{er} janvier 2021. Le nouveau droit prévoyant aux art. 137 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 38E LPFisc un délai péremptoire au 31 mars de l'année fiscale qui suivait l'échéance de la prestation pour en demander la rectification, les contribuables étaient forclos pour s'en prévaloir.

j. Par jugement du 22 janvier 2024, le TAPI a admis le recours, annulé la décision sur réclamation et renvoyé le dossier à l'AFC-GE.

La charge familiale ne constituait pas une charge complémentaire et n'avait ainsi pas à être sollicitée avant le 31 mars de l'année suivante. Le législateur n'avait pas entendu modifier ce point lors de la réforme entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2021. Le fisc ayant la faculté d'exiger une modification même après l'échéance du délai, il convenait de reconnaître la même faculté aux contribuables.

B. a. Par acte du 16 février 2024, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice contre ce jugement, dont elle a demandé l'annulation.

Il ressortait de la volonté claire du législateur que la nouvelle approche adoptée lors de la révision de l'art. 137 LIFD visait l'obligation pour les contribuables de faire valoir en une seule fois l'ensemble des éléments fiscaux, notamment les barèmes, qu'ils contestaient. Il aurait ainsi appartenu aux époux A_____ B_____ de contester les éléments retenus dans le délai échéant le 31 mars 2022.

b. Les intimés s'en sont rapporté à justice, exposant qu'ils n'étaient pas juristes et que le raisonnement du TAPI leur paraissait convaincant.

c. L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) ne s'est pas manifestée dans le délai imparti.

d. Sur ce, 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. Le litige porte sur la question de savoir si la demande de rectification du barème de l'IS pour charge d'enfant majeur doit être déposée dans le délai échéant le 31 mars suivant l'année fiscale concernée.

2.1 Sont applicables au litige, au niveau fédéral, la Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales du 9 septembre 1966 (CDI-F; RS 0.672.934.91) et la LIFD et, sur le plan cantonal, la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), la LISP, le règlement d'application de la LISP du 12 décembre 1994 (RISP - D 3 20.01), la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) ainsi que la LPFisc, dans leur teneur dès le 1^{er} janvier 2021.

2.2 Les frontaliers, les résidents à la semaine et les résidents de courte durée domiciliés à l'étranger qui exercent une activité lucrative dépendante en Suisse sont soumis à l'impôt à la source sur le revenu de leur activité en Suisse (art. 91 LIFD, art. 35 LHID, art. 6 LISP). La même règle découle de l'art. 17 CDI-F.

L'impôt à la source est calculé sur le revenu brut (art. 84 al. 1 LIFD ; art. 32 al. 3 LHID ; art. 2 et 3 par renvoi de l'art. 6 al. 1 LISP).

2.3 Selon l'art. 85 LIFD, l'AFC-CH calcule le montant de l'impôt retenu à la source sur la base des barèmes de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (al. 1). Le montant de la retenue tient compte des frais professionnels et des primes d'assurance sous forme de forfaits ainsi que des déductions pour les charges de famille du contribuable (art. 35). L'AFC publie le montant des différents forfaits (al. 2).

L'art. 33 LHID prévoit que les retenues d'impôt à la source sont fixées sur la base des barèmes de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et comprennent les impôts fédéral, cantonal et communal (al. 1). Les dépenses professionnelles, les primes d'assurances, les déductions pour charges de famille et les déductions accordées en cas d'activité lucrative des deux époux sont prises en considération forfaitairement. Les cantons publient le montant des différents forfaits (al. 3). L'AFC-CH fixe avec les cantons de manière uniforme, d'une part, comment notamment le 13^e salaire, les gratifications, les horaires variables, le travail rémunéré à l'heure, le travail à temps partiel ou l'activité lucrative accessoire ainsi que les prestations au sens de l'art. 18 al. 3 LAVS doivent être pris en compte et, d'autre part, quels sont les éléments déterminants pour le calcul du taux de l'impôt (al. 4).

En droit cantonal, 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 (art. 3 al. 2 LISP).

2.4 L'IS se substitue à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal et communal perçus selon la procédure ordinaire. Aucune déduction ultérieure supplémentaire n'est accordée (art. 99 al. 1 LIFD ; art. 36a al. 1 LHID ; art. 5 al. 4 LISP).

2.5 Les personnes imposées à la source en vertu de l'art. 91 LIFD peuvent demander, au plus tard le 31 mars de l'année suivant l'année fiscale concernée, une taxation ordinaire ultérieure pour chaque période fiscale dans 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 ou c) une taxation ordinaire ultérieure est nécessaire pour faire valoir leur droit à des déductions prévues par une convention contre les doubles impositions (art. 99a LIFD). Les art. 35a LHID et 15 LISP ont la même teneur.

2.6 En cas de situation problématique manifeste, notamment en ce qui concerne les déductions forfaitaires calculées dans le taux d'imposition à la source, les autorités cantonales compétentes peuvent demander d'office une taxation ordinaire ultérieure en faveur ou en défaveur du contribuable. Le DFF définit les conditions en collaboration avec les cantons (art. 99b al. 1 et 2 LIFD ; art. 35b LHID ; art. 16 al. 1 et 2 LISP).

Aux termes de l'art. 15 al. 1 de l'ordonnance du DFF sur l'imposition à la source dans le cadre de l'IFD (OIS - RS 642.118.2), les autorités cantonales compétentes peuvent effectuer d'office une taxation ordinaire ultérieure lorsque, sur la base du dossier, elles ont de sérieuses raisons de penser qu'il existe une situation d'iniquité manifeste en faveur ou en défaveur du contribuable.

2.7 Selon l'art. 137 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 (al. 1). Le débiteur de la prestation imposable 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 (al. 2).

Selon le Message du Conseil fédéral du 28 novembre 2014 relatif à la révision de l'art. 137 al.1 LIFD (FF 2015 625 ss), cette disposition précise le déroulement de la procédure lorsque le contribuable soumis à l'IS 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. Par « étendue de l'assujettissement », on entend le montant de la retenue à la source et le barème appliqué.

2.8 Le droit cantonal connaît une disposition similaire à l'art. 137 LIFD. Selon l'art. 38E al. 1 LPFisc, 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 : a) s'il conteste l'impôt à la source indiqué sur l'attestation mentionnée à l'art. 38A al. 1 let. b LPFisc ou b) si l'employeur ne lui a pas remis l'attestation mentionnée à l'art. 38A al. 1 let. b LPFisc.

Selon l'exposé des motifs (PL 12'548, p. 35s), la possibilité de demander une rectification dans le délai échéant le 31 mars de l'année suivant l'année fiscale visée doit permettre de demander la rectification de l'IS. Celle-ci peut porter sur l'assujettissement, l'assiette, la modification du barème ou une erreur dans le taux appliqué ou le montant de la retenue. La correction du barème liée à la prise en compte d'enfants majeurs est expressément mentionnée à titre d'exemple de correction pouvant être demandée dans le délai précité. Il est encore précisé que l'art. 38E LPFisc introduit « expressément un délai fixe pour ces demandes de rectification et ce, quel que soit le motif » et que « 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 ».

2.9 L'art. 138 LIFD traite du paiement complémentaire à l'IS et de la restitution d'un trop-perçu. Ainsi, lorsque le débiteur de la prestation imposable a opéré une retenue insuffisante ou n'en a effectué aucune, l'autorité de 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). Lorsque le débiteur de la prestation imposable a opéré une retenue insuffisante ou n'en a effectué aucune et que l'autorité de taxation n'est pas en mesure de recouvrer ultérieurement cet impôt auprès du débiteur, elle peut obliger le contribuable à acquitter l'impôt à la source dû (al. 3).

2.10 L'art. 137 LIFD révisé est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2021. Dans un arrêt de 2015 (2C_360/2015 du 13 mai 2015), le Tribunal fédéral, après avoir rappelé l'obligation du débiteur de la prestation imposable de retenir l'IS et de remettre au contribuable un relevé ou une attestation indiquant le montant de l'IS, a précisé que ladite attestation avait pour but de renseigner celui-ci sur le montant de l'IS et de lui permettre, en cas de contestation, d'exiger jusqu'à la fin mars de l'année qui suit l'échéance de la prestation 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. Il a ensuite 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 al. 1 LIFD s'applique pleinement au contribuable qui entend faire valoir des déductions supplémentaires qui dépassent les montants forfaitairement inclus (art. 86 al. 1 LIFD) 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) ».

3. En l'espèce, il convient, en premier lieu, de relever qu'il ressort des travaux préparatoires, comme cela vient d'être exposé, que la notion de « l'étendue de l'assujettissement » figurant à l'art. 137 LIFD a été précisée. En effet, désormais, l'étendue comporte clairement le montant de la retenue à la source et le barème appliqué. L'interprétation faite de l'ancien art. 137 LIFD ne comprenait pas la possibilité de contester le barème applicable. C'est dans ce contexte que le Tribunal fédéral avait, en recourant à l'application par analogie de l'art. 138 LIFD, retenu que le contribuable pouvait, même après l'échéance du délai au 31 mars, contester le montant de l'IS, étant uniquement forclos de remettre en cause son assujettissement.

Au vu de la clarification apportée par le législateur visant à inclure expressément dans le délai imposé à l'art. 137 LIFD toute critique par le contribuable du montant de l'IS et du barème appliqué, soit l'étendue de l'assujettissement, il n'y a plus lieu de recourir à une application par analogie des art. 138 LIFD. Les travaux préparatoires relatifs à la révision du droit cantonal, notamment de l'art. 38F LPFisc, indiquent clairement qu'il appartient au contribuable de se manifester en demandant une rectification de l'IS ou une taxation ordinaire avant le 31 mars suivant l'année fiscale visée pour l'ensemble des éléments déterminants. En d'autres termes, passé le délai du 31 mars, le contribuable est forclos pour remettre en cause les éléments de taxation.

Comme le relève l'AFC-GE, la solution inverse consistant à admettre que les contribuables taxés à la source pourraient contester leur taxation alors que celle-ci est entrée en force, créerait une inégalité de traitement avec les contribuables imposés de manière ordinaire, qui ne peuvent contester leur bordereau de taxation après l'échéance du délai de réclamation.

Cette solution est également conforme aux art. 99 al. 1 LIFD, art. 36a al. 1 LHID et art. 5 al. 4 LISP, selon lesquels l'IS se substitue à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal et communal perçus selon la procédure ordinaire et qui prévoient, ainsi, expressément qu'aucune déduction ultérieure supplémentaire n'est accordée.

Par ailleurs, les art. 138 LIFD et 38E LPFisc visent spécifiquement des situations particulières, à savoir le paiement complémentaire à l'IS par le débiteur de la prestation imposable et la restitution d'un trop-perçu. Ces dispositions n'ont pas pour but de permettre au contribuable de remédier à son inaction dans le délai prescrit par les art. 137 LIFD et 38E LPFisc.

Enfin, la présente situation ne peut être qualifiée de « problématique manifeste » ou « d'iniquité manifeste » au sens des art. 99b al. 1 et 2 LIFD, art. 35b LHID, art. 16 al. 1 et 2 LISP ou art. 15 al. 1 OIS. Le fait, en particulier, que les intimés ont perçu des allocations familiales en faveur de leur fille majeure – dont l'AFC-GE a tenu compte – ne les dispensait pas de solliciter, pièces à l'appui et dans le délai légal, la correction du barème pour charge d'enfant majeur étudiant. Leur négligence ne saurait être assimilée à une problématique manifeste ou une situation d'iniquité manifeste résultant de l'application de la loi.

Au vu de ce qui précède, l'AFC-GE a, à juste titre, refusé de tenir compte de la charge d'une enfant majeure, faute pour les intéressés d'avoir agi dans le délai légal. Partant, le jugement sera annulé et les décisions des 8 mai et 19 juin 2023 seront rétablies.

4. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge solidaire des intimés (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée, la partie recourante défendant ses propres intérêts.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours formé le 16 février 2024 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 22 janvier 2024 ;

au fond :

l'admet et annule le jugement précité ;

rétablit les décisions de l'administration fiscale cantonale des 8 mai et 19 juin 2023 ;

met un émolument de CHF 500.- à la charge solidaire de A _____ et B _____ ;

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, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux

conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession de la demanderesse, invoquées comme moyens de preuve, doivent être jointes à l'envoi ;

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

Siégeant : Jean-Marc VERNIORY, président, Florence KRAUSKOPF, Eleanor McGREGOR, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

le président siégeant :

M. RODRIGUEZ ELLWANGER

J.-M. VERNIORY

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :