

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2567/2006-ICC

ATA/620/2010

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 7 septembre 2010**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Monsieur E\_\_\_\_\_**

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

\_\_\_\_\_

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 22 juin 2009 (DCCR/607/2009)**

---

## EN FAIT

1. M. E\_\_\_\_\_ est domicilié en France. Du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2005, exerçant une activité dépendante de chauffeur livreur, il a été assujetti au régime d'imposition à la source.
2. Selon l'attestation-quittance du 31 décembre 2005, M. E\_\_\_\_\_ avait réalisé durant la période susmentionnée un salaire brut de CHF 63'124,25 duquel son employeur avait prélevé un impôt à la source de CHF 8'584,90, selon le barème correspondant à la situation familiale de l'intéressé.
3. Le 9 février 2006, le contribuable s'est adressé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) pour demander la rectification de son imposition à la source 2005 en faisant valoir une déduction pour le travail de nuit. Il a produit une attestation de son employeur selon laquelle, en 2005, il avait travaillé 225 jours en équipe.
4. Par courrier du 21 avril 2006, l'AFC lui a demandé de fournir une attestation de son employeur indiquant les montants reçus en 2005 pour le travail en équipe en précisant si ces sommes étaient incluses dans l'attestation-quittance du 31 décembre 2005. Elle a réitéré ce courrier le 8 juin 2008, sans jamais recevoir de réponse.
5. Le 30 juin 2006, par courrier adressé sous pli simple, l'AFC a rejeté la réclamation de M. E\_\_\_\_\_. Son imposition était conforme aux dispositions légales en matière d'impôt à la source. Dès lors qu'aucune indemnité spécifique n'avait été versée au contribuable pour le travail en équipe, aucune déduction n'était possible à ce titre.
6. En date du 11 juillet 2006, M. E\_\_\_\_\_ a recouru contre la décision précitée auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, remplacée le 1<sup>er</sup> janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission). Il a complété son recours le 7 août 2006. Il ne comprenait pas pour quelle raison l'AFC ne voulait pas prendre en compte sa demande. Il travaillait de nuit.

Il payait à titre d'impôt chaque année l'équivalent de trois salaires mensuels. Il travaillait de nuit et ne pouvait venir au travail en utilisant les transports publics. Il devait venir en voiture. Depuis plus de quinze ans, son salaire lui était décompté « indemnités incluses ». Il désirait pouvoir déduire le même montant que ses collègues résidant en Suisse, ce d'autant qu'il était plus éloigné qu'eux de son lieu de travail.

Selon l'attestation de son employeur qu'il avait annexée, il ne travaillait que la nuit et son salaire de base était adapté en conséquence, sans autre précision chiffrée, sur le montant de cette adaptation.

7. Le 14 juin 2007, l'AFC s'est opposée au recours. Les différences qui pouvaient survenir entre l'imposition ordinaire et l'imposition à la source, qui pouvait avoir un caractère forfaitaire, n'étaient pas contraires au principe d'égalité de traitement.
8. Par décision du 22 juin 2009, expédiée le 2 juillet 2009, la commission a rejeté le recours.

La différence de traitement entre un contribuable suisse domicilié à Genève et un contribuable travaillant à Genève mais domicilié à l'étranger était voulue par le législateur. Il était admissible que, dans un but de simplification technique, le régime d'imposition à la source qui s'appliquait au second comporte des différences par rapport au régime ordinaire auquel était soumis le premier. Cela ne violait pas les accords internationaux auxquels la Suisse était partie. Pour le surplus, la déduction de la cotisation au titre de la prévoyance individuelle liée devait être admise.

9. Par pli recommandé du 8 juillet 2009, M. E\_\_\_\_\_ a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision susmentionnée. Il reprenait dans l'ensemble son argumentation antérieure relative à l'inégalité de traitement dont il était victime. Il travaillait de nuit et sans possibilité d'utiliser des transports publics pour se rendre au travail. Il voulait être mis au bénéfice d'une déduction pour frais de déplacement qui devait tenir compte de cette particularité.
10. Le 6 août 2009, la commission a transmis son dossier, sans observations.
11. Le 16 septembre 2009, l'AFC s'est opposée au recours, se référant à ses écritures devant la commission et aux motifs retenus par celle-ci. Le système d'imposition à la source mis en place par les art. 32 ss de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), les art. 83 ss de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et par la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LISP - D 3 20) respectait le principe constitutionnel de l'égalité de traitement, la convention du 9 septembre 1966 entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune - avec protocoles add.- (CDI-F - RS 0.672.934.91) et l'Accord du 21 juin 1999 entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses États membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes - avec annexes, protocole et acte final - (ALCP - RS 0.142.112.681).

12. Le 22 septembre 2009, les parties ont été avisées que, sauf requêtes complémentaires d'ici au 7 octobre 2009, la cause était gardée à juger.
13. Par courrier des 28 septembre 2009, pour le recourant, et 25 septembre 2009, pour l'intimée, les parties ont persisté dans leur argumentation et conclusions.
14. Par arrêt du 26 janvier 2010 (2C\_319/2009), le Tribunal fédéral, statuant sur un recours interjeté contre un arrêt du Tribunal administratif du 24 mars 2009 (ATA/152/2009), a jugé qu'une personne domiciliée en France, pouvant se prévaloir de l'ALCP et réalisant en Suisse la quasi-totalité de ses revenus, se trouvait objectivement dans la même situation, en ce qui concernait l'impôt sur le revenu, qu'un travailleur résidant de Suisse qui exerçait la même activité lucrative. Il devait dès lors pouvoir faire valoir toutes les déductions accordées aux travailleurs résidents de Suisse.
15. Le 16 juin 2010, le juge délégué a invité l'AFC à fournir des observations complémentaires, compte tenu de l'arrêt du Tribunal fédéral susmentionné.
16. Le 13 juillet 2010, l'AFC a indiqué qu'il fallait désormais déterminer si les contribuables pouvaient se voir reconnaître la qualité de quasi-résidents. Il leur appartenait donc de produire l'ensemble des éléments utiles à cet effet. Pour pouvoir se prononcer en toute connaissance de cause, l'AFC devait pouvoir disposer de plusieurs justificatifs manquants en l'état, notamment une déclaration fiscale genevoise 2005 dûment remplie, copie de la déclaration fiscale française 2005, copie de l'avis de taxation français 2005, d'éventuelles polices d'assurance-vie, des documents relatifs aux biens immobiliers dont le contribuable serait propriétaire en France, etc. L'AFC souhaitait que le Tribunal administratif invite le recourant à transmettre les éléments précités. L'AFC sollicitait un nouveau délai pour pouvoir produire ses observations et conclusions sur la base des informations complémentaires qui seraient fournies.
17. Les observations de l'AFC ont été transmises à M. E\_\_\_\_\_ le 26 juillet 2010 et la cause a été gardée à juger.

## **EN DROIT**

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Le système de l'impôt à la source est ancré aux art. 83 ss LIFD pour l'impôt fédéral direct et aux art. 32 ss LHID; en relation avec l'art. 36 al. 1<sup>er</sup> let. a LHID),

1 ss LISP et 1 ss du règlement d'application de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 12 décembre 1994 (RISP - D 3 20.01). Il a pour fonction de se substituer aux impôts fédéral, cantonal et communal perçus selon la procédure ordinaire (art. 32 al. 1<sup>er</sup> LHID, 17 LISP). Le barème des retenues est établi d'après les taux de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (art. 85 LIFD, 33 al. 1<sup>er</sup> LHID et 3 al. 1<sup>er</sup> LISP). Selon l'art. 86 LIFD, le barème tient compte des frais professionnels (art. 26) et des primes et cotisations d'assurances (art. 33 al. 1<sup>er</sup> let. d [AVS, AI, prévoyance professionnelle], f [chômage et accident obligatoire] et g [vie, maladie et accident] LIFD) sous forme de forfait, ainsi que des charges de famille du contribuable. La déduction des cotisations périodiques versées en vue de l'acquisition des droits aux prestations dans le cadre de la prévoyance professionnelle sont ainsi comprises dans le forfait (art. 86 al. 1<sup>er</sup> LIFD, 33 al. 3 LHID et 4 al. 1<sup>er</sup> LISP). Sur demande du contribuable (art. 23 LISP), l'administration fiscale cantonale admet, comme déduction supplémentaire au forfait, 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 (3<sup>ème</sup> pilier A), les pensions alimentaires et les contributions d'entretien ainsi que les frais de garde au sens et dans les limites admises par la législation cantonale (art. 4 RISP).

3. Depuis l'arrêt du Tribunal fédéral 2C.319/2009, ce système ne peut toutefois plus être appliqué tel quel aux contribuables auxquels le statut de quasi-résident doit être reconnu, soit les personnes domiciliées en France et réalisant en Suisse la quasi-totalité de leurs revenus. Un contribuable frontalier travaillant à Genève doit ainsi pouvoir faire valoir toutes les déductions accordées aux travailleurs qui résident dans le canton.
4. Le 1<sup>er</sup> janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), qui a remplacé notamment la loi sur l'imposition des personnes physiques - Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (aLIPP- I - D 3 11), la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14) et la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16).

Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent toutefois régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle (art. 72 al. 1 LIPP).

5. Le régime fiscal applicable aux personnes physiques sur la base des aLIPP I, IV et V est différent de celui instauré par la LISP, notamment s'agissant des déductions.

Conformément à l'arrêt du Tribunal fédéral précité, il y a dès lors lieu de déterminer si le recourant, qui prétend être défavorisé par rapport à des contribuables suisses domiciliés et travaillant à Genève, peut être considéré comme un quasi-résident et, dès lors, être taxé comme tel.

6. Contrairement à ce que suggère l'AFC, cette détermination ne peut intervenir dans le cadre de l'instruction du recours pendant, sur la base d'éléments nouveaux que le contribuable devrait fournir à l'autorité de recours de dernière instance. Cela implique en effet de reprendre l'examen de son statut et de sa situation fiscaux *ab initio*, en respectant les droits qui lui sont accordés par la législation applicable en la matière, en particulier la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (art. 7 LPFisc - D 3 17) et la LPA, au nombre desquels figure le droit à un double degré de juridiction (ATA/419/2010 du 22 juin 2010 ; ATA/168/2008 du 8 avril 2008 ; ATA/163/2010 du 9 mars 2010 ; B. BOVAY, Procédure administrative, Berne 2000, p. 390-391).

7. Au vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis. La décision de la commission sera annulée, de même que la décision du 30 juin 2010 de l'AFC. La cause sera renvoyée à cette dernière pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

Un émolument de CHF 500.- sera mis à la seule charge de l'AFC compte tenu de la solution retenue (art. 87 LPA et 11 al. 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03). Aucune indemnité ne sera allouée au recourant, qui plaide en personne et n'expose pas avoir encouru de frais particuliers pour la défense de ses intérêts.

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 8 juillet 2010 par Monsieur E\_\_\_\_\_ contre la décision du 22 juin 2009 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

**au fond :**

l'admet partiellement ;

annule la décision du 22 juin 2009 de la commission cantonale de recours en matière administrative et la décision sur réclamation du 30 juin 2006 de l'administration fiscale cantonale ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision dans le sens des considérants ;

met à la charge de l'administration fiscale cantonale un émolument de CHF 500.- ;

dit que, conformément aux art. 82 et 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 ;

communique le présent arrêt à Monsieur E\_\_\_\_\_, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

F. Glauser

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :