L’extrapolation du revenu en matière d’impôt à la source

Auteur : Tobias Sievert

Date : 17 novembre 2023

ATF 149 II 177 | TF, 12.04.2023, 9C_689/2022*

Avant le 1er janvier 2021, l’extrapolation du revenu réalisé par un travailleur afin d’établir le revenu déterminant pour le taux de l’impôt à la source ne reposait sur aucune base légale suffisante.

Faits

Un cabinet médical sis à Genève emploie des médecins pour la plupart domiciliés en France et **assujettis à l’impôt à la source** en Suisse. Les médecins sont payés à l’acte et travaillent sur appel, selon des **durées variables** qui ne sont **pas prévisibles**.

A la suite d’un **contrôle fiscal** concernant les périodes fiscales 2008 à 2013, l’Administration fiscale cantonale genevoise (**AFC**) ouvre une procédure en rappel et en soustraction d’impôt à la source. L’AFC reproche au cabinet médical de **ne pas avoir correctement extrapolé les revenus réalisés par les médecins pour fixer le revenu déterminant pour le taux d’impôt**. Le cabinet médical aurait dû convertir les revenus réalisés sur une année afin de déterminer le taux applicable. L’AFC notifie au cabinet médical les bordereaux de rappels d’impôt et d’amendes pour soustraction d’impôt.

Sans succès devant les autorités cantonales, le cabinet médical forme un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. Celui-ci doit déterminer si le principe d’extrapoler le revenu réalisé afin d’établir l’impôt déterminant pour le taux d’impôt à la source repose sur une **base légale suffisante**.

Droit

L’extrapolation du revenu réalisé est un mécanisme qui consiste à déterminer quel revenu un employé – qui travaille sur appel ou selon des durées variables – aurait réalisé s’il avait exercé son activité à plein temps sur une année. Il s’agit d’**appliquer au revenu effectivement réalisé le taux d’impôt applicable au revenu extrapolé**.

Le **principe de la légalité** est en droit fiscal un **droit constitutionnel indépendant** (art. 127 al. 1 Cst.). Les **principes généraux** régissant le régime fiscal doivent être prévus dans une **loi au sens formel**. Le **mode de calcul** de l’impôt, à savoir la détermination de la base de calcul de l’impôt et son barème, fait partie des **principes généraux** du régime fiscal au sens de l’art. 127 al. 1 Cst. Le fait de soumettre un élément imposable à un taux d’impôt plus élevé que celui qui résulte de la loi est contraire au principe de la légalité.

Le Tribunal fédéral se penche alors sur la question de savoir si l’extrapolation des revenus des travailleurs imposés à la source pour déterminer le taux d’impôt repose sur une loi au sens formel.

L’art. 1 al. 3 aOIS, en vigueur jusqu’au 31 décembre 2020, prévoyait une telle extrapolation : "*pour déterminer le taux, les revenus périodiques réguliers sont convertis sur une année*". Néanmoins, **cette disposition ne revêt pas les qualités d'une base légale au sens formel**. Quant à la LIFD et la LHID en vigueur jusqu’au 31 décembre 2020, elles **ne prévoyaient pas le principe d’une telle extrapolation** (cf. art. 85 et 86 aLIFD ; art. 32 et 33 aLHID). Un tel principe ne se déduit pas non plus des dispositions relatives à l’**imposition dans le temps** (cf. art. 40 ss LIFD ; art. 15 ss

LHID). Enfin, on ne saurait considérer dans ce contexte que les dispositions relatives à l'imposition dans le temps font l'objet d'une lacune proprement dite qui devrait être comblée.

Par conséquent, le Tribunal fédéral retient que **l'extrapolation des revenus** opérée par l'AFC pour déterminer le taux de l'impôt à la source est **contraire au principe de la légalité**. L'art. 127 al. 1 Cst. est violé. Partant, le Tribunal fédéral admet le recours et renvoie la cause à l'AFC.

Note

Depuis le 1er janvier 2021 et l'entrée en vigueur de la **révision du droit de l'imposition à la source**, l'art. 85 al. 4 LIFD et l'art. 33 al. 4 LHID prévoient que l'Administration fédérale des contributions a la compétence de déterminer de quelle manière le travail à temps partiel et l'activité lucrative accessoire doivent être considérés pour le calcul du taux de l'impôt.