

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1471/2018-ICCIFD

ATA/156/2019

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 19 février 2019**

**en section**

dans la cause

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

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
10 décembre 2018 (JTAPI/1210/2018)**

---

## EN FAIT

1. Monsieur A\_\_\_\_\_, ressortissant suisse, est domicilié dans le département de la Haute-Savoie en France.
2. Le 1<sup>er</sup> octobre 2011, il a été engagé en qualité de membre du personnel administratif de B\_\_\_\_\_ (ci-après : B\_\_\_\_\_) auprès d'une organisation internationale à Genève.
3. Le 22 novembre 2011, la mission permanente de la Suisse auprès de l'office des Nations Unies et des autres organisations internationales a adressé à B\_\_\_\_\_ en tant qu'employeur, ainsi qu'à M. A\_\_\_\_\_, en tant qu'employé, une information relative à la situation fiscale de l'intéressé, dont il ressortait que ce dernier était entièrement soumis aux impôts suisses. Si l'employeur, qui n'y était pas tenu, ne prélevait pas l'impôt à la source, il incombait à l'employé de s'annoncer à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) pour déclarer ses revenus. M. A\_\_\_\_\_ ne jouissait d'aucun privilège et bénéficiait de l'immunité de juridiction dans l'exercice de ses fonctions.
4. Durant l'année 2012, M. A\_\_\_\_\_ a refusé à plusieurs reprises de donner suite à la demande réitérée de l'AFC-GE de lui faire parvenir sa déclaration fiscale pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), contestant devoir remplir une déclaration fiscale en Suisse au motif que sa résidence fiscale était en France.

L'AFC-GE ayant, après sommation, procédé à la taxation d'office de l'intéressé pour l'IFD et pour l'ICC 2011, en date du 13 septembre 2012, le contribuable a contesté en vain les bordereaux IFD et ICC auprès de l'AFC-GE, puis du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) et de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative ; ATA/330/2016 du 19 avril 2016).

Par arrêt du 21 décembre 2016 (2C\_436/2016), le Tribunal fédéral a admis le recours du contribuable et renvoyé la cause à la juridiction cantonale. La chambre administrative avait retenu à juste titre que ce dernier, résidant en France et ayant exercé un emploi salarié en Suisse en 2011, était en principe imposable en Suisse pour les rémunérations reçues à ce titre, sous réserve d'une limitation de cette imposition par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale, ainsi l'art. 17 par. 2 de la convention du 9 septembre 1966 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 fiscale (CDI CH-F - RS 0.672.934.91), qui prévoit une exception au principe de l'imposition du revenu au lieu de l'activité salariale

si trois conditions cumulatives sont remplies, dont le fait que la personne concernée séjourne, soit est présente physiquement sur le sol de l'État d'activité durant cent quatre-vingt-trois jours au plus, fractions de jours comprises. Compte tenu de la date d'engagement du contribuable au 1<sup>er</sup> octobre 2011, il était envisageable que cette condition soit remplie, contrairement à ce qu'avait retenu la chambre de céans.

La cause lui était donc renvoyée pour examen de cette condition, et, si elle était remplie, des deux autres conditions. Le 2 juin 2017, l'AFC-GE a annulé les bordereaux IFD et ICC 2012.

5. M. A\_\_\_\_\_ ayant refusé de donner suite à la demande de l'AFC-GE du 21 mars 2014 de retourner sa déclaration fiscale pour l'année 2013, au motif qu'il remplissait les conditions cumulatives de l'art. 17 par. 2 CDI CH-F pour être imposé dans son pays de résidence, l'autorité fiscale, après sommation, lui a adressé deux bordereaux de taxation d'office, l'un pour l'IFD 2013, l'autre pour l'ICC 2013.

Sur réclamation du contribuable, l'AFC-GE a maintenu les bordereaux litigieux le 12 mai 2016. Statuant sur recours du contribuable le 11 décembre 2017, le TAPI a confirmé les décisions sur réclamations, retenant que la rémunération du contribuable était imposable en Suisse, dès lors qu'il y avait été présent plus de cent quatre-vingt-trois jours durant l'année 2013 dans le cadre de l'exercice de son activité professionnelle salariée.

Le 17 décembre 2017, le TAPI a rejeté le recours du contribuable contre les décisions sur réclamation susmentionnées. Dès lors qu'il avait été présent en Suisse plus de cent quatre-vingt-trois jours pour son emploi salarié, sa rémunération était imposable en Suisse. Par arrêt de ce jour, la chambre administrative, statuant sur recours du contribuable, a confirmé le jugement du TAPI (ATA/152/2019).

6. Le 13 juin 2016, l'AFC-GE a invité M. A\_\_\_\_\_ à lui retourner sa déclaration fiscale 2012, ce à quoi le contribuable a répondu, après rappel, qu'il demandait à l'autorité fiscale de lui indiquer la base légale sur laquelle elle se fondait pour l'assujettir fiscalement en Suisse alors qu'il résidait en France, d'une part et, d'autre part, de lui expliquer pour quelle raison elle n'appliquait pas dans son cas la CDI CH-F.
7. Il s'en est suivi, entre le 21 juillet et le 26 décembre 2017, un échange de correspondance entre l'AFC-GE et le contribuable au sujet des conditions d'assujettissement aux impôts suisses et d'application de la CDI CH-F, au cours duquel le contribuable, admettant passer plus de cent quatre-vingt-trois jours en Suisse pour son activité lucrative dépendante, a persisté dans ses questions sans

remplir sa déclaration fiscale 2012 et l'AFC-GE l'a sommé de lui renvoyer dite déclaration, à défaut de quoi il serait taxé d'office.

8. Le 5 février 2018, l'AFC-GE a adressé au contribuable deux bordereaux de taxation d'office, un pour l'IFD 2012, l'autre pour l'ICC 2012.
9. Le 5 février 2018, le contribuable a accusé réception des bordereaux susmentionnés en relevant qu'ils étaient arbitraires tant que l'AFC-GE ne lui expliquerait pas pourquoi il n'était pas soumis au même régime que les frontaliers qui ne remplissaient pas de déclaration fiscale, il refusait de s'acquitter des impôts litigieux.
10. Le 4 avril 2018, l'AFC-GE a sommé le contribuable de payer les montants dus au titre de l'IFD et de l'ICC 2012.
11. Le 8 avril 2018, le contribuable a soutenu qu'il remplissait les conditions de l'art. 17 ch. 2 CDI CH-F, n'était pas propriétaire de bien immobilier à Genève et n'y exerçait pas d'activité lucrative indépendante, de sorte qu'il n'était pas assujetti aux impôts en Suisse et l'AFC-GE ne pouvait lui adresser une déclaration fiscale.
12. Par deux décisions du 23 avril 2018, l'AFC-GE, traitant le courrier susmentionné comme une réclamation contre les bordereaux IFD et ICC 2012, a déclaré celle-ci irrecevable en raison de sa tardiveté.
13. Par acte du 2 mai 2018, le contribuable a recouru auprès du TAPI contre les décisions précitées, concluant implicitement à leur annulation.  
  
Il remplissait les conditions de l'art. 17 par. 2 CDI CH-F permettant son imposition exclusive en France. En tant que frontalier il aurait dû, en tout état, être imposé à la source selon un assujettissement limité.
14. Le 3 juillet 2018, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Elle aurait dû considérer le courrier du contribuable du 5 février 2018 comme une réclamation irrecevable, car le contribuable n'avait pas produit de déclaration fiscale ni autre justificatif démontrant le caractère inexact de la taxation d'office.
15. Le 11 juillet 2018, dans sa réplique, le contribuable a souligné que le litige ne portait pas sur les montants d'impôts mais sur la question de savoir dans quel pays il était assujetti.
16. Les 6 et 15 août 2018, l'AFC-GE et le contribuable ont campé sur leurs positions.
17. Le 10 décembre 2018, le TAPI a rejeté le recours du contribuable.

Sa réclamation du 5 février 2018 était recevable, car à défaut d'une décision entrée en force concernant son assujettissement, il devait encore pouvoir invoquer le fait qu'il n'était pas taxable en Suisse dans le cadre d'une réclamation à l'encontre de sa taxation. Au vu des éléments du dossier, un renvoi de la cause à l'AFC-GE pour qu'elle statue formellement sur l'assujettissement de l'intéressé constituerait une vaine formalité. Domicilié en France, travaillant pour la délégation de l'UE et ne bénéficiant d'aucune exemption fiscale, le contribuable était imposable en Suisse pour le salaire qu'il recevait. Il ne remplissait pas les conditions cumulatives de l'art. 17 par. 2 CDI CH-F, pour être imposé exclusivement en France, en raison de la durée de son activité salariée à Genève durant l'année 2012.

18. Par acte du 28 décembre 2018, le contribuable a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement susmentionné, concluant implicitement à son annulation.

Il remplissait cumulativement les trois conditions de l'art. 17 par. 2 CDI CH-F. Il devait donc déposer sa déclaration fiscale en France et non en Suisse, ce qui impliquerait une double imposition.

19. Le 4 janvier 2019, le recours a été communiqué à l'AFC-GE, qui a été invitée à produire son dossier, sans observations.
20. Le 7 janvier 2019, le TAPI a transmis son dossier, sans observations.
21. Le 15 janvier 2019, l'AFC-GE a produit son dossier.
22. Le 17 janvier 2019, le recourant a été informé que les dossiers du TAPI et de l'AFC-GE pouvaient être consultés au greffe de la chambre administrative et des parties ont été avisées que la cause était 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).
2. Le recourant, qui se prévaut notamment des dispositions de la CDI CH-F, considère n'être assujetti à aucune obligation fiscale en Suisse, que ce soit au titre de l'IFD ou de l'ICC.

Les conventions internationales en matière de double imposition ne contiennent que des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des États

---

mais ne fondent pas l'imposition elle-même (ATF 117 Ib 358 consid. 3 in fine et les références citées). Par conséquent, il convient d'abord de s'assurer de l'existence d'un droit (interne) d'imposition, puis, le cas échéant, de vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_627/2011 du 7 mars 2011 consid. 3 ; 2C\_436/2011 du 13 décembre 2011 consid. 2.1 ; ATA/693/2014 du 2 septembre 2013 consid. 2 ; Xavier OBERSON, Précis de droit fiscal international, 4<sup>ème</sup> éd., 2014, p. 49 n. 138 et 139).

3. Comme l'a rappelé le Tribunal fédéral dans son arrêt 2C\_436/2016, le recourant ne peut pas bénéficier d'une exemption fiscale fondée sur les dispositions en matière de privilèges et immunités accordées aux membres du personnel des missions permanentes auprès des organisations intergouvernementales (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_436/2016 consid. 5.1).

4. Les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont pas domiciliées ou ne séjournent pas en Suisse, sont assujetties à l'IFD et à la LIPP à raison du rattachement économique, lorsqu'elles y exercent une activité lucrative (art. 5 al. 1 let. a de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 3 al. 2 let. a de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08). Cet assujettissement est limité au revenu de cette activité lucrative (art. 5 al. 1 let. a et 6 al. 2 LIFD ; art. 3 al. 2 let. a et al. 2 LIPP).

Le recourant réside en France. Durant l'année 2012, il a exercé une activité lucrative salariée dans le canton de Genève. En application des dispositions légales susmentionnées, la rémunération qu'il a reçue pour cette activité est en principe imposable dans le canton de Genève (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_436/2016 déjà cité, consid. 5.4).

5. Il reste à déterminer si le recourant peut se prévaloir des dispositions de la CDI CH-F pour être exempté de toute imposition en Suisse.

6. a. Selon l'art. 1 CDI CH-F celle-ci s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou de chacun des deux États. Elle vise à régler le droit de chacun des États contractants, de ses subdivisions politiques et de ses collectivités locales, de percevoir les impôts sur le revenu et la fortune, quel que soit le système de perception (art. 2 par. 1 CDI CH-F).

b. Par « résident d'un État contractant » la CDI CH-F entend toute personne qui, en vertu de la législation dudit État, est assujettie à l'impôt dans cet État en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue (art. 4 par. 1 CDI CH-F). C'est le lieu de relever qu'il est établi que le recourant est résident en France et qu'il n'y a aucun conflit de lieu

de résidence qui devrait être résolu par les règles de l'art. 4 par. 2 CDI CH-F, comme le soutient le recourant.

c. En vertu de l'art. 17 par. 1 CDI CH-F, sous réserve d'exceptions ne concernant pas le présent cas, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant, auquel cas les rémunérations reçues à ce titre sont imposable dans ce dernier. Cette disposition conventionnelle aboutit in casu à la même solution que les dispositions de la LIFD et de la LIPP, à savoir l'assujettissement aux impôts suisses du recourant pour le revenu qu'il retire de son emploi salarié à Genève.

7. Une exception à l'art. 17 par. 1 CDI CH-F est prévue à l'art. 17 par. 2 CDI CH-F lorsque trois conditions cumulatives sont réalisées :

- le bénéficiaire séjourne dans l'autre État pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours au cours de l'année fiscale considérée (let. a) ;
- les rémunérations sont payées par un employeur ou au nom d'un employeur qui n'est pas résident de l'autre État (let. b) ;
- la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a dans l'autre État (let. c).

Dite exception est dénommée « clause du monteur ». Elle conduit à maintenir le droit d'imposer le revenu à l'État de résidence, alors que l'activité lucrative dépendante ne s'y exerce pas. Il s'agit de permettre à des entreprises de l'État de résidence d'un contribuable de l'envoyer dans l'autre État pour une durée limitée afin qu'il y travaille, sans que cela rompe le droit d'imposition de l'État de résidence pour les revenus perçus pendant cette période (ATA/313/2011 du 17 mai 2011 consid. 6 ; JTAPI/1354/2014 du 5 décembre 2014 consid. 6 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 194 n. 609-610).

Les trois conditions énoncées à l'art. 17 par. 2 CDI CH-F sont cumulatives (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_436/2016 déjà cité consid. 6.4). Si l'une d'elle fait défaut, c'est la règle ordinaire de l'art. 17 par. 1 CDI CH-F qui s'applique.

8. Les cent quatre-vingt-trois jours au plus mentionnés à l'art. 17 par. 2 let. a CDI CH-F correspondent au nombre de jours de présence physique sur le sol de l'État d'activité décomptés sur l'année fiscale considérée, fraction de journée, jour d'arrivée et jour de départ ainsi que tout autre jour passé dans ledit État, inclus (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_436/2016 déjà cité consid. 6.5).

En l'espèce, il ressort du dossier, en particulier des écritures du recourant, que celui-ci a exercé son activité salariée dans le canton de Genève durant toute l'année 2012 et qu'il a bénéficié de vingt-cinq jours de vacances. Dans l'ATA/330/2016 déjà cité, la chambre administrative avait retenu, sur la base des indications du recourant, que son contrat de travail impliquait qu'il vienne travailler à Genève deux cent trente-six jours par année. Cette durée a été reprise dans l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_436/2016 et n'est pas remise en question par le recourant dans la présente cause. Ce dernier n'a pas contesté avoir été présent en Suisse durant plus de cent quatre-vingt-trois jours durant l'année 2012. Il s'ensuit que la première condition d'exemption d'assujettissement prévue par l'art. 17 par. 2 let. a CDI CH-F n'est pas remplie, de sorte que le recourant ne peut prétendre être mis au bénéfice de cette disposition conventionnelle. Il est dès lors assujetti aux impôts suisses pour la rémunération de son emploi salarié dans le canton de Genève, conformément à l'art. 17 par. 1 CDI CH-F, aux art. 5 al. 1 let. a et 6 al. 2 LIFD et aux art. 3 al. 2 let. a et 5 al. 2 LIPP, ce dont il découle qu'il doit remplir une déclaration d'impôt pour l'IFD et l'ICC.

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté, sans acte d'instruction (art. 72 LPA), le recourant n'apportant pas d'éléments pertinents nouveaux depuis son précédent recours rejeté ce jour (ATA/152/2019).

9. Vu l'issue du litige, un émolument réduit de CHF 700.-, vu l'absence d'instruction, sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 28 décembre 2017 par Monsieur A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 10 décembre 2017 ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 700.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

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 ;

communiqué le présent arrêt à Monsieur A\_\_\_\_\_, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Payot Zen-Ruffinen, présidente, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

F. Payot Zen-Ruffinen

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :