

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1714/2016-ICCIFD

ATA/152/2019

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
11 décembre 2017 (JTAPI/1314/2017)**

EN FAIT

1. Monsieur A_____, ressortissant suisse, est domicilié dans le département de la Haute-Savoie en France.
2. Le 1^{er} 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-GE) 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^{er} 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. Le 21 mars 2014, l'AFC-GE a invité M. A_____ à lui retourner sa déclaration fiscale 2013, ce à quoi le contribuable a répondu qu'il remplissait sa déclaration fiscale en France, conformément à la convention fiscale franco-genevoise.
6. Par pli recommandé du 19 juin 2014, l'AFC-GE a sommé le contribuable de renvoyer sa déclaration fiscale dans un délai de dix jours, sous peine de taxation d'office et d'amende.
7. Le contribuable n'ayant pas donné suite, l'AFC-GE lui a adressé à celui-ci deux bordereaux de taxation d'office, un pour l'IFD 2013, l'autre pour l'ICC 2013, en date du 27 octobre 2014.
8. Le 4 novembre 2014, le contribuable a adressé à l'AFC-GE, un courrier traité comme réclamation, aux termes duquel il indiquait que les bordereaux susmentionnés n'avaient pas lieu d'être, puisqu'il remplissait sa déclaration fiscale en France. S'en est suivi un échange de correspondance entre l'AFC-GE et le contribuable, ce dernier estimant qu'il remplissait les trois conditions cumulatives de l'art. 17 par. 2 CDI CH-F pour être imposé dans son pays de résidence.
9. Par deux décisions du 12 mai 2016, l'AFC-GE a maintenu les bordereaux litigieux.
10. Par acte du 26 mai 2016, M. A_____ a recouru auprès du TAPI contre les deux décisions sur réclamation susmentionnées, concluant à leur annulation. Il était résident en France, et devait donc déclarer au fisc français ses revenus de source française et étrangère. L'AFC-GE, en lui demandant de remplir sa déclaration fiscale 2013, bafouait la CDI CH-F.
11. Le 2 août 2016, l'AFC-GE a persisté dans ses décisions concluant au rejet du recours. Un second échange d'écritures n'a pas apporté de modification dans les positions des parties.

12. Le 29 août 2017, répondant à une interpellation du TAPI consécutive à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_436/2016, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions. En effet, le contribuable avait travaillé l'entier de l'année 2013 en Suisse. Dès lors, l'une des conditions cumulatives pour l'application de l'art. 17 par. 2 CDI CH-F faisait défaut.
13. Le 14 novembre 2017, le contribuable a indiqué qu'il avait travaillé en Suisse plus de cent quatre-vingt-trois jours en 2013, mais qu'il devait être considéré comme résident en France où il vivait, ayant un statut de frontalier.
14. Par jugement du 11 décembre 2017, le TAPI a rejeté le recours de M. A_____. La rémunération du contribuable était imposable en Suisse, sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce, dès lors qu'il avait été présent en Suisse plus de cent quatre-vingt-trois jours.
15. Le 26 décembre 2017, le contribuable a recouru auprès de la chambre administrative contre le jugement susmentionné, concluant à son annulation, le critère de la durée de la présence en Suisse étant contredit par une autre disposition de la CDI CH-F qui prévoyait qu'en cas de conflit de résidence, c'était le centre des intérêts vitaux pour la personne concernée qui primait, soit pour lui, la France.
16. Le 9 janvier 2018, le TAPI a transmis son dossier, sans observations.
17. Le 31 janvier 2018, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Le contribuable n'apportait pas d'argument nouveau susceptible d'influer sur le sort du litige.
18. Le 19 février 2018, M. A_____ a persisté dans son argumentation et ses conclusions.
19. Sa réplique a été transmise à l'AFC-GE, après quoi la cause a été 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 assujéti 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^{ème} 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 inter-gouvernementales (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 l'ICC 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 et 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 b al. 2 LIFD ; art. 3 al. 2 let. a et 5 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 imposables 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-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 2013 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 2013. 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.

9. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- 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 26 décembre 2017 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 11 décembre 2017 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 1'000.- ;

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 :