

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/437/2006-ICC

ATA/529/2010

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 4 août 2010**

**1<sup>ère</sup> section**

dans la cause

**Madame et Monsieur O \_\_\_\_\_**

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

\_\_\_\_\_

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière  
administrative du 22 juin 2009 (DCCR/606/2009)**

---

## EN FAIT

1. Madame et Monsieur O\_\_\_\_\_ (ci-après : les époux O\_\_\_\_\_), de nationalité suisse, sont domiciliés en France. Durant l'année 2004, M. O\_\_\_\_\_ a exercé une activité lucrative indépendante dans le canton de Genève et a été assujetti au régime d'imposition ordinaire. Du 1<sup>er</sup> janvier au 30 septembre 2004, Mme O\_\_\_\_\_ a exercé à Genève une activité lucrative dépendante et a été assujettie au régime d'imposition à la source.
2. Selon l'attestation-quittance du 21 décembre 2004, Mme O\_\_\_\_\_ avait réalisé durant la période susmentionnée un salaire brut de CHF 91'307,40, duquel son employeur avait prélevé un impôt à la source de CHF 11'532,20, selon le barème correspondant à la situation familiale de l'intéressée.
3. Selon bordereaux établis par l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) le 9 mai 2005, M. O\_\_\_\_\_ avait réalisé en 2004 un revenu imposable de CHF 59'458.- au titre de l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), générant un impôt de CHF 4'368,25 et, sous l'angle de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), un revenu imposable de CHF 52'600.-, entraînant un impôt de CHF 404,70.
4. Le 23 septembre 2005, les contribuables se sont adressés à l'AFC pour se plaindre du montant excessif de leur imposition totale résultant de l'addition de l'impôt à la source payé par Mme O\_\_\_\_\_ et de l'ICC et de l'IFD réclamés à M. O\_\_\_\_\_.
5. Le 28 octobre 2005, l'AFC a notifié aux contribuables deux bordereaux rectificatifs, l'ICC étant ramené à CHF 592,60 et l'IFD à CHF 64,65.
6. Le 28 novembre 2005, l'AFC a notifié à Mme O\_\_\_\_\_ un bordereau rectificatif pour son imposition à la source, un supplément d'impôt de CHF 334.10 étant réclamé en raison d'un complément de revenu de CHF 679,80 non imposé initialement.
7. Par courrier du 18 décembre 2005, les époux O\_\_\_\_\_ ont notamment contesté le bordereau précité auprès du directeur de l'AFC.
8. Le 18 janvier 2006, le directeur de l'AFC a confirmé l'exactitude de l'imposition à la source. Il a précisé que les revenus des conjoints avaient été additionnés pour la détermination du taux d'imposition globale du contribuable.
9. En date du 26 janvier 2006, les époux O\_\_\_\_\_ ont recouru 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) contre « la rectification d'imposition du 28 novembre

2005 », le courrier du directeur de l'AFC du 18 janvier 2006 ayant « laissé sous silence des points essentiels ». Ils estimaient en substance que le double régime fiscal auquel ils avaient été soumis alourdissait leur facture fiscale par rapport à une imposition d'ensemble au régime ordinaire, qui aboutissait à un montant total d'impôts de CHF 4'772,95.

10. Le 14 août 2007, l'AFC s'est opposée au recours. Il apparaissait, après réexamen du dossier, qu'il y avait lieu de prendre en compte une déduction de cotisation de la contribuable au titre de la prévoyance individuelle liée. Pour le surplus, 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.
11. Le 5 novembre 2007, les contribuables ont persisté dans leur recours, précisant qu'il était en accord avec une application équitable de l'accord entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses États membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes, du 21 juin 1999 (ALCP - RS 0.141.112.681).
12. Par décision du 22 juin 2009, notifiée le 2 juillet 2009, la commission a admis partiellement 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 et 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.

13. En date du 31 juillet 2009, les époux O\_\_\_\_\_ ont recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision susmentionnée, concluant en substance à son annulation et à ce que l'imposition totale du couple soit ramenée à CHF 4'772,65. Ils reprenaient dans l'ensemble leur argumentation antérieure.
14. Le 6 août 2009, la commission a transmis son dossier, sans observations.
15. Le 2 octobre 2009, l'AFC s'est opposée au recours, se référant à ses écritures devant la commission et aux motifs retenus par celle-ci.
16. Le 26 janvier 2010, statuant sur un recours interjeté contre un arrêt du Tribunal administratif du 24 mars 2009 (ATA/152/2009), le Tribunal fédéral 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

résident de Suisse qui exerçait la même activité lucrative. Il devait dès lors pouvoir faire valoir toutes les déductions accordées aux travailleurs résidents de Suisse (Arrêt du Tribunal fédéral 2C.319/2009).

17. Le 15 juin 2010, le juge délégué a invité l'AFC à fournir des observations complémentaires, compte tenu de l'arrêt du Tribunal fédéral susmentionné.
18. Le 5 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 copie de la déclaration fiscale française 2004, copie de l'avis de taxation français 2004, éventuelles polices d'assurance-vie, documents relatifs aux biens immobiliers dont ils seraient propriétaires en France, etc. L'AFC souhaitait que le Tribunal administratif invite les époux O\_\_\_\_\_ à transmettre les éléments précités. L'AFC sollicitait un nouveau délai pour pouvoir produire ses observations et conclusions sur la base des informations complémentaires ainsi fournies.
19. Les observations de l'AFC ont été transmises aux époux O\_\_\_\_\_ le 12 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 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) pour l'impôt fédéral direct et aux 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 ; en relation avec l'art. 36 al. 1<sup>er</sup> let. a LHID), 1 ss LISP loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LISP - D 3 20) 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 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. Il n'est pas contesté que 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 la jurisprudence du Tribunal fédéral susmentionnée, il y dès lors lieu de déterminer si les recourants, qui prétendent être défavorisés par rapport à des contribuables suisses domiciliés et travaillant à Genève, peuvent être considérés comme des quasi-résidents et, dès lors, être taxés comme tels.

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 les contribuables devraient fournir à ce stade. Cela implique en effet de reprendre l'examen de leur statut et de leur situation fiscaux *ab initio*, en respectant les droits qui leur 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.

7. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis partiellement. La décision de la commission sera annulée, de même que les décisions antérieures 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 charge de l'AFC (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 aux recourants, qui plaident en personne et n'exposent pas avoir encouru de frais particuliers pour la défense de leurs intérêts.

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 31 juillet 2009 par Madame et Monsieur O\_\_\_\_\_ contre la décision du 22 juin 2009 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

**au fond :**

l'admet partiellement ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 22 juin 2009 et les décisions antérieures, soit la décision de l'administration fiscale cantonale du 28 novembre 2005 rectifiant l'impôt sur le revenu perçu à la source en 2004 et la décision de l'administration fiscale du 18 décembre 2006 maintenant cette dernière ;

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 ;

communiqué le présent arrêt à Madame et Monsieur O\_\_\_\_\_, à la l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy et Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

M. Tonossi

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :