

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3804/2013 ICCIFD

JTAPI/928/2014

**JUGEMENT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**DE PREMIÈRE INSTANCE**

du 1<sup>er</sup> septembre 2014

dans la cause

**Madame C\_\_\_ W\_\_\_**

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

(Impôt à la source 2012)

---

## EN FAIT

1. Le présent litige concerne l'impôt à la source (IS) 2012.
2. Selon un contrat de travail daté du 15 mai 2012 établi par X\_\_\_\_ SA sise à E\_\_\_\_ (Genève), C\_\_\_\_ W\_\_\_\_ (ci-après : la contribuable ou la recourante), célibataire et résidente à Saint-Julien-en-Genevois (France), était employée en 2012 sous deux conventions séparées auprès de deux sociétés faisant partie du même groupe commercial, à savoir les V\_\_\_\_ B\_\_\_\_ (France) à Paris et X\_\_\_\_ SA (ci-après : l'employeur) à Genève, dès le 1<sup>er</sup> mai 2012. Ledit contrat mentionnait notamment :

« Votre taux d'activité est fixé à 75%, pour une durée hebdomadaire du travail de 30 heures. La répartition hebdomadaire théorique est de 3 jours à 100% (soit 8h par jour) et d'un jour à 75% (soit 6h). Cependant, compte tenu de votre activité complémentaire auprès des V\_\_\_\_ B\_\_\_\_ (France), laquelle fait l'objet d'un contrat séparé entre cette société et vous, la répartition hebdomadaire réelle sera à déterminer en fonction des nécessités du service, sous réserve de respecter le taux de 75% en moyenne annuelle.

Le lieu de travail usuel est à notre siège de Genève; toutefois vous effectuerez en principe chaque semaine au moins un jour de travail auprès des V\_\_\_\_ B\_\_\_\_ (France), à Paris, dans le cadre de votre contrat de travail français précité. De plus et comme convenu, des déplacements professionnels, notamment à Hong Kong, sont prévus.

Correspondant à votre taux d'occupation de 75%, votre salaire annuel brut est de CHF 101'712.-, payable en 13 mensualités de CHF 7'824.-. En cas d'année incomplète, la 13<sup>ème</sup> mensualité est payable *pro rata temporis*.

En outre, un bonus, basé sur l'atteinte d'objectifs personnels de performance ainsi que sur des indicateurs financiers de l'entreprise, vous est alloué. (...) Pour 2012, payable en avril 2013 au plus tard, son montant brut maximal est fixé à CHF 22'500.- [75% de CHF 30'000.-]. (...) Votre statut de frontalier vous assujettit à l'impôt à la source genevois, sous réserve d'une éventuelle décision contraire des autorités fiscales de ce canton ».

3. D'après l'attestation-quittance 2012 remise par son employeur le 8 février 2013, la contribuable a perçu, pour la période du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2012, un revenu de CHF 147'619.-, sur lequel un impôt à la source de CHF 30'512,95 a été prélevé. Le document faisait état d'un taux d'activité de 100%.
4. Par courrier de son mandataire du 4 juillet 2013 adressé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC), la contribuable a demandé la rectification de son

imposition à la source, afin de tenir compte du nombre de jours durant lesquels elle avait travaillé en Suisse (154 jours) et hors de Suisse, à savoir 61 jours en France et 25 jours en Chine. Ce n'était qu'au moment du dépôt de sa déclaration fiscale française, établie par son mandataire, qu'elle avait réalisé que son employeur avait effectué une retenue excessive pour l'impôt à la source.

5. Par courrier du 9 octobre 2013, la contribuable a complété sa requête en produisant une copie de son avis d'impôt 2012 établi par les autorités fiscales françaises.
6. Par décision du 24 octobre 2013, l'AFC a déclaré irrecevable la réclamation au motif qu'elle avait été déposée après le délai légal du 31 mars 2013.
7. Par courrier de son mandataire du 22 novembre 2013, la contribuable a interjeté recours à l'encontre de cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) en concluant à son annulation.

Reprenant l'argumentation de sa réclamation, elle a allégué avoir travaillé 154 jours en Suisse, 61 jours en France et 25 jours en Chine. Or, son employeur suisse avait prélevé par erreur un impôt à la source sur l'ensemble de sa rémunération, incluant celle de source française. Le 25 mai 2013, en finalisant sa déclaration des revenus 2012 française, établie par son mandataire en vue de l'échéance du 31 mai 2013, elle avait réalisé qu'elle faisait l'objet d'une double imposition internationale.

Sans connaissances particulières en matière de fiscalité internationale, elle ne pouvait pas se douter, avant cette date, que la retenue à la source de son employeur suisse était trop importante. Ainsi, déposée 40 jours après la découverte de ce "fait nouveau", sa requête remplissait les conditions d'une demande de révision au sens des art. 147 et 148 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD – RS 642.11).

Sa requête déposée le 4 juillet 2013 remplissait également les conditions de recevabilité d'une demande de rectification selon l'art. 138 al. 2 LIFD, dès lors qu'elle ne portait pas sur une déduction, mais sur une retenue d'impôt excessive.

Sur le fond, l'art. 17 de la Convention de Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales, conclue le 9 septembre 1966 (CDI-F – RS 0.672.934.91) permettait à la Suisse d'imposer à la source la portion de rémunération équivalente au nombre de jours travaillés sur son territoire, à savoir 64,17% au lieu de 100% retenu par l'employeur. Son revenu imposable en Suisse devait ainsi s'élever à CHF 94'727,11, au taux de CHF 147'619.-, soit un impôt de CHF 19'580.-

8. Dans sa réponse du 4 mars 2014, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Le Tribunal fédéral avait jugé que les questions relatives à l'assujettissement, tel notamment le rattachement économique découlant de l'exercice d'une activité lucrative sur le territoire suisse par un non-résident, devaient être soulevées avant l'échéance du délai du 31 mars qui suit l'année en cause (arrêt 2C\_601/2010 du 21 décembre 2010 consid. 2.2). La requête soumise à l'AFC le 4 juillet 2013 était dès lors tardive.

Le fait d'avoir constaté la double imposition internationale lors du dépôt de sa déclaration fiscale française 2012 ne constituait pas un fait nouveau, puisque la recourante connaissait le nombre de jours travaillés hors de Suisse dès la fin de l'année concernée.

Subsidiairement, même si l'on devait considérer la question comme ne relevant pas de l'assujettissement, seule la recourante pouvait constater que les revenus découlant de son attestation-quittance intégraient une partie du revenu non imposable en Suisse. Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral (arrêt 2C\_684/2012 du 5 mars 2013), il lui incombait de solliciter la rectification de son imposition à la source dans le délai du 31 mars, prévu à l'art. 137 LIFD, en rapportant la preuve des jours d'activité exercés à l'étranger.

## EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions 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. 24 de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LISP - D 3 20); art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens de l'art. 49 LPFisc, applicable par renvoi de l'art. 24 LISP.
3. Le litige se circonscrit à la question de savoir si la demande de rectification de l'IS 2012, déposée le 4 juillet 2013 auprès de l'AFC, était recevable.
4. L'impôt à la source est défini par les art. 83 ss LIFD, 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, en relation avec l'art. 36 al. 1 let. a LHID), 1 ss LISP et 1 ss du règlement d'application de la LISP, du 12 décembre 1994 (RISP - D 3 20.01). Il 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).

Il est basé sur le principe de l'auto-taxation, dès lors qu'il implique une substitution fiscale; c'est le débiteur de la prestation imposable – à savoir l'employeur du contribuable – qui a les obligations formelles et matérielles liées au rapport juridique d'impôt à la place du contribuable. Le débiteur de la prestation imposable a en particulier l'obligation de retenir l'impôt dû à l'échéance des prestations en espèces (art. 88 al. 1 let. a LIFD) et de remettre au contribuable un relevé ou une attestation indiquant le montant de l'impôt retenu (art. 88 al. 1 let. b LIFD). L'attestation remise par le débiteur de la prestation au contribuable a pour but de renseigner celui-ci sur le montant de la retenue d'impôt et de lui permettre, en cas de contestation, d'exiger que l'autorité de taxation rende une décision relative à l'existence et l'étendue de l'assujettissement selon l'art. 137 al. 1 LIFD (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_684/2012 du 5 mars 2013 consid. 5.1).

L'art. 137 al. 1 LIFD prévoit que, 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 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 qui figure dans la loi a été introduit afin de préserver la sécurité du droit. En effet, même dans le cas d'un impôt qui relève du système de l'auto-taxation, les parties ont un intérêt à ce que la retenue fiscale devienne définitive et que l'auto-taxation entre en force (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_684/2012 du 5 mars 2013 consid. 5.1)

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. Toutefois, la loi ne précise pas le délai dans lequel doit être déposée la demande de restitution (ATA/6/2014 du 7 janvier 2014).

Le Tribunal fédéral qualifie cette possibilité légale de « procédure de révision simplifiée » qui se justifie par le fait que, dans la procédure de retenue à la source, les contribuables sont représentés par le débiteur de la prestation imposable et ils ne disposent généralement pas des informations nécessaires pour pouvoir défendre leurs intérêts (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_684/2012 du 5 mars 2013 consid. 5.1).

La restitution de l'impôt selon l'art. 138 al. 2 LIFD doit ainsi, selon lui, être considérée comme une procédure spéciale de révision pour laquelle de véritables *nova* ne sont pas nécessaires; cette procédure simplifiée se justifie même à la lumière du principe de la sécurité du droit, car le contribuable n'est impliqué que marginalement dans la procédure de taxation à la source et cette « position procédurale subalterne » ne doit pas conduire à des désavantages fiscaux (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_601/2010 du 21 décembre 2010 consid. 2.2; ATA/6/2014 du 7 janvier 2014).

Par rapport à l'art. 137 LIFD, l'art. 138 LIFD doit être considéré comme une *lex specialis* limitée aux problèmes qui se posent dans le cas d'une retenue excessive ou insuffisante. 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 (ATF 135 II 274 consid. 5.4 p. 282; Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_684/2012 du 5 mars 2013 consid. 5.2).

La situation est ainsi différente entre le contribuable qui entend faire valoir des déductions supplémentaires et celui qui se voit appliquer un barème ou un taux d'imposition erroné par son employeur. Le second est en quelque sorte une victime du système de l'auto-taxation, lorsqu'il ne peut pas s'apercevoir sans autres d'une erreur de barème ou de taux d'imposition de son employeur. Le premier est, quant à lui, tenu à un comportement actif personnel. S'il omet de faire valoir des déductions supplémentaires dans le délai imparti, il se rend coupable d'une violation de ses obligations de diligence. Il doit donc en supporter les conséquences (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_684/2012 du 5 mars 2013 consid. 5.4).

Selon l'art. 6 du règlement d'application de diverses dispositions fiscales fédérales du 30 décembre 1958 (RDDF - D 30 80.04) - relatif aux voies de droit en matière d'impôt à la source - pour les retenues d'impôt à la source aussi bien en vertu du droit fédéral que du droit cantonal, la procédure de réclamation et celle de recours sont régies par les articles 23 et 24 de LISP.

L'art. 23 al. 2 LISP, constitue ainsi le pendant au plan cantonal de l'art. 137 LIFD. L'art. 21 al. 3 et 4 LISP correspond quant à lui à l'art. 138 al. 2 LIFD.

Selon l'art. 4 RISP, sur réclamation du contribuable (art. 23 de la loi), l'administration fiscale cantonale admet les déductions supplémentaires suivantes :

a) les versements à une institution de prévoyance professionnelle pour le rachat d'années d'assurance et la finance d'entrée, ainsi qu'à une institution reconnue de prévoyance individuelle liée, au sens et dans les limites admises par le droit fédéral en matière de prévoyance et par la LIPP;

b) les pensions alimentaires et les contributions d'entretien au sens de l'article 33 de la LIPP;

c) les frais de garde au sens et dans les limites admises par l'article 35 de la LIPP.

5. En l'espèce, les conclusions de la recourante ne visent manifestement pas à obtenir une déduction supplémentaire au sens de l'art. 4 RISP précité.

On ne saurait non plus considérer qu'elle conteste le principe même de son assujettissement.

Sa situation s'apparente en revanche à celle dans laquelle l'employeur aurait commis une erreur dans l'application du barème ou du taux d'imposition.

En effet, à la fin mai 2013, lorsqu'elle a reçu de son mandataire sa déclaration fiscale française 2012, elle s'est aperçue qu'une partie de ses revenus étaient imposables en France et, partant, que son attestation quittance 2012, mentionnant un taux d'activité de 100% en Suisse était erronée.

Au vu du contrat de travail de la recourante du 15 mai 2012, l'employeur savait qu'une partie de ses revenus découlait de l'activité qu'elle déployait en France pour la société française du groupe. Dans son calcul de la retenue de l'impôt à la source, il n'aurait ainsi dû prendre en compte que les revenus correspondant à son activité lucrative exercée en Suisse.

De son côté, la recourante pouvait raisonnablement considérer que son attestation quittance était exacte et, partant, que l'ensemble de ses revenus seraient imposés à la source en Suisse.

Suivant la jurisprudence rappelée ci-dessus, il y a lieu de considérer que la recourante a été, en l'occurrence, selon les termes utilisés par le Tribunal fédéral, une "victime du système de l'auto-taxation", son employeur ayant soumis de manière erronée l'intégralité de ses revenus, suisses et étrangers, à l'impôt à la source.

Dès lors que l'on se trouve dans un cas de retenue d'impôt à la source excessive au sens des art. 21 al. 3 et 4 LISP et art. 138 al. 2 LIFD, le délai au 31 mars 2013 de l'art. 23 al. 2 LISP (art. 137 LIFD) ne saurait s'appliquer.

6. Ces dernières dispositions légales ne prévoyant toutefois pas de délai spécifique pour demander la restitution du trop-perçu, la chambre administrative de la Cour de justice a considéré qu'en présence d'une lacune authentique de la loi, comme en l'espèce, il convenait d'appliquer l'art. 32 al. 2 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 (LPGIP – D 3 18). Quand bien même celui-ci ne s'appliquait pas directement à l'impôt à la source (art. 1 LPGIP a contrario), il offrait une solution parfaitement adéquate et apte à combler la lacune précitée. L'art. 21C LISP y renvoyait du reste expressément à propos d'un autre aspect de la restitution d'impôts (ATA/6/2014 du 7 janvier 2014).

L'art. 32 al. 2 LPGIP prévoit que les demandes de restitution de l'impôt payé par erreur doivent être adressées au département des finances dans les 5 ans à compter de la connaissance par le contribuable du motif de la restitution; le droit à la

restitution s'éteint 10 ans après la fin de l'année au cours de laquelle a eu lieu le paiement.

7. En conséquence, la décision attaquée ne portant que sur la question de la recevabilité de la réclamation, sans examen du fond du litige, il y a lieu de l'annuler et de renvoyer le dossier à l'AFC, afin que celle-ci se prononce sur le bien-fondé de la demande de rectification du 4 juillet 2013.
8. Le recours étant admis, aucun émolument ne sera mis à la charge de la recourante et son avance de frais de CHF 300.- lui sera restituée (art. 144 al. 1 LIFD, 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).

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**  
**DE PREMIÈRE INSTANCE**

1. déclare le recours recevable;
2. l'admet dans le sens des considérants;
3. renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale, afin qu'elle se prononce sur le bien-fondé de la demande de rectification de l'IS 2012 du 4 juillet 2013;
4. dit qu'il n'est pas perçu d'émolument et ordonne la restitution à la recourante de son avance de frais de CHF 300.-;
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 (18 rue du Mont-Blanc, 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;
6. communique le présent jugement à :
  - a. C\_\_\_ W\_\_\_;
  - b. ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE;
  - c. ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS.

Siégeant: Marielle TONOSSI, présidente, Laurence DEMATRAZ et Damien BONVALLAT, juges assesseurs.

**Au nom du Tribunal :**

**La présidente**

**Marielle TONOSSI**

Copie conforme de ce jugement a été communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière