

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4177/2017-ICCIFD

ATA/1400/2019

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 17 septembre 2019**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

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

représenté par Deloitte SA, mandataire

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
11 juin 2018 (JTAPI/554/2018)**

---

### EN FAIT

- 1) Monsieur A\_\_\_\_\_, ressortissant italien, a travaillé dans le canton de Genève en 2015, où il était soumis au régime de l'impôt à la source (ci-après : IS).
- 2) Pour l'année 2015, l'employeur de M. A\_\_\_\_\_ a procédé à une retenue à la source de CHF 157'013.35.
- 3) Le 31 mars 2016, le mandataire de M. A\_\_\_\_\_ a informé l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) qu'il souhaitait sauvegarder les droits de son client, dont l'étude de la situation fiscale était en cours afin de déterminer si une rectification de l'IS 2015 s'avérait nécessaire.  
  
Seule était jointe à ce courrier la formule « demande de rectification de l'imposition à la source (art. 23 LISP) concernant les revenus de l'année 2015 » signée par le mandataire de M. A\_\_\_\_\_, mais non complétée.
- 4) Par bordereau du 23 mars 2017, l'AFC-GE a établi la taxation de M. A\_\_\_\_\_ pour l'IS 2015 à CHF 157'917.- sur la base d'un revenu imposable de CHF 477'389.-.
- 5) Le 12 avril 2017, M. A\_\_\_\_\_ a formé réclamation contre ce bordereau au motif qu'il devait faire l'objet d'une imposition à l'IS limitée à ses jours de travail en Suisse en 2015, soit 67,5 jours, étant donné qu'il était domicilié en Allemagne.
- 6) Le 29 juin 2017, l'AFC-GE a maintenu la taxation de M. A\_\_\_\_\_ pour l'IS 2015, sa réclamation étant tardive. Étant donné que sa demande portait sur la portion de la rémunération perçue hors de Suisse en 2015, à savoir une question d'assujettissement, elle devait être présentée au plus tard le 31 mars de l'année suivant l'échéance de la prestation, ce qui n'avait pas été le cas.
- 7) Le lendemain, M. A\_\_\_\_\_ a sollicité la rectification de son imposition à l'IS 2015, reprenant ses précédents arguments.
- 8) Par courriel du 7 juillet 2017, M. A\_\_\_\_\_ a précisé à l'AFC-GE qu'il avait déposé une demande de rectification de l'IS 2015 à titre conservatoire en date du 31 mars 2016, mais qu'il ne lui avait transmis les documents requis qu'ultérieurement. Il comprenait ainsi le refus d'entrée en matière du 29 juin 2017, « dans la mesure où aucune demande de rectification d'IS n'a été déposée dans le délai imparti (soit avant le 31 mars 2016) ». Il maintenait néanmoins sa réclamation afin d'éviter une double imposition avec l'Allemagne et demandait la reconsidération de la décision litigieuse.

9) Le 21 septembre 2017, l'AFC-GE a maintenu la taxation de M. A\_\_\_\_\_ pour l'IS 2015, reprenant les motifs exposés dans sa décision du 29 juin 2017.

10) Le 18 octobre 2017, M. A\_\_\_\_\_ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision, concluant à son annulation, ainsi qu'à celle du 29 juin 2017, et au prononcé d'une nouvelle décision de taxation pour l'IS 2015 conforme à sa demande.

Même si elle était incomplète, étant donné qu'il ne disposait alors pas de tous les éléments, sa demande de rectification avait été déposée dans le délai requis, en date du 31 mars 2016. L'AFC-GE n'avait pas procédé à l'examen des arguments soulevés, à savoir, d'une part, que son employeur avait appliqué un taux correspondant à une personne célibataire sans enfant alors qu'il était marié et père de deux enfants, et, d'autre part, que seuls les jours travaillés en Suisse, en l'absence de résidence dans ce pays, y étaient imposables.

11) Le 11 décembre 2017, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La demande de rectification constituait une contestation de l'assujettissement à l'IS, qui devait être présentée avant le 31 mars 2016, ce que M. A\_\_\_\_\_ ne pouvait ignorer. L'intéressé ne faisait en outre valoir aucun fait ni moyen de preuve nouveau susceptible de lui conférer un droit à ce qu'il soit entré en matière sur sa demande de « révision », dès lors que les éléments invoqués auraient pu l'être dans le cadre de la procédure de réclamation ordinaire.

12) Par jugement du 11 juin 2018, le TAPI a rejeté le recours de M. A\_\_\_\_\_.

Le litige se limitait à la question de savoir si c'était à bon droit que l'AFC-GE avait refusé d'entrer en matière sur la réclamation de M. A\_\_\_\_\_, le barème d'imposition et le nombre de jours travaillés taxables en Suisse ne pouvant être examinés dans ce cadre. Bien que M. A\_\_\_\_\_, pourtant assisté d'un mandataire professionnellement qualifié (ci-après : MPQ), eût formellement déposé une demande de rectification de l'IS 2015 le 31 mars 2016, celle-ci ne comportait aucune explication et n'était accompagnée d'aucune pièce justificative. Ce n'était qu'en date du 13 (recte : 12) avril 2017 que M. A\_\_\_\_\_ avait, pour la première fois, contesté le nombre de jours travaillés en Suisse, ce qui était tardif. Dans la mesure où M. A\_\_\_\_\_ ne faisait valoir aucun motif de révision, sa taxation ne pouvait pas non plus être modifiée.

13) Par acte expédié le 13 juillet 2018, M. A\_\_\_\_\_ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant à l'annulation des décisions de l'AFC-GE des 29 juin et 21 septembre 2017 (sic), au prononcé d'une nouvelle décision de taxation pour l'IS 2015 au sens de sa demande et à la condamnation de l'État à supporter les frais et « dépens » de la procédure.

Il reprenait ses précédents arguments, précisant que, bien qu'elle ne fût pas complète en raison de documents manquants, sa demande de rectification de l'IS 2015 avait été déposée le 31 mars 2016, soit dans le délai prescrit. Sa taxation devait ainsi être modifiée en tenant compte du fait que, d'une part, il était marié et père de deux enfants et que, d'autre part, étant donné son domicile à l'étranger, n'était imposable en Suisse que la rémunération correspondant aux jours de travail qui y avaient été effectués.

- 14) Le 23 juillet 2018, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 15) Le 20 septembre 2018, l'AFC-GE a conclu à ce qu'il lui soit donné acte de son accord pour rectifier partiellement la taxation de M. A\_\_\_\_\_ sur la base du barème « marié + 2 enfants », subsidiairement au renvoi du dossier pour rectification de l'IS 2015 de l'intéressé dans ce sens, et au rejet du recours pour le surplus.

Contrairement à ce qu'il soutenait, M. A\_\_\_\_\_ n'avait valablement déposé aucune demande de rectification de l'IS 2015 dans le délai légal s'agissant du nombre de jours effectivement travaillés en Suisse en 2015, n'ayant manifesté cette intention que le 13 (recte : 12) avril 2017. Sa demande dans ce sens était par conséquent tardive. S'agissant toutefois de la demande de correction du barème appliqué par l'employeur, ce qui résultait implicitement de l'acte de recours au TAPI de M. A\_\_\_\_\_, elle acceptait d'y donner suite pour tenir compte de sa situation personnelle et familiale, ce qui entraînait un remboursement de CHF 26'352.- en sa faveur.

- 16) Le 25 octobre 2018, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 19 octobre 2018 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.
- 17) Le 17 octobre 2018, l'AFC-GE a fait savoir au juge délégué qu'il n'avait aucune requête ni observation complémentaire à formuler.
- 18) M. A\_\_\_\_\_ ne s'est pas déterminé à l'issue du délai imparti.
- 19) Bien qu'invitée à le faire, l'AFC-CH ne s'est pas déterminée sur le recours.
- 20) Sur quoi, 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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
- 2)
  - a. Selon l'art. 65 LPA, l'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant (al. 1). Il contient également l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve (al. 2). Le fait que les conclusions ne ressortent pas expressément de l'acte de recours n'est pas en soi un motif d'irrecevabilité, pour autant que l'autorité judiciaire et les autres parties concernées puissent comprendre avec certitude les demandes du recourant (ATA/1251/2019 du 13 août 2019 consid. 2a). À l'exigence de conclusions s'ajoute celle de motivation du recours, qui implique que le recourant explique en quoi et pourquoi il s'en prend à la décision litigieuse. Cette exigence est considérée comme remplie lorsque les motifs du recours, sans énoncer les conclusions formelles, permettent de comprendre aisément ce que le recourant désire (ATA/1076/2015 du 6 octobre 2015 et les arrêts cités).
  - b. L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATA/1008/2019 du 11 juin 2019 consid. 2b et les références citées).
  - c. En l'espèce, dans son acte de recours, le recourant a conclu à l'annulation des décisions de l'autorité intimée des 29 juin et 21 septembre 2017, alors que l'acte entrepris ne peut être que le jugement du TAPI du 11 juin 2018. L'on comprend toutefois de ses écritures qu'il conteste ce dernier en tant qu'il confirme les décisions de l'AFC-GE.

Le litige porte ainsi sur le refus, par l'AFC-GE, confirmé par le TAPI, d'entrer en matière sur la réclamation du recourant concernant l'IS 2015 pour cause de tardiveté. Dans un tel cas, seul le bien-fondé de ce refus d'entrer en matière peut être discuté, mais non pas la validité matérielle de la taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_543/2017 consid. 1.2 ; ATA/1151/2017 du 2 août 2017 consid. 15 et les références citées).
- 3)
  - a. Sont applicables au litige, au niveau fédéral, les dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), et sur le plan cantonal, celles découlant des art. 32 ss de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), soit celles de la loi sur l'imposition à la

source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LISP - D 3 20) et du règlement d'application de la LISP 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).

b. Lorsque l'assujettissement même à l'impôt est contesté, le contribuable ou le débiteur des prestations imposables peut, jusqu'au 31 mars de l'année qui suit l'échéance des prestations, exiger une décision (art. 23 al. 1 LISP ; art. 137 al. 1 LIFD). Le contribuable qui conteste le montant de la retenue à la source peut déposer une réclamation écrite et motivée auprès de l'administration si l'attestation tenant lieu de quittance a été remise avant le dernier jour du mois de février de l'année qui suit celle pour laquelle l'impôt a été retenu jusqu'au 31 mars de cette même année ou, si l'attestation a été remise ultérieurement, dans les trente jours qui suivent cette remise, mais au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle pour laquelle l'impôt a été retenu (art. 23 al. 2 LISP ; art. 137 al. 1 LIFD).

Les dispositions précitées doivent être interprétées en ce sens qu'après l'échéance du délai à fin mars, il n'est plus possible de soulever des contestations sur le principe de l'assujettissement fiscal, mais que seule demeure la possibilité de critiquer la somme de la retenue d'impôt et cela soit en faveur du fisc, soit en faveur du contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1017/2015 du 9 mars 2017 consid. 2.1 et les références citées). Une demande de correction tendant à prendre en considération, pour l'IS, le nombre de jours de travail effectués physiquement en Suisse relève de l'assujettissement à l'imposition en Suisse et dans le canton concerné, tel que réglé par les art. 5 al. 1 let. a LIFD et 4 al. 2 let. a LHID, et tombe littéralement dans le champ d'application des art. 137 al. 1 LIFD et 23 al. 1 LISP, qui exigent que l'autorité rende une décision relative à « l'existence et l'étendue de l'assujettissement » (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1017/2015 précité consid. 2.2 et les références citées).

c. En l'espèce, le recourant soutient avoir déposé une demande de rectification de l'IS 2015 dans le délai légal pour ce faire, au regard de son courrier à l'AFC-GE du 31 mars 2016 et de la formule « demande de rectification de l'imposition à la source (art. 23 LISP) concernant les revenus de l'année 2015 » annexée.

Il perd toutefois de vue que ces documents ne contiennent aucune indication ni motivation allant au-delà d'une volonté toute générale de « sauvegarde des droits » du recourant, dont l'étude de la situation fiscale était, selon ses dires, alors en cours par son mandataire. Les documents considérés ne mentionnent en particulier pas que le recourant contestait le nombre de jours effectivement travaillés en Suisse durant l'année fiscale en cause, ce que le recourant a d'ailleurs confirmé dans son courriel à l'AFC-GE du 7 juillet 2017. Dans ce cadre, le

recourant ne peut se prévaloir du fait qu'il n'était pas en possession des documents requis à cette date, dès lors qu'une telle situation n'empêchait pas le dépôt d'une requête en rectification, ce d'autant qu'il était assisté d'un MPQ.

Il ressort ainsi du dossier que ce n'est que dans le cadre de son courrier du 12 avril 2017 au plus tôt que le recourant s'est prévalu d'un assujettissement à l'IS limité à ses jours de travail en Suisse en 2015, qu'il a indiqué être de 67,5 jours, au regard de son domicile à l'étranger.

C'est dès lors à juste titre que l'AFC-GE, puis le TAPI, ont considéré que la demande de rectification de l'IS 2015 du recourant était tardive et ont refusé d'entrer en matière sur sa réclamation. Le jugement entrepris sera dès lors confirmé sur ce point, sans qu'il ne soit nécessaire d'examiner le fond du litige, étant précisé que le recourant n'invoque aucun motif de révision, comme l'ont à juste titre retenu les premiers juges, ce qu'il ne conteste au demeurant pas devant la chambre de céans.

S'agissant toutefois de la question du barème pour l'IS 2015 appliqué au recourant par l'autorité intimée, celle-ci a accepté de le corriger durant la procédure de recours, comme elle l'a indiqué dans sa réponse du 20 septembre 2018, en tenant compte de sa situation personnelle et familiale. Dans ce cadre, le recourant, qui avait déjà fait valoir cet argument devant le TAPI, obtient partiellement gain de cause, ce dont il sera tenu compte au titre des frais et de l'indemnité de procédure.

Il résulte de ce qui précède que le recours sera partiellement admis en lien avec le barème retenu pour l'IS 2015 du recourant et le jugement du TAPI annulé dans ce sens, de même que le bordereau IS 2015 du 23 mars 2017 ainsi que les décisions de l'autorité intimée des 29 juin et 21 septembre 2017, le dossier lui étant renvoyé pour nouvelle décision de taxation IS 2015 selon les considérants du présent arrêt.

- 4) Vu l'issue du litige, un émolument réduit, d'un montant de CHF 350.-, sera mis à la charge du recourant, qui succombe en grande partie (art. 87 al. 1 LPA), et une indemnité de procédure de CHF 500.- lui sera allouée, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 13 juillet 2018 par Monsieur A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 11 juin 2018 ;

**au fond :**

l'admet partiellement ;

annule le jugement entrepris au sens des considérants ;

annule le bordereau IS 2015 du 23 mars 2017 ainsi que les décisions de l'administration fiscale cantonale des 29 juin et 21 septembre 2017 au sens des considérants ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour l'établissement d'un nouveau bordereau IS 2015 tenant compte du barème « marié + 2 enfants » ;

confirme le jugement entrepris ainsi que le bordereau et les décisions susmentionnés pour le surplus ;

met un émolument de CHF 350.- à la charge de Monsieur A\_\_\_\_\_ ;

alloue une indemnité de procédure de CHF 500.- à Monsieur A\_\_\_\_\_, à la charge de l'État de Genève (administration fiscale cantonale) ;

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 Deloitte SA, mandataire de Monsieur A\_\_\_\_\_, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, MM. Pagan et Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

K. De Lucia

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :