

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2310/2009-ICCIFD

ATA/403/2011

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 21 juin 2011

2^{ème} section

dans la cause

Monsieur V_____

représenté par Me Frédéric Vuilleumier, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
11 octobre 2010 (DCCR/1468/2010)**

EN FAIT

1. Le litige porte sur l'impôt à la source 2007.
2. Monsieur V_____ (ci-après : le contribuable ou le recourant), né en 1945, de nationalité suisse, était domicilié dans le canton de Genève jusqu'au 22 août 2007, date à laquelle il a quitté le territoire suisse pour s'installer en Grèce.
3. Le contribuable a été engagé par la société R_____ S.A. (ci-après : la société), préalablement G_____ S.A., le 1^{er} novembre 1981.
4. En date du 21 juin 2007, le contribuable et la société ont conclu une convention aux termes de laquelle ils mettaient fin au contrat de travail avec effet au 31 août 2010, date à laquelle le contribuable aurait 65 ans révolus. Jusqu'à cette date, la société verserait au contribuable l'intégralité de son salaire, soit un total annuel brut de CHF 600'000.-. A partir du 1^{er} septembre 2010, le contribuable serait mis au bénéfice des prestations des institutions de prévoyance de la société.

Un bonus annuel pour 2007 de CHF 1'200'000.- était garanti et serait versé au contribuable au 31 janvier 2008. Un bonus annuel de même montant pour 2008 serait versé au 31 janvier 2009, pour 2009 au 31 janvier 2010, et enfin pour 2010 au 31 août 2010.

Par ailleurs, la société libérait le contribuable de son obligation de travailler au 30 juin 2007. De son côté, le contribuable s'engageait envers la société à observer ses obligations non seulement de fidélité, mais aussi de confidentialité, en particulier à ne divulguer d'aucune manière à des tiers des informations dont il aurait pu avoir connaissance en raison des rapports de travail. Il restait soumis à ces obligations « après la fin des rapports contractuels au 31 août 2010 ». Il s'abstenait enfin, « jusqu'à la fin des rapports contractuels » de faire concurrence à la société de quelque manière que ce soit. La société serait en droit d'interrompre immédiatement le versement du salaire et des bonus en cas de violation de l'une ou l'autre des obligations susmentionnées.

5. Par courrier du 15 octobre 2007, la société a informé l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) que le contribuable n'avait plus d'activité professionnelle depuis le mois de juillet 2007 mais qu'il continuerait à percevoir une rémunération de la société jusqu'à l'âge de 65 ans révolus, soit jusqu'à fin août 2010. Dès le mois de septembre 2010, il recevrait sa rente de retraite de la caisse de pension de la société. Elle souhaitait savoir si elle devait le soumettre à l'impôt à la source.

6. Le 25 août 2008, l'AFC-GE a répondu que, compte tenu des indications données par la société, elle estimait que le salaire de source suisse devait être soumis à une imposition à la source. En effet, il n'y avait pas de rupture de contrat entre le contribuable et la société, dès lors que celui-là recevait le versement d'un salaire mensuel et non une prestation de préretraite ou de retraite. La société devait donc bien retenir et verser l'impôt dû, avec effet rétroactif au 1^{er} septembre 2007.
7. Par lettre du 15 septembre 2008, la société a confirmé à l'AFC-GE qu'elle informait le contribuable de la déduction dès le mois de septembre 2008 de l'impôt à la source de ses revenus. Pour ce qui concernait le rétroactif pour la période du 1^{er} septembre 2007 au 31 août 2008, elle lui avait suggéré de prendre contact directement avec l'AFC-GE.
8. Le 23 octobre 2008, Madame M_____, représentante du contribuable, a écrit à l'AFC-GE. Joignant à son envoi une copie de la convention conclue le 21 juin 2007, elle indiquait que le contribuable ne faisait plus partie du personnel de la société R_____ S.A., celle-ci l'ayant libéré de son obligation de travailler au 30 juin 2007. Afin de respecter des clauses de fidélité et de confidentialité, la société avait maintenu une rémunération égale au dernier salaire (y compris bonus) jusqu'au 31 août 2010. Le contribuable ne remplissait donc aucun des critères pour un assujettissement à l'impôt à la source. De plus, sa rémunération n'était pas perçue en compensation d'une activité professionnelle. Elle demandait en conséquence que l'AFC-GE reconsidère sa décision du 25 août 2008 et en avertisse la société.
9. Par courrier du 13 novembre 2008, la société, faisant suite au courrier précité, a confirmé avoir libéré le contribuable de son obligation de travailler avec effet au 30 juin 2007. Elle avait cependant convenu d'une rémunération contre laquelle les parties s'engageaient à respecter un strict devoir de non-concurrence et de discrétion. Cet accord excluait de fait toute activité professionnelle, de quelque nature qu'elle soit ou puisse être. Elle ne maintenait plus de relations avec le contribuable, à l'exception de celles figurant dans les articles de la convention qui la liait à lui. En regard des éléments apportés dans le courrier du 21 octobre 2008, elle proposait, sans autre nouvelle de la part de l'AFC-GE, de suspendre l'imposition à la source du contribuable dès le 1^{er} novembre 2008 dans l'attente de sa décision de taxation définitive.
10. En complément à cet envoi, la représentante du contribuable a fait parvenir à l'AFC-GE le 21 novembre 2008 une attestation datée du 4 novembre 2008 d'un avocat à la Cour suprême de Grèce certifiant que le contribuable était enregistré aux services fiscaux grecs.
11. Après avoir accusé réception de cet envoi le 17 décembre 2008, l'AFC-GE a notifié au contribuable un bordereau rectificatif 2007, pour la période du

1^{er} septembre au 31 décembre 2007, d'un montant de CHF 65'834,15. La convention du 21 juin 2007 stipulait la fin de l'engagement du contribuable au 31 août 2010 et confirmait en son art. 9 qu'il gardait toutes les obligations le liant à la société. Il subsistait par conséquent après son départ pour l'étranger, qui n'était pas contesté, un assujettissement limité fondé sur un rattachement économique. Le Tribunal fédéral avait d'ailleurs retenu qu'il n'était pas nécessaire, du moment que le revenu était perçu par le contribuable, que ce dernier poursuive encore une activité lucrative en Suisse ; il suffisait que ce revenu imposable se rapporte directement à cette activité lucrative. La prime obtenue pour une activité lucrative dépendante en Suisse était soumise à l'impôt suisse, même si le contribuable ne s'y trouvait plus au moment du versement.

12. Par pli du 13 février 2009, le contribuable a déposé une réclamation à l'encontre de ce bordereau de taxation en concluant à ce que l'AFC-GE signale à la société la suspension des prélèvements à la source et à l'annulation de la taxation du 30 janvier 2009. Le contribuable avait été libéré de ses obligations professionnelles avec effet au 30 juin 2007. La rémunération convenue n'avait pas été calculée selon des critères de prestations fournies de résultats de l'entreprise, mais pour respecter un devoir de non-concurrence et de discrétion. C'était pour éviter les problèmes juridiques que le contrat de travail n'avait pas été résilié dans sa forme, mais dans les faits, celui-ci avait effectivement pris fin en l'absence de travail fourni.
13. Par décision du 19 mai 2009, l'AFC-GE a maintenu la taxation en se référant à l'art. 15 de la convention du 16 juin 1983 entre la Confédération suisse et la République hellénique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (ci-après : CDI-GR). Le contribuable n'exerçant pas d'activité en Grèce pour le compte de la société, le salaire et le bonus versés étaient étroitement liés à l'activité exercée antérieurement en Suisse. Ils étaient dès lors imposables à la source en Suisse.
14. Par pli du 24 juin 2009, le contribuable a interjeté recours contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), devenue depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) en concluant à l'annulation de la décision précitée et à l'octroi d'une indemnité de procédure.

En substance, la jurisprudence sur laquelle le fisc genevois se fondait exclusivement ne pouvait servir de base à l'imposition à la source en Suisse, dès lors que le contribuable n'avait pas reçu de rémunération pour une activité passée exercée en Suisse. Il avait au contraire touché une indemnité pour son acceptation de ne pas exercer dans le futur une activité lucrative qui ferait concurrence à son ancien employeur. L'indemnité versée tendait à dédommager le contribuable pour son absence d'activité due à la clause d'interdiction de concurrence. L'indemnité versée au contribuable compensait son interdiction d'exercer une activité

lucrative, non seulement en Suisse mais également à l'étranger. La non-activité n'étant pas limitée à un territoire donné, l'indemnité devait par principe être rattachée à la Grèce, domicile du contribuable, en application de l'art. 15 al. 1 1^{ère} phrase CDI-GR, respectivement à l'art. 21 CDI-GR. La Suisse n'était donc pas compétente pour imposer ce revenu.

15. Dans sa réponse du 15 janvier 2010, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours en développant les arguments évoqués dans sa décision du 19 mai 2009.
16. Les parties ont encore répliqué et dupliqué les 5 et 24 mars 2010.
17. Par décision du 11 octobre 2010, la commission a rejeté le recours.

La convention du 21 juin 2007 avait été conclue entre deux parties rompues aux affaires. Il y avait donc lieu d'attacher une importance particulière aux termes qui y étaient convenus. Cette convention prévoyait expressément la poursuite des rapports de travail jusqu'au 31 août 2010 et le versement d'un salaire et d'un bonus. Peu importait, dès lors, que le contribuable ait été libéré de son obligation de travailler depuis le 30 juin 2007. Seuls étaient déterminants le lien contractuel et les rapports de travail maintenus jusqu'à l'échéance prévue. La dénomination de salaire utilisée par les parties à la convention correspondait dans ces circonstances à la juste nature juridique des montants versés au contribuable par son employeur. L'assujettissement limité du contribuable découlait des art. 5 al. 1 let. a de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 3 al. 2 let. a de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physique (LIPP-I), avec une imposition à la source conforme aux art. 91 LIFD et 7 de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LISP - D 3 20). En vertu de la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux dispositions précitées, la présence du contribuable en Suisse n'était pas nécessaire pour justifier de son imposition. Ce qui importait au contraire était de savoir si le revenu qu'il avait perçu était considéré comme localisé en Suisse, ce qui était manifestement le cas en l'espèce pour les raisons évoquées ci-dessus. L'assujettissement du contribuable à l'impôt en Suisse n'était de surcroît pas contraire à l'art. 15 CDI-GR.

18. Le contribuable a interjeté recours auprès du Tribunal administratif, devenu depuis le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la section administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) à l'encontre de cette décision par acte du 19 novembre 2010, en concluant à l'annulation de la décision précitée, à ce qu'il soit dit que le droit d'imposer l'indemnité de non-concurrence revienne à l'Etat de résidence du contribuable et à l'octroi d'une indemnité de procédure.

Il a repris les arguments précédemment développés dans ses écritures. En sus, en vertu de l'art. 18 al. 1 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du

30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations (CO - RS 220) et du fait qu'en droit fiscal devait être privilégiée la réalité économique d'une transaction, la réelle et commune intention des parties au litige était bien de prévoir un dédommagement pour le respect du strict devoir de non-concurrence et de discrétion imposé au contribuable. Si un doute pouvait encore exister sur l'intention des parties à la lecture des termes « malheureux et erronés de salaire et de bonus » usités dans la convention du 21 juin 2007, la lecture du courrier du 13 novembre 2008 de la société permettait en revanche de lever toute incertitude. En effet, dans celui-ci, celle-là indiquait clairement que la rémunération était versée en compensation du respect d'un « strict devoir de non-concurrence et de discrétion ». Dès lors, les montants versés au contribuable ne l'avaient pas été au titre d'une activité salariée passée ou future mais en compensation d'une véritable obligation de non-concurrence. Aussi, tant en application de l'art. 21 du modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune du 17 juillet 2008 de l'OCDE (ci-après : MOCDE), similaire à l'art. 21 CDI-GR et plébiscité par la pratique suisse, que de l'art. 15 al. 1 1^{ère} phrase CDI-GR, soutenu par les récentes décisions internationales, le droit d'imposer l'indemnité de non-concurrence versée par la société au contribuable revenait à l'Etat de résidence de ce dernier, soit la Grèce.

19. Par courrier du 8 décembre 2010, la commission a transmis son dossier et a indiqué persister dans les considérants et le dispositif de sa décision.
20. L'AFC-GE s'est déterminée par pli du 21 décembre 2010 en concluant au rejet du recours et à la confirmation de la décision de la commission du 11 octobre 2010.
21. L'AFC-CH quant à elle a renoncé à déposer des observations.
22. Les parties ont été informées que la cause était gardée à juger dès le 7 janvier 2011.

EN DROIT

1. Depuis le 1^{er} janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1^{er} janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de l'ancienne loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ - E 2 05 et 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 dans sa teneur au 31 décembre 2010).
3. a. L'art. 15 al. 1 CDI-GR, qui a pour titre « Professions dépendantes » et dont le contenu est le même que celui de l'art. 15 MOCDE, modèle auquel le Tribunal fédéral accorde désormais une importance considérable (ATF 102 Ib 269 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.416/2005 du 4 avril 2006, consid. 2.4.5), prévoit ce qui suit : « Sous réserve des arts. 16, 18 et 19, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre Etat contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre Etat ».

b. Par l'expression « salaires, traitements et autres rémunérations similaires » il faut entendre comme étant inclus les avantages en nature reçus au titre d'un emploi (commentaire MOCDE ad. art. 15 p. 232).

c. La condition prévue par cette disposition pour l'imposition par l'Etat de la source est que les salaires, traitements et autres rémunérations similaires proviennent de l'exercice d'un emploi dans cet Etat. Cette règle s'applique quel soit le moment où ce revenu est versé, crédité ou autrement définitivement acquis par le salarié (Commentaire MOCDE ad. art. 15 p. 232).
4. L'art. 21 CDI-GR traite des autres revenus et concerne ceux qui ne sont pas traités dans d'autres dispositions de la convention. Ceux-là ne sont imposables que dans l'Etat de résidence.
5. Le recourant qualifie le montant sur lequel a été prélevé l'impôt à la source d'indemnité de non-concurrence, alors que pour le fisc, confirmé par la commission, il s'agit d'une somme versée au titre d'une activité salariée. Le recourant argue ensuite, en s'appuyant notamment sur la jurisprudence internationale, que quel soit l'angle sous lequel on traite cette « indemnité », en appliquant soit l'art. 15 CDI-GR soit l'art. 21 CDI-GR, l'Etat de résidence reste compétent pour imposer celle-ci.
6. En définitive, il s'agit en premier lieu de déterminer la nature du montant en cause.
7. L'art. 3 § 2 CDI-GR renvoie pour toute expression qui n'est pas définie dans la convention au droit interne.
8. a. Selon l'art. 321a al. 3 CO, durant les rapports de travail le travailleur a un devoir général de fidélité envers son employeur, qui comprend en particulier l'obligation de s'abstenir de toute concurrence à son encontre.

- b. Il est toutefois possible d'étendre contractuellement cette obligation après la fin des rapports de travail en vertu de l'art. 340 al. 1 CO. Cette disposition prévoit en effet que « le travailleur qui a l'exercice des droits civils peut s'engager par écrit envers l'employeur à s'abstenir après la fin du contrat de lui faire concurrence de quelque manière que ce soit, notamment d'exploiter pour son propre compte une entreprise concurrente, d'y travailler ou de s'y intéresser ».
- c. La prohibition doit notamment être limitée convenablement quant au lieu, au temps et au genre d'affaires (art. 340a al. 1 CO).
9. Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale ; Arrêt du Tribunal fédéral 2P.115/2003 du 14 mai 2004 ; ATA/377/2009 du 29 juillet 2009).
10. En l'espèce, le texte clair de la loi ne souffre pas d'interprétation : la prohibition de faire concurrence concerne la période qui suit la fin du contrat de travail.
11. a. S'agissant de l'interprétation d'un contrat, l'art. 18 CO exige de rechercher la réelle et commune intention des parties sans s'arrêter aux expressions ou dénominations inexactes dont elles ont pu se servir, soit par erreur, soit pour déguiser la nature véritable de la convention.
- b. Cette disposition présuppose implicitement que les termes utilisés aient un sens « immédiat » ou « objectif ». Cette conception du langage forme la base de l'interprétation des contrats, mais aussi de la loi elle-même, comme il a été vu ci-dessus. Elle suppose ainsi une signification généralement partagée des termes de la langue (L. THEVENOZ / F. WERRO, Commentaire romand du Code des Obligations I, ad. art. 18, p. 85 n. 22).
12. En l'espèce, la convention mentionne expressément « la fin du contrat de travail avec effet au 31 août 2010 ». Jusqu'à cette date, le recourant reçoit « l'intégralité de son salaire » de même qu'un « bonus annuel ». Il prévoit enfin que celui-ci s'engage à « s'abstenir, en tout état de cause, jusqu'à la fin des rapports contractuels, de faire concurrence à R_____ S.A. de quelque manière que ce soit ».

Le texte clair de la convention ne permet pas de suivre le raisonnement du recourant selon lequel les parties au contrat auraient prévu une indemnisation de non-concurrence au sens de l'art. 340a CO. La prohibition de concurrence prévue à la let. c de l'art. 9 de la convention s'inscrit manifestement dans le cadre de l'art. 321a al. 3 CO, car elle vise une interdiction « jusqu'à la fin des rapports contractuels » et non au delà.

En d'autres termes, le montant en cause relève de par sa nature du contrat de travail entre le contribuable et la société suisse. En ce sens l'art. 21 CDI-GR ne

trouve pas d'application dans le cas d'espèce. Le fait que le recourant ait été libéré de son obligation de travailler avant le terme fixé pour la fin des rapports de travail n'influence en rien la source du montant en cause, à savoir l'emploi exercé en Suisse au sens de l'art. 15 CDI-GR. Ainsi, c'est bien la Suisse qui est compétente pour imposer les revenus provenant de cette activité dépendante. La taxation en cause est donc conforme tant au droit international qu'au droit suisse. La question de savoir quel est l'Etat compétent pour imposer une indemnité de non-concurrence peut donc rester ouverte.

13. Au vu de ce qui précède, le recours est mal fondé et sera en conséquence rejeté.

Un émoulement de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 19 novembre 2010 par Monsieur V_____ contre la décision du 11 octobre 2010 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge du recourant un émoulement de CHF 1'500.- ;

dit qu'il ne lui est pas alloué d'indemnité ;

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 Me Frédéric Vuilleumier, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste:

D. Werffeli Bastianelli

la présidente siégeant :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :