

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3869/2013-ICCIFD

ATA/1100/2015

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 13 octobre 2015**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Monsieur A\_\_\_\_\_**  
représenté par Ernst & Young SA, mandataire

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
13 octobre 2014 (JTAPI/1110/2014)**

---

## EN FAIT

- 1) Monsieur A\_\_\_\_\_ (ci-après : le contribuable) est un ressortissant britannique. Il est marié.
- 2) Il est arrivé en Suisse le 1<sup>er</sup> février 2008 pour reprendre un poste de directeur financier au sein de la succursale genevoise du groupe B\_\_\_\_\_ et a été mis, à ce titre, au bénéfice d'un permis de séjour. À teneur des certificats de salaire qu'il a transmis à l'administration fiscale genevoise (ci-après : AFC-GE), il était rémunéré par la société C\_\_\_\_\_, qui appartient au groupe précité.
- 3) L'épouse du contribuable est restée vivre au Royaume-Uni et réside dans la maison, propriété des époux dans ce pays. Le contribuable retourne régulièrement durant les week-ends et les vacances à son domicile britannique.
- 4) Il est admis que, durant les exercices fiscaux 2008 à 2011 concernés par le litige, le contribuable a été imposé de manière illimitée par les autorités fiscales britanniques.
- 5) Dans le canton de Genève et durant la même période, le contribuable a été imposé à la source sur les montants suivants, retenus par son employeur :

Année fiscale	Date du certificat de salaire et attestation d'imposition à la source	Revenu imposable	Impôt à la source retenu
2008	27 février 2009	CHF 527'360.-	CHF 164'172.-
2009	12 février 2010	CHF 668'810.-	CHF 262'967.-
2010	4 février 2011	CHF 546'032.-	CHF 175 311.-
2011	14 mars 2012	CHF 665'753.-	CHF 188'620.-

- 6) Le 25 mars 2013, M. A\_\_\_\_\_, par l'intermédiaire de son mandataire professionnellement qualifié, a adressé à l'AFC-GE une « requête exorbitante du droit », soit une demande de rectification « tardive » du montant de l'impôt à la source prélevé sur sa rémunération pour les périodes fiscales 2008, 2009, 2010 et 2011.

Après avoir exposé sa situation personnelle telle qu'indiquée ci-dessus, il a précisé sa requête. Durant les exercices fiscaux précités, il avait subi une double imposition internationale dans la mesure où il avait été imposé en Suisse sur des jours de travail effectués à l'étranger. Il a produit avec sa requête, pour chaque exercice fiscal considéré, un relevé des jours travaillés en fonction des lieux où il avait déployé son activité, laissant, pour chaque année, apparaître un nombre important de jours travaillés dans d'autres pays que la Suisse. Ainsi, en 2008, il n'avait travaillé physiquement en Suisse que 114 jours sur un total de 243 jours de travail mondiaux ; en 2009, il s'agissait de 141 jours sur 255 ; en 2010, il s'agissait de 129 jours sur un total de 261 jours de travail mondiaux et en 2011 de 113 jours sur 260 jours de travail mondiaux.

Il demandait la rectification de son imposition à la source en fonction des données précitées et se prévalait des dispositions de la convention du 8 décembre 1977 entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI-GB - RS 0.672.936.712) qui prévoyait que le revenu perçu en Suisse pour des activités professionnelles qui n'étaient pas exercées en Suisse ne pouvaient y être imposées.

Il était conscient que le délai de droit commun pour déposer une demande de rectification d'impôts à la source était dépassé pour les périodes fiscales considérées. Toutefois, sa requête était recevable, car elle portait sur le montant de la retenue d'impôts. Selon la jurisprudence fédérale, une telle contestation pouvait valablement être faite après l'échéance du délai légal de réclamation. Par ailleurs, selon la jurisprudence cantonale, une réclamation formée même tardivement était recevable dès lors que le contribuable contestait une retenue excessive justifiant qu'il soit protégé particulièrement. En l'espèce, il n'avait pas eu connaissance en temps utiles de sa situation de double imposition et n'avait pas été en mesure de soumettre des demandes de rectifications dans le délai légal, au titre des années précitées.

- 7) Le 31 octobre 2013, l'AFC-GE a refusé d'entrer en matière sur la demande de rectification en raison de sa tardiveté. La contestation portait sur une question d'assujettissement à l'impôt à la source. L'échéance pour contester cet élément était fixée à la fin du mois de mars suivant l'année fiscale considérée. Ce délai n'avait pas été respecté par le contribuable.
- 8) Le 13 octobre 2014, le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) a admis le recours interjeté contre la décision précitée par le contribuable et a renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour qu'elle se prononce sur le fond de la requête en rectification. La réclamation était recevable. Les conclusions du contribuable ne visaient pas à obtenir une déduction supplémentaire, ni à remettre en cause son assujettissement à l'impôt à la source. Dès lors, le délai de

réclamation échéant légalement au 31 mars de l'année suivant l'exercice fiscal ne saurait s'appliquer.

Le contribuable était une « victime du système de l'auto-taxation » selon l'expression du Tribunal fédéral. Son employeur avait soumis de manière erronée l'intégralité de ses revenus suisses et étrangers à l'impôt à la source. La simple lecture des attestations-quittances ou des certificats de salaire en cause ne permettait pas au contribuable de s'apercevoir de l'erreur commise par celui-ci. Il pouvait ainsi raisonnablement considérer, et ce à tort, que les documents établis par son employeur étaient exacts, et, partant, que l'ensemble des revenus qu'il avait reçu de celui-ci en Suisse devait être imposé à la source en Suisse. C'était vraisemblablement au moment où le fisc britannique l'avait à son tour imposé pour les années considérées, que le recourant avait compris qu'il était victime d'une double imposition internationale. Le délai de réclamation au 31 mars de l'exercice fiscal suivant prévu par les règles de procédure fiscale cantonale et fédérale n'était pas applicable. Le délai de péremption de cinq ans pour les demandes de restitution de l'impôt payé par erreur ayant été respecté, l'AFC-GE aurait dû traiter le fond du recours.

- 9) Par acte déposé le 17 novembre 2014, l'AFC-GE a interjeté un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité qu'elle avait reçu le 17 octobre 2014, concluant à son annulation et à la confirmation de sa propre décision du 31 octobre 2013.

Le TAPI se trompait lorsqu'il considérait que la demande de prise en considération des jours de travail effectivement accomplis en Suisse relevait, à l'instar de la correction du barème du taux d'imposition, d'une question touchant aux montants retenus. Dans un arrêt du 3 mai 2011 (ATA/270/2011), la chambre administrative avait considéré que cette question relevait de l'assujettissement et était entrée en matière sur le recours même si elle l'avait rejeté, dans la mesure où le recourant avait contesté son attestation-quittance d'imposition à la source dans le délai légal accordé à la contestation de cet assujettissement.

L'exigence du respect du délai légal au 31 mars de l'exercice suivant pour contester un assujettissement avait été rappelée par le Tribunal fédéral dans un arrêt du 21 décembre 2010 que le TAPI avait lui-même cité dans son jugement. À l'échéance dudit délai, selon la jurisprudence précitée, seule demeurait la possibilité de critiquer le montant de la retenue d'impôts, que ce soit en faveur du fisc ou du contribuable dès lors que ce dernier n'était que marginalement impliqué dans la procédure de taxation à la source. Cette situation ne devait pas, en effet, le conduire à des désavantages fiscaux.

En l'espèce, le contribuable sollicitait que son imposition à la source soit limitée aux seuls jours de travail exercés en Suisse. Par-là il remettait en question

l'assujettissement fiscal de la totalité de son revenu à l'impôt à la source. Le TAPI, lui-même avait jugé dans ce sens le 12 mai 2014 dans un autre cas. Or en l'espèce, force était de constater que la requête, formée le 25 mars 2013 en rapport avec des exercices fiscaux bien antérieurs, était tardive.

Une éventuelle double imposition subie par un contribuable ne saurait être réparée par le biais d'une procédure judiciaire introduite tardivement. Il existait en effet une interdépendance entre le recours interne et la procédure amiable prévue dans les conventions internationales pour pallier un tel résultat, avec pour conséquence que les recours internes n'avaient pas d'influence sur les éventuels délais d'une procédure amiable et que le dépôt d'une réclamation tendant à l'ouverture d'une telle procédure ne suspendait pas les délais de recours internes.

Si par impossible, la chambre admettait que la cause ne relevait pas de l'assujettissement, ou, plus exactement, du non assujettissement du revenu obtenu par M. A\_\_\_\_\_ à l'étranger, sa demande devait être considérée comme tardive au regard d'un autre arrêt du Tribunal fédéral du 5 mars 2013 (2C\_684/2012). Le système de l'impôt à la source était basé sur le principe de l'auto-taxation. L'employeur du contribuable était le débiteur de la prestation imposable et avait l'obligation de retenir l'impôt. Il lui incombait également de remettre l'attestation-quittance ou le certificat de salaire à son employé contenant les informations obligatoires. Celui-ci devait vérifier lesdites informations et demander une rectification à l'autorité de taxation s'il le jugeait nécessaire.

Dans le cas d'espèce, le certificat de salaire établi pour chacune des années fiscales litigieuses par l'employeur de M. A\_\_\_\_\_ ne comportait aucune erreur. Si celui-ci contestait les éléments imposables, il devait agir dans le délai de réclamation pour demander une décision. C'est seulement si le contribuable demandait une déduction supplémentaire s'écartant du système de taxation qu'il pouvait s'adresser lui-même à l'autorité fiscale pour en demander la prise en compte au-delà du délai de réclamation. Dans le cas du contribuable, l'erreur invoquée par celui-ci ne portait ni sur le taux d'imposition retenu par son employeur, ni sur l'application d'un barème erroné dont la rectification pouvait être demandée après l'échéance du délai de réclamation. Il ne pouvait pas ignorer que le salaire que son employeur avait indiqué sur son certificat de salaire portait sur l'ensemble des jours travaillés de l'année et non sur la seule partie des jours travaillés en Suisse pour une année donnée. Si le contribuable voulait faire prendre en compte cet élément, il lui incombait d'agir avant le 31 mars de l'année suivante, soit dans le délai prévu par la loi.

- 10) Le 25 novembre 2014, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 11) Par courrier du 15 décembre 2014, le contribuable a conclu au rejet du recours. L'ATA/270/2011 précité permettait une application correcte du droit

international et admettait la prépondérance du critère de présence physique en Suisse pour caractériser la notion d'activité déployée en Suisse par un non résident fiscal. Cette jurisprudence n'abordait pas la question du délai pour rectifier l'impôt à la source. Le Tribunal fédéral, dans une jurisprudence que l'intimé rappelait, avait examiné le rapport que les dispositions légales de la LIFD relatives aux contestations en matière d'impôts à la source entretenaient entre elles. L'administration fiscale construisait son raisonnement sur le respect du délai usuel de réclamation échéant le 31 mars suivant la fin de l'année fiscale. Pour l'intimé, c'était sur la base des conditions d'une demande de restitution que la situation devait être analysée. Selon lui, il disposait d'un délai de cinq ans depuis la fin de l'année civile suivant le paiement de l'impôt à la source pour en demander la rectification.

Le contribuable se référait en outre à un arrêt récent du Tribunal fédéral du 29 octobre 2014 (2C 168/2014) pour appuyer son raisonnement. Cet arrêt ouvrait aux « victimes de l'auto-taxation » la voie de la procédure de restitution lorsqu'un contribuable n'avait fait l'objet que d'une retenue d'impôt à la source sans décision de l'autorité fiscale. Il admettait avec la recourante que le type de correction qu'il avait demandé n'avait pas été à ce jour tranché par le Tribunal fédéral. Le raisonnement de l'autorité fiscale au sujet du moment de la connaissance du motif de la restitution était contesté. Il ne pouvait être exigé d'un contribuable, a priori ne parlant pas la langue française, de maîtriser un régime fiscal dont les acteurs principaux se retrouveraient régulièrement devant les tribunaux aux fins de trancher leur conflits d'interprétation et construire de manière prétorienne le droit applicable aux non résidents fiscaux. L'AFC-GE prétendait que le dies a quo n'était pas clairement déterminé. Selon lui, il pouvait toutefois être acquis que pour les demandes de restitution qu'il avait formulées, celui-ci commençait à courir le jour où il avait reçu ses déclarations fiscales britanniques, soit le 6 avril de chacune des années considérées. La demande de restitution de la retenue fiscale ayant été formée le 25 mars 2013, le délai légal de cinq ans avait été respecté. Il n'y avait pas lieu d'entrer en matière sur l'argument développé par la recourante à propos de la procédure amiable. En effet, la question de principe relative aux délais de restitution de l'impôt à la source dans le cas qu'il avait exposé, restait à trancher.

- 12) Le 6 février 2015, la recourante a persisté dans la teneur de son argumentation.
- 13) L'intimé, auquel cette réplique spontanée a été transmise, avec un délai pour répondre, n'a pas dupliqué.
- 14) Sur ce, la cause a été 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 concerne l'impôt à la source payé par le contribuable par retenue sur son salaire durant les périodes fiscales 2008 à 2011. Sont dès lors 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) pour les exercices 2010 et 2011 ou celles de la loi sur l'imposition des personnes physiques - objet de l'impôt - assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (aLIPP- I - D 3 11) pour les exercices 2008 et 2009.
- 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 aux impôts fédéral, cantonal et communal 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 arts. 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 resté sur le plan fiscal, assujetti de manière illimitée en Grande-Bretagne où son épouse est restée résider dans la maison familiale et où il retourne tous les week-ends ainsi que durant les vacances. De même, celui-ci, qui n'est pas considéré comme domicilié fiscalement en Suisse ainsi que l'a rappelé la recourante dans son courrier du 3 août 2015, nonobstant son autorisation d'y travailler et d'y séjourner dans ce but, obtenue en vertu des dispositions de l'ALCP, n'y est assujetti fiscalement 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 alinéa 1 LIFD, n'a pas été repris à l'art. 49 LHID lors de l'adoption de cette norme (ATF 135 II 274 ; RDAF 2010 II 168, consid. 4.2).

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 arts. 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'article 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, entraînait 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 forclos.

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. Des 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) Dans le cadre de la procédure de taxation des exercices 2008 à 2011, le contribuable n'a jamais demandé avant le 31 mars suivant chaque année fiscale considérée à l'autorité fiscale de rendre une décision constatant que les revenus qu'il percevait à Genève n'étaient pas en totalité soumis à l'impôt à la source. Le délai légal de l'art. 137 al. 1 ou celui de l'art. 23 al. 1 LISP étant dépassé et seule une action en restitution fondée sur les art. 138 LIFD ou 23 al. 2 LISP n'étant possible, il s'agit de qualifier la nature des prétentions qu'il émet pour déterminer si sa démarche peut s'inscrire dans ce cadre, ainsi que le TAPI en a jugé.
- 9) En l'espèce, l'intimé ne se plaint pas de ce que son employeur ait appliqué un faux barème ou un taux inexact, mais d'avoir fait l'objet d'une retenue d'impôt trop importante parce que portant sur des revenus qui n'avaient pas à être taxés en Suisse, s'agissant d'une activité déployée à l'étranger par un contribuable non domicilié en Suisse et assujéti fiscalement de manière illimitée au Royaume-Uni. Dans son recours au TAPI, il s'est notamment référé aux dispositions de la CDI-GB et fait valoir que dès lors qu'il avait exercé une partie de ses activités dans cet État, il devait y être imposé.

La chambre administrative relève qu'une telle imposition ne résulte pas des pièces produites. Mais surtout, elle retient 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). 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 dans le délai précité, pour les années 2008 à 2011, 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 que se rapportant à un revenu obtenu à l'étranger.

L'intimé, suivi en cela par le TAPI, se considère comme une « victime de la procédure d'auto-taxation ». 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 au 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 lui 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 lui permettant 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 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. L'arrêt du TAPI sera annulé et la décision sur réclamation du 31 octobre 2013 sera rétablie.
- 12) Vu l'issue du recours, un émolument de CHF 1'500.- 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 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 ;

met un émolument de CHF 1'500.- 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 ;

communiqua le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Ernst & Young SA mandataire de Monsieur A\_\_\_\_\_, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

F. Cichocki

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :