

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2476/2023 ICCIFD

JTAPI/43/2024

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 22 janvier 2024

dans la cause

Madame A _____ et Monsieur B _____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt à la source (IS) 2021.
2. Les époux ont quitté le canton de Genève pour s'installer en France voisine en septembre 2008.
3. Toutefois, étant donné qu'ils ont tous deux conservé leur activité lucrative dépendante dans le canton de Genève, ils sont imposés à la source.
4. Par demande de rectification de l'IS 2021 (formulaire « DRIS/TOU ») datée du 31 mars 2022, mais déposée le 4 ou 5 avril 2022, les contribuables ont sollicité la correction du barème d'imposition prenant en compte une charge pour enfant majeur en études. Ils ont notamment joint leurs certificats de salaire respectifs, ainsi que des attestations d'inscription universitaire de leur fille.
5. Par bordereau de taxation du 8 mai 2023, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fixé l'IS 2021 à CHF 31'369.35 sur la base d'un revenu imposable de CHF 188'858.-. Compte tenu des retenues déjà effectuées de CHF 28'340.65, le supplément d'impôt s'est élevé à CHF 3'028.70. Ce faisant, elle a appliqué le barème Cr0, sans admettre de charge de famille.

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

6. Par courrier reçu le 25 mai 2023 par l'AFC-GE, les contribuables ont demandé la « reconsidération » de leur bordereau du 8 mai 2023, afin que celui-ci corresponde à leur situation familiale réelle.
7. Par décision sur réclamation du 19 juin 2023, l'AFC-GE a maintenu inchangé le bordereau du 8 mai 2023 pour les motifs suivants :

« Le délai pour déposer une demande de rectification est fixé au 31 mars de l'année qui suit l'imposition, selon l'art. 38E de la loi de procédure fiscale [du 4 octobre 2001 (LPFisc – D 3 17)]. Ce délai de droit public ne peut être prolongé, en vertu de l'art. 21 [LPFisc]. Vous pouvez aussi vous référer aux art. 137 al. 1 de la [loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11)] ainsi qu'aux chiffres 10.1 et 11.6 de la Circulaire 45 concernant l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative des travailleurs ».

8. Par acte posté par pli recommandé du 29 juillet 2023, les contribuables ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) contre cette décision sur réclamation, concluant à son annulation et à ce que le barème Cr1 correspondant à un couple marié, dont les deux conjoints travaillent, avec un enfant leur soit appliqué.

Ils reconnaissent avoir déposé leur demande de rectification avec un retard de deux jours, soit le 4 avril 2022. Toutefois, en ajoutant à leur salaires le montant de CHF 4'800.- correspondant à l'allocation pour études de leur enfant majeur, l'AFC-

GE ne pouvait pas ignorer que leur ménage comptait deux personnes actives professionnellement avec un enfant en formation. En occultant un tel fait en leur appliquant le barème Cr0, au motif que leur demande était tardive, l'autorité intimée avait agi contrairement au principe de la bonne foi.

9. Dans sa réponse du 2 octobre 2023, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La demande de prise en compte d'une charge pour enfant majeur étudiant devait être déposée par le contribuable lui-même, via la taxation ordinaire ultérieure (TOU) ou la demande de rectification de l'imposition à la source (DRIS) dans les délais légaux.

Étant donné que la demande de rectification (DRIS) fondée sur l'art. 38E de loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 16 janvier 2020 (LISP - D 3 20) avait été déposée après le 31 mars 2022, ce que les recourants reconnaissaient, elle était tardive et l'application stricte de ce délai ne pouvait pas être remise en cause.

De son côté, conformément à l'art. 38F al. 1 let. a LPFisc, l'AFC-GE avait correctement procédé d'office à la rectification de l'IS des recourants, compte tenu du fait qu'ils exerçaient tous deux une activité lucrative dépendante à Genève.

Dès lors que ces deux procédures étaient « indépendantes » et traitées comme telles par l'AFC-GE, l'application du barème C sans déduction pour enfant majeur étudiant était conforme à la loi.

10. Par réplique du 7 novembre 2023, les recourants ont maintenu les conclusions de leur recours en se référant à un arrêt du Tribunal fédéral (2C_360/2015 du 13 mai 2015). En sollicitant uniquement la rectification de leur barème pour tenir compte de la composition de leur famille, ils ne demandaient pas de déductions supplémentaires.
11. Dans sa duplique du 27 novembre 2023, l'AFC-GE a persisté dans les conclusions de sa réponse du 2 octobre 2023.

La jurisprudence citée par les recourants avait été rendue avant le 1^{er} janvier 2021, soit avant l'entrée en vigueur du nouveau droit. Celui-ci prévoyant aux art. 137 al. 1 LIFD et 38E LPFisc un délai péremptoire au 31 mars de l'année fiscale qui suivait l'échéance de la prestation pour en demander la rectification, les recourants étaient forclos.

En outre, s'agissant dans le cas présent de la prise en compte d'une charge pour enfant majeur, même en appliquant la jurisprudence rendue sous l'ancien droit, le délai du 31 mars leur était pleinement applicable, dès lors que les recourants sollicitaient une déduction supplémentaire nécessitant un comportement actif de leur part avant l'échéance de ce délai.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 LPFisc ; art. 140 LIFD).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.
3. Les recourants sollicitent l'application du barème C1 prenant en compte leur situation de conjoints travaillant tous les deux avec un enfant à charge.
4. Entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2021, la nouvelle LISP et les modifications de la LIFD et de la LPFisc en matière d'IS s'appliquent à l'année 2021 en cause.
5. À teneur de l'art. 6 al. 1 LISP, les frontaliers qui exercent une activité lucrative dépendante en Suisse, sont soumis à l'impôt à la source sur le revenu de leur activité en Suisse.
6. Toutefois, en application du nouvel art. 15 LISP, les personnes imposées à la source en vertu de l'article 6 peuvent demander, au plus tard le 31 mars de l'année suivant l'année fiscale concernée, une taxation ordinaire ultérieure (TOU) pour chaque période fiscale dans l'un des cas suivants : a) une part prépondérante de leurs revenus mondiaux, y compris les revenus de leur conjoint, est imposable en Suisse ; b) leur situation est comparable à celle d'un contribuable domicilié en Suisse ; c) une taxation ordinaire ultérieure est nécessaire pour faire valoir leur droit à des déductions prévues par une convention contre les doubles impositions.
7. En l'occurrence, les recourants n'ayant pas sollicité la taxation ordinaire ultérieure (TOU), ils sont soumis aux règles ordinaires d'imposition à la source.
8. Selon les art. 137 al. 1 LIFD, le contribuable peut, jusqu'au 31 mars de l'année fiscale qui suit l'échéance de la prestation, exiger que l'autorité de taxation rende une décision relative à l'existence et l'étendue de l'assujettissement :
 - a) s'il conteste l'impôt à la source indiqué sur l'attestation mentionnée à l'art. 88 ou 100 LIFD, ou
 - b) si l'employeur ne lui a pas remis l'attestation mentionnée à l'art. 88 ou 100 LIFD.
9. Ce nouvel art. 137 al. 1 LIFD se distingue de l'ancien art. 137 al. 1 LIFD par le fait qu'il précise aux let. a et b les cas dans lesquels le contribuable peut contester l'IS.
10. En application de l'art. 49 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), le canton de Genève a repris la même teneur de l'art. 137 al. 1 LIFD dans son art. 38E al. 1 LPFisc.
11. Aux termes de l'art. 138 al. 1 et 2 LIFD, lorsque le débiteur de la prestation imposable a opéré une retenue insuffisante ou n'en a effectué aucune, l'autorité de

taxation l'oblige à s'acquitter de l'impôt qui n'a pas été retenu. Le droit du débiteur de se retourner contre le contribuable est réservé (al. 1). Lorsque le débiteur de la prestation imposable a opéré une retenue d'impôt trop élevée, il doit restituer la différence au contribuable (al. 2).

La teneur de l'art. 138 al. 1 et 2 LIFD est restée identique à celle applicable avant le 1^{er} janvier 2021. Elle correspond également à l'art. 38I al. 1 et 3 LPFisc en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2021.

12. Selon le Message du Conseil fédéral du 28 novembre 2014 relatif au nouvel art. 137 al. 1 LIFD, le projet de loi sur la révision de l'IS « poursuit deux buts : éliminer les inégalités de traitement entre les personnes soumises à l'imposition à la source et celles soumises à l'imposition ordinaire et garantir le respect des obligations internationales de la Suisse. Pour ce faire, tous les résidents soumis à l'imposition à la source dont le revenu brut de l'activité lucrative dépasse un certain montant doivent être assujettis obligatoirement à la taxation ordinaire ultérieure. Quant aux autres résidents, ils pourront dorénavant demander à être soumis à une telle taxation. Ce principe s'applique aussi aux non-résidents qui remplissent les conditions de la quasi-résidence. Globalement, la révision débouche sur une plus grande uniformisation du régime suisse de l'imposition à la source » (FF 2015 625, p. 625). L'art. 137 al. 1 LIFD « fixe le déroulement de la procédure lorsque le contribuable soumis à l'imposition à la source conteste les données pertinentes pour l'impôt mentionnées sur l'attestation remise par l'employeur (certificat de salaire) concernant ses prestations, la retenue de l'impôt à la source et le barème appliqué ou lorsqu'il n'a pas reçu d'attestation de son employeur. Dans ces deux cas, il peut demander une décision de l'autorité de taxation compétente. S'il ne dépose pas la demande dans les délais prévus, il reçoit une décision d'irrecevabilité. La condition de l'« existence de l'assujettissement » est remplie si le contribuable répond aux conditions de l'imposition à la source. Par « étendue de l'assujettissement », on entend en substance le montant de la retenue à la source et le barème appliqué » (FF 2015 625, p. 652).
13. Selon les travaux législatifs préparatoires relatifs à l'art. 38E al. 1 LPFisc, « l'al. 1 offre la possibilité au contribuable, en conformité avec le droit fédéral (art. 137 LIFD et 49 LHID), dans un délai fixé au 31 mars de l'année suivant celle pour laquelle l'impôt est dû, de demander la rectification de l'impôt à la source prélevé par son employeur. Cette même faculté est laissée au débiteur de la prestation imposable. Il peut s'agir d'une absence d'assujettissement, d'une erreur d'assiette, d'une demande de correction du barème (prise en charge d'enfants majeurs par exemple) ou d'une erreur dans le taux appliqué ou dans le montant de la retenue. [...] Il s'agit de la même procédure que celle prévue par l'article 23 aLISP, sous réserve d'une modification de son intitulé. Cet article introduit cependant expressément un délai fixe pour ces demandes de rectification, et ce, quel qu'en soit le motif et que l'attestation-quittance ait été remise ou non, contrairement à ce qui prévalait dans l'ancien droit. Ainsi, pour les demandes relatives aux barèmes et aux

taux, la position retenue est plus restrictive que la jurisprudence en vigueur jusqu'à ce projet de loi, qui prévoit un délai de cinq ans (PL 12548, exposé des motifs, p. 35-36 ad art. 38E LPFisc).

14. D'après la Circulaire n. 45 de l'administration fédérale des contributions du 12 juin 2019 relative à l'Imposition à la source du revenu de l'activité lucrative des travailleurs, lorsqu'un employé conteste l'impôt à la source indiqué sur l'attestation remise par son employeur (voir art. 137 al. 1 let. a LIFD) ou s'il n'a pas reçu une telle attestation (voir art. 137 al. 1 let. b LIFD), il a jusqu'au 31 mars de l'année suivant l'échéance de la prestation pour exiger que l'autorité de taxation rende une décision relative à l'existence et l'étendue de l'assujettissement (ch. 10.1). Quel que soit son État de résidence, toute personne imposée à la source peut demander un nouveau calcul de l'impôt à la source avant le 31 mars de l'année fiscale suivant l'échéance de la prestation (voir art. 137 LIFD) (ch. 11.6).
15. Les directives concernant l'impôt à la source 2021 (<https://www.getax.ch/guide-is/directives-IS2021/81Rectificationdelimpotalasource.html>) précisent que le contribuable qui souhaite corriger le montant du prélèvement de l'impôt à la source doit déposer sa demande de rectification au plus tard le 31 mars de l'année qui suit celle de l'imposition (ch. 8.1.3).
16. D'après la jurisprudence, en règle générale, les instructions, les circulaires et les directives administratives ou, en d'autres termes, les ordonnances administratives n'ont pas force de loi. Elles peuvent cependant apporter des précisions quant à certaines notions contenues dans la loi ou quant à la mise en pratique de celle-ci. Sans être lié par elles, le juge peut néanmoins les prendre en considération en vue d'assurer une application uniforme de la loi envers chaque administré. Il ne doit cependant en tenir compte que si elles respectent le sens et le but de la norme applicable (ATA/162/2021 du 9 septembre 2021 consid. 4d ; ATA/1304/2019 du 27 août 2019 consid. 6).
17. Selon le Tribunal fédéral, dès lors qu'en application de l'art. 138 al. 1 LIFD le fisc a la faculté d'exiger de manière facilitée, même après l'échéance du délai [du 31 mars], le paiement de l'impôt à la source retenu de manière insuffisante, il faut reconnaître une faculté analogue en faveur du contribuable, respectivement du débiteur de la prestation imposable, fondée sur l'art. 138 al. 2 LIFD. Entre le fisc et le contribuable, le principe de l'égalité des armes doit s'appliquer (ATF 135 II 274 consid. 5.4 ; arrêt 2C_684/2012 du 5 mars 2013 consid. 5.2).
18. Dans son arrêt 2C_360/2015 du 13 mai 2015 (consid. 6.1), cité par les recourants, le Tribunal fédéral a considéré que « du moment que, selon l'art. 138 al. 1 LIFD, l'autorité fiscale a la faculté d'exiger de manière simplifiée, même après l'échéance du délai de l'art. 137 al. 1 LIFD, le paiement des impôts à la source insuffisamment retenus, on doit reconnaître la même faculté en faveur du contribuable, fondée sur l'art. 138 al. 2 LIFD qui se voit appliquer un barème ou un taux d'imposition erroné par son employeur, débiteur de l'impôt, et est en quelque sorte une victime du système de l'auto-taxation. En revanche, selon la jurisprudence, le délai de l'art. 137

al. 1 LIFD s'applique pleinement au contribuable qui entend faire valoir des déductions supplémentaires qui dépassent les montants forfaitairement inclus dans le barème d'imposition (cf. arrêt 2C_684/2012 du 5 mars 2013 consid. 5.4 in Archives 82, p. 153 ; ATF 135 II 274 consid. 5.4) ».

19. Aux termes de l'art. 3 al. 2 LISP, les dépenses professionnelles, les primes d'assurance et les déductions pour charges de famille sont prises en considération forfaitairement et sont intégrées dans les barèmes.
20. En l'espèce, contrairement à ce que soutient l'autorité intimée dans sa duplique du 27 novembre 2023, les charges de famille ne constituent pas des déductions supplémentaires, puisqu'elles sont prises en compte forfaitairement dans les barèmes. Partant, la prise en compte d'une charge de famille ne saurait être refusée au motif qu'elle constituerait une déduction supplémentaire devant être sollicitée avant le 31 mars de l'année suivante.
21. Comme observé précédemment (cf. supra p. 5 ch. 11), la teneur de l'art. 138 al. 1 et 2 LIFD est restée la même après le 1^{er} janvier 2021. À la lecture des travaux législatifs préparatoires, il n'apparaît pas que le législateur fédéral ait voulu imposer un changement sur cette question de délai par rapport à la jurisprudence du Tribunal fédéral susmentionnée. Partant, il y a lieu de considérer que celle-ci demeure valable en ce qui concerne le principe de l'égalité des armes en matière de délai.
22. Les modifications de la LPFisc relatives à l'IS, entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2021, font suite à celles intervenues à la même date au niveau fédéral. En tant qu'elles font partie du droit cantonal harmonisé, elles sont censées être en conformité avec la législation fédérale en la matière.

Dès lors, attendu que l'art. 138 al. 1 et 2 LIFD est resté inchangé après les modifications de lois intervenues le 1^{er} janvier 2021, la jurisprudence du Tribunal fédéral à laquelle se réfèrent les recourants (arrêt 2C_360/2015 du 13 mai 2015 consid. 6.1) demeure valable. Il faut ainsi considérer dans le cas présent que du moment que selon l'art. 138 al. 1 LIFD, le fisc a la faculté d'exiger de manière simplifiée, même après l'échéance du délai, le paiement des impôts à la source insuffisamment retenus, on doit reconnaître la même faculté en faveur du contribuable, fondée sur l'art. 138 al. 2 LIFD.

23. Il s'ensuit que la demande de rectification déposée le 4 ou le 5 avril 2022 par les recourants doit être déclarée recevable nonobstant le dépassement du délai du 31 mars 2022.
24. En conséquence, le recours sera admis et le dossier renvoyé à l'AFC-GE afin qu'elle entre en matière sur la demande de rectification.
25. En application des art. 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), les recourants, qui obtiennent gain de cause, sont dispensés du

paiement d'un émolument. L'avance de frais de CHF 700.-, versée à la suite du dépôt du recours, leur sera restituée.

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 29 juillet 2023 par Madame A_____ et Monsieur B_____ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 19 juin 2023 ;
2. l'admet ;
3. renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision de taxation conforme aux considérants qui précèdent ;
4. renonce à percevoir un émolument et ordonne la restitution aux recourants de l'avance de frais de CHF 700.- ;
5. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Sophie CORNIOLEY BERGER, présidente, Laurence DEMATRAZ et Philippe FONTAINE, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :
La présidente
Sophie CORNIOLEY BERGER

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière