

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4262/2022 ICCIFD

JTAPI/263/2024

**JUGEMENT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**DE PREMIÈRE INSTANCE**

du 25 mars 2024

dans la cause

**Monsieur A\_\_\_\_\_**, représenté par Me Andrio ORLER et Me Baran YILMAZ, avocats,  
avec élection de domicile

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

## EN FAIT

1. Selon le registre de l'office cantonal de la population et des migrations, Monsieur A\_\_\_\_\_, venant de Turquie, est arrivé pour la première fois à Genève le 24 septembre 2008 et y a résidé jusqu'à 21 mai 2023 (excepté la période du 13 juillet 2012 au 11 mars 2013). Au bénéfice d'une autorisation de séjour annuelle (permis B), il a été soumis au régime d'impôt à la source (IS) sur son activité salariée. Pour les années 2014 à 2020, il n'a demandé aucune rectification des retenues de cet impôt.
2. Le 5 décembre 2019, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC-GE) a informé le contribuable de l'ouverture à son encontre de procédures en rappel et en soustraction d'impôt pour les années 2009 à 2018. Dans le cadre de l'échange automatique de renseignements, elle avait eu connaissance des éléments permettant d'envisager que ses déclarations fiscales pour ces années étaient inexactes ou incomplètes, notamment en ce qui concernait sa fortune mobilière détenue auprès d'une banque située au Royaume-Uni (ci-après : compte B\_\_\_\_\_). Il était invité à fournir notamment :
  - les formules de déclarations fiscales 2009 à 2018 (dûment remplies, datées et signées) et ses certificats de salaires pour ces années ;
  - les justificatifs pour toutes les déductions qu'il entendait faire valoir pour ces périodes ;
  - les extraits de clôture au 31 décembre du compte B\_\_\_\_\_ de ces années, indiquant le capital et les rendements bruts (dividendes, intérêts, etc.) ;
  - les documents indiquant l'année de l'ouverture dudit compte et l'identité de l'ayant-droit économique.
3. Le 2 décembre 2020, le contribuable a remis à l'AFC-GE ses déclarations fiscales 2014 à 2018, un courrier du 16 juillet 2020 de la filiale britannique de l'B\_\_\_\_\_, plusieurs documents d'ouverture du compte B\_\_\_\_\_ et des relevés 2014 à 2018 y relatifs, des relevés 2009 à 2018 de ses comptes bancaires auprès de la D\_\_\_\_\_, des relevés 2014 à 2018 de plusieurs comptes B\_\_\_\_\_, ses certificats de salaire 2014 à 2018, des attestations du C\_\_\_\_\_ de 2014 à 2018, des factures médicales pour l'année 2015, des relevés des rendements bruts 2014 à 2018 du compte B\_\_\_\_\_ et une lettre de ses parents datée du 5 novembre 2020 confirmant leurs donations en sa faveur (USD 1'000'000.- en 2014 et USD 1'896'196.- en 2017).

Il a par ailleurs exposé qu'au cours des années 2009 à 2013, sa fortune n'avait jamais dépassé le montant de la déduction sociale y relative et que, par conséquent, les procédures de contrôles devaient être clôturées sans reprises pour ces périodes. S'agissant des années 2014 à 2018, le 17 mars 2014, il avait ouvert conjointement avec sa mère le compte B\_\_\_\_\_. Il détenait la moitié des avoirs y relatifs. En 2015, il avait suivi de lourds traitements médicaux aux Etats-Unis, dont les frais

(USD 212'506.-) n'avaient été pris en charge par aucune assurance. A ces frais s'ajoutaient ceux encourus en Suisse (CHF 388.-). Une déduction pour ces dépenses aurait dû être admise dans le cadre d'une taxation ordinaire. L'IS retenu pour l'année 2015 étant supérieur à celui qui aurait dû être payé en taxation ordinaire, compte tenu de cette déduction, aucun supplément d'impôt n'était dû pour la période 2015. Au contraire, en raison des déductions liées à cette période, il avait payé, dans le cadre de l'IS, plus d'impôts qu'il ne devait. En conséquence, il concluait à la clôture de la procédure sans supplément d'impôts et au remboursement de tout solde pour les années 2014 à 2018.

S'agissant des amendes, seule une tentative de soustraction pouvait être retenue, le droit de taxer n'étant pas prescrit. Imposé à la source, il n'était pas conscient de son obligation de déclarer l'ensemble de son patrimoine. Son comportement relevait tout au plus de la négligence. En effet, étant désavantagé dans le cadre de la taxation à la source, il était évident que c'était par négligence qu'il ne s'était pas soumis à une taxation ordinaire. En conséquence, aucune amende ne pouvait lui être infligée.

4. Le 21 mai 2021, l'AFC-GE a procédé à l'extension des procédures aux années 2019 et 2020 et demandé au contribuable de remplir les déclarations fiscales y relatives et de fournir toute pièce justifiant des revenus et/ou de fortune réalisés durant ces périodes.
5. Le 20 décembre 2021, le contribuable a remis à l'AFC-GE ces deux déclarations et les relevés 2019 et 2020 d'un compte bancaire au Royaume-Uni qu'il n'avait pas indiqué précédemment. Il a sollicité une déduction pour ces frais médicaux de 2019 (CHF 155'527,74) et une imputation de l'IS prélevé en 2019 et 2020 sur l'impôt dû selon la taxation ordinaire.
6. Le 9 août 2022, l'AFC-GE a notifié au contribuable les bordereaux de « rappel d'impôt » et d'amende pour les ICC et IFD 2014, 2016, 2017, 2018 et 2020, calculés sur l'ensemble des revenus (y compris ceux ayant fait l'objet de l'IS) et de la fortune (ICC). A teneur des décomptes, les montants des IS versés étaient soustraits de ceux des ICC et IFD dus. La quotité des amendes était fixée à 0,75 fois les impôts soustraits, compte tenu de la faute intentionnelle (dol éventuel) et de la bonne collaboration du contribuable.
7. Le 7 septembre 2022, ce dernier, sous la plume de son mandataire, a formé réclamation contre ces bordereaux, faisant valoir que les conditions de l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt n'étaient pas données, que les périodes fiscales en cause devaient faire l'objet de la taxation ordinaire et que les amendes étaient infondées tant dans leur principe que dans leur quotité.
8. Par décision du 10 novembre 2022, l'AFC-GE a admis partiellement cette réclamation, en réduisant la quotité des amendes à 0,5 fois les impôts soustraits, et l'a rejetée pour le surplus.

Dans la mesure où il disposait d'une fortune, le contribuable aurait dû déposer spontanément ses déclarations fiscales, sans quoi elle n'était pas en mesure d'en

avoir connaissance. Les taxations à la source concernées étant entrées en force, seule la procédure de rappel d'impôt entrain en ligne de compte pour récupérer les impôts dus.

Les périodes 2015 et 2019 n'ayant pas fait l'objet des bordereaux de rappel d'impôt, les taxations y relatives ne pouvaient pas être réexaminées.

S'agissant des amendes, après une nouvelle analyse du dossier, elle retenait que le contribuable avait fait preuve de négligence, raison pour laquelle elle réduisait leur quotité à 0,5 fois les impôts soustraits.

9. Par acte du 14 décembre 2022, sous la plume de ses conseils, le contribuable a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal), concluant à son annulation et celle des bordereaux y relatifs, à ce qu'il soit taxé de manière ordinaire pour les périodes 2014 à 2020 et à ce que les IS déjà prélevés soient imputés sur les impôts finalement dus et leurs excédents éventuels reportés sur « d'autres périodes fiscales », le tout sous suite des frais et dépens.

Les procédures en rappel et soustraction d'impôt n'étaient envisageables que lorsque le droit de taxer était prescrit ou lorsque les taxations visées étaient entrées en force. Or, ce n'était pas le cas en l'occurrence. Par ses courriers des 5 décembre 2019 et 21 mai 2021, l'AFC-GE avait en effet interrompu la prescription du droit de taxer. Un nouveau délai de prescription avait commencé à courir dès ces dates. En conséquence, les bordereaux de rappel d'impôt devaient être annulés et des décisions de taxation ordinaires devaient être prononcées. Par ailleurs, dans ces conditions, seule une tentative de soustraction entrain en ligne de compte. Or, l'AFC-GE avait admis que sa faute relevait de la négligence, laquelle n'était pas punissable. Dès lors, aucune amende ne pouvait être prononcée en l'espèce.

Il n'avait jamais requis la rectification des IS des années en cause et il ne contestait pas devoir être soumis à cet impôt. Cela étant, dans la mesure où il disposait d'une fortune et de revenus non soumis à l'IS, il devait être assujéti à une taxation ordinaire « ultérieure/complémentaire » pour ces périodes, ce que l'AFC-GE avait d'ailleurs admis, en lui demandant de remplir les déclarations fiscales y relatives. Elle avait par ailleurs admis le report des IS prélevés pour les années 2014, 2016 à 2018 et 2020. Elle avait pourtant refusé, à tort, d'effectuer la procédure de taxation ordinaire pour les années 2014 à 2020, d'imputer ou de reporter les IS retenus pour 2015 et 2019 et d'admettre les frais médicaux pour ces deux années. Il n'avait fait l'objet d'aucune décision de taxation « valable » pour les années 2015 et 2019, de sorte que des « décisions formelles de taxation » devaient impérativement être prononcées, afin de fixer sa situation fiscale pour ces périodes également, sur la base des déclarations fiscales qu'il avait déposées en décembre 2020 et 2021, prenant en considération ses frais médicaux.

10. Le 22 mai 2023, l'AFC-GE a conclu à l'annulation des amendes et au rejet du recours pour le surplus.

Le droit de taxer pour les années 2014 à 2020 n'était en effet pas prescrit lors de l'envoi de ses courriers des 2 décembre 2020 et 21 mai 2021. C'était donc à tort que les bordereaux du 9 août 2022 comportaient la mention « rappel d'impôt ». Cela ne portait toutefois pas à conséquence, s'agissant des taxations effectuées. Concernant les amendes en revanche, comme elle avait retenu la négligence, qui n'était pas punissable en cas de tentative de la soustraction, elle concluait à leur annulation.

La demande tendant à la déduction des frais médicaux (années 2015 et 2019) était sans objet, étant donné qu'elle n'avait notifié aucun bordereau de taxation pour ces deux périodes. De plus, cette déduction n'était pas admissible dans le cadre d'une taxation complémentaire des revenus non soumis à l'IS. Par ailleurs, en cas de taxation ordinaire complémentaire, il n'y avait pas à porter à valoir l'IS, contrairement à ce qui prévalait en taxation ordinaire ultérieure.

Enfin, il appartenait au recourant de demander son assujettissement à l'impôt ordinaire dès lors qu'il disposait d'une fortune imposable, fortune qu'elle avait découvert de manière fortuite. Il pouvait faire valoir cet assujettissement au cours de la procédure ordinaire, et non dans le cadre d'une procédure complémentaire, si bien que les conditions d'une révision n'étaient pas réalisées en l'espèce.

11. Par réplique du 28 juin 2023, sous la plume de ses conseils, le recourant a maintenu ses conclusions, relevant en particulier que pour les périodes 2014, 2016, 2017, 2018 et 2020, l'AFC-GE l'avait taxé de manière ordinaire, alors qu'elle refusait de le faire pour les années 2015 et 2019. Dès lors qu'il n'était pas assujéti à l'IS, en raison de sa fortune, il devait être taxé de manière ordinaire pour toutes les années en cause.
12. Par duplique du 2 novembre 2023, l'AFC-GE a campé sur sa position.

## **EN DROIT**

1. Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE (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 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 cum art. 24 de loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 - aLISP - D 3 20, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2020 ; 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 sous l'angle des art. 49 LPFisc et 140 LIFD, étant précisé qu'il l'est également en tant qu'il porte sur les périodes 2015 et 2019, nonobstant le fait que celles-ci n'ont fait l'objet d'aucun bordereau de taxation. En effet, dans la mesure où par les décisions sur réclamation contestées, l'AFC-GE a

expressément refusé de revoir les taxations pour ces deux périodes, ce que le recourant conteste, il convient d'entrer en matière.

3. Dans sa réponse, l'AFC-GE a accepté d'annuler les bordereaux d'amende, retenant finalement que seule la tentative de soustraction pouvait être reprochée au recourant, mais que celui-ci avait agi par négligence. Il lui en sera donné acte, compte tenu de ce qui suit.
4. Préalablement, il convient de rappeler que dans la procédure de recours, le tribunal a les mêmes compétences que l'AFC-GE dans la procédure de taxation (cf. art. 144 al. 4 LIFD et 50 al. 2 LPFisc) et qu'il peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables (cf. art. 143 al. 1 LIFD et 51 al. 1 LPFisc).
5. La nouvelle loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 16 janvier 2020 (LISP - D 3 20), entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2021, stipule que l'IS pour les prestations échues jusqu'au 31 décembre 2020 - comme celui en l'espèce - est régi par l'ancien droit (art. 22), à savoir la aLISP citée plus haut.
6. Selon l'art. 83 al. 1 de la LIFD, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2020 (ci-après : aLIFD), et art. 1 al. 1 aLISP, 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, sont assujettis à un impôt perçu à la source sur le revenu de leur activité lucrative dépendante.

Aux termes de l'art. 1 al. 3 let b. LISP, ne sont pas assujettis à la perception de l'IS les contribuables « qui acquittent l'impôt sur la fortune dans le canton ».

7. L'art. 90 al. 1 aLIFD prévoit que les personnes assujetties à l'IS sont imposables selon la procédure ordinaire « sur leurs revenus qui ne sont pas soumis à l'impôt à la source », au taux auquel leur revenu serait imposé si tous les éléments étaient imposables en Suisse (art. 7 aLIFD).

Selon l'art. 5 al. 1 aLISP, intitulé « Taxation complémentaire », les personnes assujetties à l'IS sont soumises à un « impôt complémentaire sur les revenus qui n'ont pas été l'objet d'une retenue » de l'IS. L'impôt complémentaire est calculé au taux du revenu brut global.

8. Pour les obligations incombant aux contribuables soumis au régime de l'IS, tant la aLIFD (cf. art. 90 al. 1) que la aLISP (cf. art. 27A al. 1) renvoient aux règles de procédure relatives à la taxation ordinaire, soit les art. 123 à 129 aLIFD, respectivement les art. 26 à 31 LPFisc.

Selon ces dispositions, les contribuables sont invités, par publication officielle ou par l'envoi de la formule, à remplir et à déposer une formule de déclaration d'impôt. Le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète en indiquant notamment tous les éléments du revenu et de la fortune. Le contribuable doit retourner la formule de déclaration, même s'il n'est pas taxable ni imposable. Le fait de n'avoir pas reçu de formule de déclaration ne dispense pas du paiement des impôts, ni de l'obligation de faire une déclaration. Un

avis est inséré chaque année dans la Feuille d'avis officielle (FAO) et publié par voie d'affiches avisant les contribuables de l'obligation de payer les impôts directs et invitant ceux qui sont tenus de faire une déclaration et qui n'ont pas reçu de formule à la retirer auprès du département. Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 124 al. 1 et 2 et 126 al. 1 aLIFD ; art. 26 al. 1 et 2, 27 al. 3, 28 et 31 al. 1 LPFisc). Lorsqu'il se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_81/2022, 2C\_102/2022 du 25 novembre 2022 consid. 7.1 et les références).

Par ailleurs, dans ses directives concernant l'IS 2012 et 2013 (consultables sur son site internet [www.ge.ch./impôts](http://www.ge.ch./impôts)), l'AFC-GE a précisé que « la fortune mobilière en Suisse et à l'étranger (livret d'épargne, bons de caisse, actions, obligations, etc.) et son rendement doivent être obligatoirement déclarés chaque année », au moyen de la formule « Etat des Titres » qui pouvait être obtenue auprès d'elle (ch. 8.3 du chapitre « Obligations des contribuables »). Elle a en outre indiqué que les contribuables ayant d'autres sources de revenus que ceux soumis à l'IS doivent l'en informer par écrit et que ces revenus doivent être déclarés spontanément dans les premiers jours de l'année suivant celle de l'imposition concernée, mais au plus tard le 31 décembre de cette même année (ch. 8.1 dudit chapitre).

Dans ses directives valables dès 2014 (publiées également sur son site internet), elle a rappelé ces mêmes obligations, ajoutant que la fortune mobilière pouvait être déclarée également au moyen du questionnaire fiscal concernant les étrangers au bénéfice d'un permis de séjour et qu'à défaut de déclaration des « autres revenus », la responsabilité du contribuable pourrait être engagée pour soustraction d'impôt (ch. 7.3 du chapitre « Droits et obligations des contribuables »).

9. En l'espèce, le recourant ne conteste pas qu'en vertu de ce qui précède, il était tenu de déclarer tous les éléments de ses revenus et fortune en cause, ce qu'il n'a pas fait. Reste à qualifier cette omission.
10. Si le contribuable s'abstient de déposer une déclaration d'impôts, il peut y avoir tentative de soustraction par omission à partir du moment où il laisse expirer en connaissance de cause, le délai fixé par la publication officielle pour remettre la déclaration d'impôt. Cette tentative perdure jusqu'à la prescription du droit de procéder à une taxation, soit le moment à partir duquel elle devient une soustraction consommée. Il y a en effet simple tentative aussi longtemps que la taxation en cause peut encore être exécutée ou modifiée dans le cadre de la procédure ordinaire (cf. Pietro SANSONETTI, Danielle HOSTETTLER in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2<sup>ème</sup> éd., 2017, art. 176, p. 2000 s, n. 3 et 7 et la jurisprudence citée).

Ainsi, lorsqu'une taxation n'a pas été effectuée alors qu'elle aurait dû l'être, la soustraction fiscale n'est consommée que si le droit de procéder à une taxation (ordinaire) est prescrit. De même, si une décision de taxation a été rendue, mais que

la taxation est « incomplète », il ne peut y avoir de soustraction fiscale que si cette décision est entrée en force, car, si l'autorité de taxation peut encore la modifier (en procédure ordinaire), seule une tentative de soustraction peut entrer en ligne de compte (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 8.1 ; 2C\_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 9.2 et 2C\_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.1).

11. L'art. 120 al. 1 aLIFD, respectivement les art. 22 al. 1 LPFisc et 47 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs, des cantons et des communes (LHID - RS 642.14), disposent que le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale. Selon les art. 120 al. 3 let. a et d aLIFD et 22 al. 3 let. a et d LPFisc, un nouveau délai de prescription commence à courir (a) lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt, ainsi que (d) lorsqu'une poursuite pénale est introduite ensuite de soustraction d'impôt consommée ou de délit fiscal. La prescription du droit de procéder à la taxation est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale (art. 120 al. 4 aLIFD et 22 al. 4 LPFisc). Ces dispositions s'appliquent également à la tentative de soustraction, l'information de l'ouverture d'une procédure pour tentative de soustraction d'impôt constituant une mesure par laquelle l'autorité fiscale signale au contribuable sa volonté de procéder par la suite à sa taxation (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_874/2018 du 19 avril 2019 consid. 5.2 et les références citées).

Toutes les mesures des autorités tendant à la fixation de la prétention fiscale et portées à la connaissance du contribuable, de mêmes que de simples lettres ou injonctions, interrompent le délai de prescription du droit de taxer (ATF 139 I 64 consid. 3.3 ; 137 I 273 consid. 3.4.3 ; 126 II 1 consid. 2c ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_810/2017 du 16 août 2018 consid. 4.1 ; 2C\_1098/2014 du 1<sup>er</sup> décembre 2015 consid. 5.1).

12. En l'espèce, aux dates des courriers de l'AFC-GE des 5 décembre 2019 et 21 mai 2021, annonçant au recourant l'ouverture des procédures en rappel et en soustraction d'impôt, la prescription relative (cinq ans) du droit de taxer pour les périodes fiscales 2014, 2016, 2017, 2018 et 2020 n'était pas encore atteinte, si bien qu'à ces dates, son omission ne pouvait être qualifiée que de tentative de soustraction. Dès lors, seule cette procédure, suivie nécessairement par celle de la taxation complémentaire, pouvait être ouverte. Cela dit, peu importe le fait que dans ces courriers, l'AFC-GE se soit formellement référée - à tort - à la procédure de rappel d'impôt, sa démarche devant en tout état être considérée comme un acte qui interrompt le délai de prescription du droit de taxer, puisque, matériellement, ces courriers tendaient à la fixation de la prétention fiscale pour ces périodes. Ainsi, comme elle l'admet dans sa réponse, seule une amende pour tentative de soustraction pouvait être infligée, et non celle pour la soustraction consommée. C'est par conséquent à bon droit qu'elle a finalement conclu à l'annulation des

amendes en cause, puisqu'elle avait retenu la négligence, une tentative de soustraction ne pouvant être commise qu'intentionnellement (cf. art. 176 al. 2 aLIFD et 70 al. 2 LPFisc ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_149/2022 du 13 octobre 2022 consid. 6.1.1).

Pour le surplus, bien que désignés formellement comme « bordereaux de rappel d'impôt », il faut admettre que, matériellement, les taxations ICC et IFD du 9 août 2022 constituent des taxations ordinaires, étant précisé qu'elles ont été notifiées avant l'échéance du délai de prescription absolu des art. 120 al. 4 aLIFD et 22 al. 4 LPFisc (quinze ans). Il en découle que la conclusion du recourant tendant à ce qu'il soit taxé de manière ordinaire pour les périodes 2014, 2016, 2017, 2018 et 2020 se révèle sans objet, étant précisé qu'il ne remet pas en cause les montants des impôts, en tant que tels. A cet égard, il faut rappeler que l'art. 90 al. 1 aLIFD prévoit que les personnes assujetties à l'IS sont imposables selon la procédure ordinaire uniquement « sur leurs revenus qui ne sont pas soumis à l'impôt à la source ». L'art. 5 al. 1 aLISP prévoit également que les personnes assujetties à l'IS sont soumises à un impôt complémentaire « sur les revenus qui n'ont pas été l'objet d'une retenue » à la source. La conclusion à ce que l'IS prélevé initialement pour ces périodes soit pris en compte est également dénuée d'objet, puisque l'AFC-GE l'a effectivement soustrait des montants d'impôt finalement dus, comme le recourant l'observe d'ailleurs dans son recours.

13. Le recourant conclut à la taxation ordinaire également pour les années 2015 et 2019, faisant valoir la déduction de ses frais médicaux dans ce cadre. Ce faisant, il remet en réalité en cause le montant de l'IS retenu pour ces années, étant rappelé que, dans le cadre de la présente procédure, l'AFC-GE ne lui a notifié aucune taxation complémentaire au sens des art. 90 al. 1 aLIFD et 5 al. 1 aLISP.
14. Préalablement, il convient de constater que le droit de taxer pour ces deux périodes n'est pas non plus prescrit, étant donné que, par ces courriers des 5 décembre 2019 et 21 mai 2021, l'AFC-GE a visé également les années fiscales 2015 et 2019, de sorte qu'à ces dates, le délai de prescription relatif de cinq ans a recommencé à courir. Le délai de prescription absolu de quinze ans, quant à lui, n'est pas encore échu.
15. Aux termes de l'art. 137 al. 1 aLIFD, 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, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2<sup>e</sup> éd., 2017, ad art. 137 LIFD, p. 1750 n. 7).

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. 1749 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, respectivement sur le montant de la retenue d'impôt (Andrea PEDROLI, op. cit., ad art. 137 LIFD, p. 1749 n. 4 ; ATA/1164/2015 consid. 5a).

16. Dans le canton de Genève, conformément à l'art. 38E al. 1 LPFisc (qui a remplacé l'ancien art. 23 al. 1 aLISP), applicable, en vertu de l'art. 86 LPFisc, à toutes les causes encore pendantes au moment de son entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2021, le contribuable peut, jusqu'au 31 mars de l'année fiscale qui suit l'échéance de la prestation, exiger que l'autorité fiscale rende une décision relative à l'existence et l'étendue de l'assujettissement s'il conteste l'IS indiqué sur l'attestation mentionnée à l'art. 38A al. 1 let. b LPFisc. Il convient de relever que l'art. 23 al. 1 aLISP prévoyait le même délai.

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).

17. En l'espèce, la conclusion du recourant tendant à ce qu'il soit taxé de manière ordinaire pour les périodes 2015 et 2019 relève de l'assujettissement à l'IS. Or, à teneur des art. 137 al. 1 aLIFD et 38E LPFisc, pour régler une question de cette nature, tout contribuable soumis à l'IS se doit de solliciter une décision constatatoire avant le 31 mars de l'année suivant l'échéance de la prestation. N'ayant pas accompli cette démarche dans ce délai, le recourant n'est plus en droit de réclamer la restitution du montant de l'IS qui aurait été indûment retenu. Dans ce contexte, il convient de rappeler que le droit à une taxation ordinaire ultérieure n'est entré en vigueur que le 1<sup>er</sup> janvier 2021 (cf. nouveaux art. 89 et 89a LIFD et 4 et 5 LISP), soit postérieurement aux années fiscales en cause. De plus, ces dispositions fixent également un délai au 31 mars de l'année suivant l'année fiscale concernée pour

demander la taxation ordinaire ultérieure. Or, en l'occurrence, le recourant n'a requis cette taxation que dans son courrier du 2 décembre 2020.

Le recourant se méprend lorsqu'il prétend (dans sa réplique notamment) que l'imposition à la source pour les années 2015 et 2019 serait exclue de par la loi, dès le moment où il disposait d'une fortune. Il perd en effet de vue que cela ne peut être le cas que lorsque l'on « acquitte l'impôt sur la fortune » dans le canton (cf. art. 1 al. 3 let. b aLISP). Or, pour s'en acquitter, il lui incombait de la déclarer en temps utile, soit dans le délai prévu par les art. 137 al. 1 aLIFD et 38E LPFisc. L'on ne voit en effet pas pourquoi seuls les contribuables disposant d'une fortune seraient dispensés de respecter ce délai, la aLISP ne le prévoyant pas. En tout état, comme on l'a vu, l'AFC-GE ne lui a notifié aucun impôt sur sa fortune de 2015 et de 2019. Le seul fait que cette fortune était également visée par les demandes de renseignements de l'AFC-GE des 5 décembre 2019 et 21 mai 2020 n'y change rien.

18. Cela étant, reste à savoir si le recourant a requis en temps utile la déduction pour ses frais médicaux de 2015 et 2019 et, le cas échéant, s'il peut l'obtenir.
19. Selon la jurisprudence, le délai de l'art. 137 al. 1 aLIFD 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 du Tribunal fédéral 2C\_684/2012 du 5 mars 2013 consid. 5.4 in Archives 82, p. 153 ; ATF 135 II 274 consid. 5.4).

Selon l'art. 86 al. 1 aLIFD, le barème de l'IS tient compte des frais professionnels (art. 26 aLIFD) et des primes et cotisations d'assurances (art. 33 al. 1 let. d, f et g aLIFD) sous forme de forfait, ainsi que des charges de famille du contribuable (art. 35 et 36 aLIFD). L'administration fédérale des contributions règle en particulier l'octroi individuel de déductions qui ne sont pas déjà contenues forfaitairement dans le barème, mais prévues à l'art. 33 aLIFD pour les cas sans procédure de taxation ordinaire ultérieure (art. 2 let. e de l'ordonnance du 19 octobre 1993 sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct [ordonnance sur l'imposition à la source, aOIS ; RS 642.118.2]). Il convient par conséquent d'examiner le droit cantonal pour connaître l'ampleur des déductions individuelles qui ne sont pas déjà contenues forfaitairement dans le barème (ATF 136 II 241 consid. 10.3).

20. Aux termes de l'art. 4 al. 1 aLISP, applicable en l'espèce, le barème de l'IS tient compte des frais professionnels, des primes et des cotisations d'assurance sous forme de forfait, ainsi que des charges de famille.

Les art. 3 et 4 du règlement d'application de la aLISP du 12 décembre 1994 (aRISP - D 3 20.01) règlent en particulier l'octroi individuel de déductions qui ne sont pas déjà contenues forfaitairement dans le barème IS précité. A teneur de l'art. 4 aRISP, sur demande du contribuable, l'AFC admet, comme déductions supplémentaires au forfait 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 et cantonal en matière de prévoyance, b) les pensions alimentaires et les contributions d'entretien et c) les frais de garde au sens et dans les limites admises par le droit cantonal.

Ainsi, le contribuable imposé à la source dans le canton de Genève ne peut pas, contrairement au contribuable soumis au régime d'imposition ordinaire, obtenir la déduction de ses dépenses effectives en matière de frais professionnels, ni la déduction des primes et cotisations d'assurances effectives, puisque ces dépenses sont déjà comprises forfaitairement dans le barème. Il ne peut en outre obtenir des déductions supplémentaires que pour les postes limitativement énumérés à l'art. 4 aRISP, qui ne correspondent pas aux déductions prévues par la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D3 08) (cf. ATF 136 II 241 consid.10.3), dont celles pour des frais médicaux. Toutefois, ont droit aux déductions valables sous le régime d'imposition ordinaire les ressortissants de l'Union européenne dans les circonstances exposées par l'ATF 136 II 241 précité (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_360/2015 du 13 mai 2015 consid. 6.1).

Lorsque le contribuable entend - comme en l'espèce - réclamer le bénéfice des déductions supplémentaires équivalentes à celles du régime de taxation ordinaire, il doit obligatoirement le faire dans le délai fixé aux art. 137 al. 1 aLIFD et 23 al. 2 aLISP, soit au plus tard au 31 mars de l'année qui suit celle pour laquelle l'impôt est dû (cf. ATF 135 II 274 consid. 5.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_360/2015 du 13 mai 2015 consid. 6.1 ; ATA/1339/2019 du 3 septembre 2019 consid. 7 et 8).

21. En l'espèce, le recourant a requis pour la première fois la déduction de ses frais médicaux 2015 et 2019 dans son courrier du 2 décembre 2020, soit bien après le 31 mars des années 2016 et 2020, de sorte que sa demande est manifestement tardive. C'est par conséquent à bon droit que l'AFC-GE a refusé d'entrer en matière sur cette déduction.
22. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis très partiellement, dans la mesure reconnue par l'AFC-GE, et rejeté pour le surplus.
23. En application des 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), le recourant, qui succombe dans une large mesure, est condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 1'200.- ; il est partiellement couvert par l'avance de frais de 700.- versée à la suite du dépôt du recours.
24. Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF 500.- sera allouée au recourant à titre de dépens (art. 87 al. 2).

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

1. déclare recevable le recours interjeté le 14 décembre 2022 par Monsieur A\_\_\_\_\_ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 10 novembre 2022 ;
2. l'admet partiellement ;
3. annule les bordereaux d'amende ICC et IFD 2014, 2016, 2017, 2018 et 2020 ;
4. met à la charge du recourant un émolument de CHF 1'200.-, lequel est partiellement couvert par l'avance de frais de CHF 700.- ;
5. condamne l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, à verser à Monsieur A\_\_\_\_\_ une indemnité de procédure de CHF 500.- ;
6. 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: Gwénaëlle GATTONI, présidente, Pascal DE LUCIA et Jean-Marc WASEM, juges assesseurs.

**Au nom du Tribunal :**

**La présidente**

**Gwénaëlle GATTONI**

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière