

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3676/2013-ICCIFD

ATA/1164/2015

**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 Mes Arnaud Martin et Daniel Schafer, avocats

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
13 octobre 2014 (JTAPI/1107/2014)**

---

### EN FAIT

- 1) Monsieur A\_\_\_\_\_ (ci-après : le contribuable), né le \_\_\_\_\_ 1975, marié, est ressortissant français.
- 2) En 2010, année fiscale litigieuse, il était domicilié à B\_\_\_\_\_ en Allemagne et travaillait au service de la société C\_\_\_\_\_ à Genève (ci-après : l'employeur). Il était titulaire d'un livret G, délivré pour les ressortissants de la communauté européenne.
- 3) Soumis à une imposition à la source, le contribuable s'est vu retenir à ce titre par son employeur un montant de CHF 49'058.25 sur un salaire annuel de CHF 226'492.- perçu en 2010. Cet élément ressortait de l'attestation-quittance sur formulaire mis à disposition par l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) que ce dernier lui a remise le 22 février 2011.

Au bas de ladite attestation, il était rappelé que le contribuable qui contestait le montant de la retenue à la source qui lui était faite pouvait déposer une réclamation écrite et motivée auprès du département jusqu'au 31 mars de l'année qui suivait celle pour laquelle l'impôt avait été retenu. Ce délai s'appliquait lorsque l'attestation avait été remise avant le dernier jour du mois de février de l'année en question.

Le contribuable n'a pas fait usage de cette faculté.

- 4) Le 21 août 2012, le contribuable a écrit par l'intermédiaire d'un mandataire allemand à l'AFC-GE, service de l'impôt à la source. Il demandait le remboursement de l'impôt à la source retenu par son employeur en 2010, à concurrence d'un montant de CHF 41'212.59. Selon l'art. 15 al. 1 de la convention du 11 août 1971 entre la Confédération Suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter des doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI-RFA 0.672.913.62), seule pouvait être imposée en Suisse la part des revenus d'un contribuable liée à des activités qu'il avait effectivement exercées en Suisse. En l'occurrence, il avait travaillé 230 jours en 2010. Sur ceux-ci, il n'avait eu d'activité effective en Suisse que durant 35 jours. La Suisse n'avait le droit de l'imposer à la source qu'à concurrence de CHF 7'845.41 et le solde de l'impôt retenu devait lui être remboursé.

Il rappelait avoir également demandé pour les mêmes motifs, par courrier du 2 septembre 2009 le remboursement de la retenue d'impôt excessive effectuée par son employeur en 2009 pour un montant de CHF 16'185.28.

À l'appui de sa requête concernant l'exercice 2010, il transmettait une décision de l'administration fiscale allemande confirmant l'imposition de ses revenus qui avaient été faits en Allemagne.

- 5) Par décision du 10 octobre 2013, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a déclaré irrecevable pour cause de tardiveté la réclamation du contribuable du 21 août 2012 concernant l'impôt à la source 2010. Après la réception en février 2011 de son attestation-quittance, le contribuable avait, de par la loi, un délai échéant le 31 mars 2011 pour déposer sa réclamation. En l'occurrence, en ne formulant qu'en août 2012 sa réclamation contre la retenue à la source, le contribuable n'avait pas respecté ce délai.
- 6) Par acte daté du 14 novembre 2013, le contribuable a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), contre la décision sur réclamation du 10 octobre 2013, reçue le 15 octobre 2014, en concluant à son annulation et à ce que l'AFC-GE lui rembourse un montant de CHF 41'212.59 prélevés indûment en relation avec l'année fiscale 2010.

Il travaillait pour C\_\_\_\_\_ à Genève depuis le 2 avril 2002. Il voyageait très fréquemment hors de Suisse afin de représenter l'entreprise et la marque C\_\_\_\_\_ lors d'événements sportifs sponsorisés par cette société. Il était en outre chargé de relations avec certains ambassadeurs de la marque, instance gouvernante et médias. Jusqu'en septembre 2009 il avait habité à D\_\_\_\_\_, avec le statut de frontalier. Le 8 septembre 2009, il s'était établi avec son épouse en Allemagne. Il exerçait la même activité qu'auparavant pour le compte de son employeur et avait continué à se déplacer fréquemment à l'étranger. Il ne séjournait plus qu'occasionnellement à Genève pour orchestrer certains projets et s'entretenir avec la direction de la société.

Après son déménagement à B\_\_\_\_\_, il avait travaillé 11 jours à Genève en 2009 et 35 jours en 2010. Il avait été imposé en Allemagne sur le salaire annuel versé par son employeur, déduction faite des 35 jours travaillés en Suisse. L'AFC-GE avait à tort déclarée irrecevable sa demande de remboursement des retenues d'impôts perçues en trop pour cet exercice. Son employeur avait reconnu l'erreur commise dans l'établissement des attestations-quittances et avait accepté d'établir de nouvelles pièces précisant le nombre exact de jours de travail effectués à Genève.

Il avait fait une demande similaire pour l'année 2009 durant laquelle il n'avait, après son déménagement à D\_\_\_\_\_, travaillé que 11 jours à Genève, mais l'AFC-GE ne s'était pas encore prononcée sur sa requête.

Conformément aux règles prévalant en droit fiscal interne Suisse et découlant des conventions de double imposition, l'assujettissement en Suisse des personnes salariées et en fonction du nombre de jours de présence physique en

Suisse. Ce principe, confirmé par le Tribunal fédéral, était appliquée par l'AFC-GE. Conformément au système de l'imposition à la source, la retenue de l'impôt et l'établissement de l'attestation-quittance relevait de la sphère de contrôle et de responsabilité exclusive de l'employeur. Compte-tenu de sa situation d'employé, il se trouvait dans un rapport de subordination hiérarchique qui pouvait faire obstacle à une correction d'éventuelles erreurs dans le délai légal imparti par la loi. En outre, la vérification de l'attestation-quittance et du montant d'impôt prélevé à la source était rendu plus difficile en raison de son absence de domicile en Suisse et de l'exercice essentiel de son activité professionnelle à voyager à travers le monde. Contrairement aux déductions supplémentaires, il devait être admis que la correction d'erreurs concernant l'étendue de l'assujettissement en Suisse pouvait être effectuée au-delà du délai instauré par la loi fiscale fédérale ou cantonale, et d'admettre qu'il s'agissait d'un cas de restitution d'impôts trop perçus, procédure également prévue par la même législation. Cette possibilité était expressément réservée par la jurisprudence du Tribunal fédéral.

7. Le 27 mars 2014, l'AFC-GE a répondu au recours en concluant à son rejet. La contestation présentée par le recourant le 21 août 2012 portait sur l'assujettissement de ce dernier. Or, cette demande avait été présentée au-delà du délai légal qui échoyait le 31 mars 2011. C'était à juste titre qu'elle avait refusé d'entrer en matière sur la demande de remboursement du recourant. Elle n'avait rien fait d'autre que d'appliquer la jurisprudence du Tribunal fédéral qu'elle détaillait dans ses écritures responsives et que le recourant interprétait de manière erronée.
8. Le 28 mars 2014, le contribuable a fourni à l'appui de son recours, une attestation originale de son employeur détaillant le nombre de jours de travail qu'il avait accomplis à Genève, attestation qui confirmait les chiffres de travail effectif à Genève qu'il avait annoncés pour l'exercice 2010.
9. Le 16 avril 2014, l'AFC-GE a persisté dans sa position de principe relative à l'irrecevabilité pour tardiveté de la réclamation.
10. Par jugement du 13 octobre 2014, le TAPI a admis le recours du contribuable et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour qu'elle se prononce sur le fond de la demande de remboursement de l'impôt à la source 2010.

Les conclusions du recourant ne visaient manifestement pas à obtenir une déduction supplémentaire, situation qui aurait effectivement impliqué qu'il respecte le délai de réclamation échéant à fin mars de l'exercice suivant l'année de perception de l'impôt à la source. En outre, sa réclamation ne portait pas sur le principe de l'assujettissement à l'impôt à la source, mais uniquement sur le fait que la retenue à la source effectuée par son employeur ne tenait pas compte du nombre de jours effectivement travaillés en Suisse. À la lecture de l'attestation-

quittance qu'il avait reçue de ce dernier, le recourant ne pouvait s'apercevoir de cette erreur, en revanche, il pouvait raisonnablement considérer que ce document était exact et que ses revenus devaient être intégralement imposés à la source en Suisse. C'était d'autant plus vrai que malgré son déménagement, il avait conservé le même employeur et que celui-ci ne pouvait pas ignorer qu'il avait changé de domicile en septembre 2009.

En 2010, il avait agi moins de vingt jours après avoir reçu la décision de taxation du fisc allemand. C'était seulement à ce moment-là qu'il s'était rendu compte avoir été victime d'une double imposition internationale. Il se trouvait dans une situation analogue à celle de l'employeur qui aurait commis une erreur dans l'application du barème ou du taux d'imposition. Il devait être admis qu'il était une « victime du système de l'auto-taxation ». Sa demande devait être considérée comme une demande de restitution, d'impôt à la source perçu de manière excessive. Elle avait été interjetée dans le délai de cinq ans applicable à ce type de demande, ainsi que la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) l'avait retenu.

11. Par acte déposé le 17 novembre 2014, l'AFC-GE a interjeté un recours auprès de la chambre administrative contre le jugement précitée reçu le 17 octobre 2014, en concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision du 10 octobre 2013.

La réclamation formée par le contribuable le 21 août 2012 portait sur une question d'assujettissement de son revenu à l'impôt à la source. La notion d'assujettissement se référait aux droits d'une collectivité publique de frapper d'un impôt des personnes qui étaient soumises à l'impôt soit par rattachement personnel soit par rattachement économique tel l'exercice d'une activité sur le territoire de celle-là. Une contestation concernant le droit d'un imposé à Genève des jours travaillés à l'étranger concernaient une question d'assujettissement. Une telle contestation devait être formulée avant le 31 décembre suivant la fin de l'exercice fiscal concerné par la retenue d'impôt à la source.

En l'espèce, le contribuable n'avait pas respecté ce délai. La position défendue par le fisc était conforme à la jurisprudence du Tribunal fédéral. C'était à tort que le TAPI avait considéré que le voie de la demande de restitution d'impôt à la source perçue de manière excessive était ouverte. Au surplus, l'éventuelle double imposition subie par le contribuable ne saurait être réparée par le biais d'une procédure introduite tardivement devant les autorités fiscales. Il y avait une indépendance entre les voies de recours internes et celle de la procédure amiable prévue dans les conventions internationales. Au demeurant, si l'AFC-GE était chargée de conduire les procédures d'imposition à la source, il n'était pas en charge de la mise en œuvre de la procédure amiable découlant des conventions de double imposition. Ce rôle revenait à l'administration fédérale des contributions publiques (ci-après : AFC-CH).

Même si l'on devait admettre que la problématique en cause ne relevait pas d'une question d'assujettissement, la demande du recourant n'en serait pas moins tardive eu égard à ce que le Tribunal fédéral avait précisé au sujet des mécanismes d'impositions à la source. En effet, selon cette haute juridiction, un contribuable désireux de faire valoir des déductions supplémentaires à celles prévues par la législation sur l'impôt à la source formulait une demande s'écartant du système de l'auto-taxation prévalant dans ce domaine. Seul celui qui se voyait appliquer un barème ou un taux d'imposition erroné par son employeur, débiteur de l'impôt, était une victime du système d'auto-taxation. En revanche, celui qui entendait faire valoir des déductions supplémentaires était tenu à un comportement actif personnel. Il devait s'adresser à l'autorité fiscale pour demander que sa situation particulière soit prise en considération et il devait le faire avant le 31 mars de l'année suivant la fin de l'exercice fiscal durant lequel la retenue avait été faite.

La voie de la demande de restitution d'impôt n'était ouverte, après le 31 mars, qu'en cas d'erreurs de barème ou de taux, commises par l'employeur. Le TAPI avait interprété trop extensivement cette notion en admettant qu'elle pouvait s'étendre aux retenues effectuées sur les salaires qui n'étaient pas assujettis. Seul l'employé connaissait la part de son activité exercée à l'étranger, respectivement en Suisse. Il lui incombait, et non à l'employeur, d'effectuer les démarches auprès de l'autorité fiscale dans les délais légaux pour obtenir la rectification de son imposition à la source en cas de risque de double imposition internationale.

12. Le 20 novembre 2014, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
13. Le 5 janvier 2015, le recourant a conclu au rejet du recours et à la confirmation du jugement du TAPI. Il n'était pas contesté que seule la part de son salaire correspondant aux jours de présence physique en Suisse devait être soumise à l'impôt à la source et que cette règle n'avait pas été respectée. Malgré cela, l'autorité fiscale refusait d'entrer en matière sur un remboursement des montants retenus à tort, en s'abritant derrière un critère purement formel. Elle se fondait sur une interprétation des modalités de mise en œuvre du principe d'assujettissement limité en Suisse, qui était cependant contraire à la loi et à la façon dont la jurisprudence du Tribunal fédéral l'interprétait. Elle préférait renvoyer le contribuable à initier une procédure amiable entre États, alors qu'elle savait que la mise en œuvre d'une telle procédure était illusoire et impossible dans un cas de cette nature.

Selon l'AFC-GE, la procédure de perception de l'impôt à la source se déroulait en deux temps, soit une perception par l'employeur de l'impôt à la source sur l'intégralité du salaire, suivie d'une rectification par l'AFC-GE en cas de demande correspondante du salarié. Selon ce système, l'employeur ne serait

pas autorisé à mettre en œuvre lui-même le principe selon lequel seule la part du salaire correspondant à l'activité exercée en Suisse était imposable à la source. Ce faisant, l'AFC-GE confondait manifestement le fonctionnement de l'impôt à la source avec celui de l'impôt anticipé. Or, l'impôt à la source n'avait aucune fonction de garantie. Obliger l'employeur à retenir l'impôt à la source sur l'intégralité du salaire, puis l'employé à le contester dans le délai, constituait un système de perception qui n'avait aucun fondement légal et engendrerait un important surcroît de travail tant pour l'autorité fiscale que pour le contribuable. Les employés dont le salaire était imposable dans plusieurs États subiraient une imposition excessive, et ce même de manière provisoire, ce qui pourrait leur occasionner un important problème de liquidités voire une atteinte à leur capacité contributive. Il y avait lieu d'admettre que l'attestation-quittance établie par l'employeur était erronée. L'employeur avait perçu à tort un montant d'impôt à la source trop élevé. Ce montant devait être remboursé au contribuable.

En l'espèce, la contestation formée par le contribuable ne concernait pas le principe de son assujettissement à l'impôt à la source. Elle n'était pas assimilable non plus à une demande de déduction supplémentaire, soit des démarches qui devaient être effectuées avant le 31 mars. Elle portait sur le montant de la retenue. Elle entraînait ainsi dans le cadre d'une demande de restitution de l'impôt à la source qui pouvait être formulée au-delà du délai au 31 mars, cette démarche n'étant soumise qu'au respect du délai de cinq ans retenu par le TAPI pour les demandes de restitution d'impôts payés par erreur.

Pour le surplus, exiger le respect du délai au 31 mars était inadéquat en pratique dans les cas de répartition internationale de la compétence d'imposer le salaire. La période fiscale de certains États ne s'étend pas comme en Suisse à l'année calendaire. Il était dès lors difficile pour le contribuable de vérifier quel revenu était imposé dans quel État. On ne pouvait exiger de l'employé qu'il agisse dans le délai légal à titre préventif.

14. Le 19 février 2015, l'AFC-GE a répliqué. Sa décision n'était pas fondée sur la base de seuls critères formels, mais sur la nécessité de respecter les règles de procédure légale existantes.

Le recourant se trompait lorsqu'il affirmait que la perception de l'impôt à la source n'était pas autorisée aux fins de garanties. Ce mécanisme était en effet autorisé par l'art. 21 al. 3 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).

De même, les affirmations du contribuable selon lesquelles les procédures amiables n'étaient jamais engagées pour de faibles montants d'impôts n'étaient pas un motif qui autorisait la violation des lois internes relatives aux délais dans lesquels les administrés doivent agir. Finalement, la problématique du cas

d'espèce n'était pas comparable à un cas de double imposition intercantonale qui autoriserait que le recours soit différé.

15. Le 26 mars 2015, le contribuable a persisté dans ses conclusions. Il était incontestable que la Suisse, respectivement le canton de Genève n'étaient compétents pour imposer son salaire qu'en proportion des jours de travail passés en Suisse. Dans ce sens, l'attestation-quittance établie par l'employeur pour la période fiscale 2010 était erronée. L'obligation que le contribuable aurait de respecter le délai au 31 mars dans une situation de répartition internationale de la compétence d'imposer son salaire était inadéquate. La voie de la procédure amiable lui était fermée, dans la mesure où l'Allemagne n'aurait aucune raison d'accepter de discuter avec la Suisse de son cas, puisque l'autorité fiscale allemande avait imposé partiellement son salaire et n'avait pas outrepassé sa compétence. C'était à tort que l'AFC-GE considérait que le délai de péremption de cinq ans prévu pour demander le remboursement d'un paiement excessif d'impôt était trop long. L'application de ce délai avait été confirmée par la jurisprudence.
16. Le 31 juillet 2015, l'AFC-GE a confirmé au juge délégué que le contribuable n'étant ni domicilié, ni en séjour en Suisse, il ne devait pas faire l'objet d'une taxation selon le régime ordinaire.
17. Sur ce, les parties ont été informées le 5 août 2015 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) La présente cause ne concerne que l'impôt à la source payé par le contribuable pour la période fiscale 2010, la décision de l'AFC-GE ne visant que cet exercice. 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), ainsi que l'ordonnance du département fédéral des finances sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct du 19 octobre 1993 (OIS - RS 642.118.2) 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). Cette dernière loi s'applique également à la procédure de réclamation et de recours puisque la retenue d'impôt est effectuée tant en vertu du droit fédéral que cantonal (art. 139 al. 2 LIFD ; art. 6 du règlement d'application des diverses dispositions fiscales fédérales du 30 décembre 1958 - RDDFF - D 3 80.04).

- 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 autorisé à travailler à Genève en tant que ressortissant d'un pays signataire de l'ALCP, 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 imposé en Allemagne où il réside avec son épouse et qu'il n'est assujéti 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'assujéttissement. 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 art. 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, entrait 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 2010, le contribuable n'a jamais entrepris de démarches auprès de la recourante avant le 31 mars 2011 pour contester le montant de son imposition à la source. Le respect du délai de l'art. 137 al. 1 ou celui de l'art. 23 al. 1 LISP étant dicté par la loi, il s'impose, comme tout délai légal, à tous les contribuables (art. 15 al. 1 LPA et 22 al. 1 de la loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 - PA - RS 172.021) quelle que soit son adéquation et les critiques que le recourant peut formuler à son encontre, si les cas de force majeure sont réservés, soit des circonstances échappant au contrôle du contribuable et qui en autoriseraient la restitution. De telles circonstances ne sont pas - à juste titre - invoquées par le recourant qui ne se trouvait pas dans une telle situation, au vu de ce qu'il expose.

Le délai de réclamation étant dépassé pour exiger, en vertu des art. 137 al. 1 ou 23 al. 1 LISP que l'autorité fiscale statue sur l'existence ou l'étendue de son assujettissement, 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 21 août 2012 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 rappelait être soumis aux dispositions de la CDI - RFA, et être imposé dans cet État pour la partie des activités professionnelles qu'il y avait déployée, si bien qu'il devait se voir restituer le montant perçu par la recourante afférant à tout revenu lié à une activité non déployée en Suisse.

Il ne peut être suivi dans ses prétentions. En effet, la problématique sur la base de laquelle il fonde ses prétentions relève d'une question d'assujétissement 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 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 assujétissement avant le 31 mars de l'année suivant l'échéance de la prestation. N'ayant pas accompli cette démarche pour l'exercice fiscal 2010 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, au motif 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 permettraient d'intervenir auprès de la recourante pour obtenir, dans le délai légal, une décision réglant précisément la question du montant de ses revenus assujétis.

C'est à tort que le TAPI a retenu que la problématique soulevée par le recours ne relevait pas d'une question d'assujétissement 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.

À teneur des art. 147 LIFD 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.

- 11) Le recours sera admis. Le jugement du TAPI du 13 octobre 2014 sera annulé et la décision sur réclamation du 10 octobre 2013 sera rétablie.

- 12) Vu l'issue du recours, un émolument de CHF 1'000.- 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 17 novembre 2014 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 13 octobre 2014 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 13 octobre 2014 ;

rétablit la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 10 octobre 2013 ;

met un émolument de CHF 1'000.- 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 Mes Arnaud Martin et Daniel Schafer, avocats 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 :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :