

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4451/2022-ICCIFD

ATA/1418/2024

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 3 décembre 2024

4^{ème} section

dans la cause

A _____

recourant

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

intimées

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
19 août 2024 (JTAPI/797/2024)**

EN FAIT

A. a. A_____, ressortissant suisse, est domicilié dans le département de la Haute-Savoie en France.

b. Du 1^{er} octobre 2011 au 31 octobre 2020, il a travaillé en qualité de membre du personnel administratif de la délégation de l'Union européenne auprès de l'Organisation Mondiale du Commerce à Genève (ci-après : l'OMC).

c. 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 la délégation de l'Union européenne auprès de l'OMC, en tant qu'employeur, ainsi qu'à 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.

d. La délégation de l'Union européenne auprès de l'OMC ne prélevait pas l'impôt à la source sur les revenus de A_____. Par ailleurs, celui-ci ne jouissait d'aucun privilège et ne bénéficiait d'aucune immunité de juridiction dans l'exercice de ses fonctions.

e. Depuis la période fiscale 2011, le contribuable refuse de remettre ses déclarations fiscales à l'AFC-GE, contestant être soumis à l'impôt cantonal et communal (ci-après: ICC) et à l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) dès lors que sa résidence fiscale se trouve en France.

f. Période fiscale 2011

f.a En l'absence de réponse du contribuable aux demandes de l'AFC-GE de lui faire parvenir sa déclaration fiscale, celle-ci a, après sommation, procédé à une taxation d'office pour l'année 2011. Le contribuable a contesté ses bordereaux devant les instances judiciaires.

f.b Par arrêt 2C_436/2016 du 21 décembre 2016, le Tribunal fédéral a considéré que le contribuable, 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, en particulier par 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). Or, celle-ci prévoyait une exception au principe de l'imposition du revenu au lieu de l'activité salariale si trois conditions cumulatives étaient remplies, dont le fait que la personne concernée séjourne, à savoir soit présente physiquement sur le sol de l'État d'activité durant 183 jours au plus, fractions de jours comprises. En l'espèce, compte tenu de la date

d'engagement du contribuable au 1^{er} octobre 2011, il était envisageable que cette condition soit remplie. La cause a dès lors été renvoyée à la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) pour qu'elle complète l'état de fait et examine la durée réelle du travail du contribuable en Suisse en 2011.

f.c À la suite du renvoi de la cause, la chambre administrative a constaté que, outre la condition des jours de présence sur le sol suisse qui n'était pas réunie pour la période 2011, A_____ était également rémunéré directement par le siège de la Mission permanente auprès de l'OMC à Bruxelles, de sorte que les conditions de l'art. 17 par. 2 CDI CH-F étaient réunies s'agissant de la période fiscale 2011. L'AFC-GE a donc annulé les bordereaux ICC et IFD 2011. Le recours du contribuable portant sur cette période fiscale est devenu sans objet.

g. Période fiscale 2012

g.a Après avoir échangé de nombreux courriers concernant les conditions d'assujettissement aux impôts suisses et l'application de la CDI CH-F, dans lesquels le contribuable a admis passer plus de 183 jours en Suisse pour son activité lucrative dépendante, et l'intéressé été sommé de retourner sa déclaration fiscale 2012, l'AFC-GE a taxé ce dernier d'office.

g.b Les bordereaux ICC et IFD 2012 ont été contestés par le contribuable devant les instances judiciaires.

g.c Par arrêt 2C_254/2019 du 2 avril 2019, le Tribunal fédéral a rejeté le recours du contribuable.

L'intéressé relevait à juste titre n'être assujetti que de manière limitée en Suisse en raison du rattachement économique découlant de l'activité lucrative qu'il y exerçait. Toutefois, dans la présente cause comme dans celle qui avait trait à sa taxation 2011, le contribuable confondait à nouveau la question de l'assujettissement avec celle des modalités de perception. Ce n'était pas parce qu'il devait déposer une déclaration d'impôt en Suisse en raison du fait que son employeur ne prélevait pas l'impôt à la source (raison pour laquelle il était traité différemment de la plupart des frontaliers travaillant pour des employeurs soumis à l'impôt en Suisse qui étaient obligés de retenir l'impôt à la source ; art. 100 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 [LIFD - RS 642.11]) qu'il y serait forcément assujetti de manière illimitée. De même, ce n'était pas parce que l'impôt n'était pas prélevé à la source qu'il n'était pas dû. Ainsi, sur la base du droit interne, le revenu que le contribuable avait perçu en Suisse en 2012 devait être imposé dans ce pays.

Sur le plan international, comme cela avait déjà été expliqué dans l'arrêt du Tribunal fédéral du 21 décembre 2016, les règles générales de l'art. 17 CDI CH-F s'appliquaient aux travailleurs frontaliers ayant, à l'instar du contribuable, une activité lucrative dans le canton de Genève. Or, comme l'avait jugé la chambre administrative et contrairement à l'avis du contribuable qui estimait à tort que le critère des 183 jours énoncé dans la première condition de l'art. 17 par. 2 CDI CH-F se référait au domicile ou au centre des intérêts vitaux, ce critère avait

exclusivement trait au nombre de jours de présence physique sur le sol de l'État d'activité. Il ressortait à cet égard de l'arrêt entrepris que A_____ s'était rendu tous les jours de l'année 2012 à Genève pour y travailler (à l'exception de 25 jours de vacances). Le critère d'exemption en question n'était donc pas rempli. Par conséquent, le droit conventionnel permettait également l'imposition par la Suisse du revenu perçu dans ce pays.

h. Période fiscale 2013

h.a Le contribuable ayant refusé de remplir sa déclaration fiscale 2013, l'AFC-GE, après sommation, l'a à nouveau taxé d'office.

h.b Les bordereaux ICC et IFD 2013 ont été contestés devant les instances judiciaires.

h.c Dans son arrêt ATA/152/2019 du 19 février 2019, la chambre administrative a considéré, en se référant à l'arrêt rendu par le Tribunal fédéral le 21 décembre 2016, que le contribuable ne contestait pas avoir été présent en Suisse durant plus de 183 jours en 2013. La première condition d'exemption d'assujettissement prévue par l'art. 17 par. 2 let. a CDI CH-F n'était pas remplie et le contribuable ne pouvait dès lors pas prétendre être mis au bénéfice de cette disposition conventionnelle. Par conséquent, il était assujetti à l'ICC et à l'IFD pour la rémunération de son emploi salarié dans le canton de Genève et devait y remplir une déclaration fiscale.

Cet arrêt n'a fait l'objet d'aucun recours.

i. Périodes fiscales 2014 à 2020

i.a Concernant les périodes fiscales litigieuses (2014 à 2020), l'AFC-GE et le contribuable ont échangé de nombreux courriers au sujet des conditions d'assujettissement aux impôts suisses et l'application de la CDI CH-F. Il en ressort les éléments pertinents suivants :

i.b Par courrier du 3 février 2016, A_____ a accusé réception du formulaire de déclaration fiscale 2015 pour « contribuables domiciliés hors canton » et a affirmé que celui-ci ne s'appliquait pas à sa situation. Il en a fait de même le 14 février 2017 au sujet du formulaire de déclaration fiscale 2016.

i.c Par courriers du 24 avril 2019, l'AFC-GE a déclaré faire suite à l'arrêt du Tribunal fédéral du 2 avril 2019 et a imparti un délai au contribuable pour remettre sa déclaration fiscale 2014, sous peine de taxation d'office. Un délai lui était également imparti pour la remise de ses déclarations 2015 à 2018.

i.d Par courrier du 30 avril 2019, A_____ a objecté qu'à teneur de l'arrêt du Tribunal fédéral susmentionné, il n'était pas soumis à la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) mais uniquement à la loi sur l'impôt à la source (LISP - D 3 20), dès lors qu'il n'était ni domicilié ni en séjour dans le canton.

i.e Par courrier du 12 juin 2019, l'AFC-GE a notamment expliqué au contribuable que l'assujettissement à l'impôt ne devait pas être confondu avec les modalités de perception de l'impôt. L'intéressé remplissait tous les critères d'un assujettissement limité à Genève. Concernant le type d'imposition, l'art. 7 LISP et l'art. 91 LIFD prévoyaient que les travailleurs qui, sans être domiciliés ni en séjour en Suisse, y exerçaient une activité lucrative dépendante, étaient soumis à l'impôt à la source sur le revenu de cette activité. L'art. 1 al. 3 let. c LISP disposait certes que les contribuables rémunérés directement par un employeur domicilié à l'étranger n'étaient pas assujettis à cet impôt à la source. Conformément à la jurisprudence, cette dernière disposition ne constituait toutefois pas une clause d'exemption d'imposition. Les contribuables concernés par cette exception étaient simplement imposés, non plus à la source, mais de manière ordinaire.

i.f Par courrier du 24 juin 2019, A_____ a objecté que de jurisprudence constante, ce n'était pas le temps de présence physique dans l'État de travail mais le centre d'intérêts vitaux qui déterminait l'État responsable de la perception de l'impôt au sens de l'art. 17 CDI CH-F. Or, son centre d'intérêts vitaux ne se trouvait pas en Suisse mais en France, de sorte qu'il n'était pas imposable à Genève.

i.g Par courrier du 28 juillet 2021, l'AFC-GE a rappelé la teneur de l'arrêt du Tribunal fédéral du 2 avril 2019. L'imposition du contribuable selon la procédure ordinaire était également prévue par l'art. 6 de l'ordonnance du DFF du 19 octobre 1993 sur l'imposition à la source (Ordonnance sur l'imposition à la source, OIS) dans le cadre de l'impôt fédéral direct. Un dernier délai au 27 août 2021 était dès lors accordé au contribuable pour remettre ses déclarations fiscales 2015 à 2020, sous peine de taxation d'office.

i.h Le 24 septembre 2021, l'AFC-GE a notifié au contribuable des bordereaux ICC et IFD pour les années fiscales 2014 à 2020, en se basant sur les éléments en sa possession.

i.i Par courrier du 11 novembre 2021, l'AFC-GE a accusé réception de la réclamation du contribuable et lui a imparti un délai pour lui remettre les déclarations fiscales nécessaires à son examen.

i.j Par courriers du 24 mars 2022, l'AFC-GE a relevé qu'elle avait déjà expliqué à plusieurs reprises à A_____ la particularité de sa situation, à savoir qu'il était assujetti de manière limitée à Genève sur son salaire et qu'il était soumis à déclaration du fait que son employeur ne prélevait pas l'impôt à la source. Sa situation différait de celle d'un travailleur frontalier au service d'un employeur prélevant l'impôt à la source. Un nouveau délai au 14 avril 2022 lui était imparti pour remettre ses déclarations fiscales 2014 à 2020, sous peine de maintien des taxations d'office.

i.k L'intéressé s'y est opposé et a persisté à soutenir qu'il était uniquement imposable à la source eu égard à son statut de frontalier.

i.l Par décisions sur réclamation du 18 août 2022, l'AFC-GE a maintenu les taxations du contribuable pour l'ICC et l'IFD 2014 à 2020.

Elle ne pouvait entrer en matière sur la réclamation du contribuable dans la mesure où celui-ci n'avait répondu ni à sa demande de renseignements du 11 novembre 2021, ni à sa lettre recommandée du 24 mars 2022.

i.m Par courriers des 22 et 23 août 2022, reçus le 29 août et le 2 septembre suivants, le contribuable a contesté ne pas avoir répondu aux demandes de renseignements de l'AFC-GE. Il a persisté à affirmer qu'il était uniquement soumis à l'impôt à la source et qu'il n'était pas tenu de remplir une déclaration fiscale à Genève. Cette obligation ne s'appliquait qu'aux personnes domiciliées ou en séjour dans le canton.

i.n Par courrier du 1^{er} décembre 2022, l'AFC-GE a rappelé au contribuable que sa situation avait déjà été jugée par le Tribunal fédéral. Elle lui a demandé de lui faire savoir si son courrier du 22 août 2022 devait être considéré comme un recours, auquel cas elle le transmettrait au Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), étant précisé qu'un émolument pouvait être fixé.

i.o Par courrier du 20 décembre 2022, le contribuable a campé sur sa position. L'arrêt du Tribunal fédéral n'affirmait pas qu'il était soumis au paiement de l'ICC et de l'IFD. L'AFC-GE avait en outre omis de mentionner, dans le cadre de la procédure qui les avait opposés, la jurisprudence applicable aux pendulaires et qui prenait en considération, pour déterminer l'État responsable de la perception de l'impôt, le centre des intérêts vitaux et non le temps de présence physique dans l'État de travail. La clause du monteur utilisée par l'AFC-GE pour considérer qu'il séjournait plus de 183 jours à Genève n'était pas conforme à cette jurisprudence.

i.p Par courrier du 20 janvier 2023, l'AFC-GE a notamment expliqué au contribuable que les exemples auxquels il se référait se rapportaient à des situations intercantionales, lesquelles devaient être distinguées des situations internationales. Dans le premier cas de figure, une personne physique, résidente suisse, était assujettie à Genève en raison d'un rattachement économique si elle y exploitait une entreprise ou un établissement stable, y possédait des immeubles, en avait la jouissance ou faisait du commerce immobilier (art. 4 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 3 al. 1 LIPP). Elle n'était en revanche pas assujettie à Genève sur les revenus de son activité salariée si son centre d'intérêts vitaux se trouvait dans son canton de domicile. Il en allait différemment pour les non-résidents suisses, lesquels pouvaient être assujettis de manière limitée dans le canton s'ils y exerçaient une activité lucrative.

L'AFC-GE indiquait pour le surplus qu'elle ne donnerait plus suite aux prochains courriers du contribuable dès lors qu'elle avait déjà répondu à ses nombreuses demandes. Elle l'invitait pas conséquence à entreprendre les démarches nécessaires auprès des instances supérieures.

i.q Une rencontre a encore eu lieu le 16 octobre 2023 dans les locaux de l'AFC-GE entre le contribuable et des membres de cette autorité afin de discuter de la situation fiscale du précité.

i.r Par courrier du 14 novembre 2023 faisant suite à l'entretien susmentionné, l'AFC-GE a expliqué que le décompte de 183 jours prenait en compte les jours effectivement passés dans l'État d'activité, y compris les parties de journée et les jours d'arrivée et de départ, ce qui avait été confirmé par le Tribunal fédéral dans ses arrêts du 21 décembre 2016 et du 2 avril 2019. Le contribuable exerçait en outre une activité lucrative dans le canton de sorte qu'il y était assujéti à l'impôt à raison de son rattachement économique. Son ancien employeur ne prélevant pas l'impôt à la source, des formulaires de déclarations fiscales « personnes physiques domiciliées hors canton » lui avaient par conséquent été adressés.

L'AFC-GE demandait pour le surplus au contribuable de lui indiquer, d'ici au 30 novembre 2023, s'il persistait à contester les décisions sur réclamation du 18 août 2022, auquel cas elle transmettrait ses courriers au TAPI.

i. Par courrier du 21 novembre 2023, A_____ a, à nouveau, contesté son obligation de remplir une déclaration fiscale à Genève. Avant de saisir le TAPI, il attendait que l'AFC-GE lui fasse parvenir le formulaire de déclaration pour les personnes physiques domiciliées hors canton afin qu'il le remplisse. Il n'avait en effet jamais reçu ce document – l'AFC-GE ne lui ayant fait parvenir que des déclarations fiscales pour personnes domiciliées à Genève – et ne pouvait pas faire de déclaration fiscale.

i.s Par pli du 19 décembre 2023, l'AFC-GE a indiqué au contribuable avoir déjà statué sur ses réclamations de sorte que ses courriers étaient transmis au TAPI afin que celui-ci rende une décision, étant précisé qu'un émolument pouvait être fixé.

j. *Période fiscale 2021*

j.a Le contribuable et l'AFC-GE ont également échangé des courriers concernant la période fiscale 2021 au sujet des conditions d'assujéttissement aux impôts suisses et l'application de la CDI CH-F, le contribuable persistant à ne pas remettre sa déclaration fiscale.

j.b En date du 13 janvier 2023, l'AFC-GE a envoyé des bordereaux ICC et IFD 2021 au contribuable, se basant sur les éléments en sa possession.

j.c Par courrier du 24 mars 2023, faisant suite à la réclamation du contribuable, l'AFC-GE a demandé au contribuable de lui remettre sa déclaration fiscale 2021, demande à laquelle celui-ci n'a pas donné suite.

j.d Lors de la rencontre du 16 octobre 2023, il a été constaté que le contribuable avait pris sa retraite à la fin de l'année 2020.

j.e Par décision du 1^{er} novembre 2023, l'AFC-GE a par conséquent annulé les bordereaux ICC et IFD 2021.

B. a. Recours du contribuable contre les décisions sur réclamation du 18 août 2022

Dans ses courriers des 22 août 2022, 23 août 2022 et 21 novembre 2023, le contribuable a admis que la LIPP et la LIFD prévoyaient un rattachement économique en cas d'activité dans le canton et que son employeur ne prélevait pas l'impôt à la source. La CDI CH-F, dont le but était d'éviter qu'un résident français salarié en Suisse doive déclarer les mêmes revenus dans les deux États, prévalait toutefois sur le droit interne. Or, aucune disposition de cette convention ne prévoyait qu'un résident français salarié en Suisse doive déclarer les mêmes revenus dans les deux États. Cette convention se limitait à imposer aux frontaliers de déclarer leurs revenus de source suisse comme française dans leur État de résidence et c'est ce qu'il faisait. La règle des 183 jours ne concernait que les travailleurs séjournant à certaines périodes dans l'État d'activité. Elle ne s'appliquait pas à sa situation puisque son centre d'intérêts vitaux se trouvait tout au long de l'année en France et que la notion de « séjour » sur laquelle elle se fondait ne correspondait pas, contrairement à ce que considérait l'AFC-GE, à la simple présence physique dans l'État d'activité. Une telle interprétation aboutirait au surplus à ce que l'ensemble des frontaliers doivent déclarer leurs revenus de source suisse à Genève, ce qui n'était pas le cas dès lors que la convention prévoyait que les revenus salariés ne pouvaient être déclarés que dans un seul pays. Le pays du centre d'intérêts vitaux étant seul compétent pour recevoir une déclaration fiscale, le fait qu'il ne soit pas imposé à la source à Genève était pour le surplus sans incidence. L'AFC-GE ne pouvait enfin s'appuyer sur aucune loi fiscale nationale pour lui imposer de déclarer ses revenus à Genève.

b. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le contribuable résidait en France et avait exercé une activité lucrative salariée dans le canton de Genève entre 2014 et 2020. En application de la LIPP et de la LIFD, la rémunération qu'il avait reçue pour cette activité était imposable à Genève. Cet assujettissement limité était conforme aux dispositions de la CDI CH-F, ainsi qu'en avaient déjà décidé les instances judiciaires successives. Le contribuable était dès lors tenu de remplir une déclaration fiscale pour les années concernées. Ne l'ayant pas fait, c'était à bon droit qu'il avait été taxé d'office.

c. Dans sa réplique, A_____ a soutenu que l'AFC-GE avait « menti » en affirmant qu'il n'était pas soumis à l'impôt à la source conformément à l'art. 1 al. 3 let. c LISP. Cette disposition était uniquement applicable aux personnes physiques domiciliées ou en séjour dans le canton, ce qui n'était pas son cas. L'AFC-GE avait également « menti » en invoquant l'obligation de déposer une déclaration fiscale contenue à l'art. 124 al. 1 LIFD. Cette disposition s'appliquait uniquement aux résidents suisses. Il était, lui, soumis à l'art. 91 LIFD qui prévoyait l'imposition à la source des travailleurs frontaliers. Seules les dispositions relatives à cet impôt s'appliquaient dès lors à sa situation, à l'exclusion de celles de la LIFD et de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) qui imposaient le dépôt d'une déclaration fiscale en Suisse. Le fait que la Confédération suisse ait exonéré

son employeur du prélèvement de cet impôt ne permettait pas à l'AFC-GE de lui appliquer à titre subsidiaire les lois en question. Celles-ci ne concernaient du reste que les personnes domiciliées ou en séjour dans le canton. Ses obligations déclaratives fiscales étaient dès lors « imaginaires ». À la suite de son entrevue du mois d'octobre 2023 avec des représentants de l'AFC-GE, il avait d'ailleurs demandé à recevoir un « document officiel » afin qu'il le remplisse. Il n'avait rien reçu ce qui prouvait l'inexistence des obligations précitées.

L'AFC-GE détournait en outre le sens de l'art. 17 par. 2 CDI CH-F en affirmant que la notion de séjour à laquelle se référait cette disposition correspondait à la simple présence physique dans l'État d'activité. Le concept de présence physique était uniquement applicable à la « clause du monteur », laquelle concernait les personnes séjournant entre leur État de résidence et l'État d'activité. L'art. 17 CDI CH-F se fondait à l'inverse sur le centre des intérêts vitaux du contribuable. Ces deux dispositions s'excluaient dès lors mutuellement. En ce qui le concernait, il avait toujours eu son centre d'intérêts vitaux en France de sorte qu'il n'avait jamais séjourné plus de 183 jours en Suisse lorsqu'il y était actif. Il remplissait dès lors les trois conditions cumulatives de l'art. 17 par. 2 CDI CH-F et devait, par conséquent, déclarer ses revenus en France. Ce résultat était conforme à la jurisprudence du Tribunal fédéral qui prévoyait que le travailleur était imposé au lieu avec lequel il entretenait les relations les plus étroites.

À l'appui de ses arguments, il a produit les pages de garde de ses déclarations fiscales françaises des années 2012 à 2020 ainsi qu'une copie de la page sur laquelle devaient être déclarés les revenus exonérés versés par des organismes internationaux ou des missions diplomatiques ou consulaires.

Compte tenu des sommes « ahurissantes » que l'AFC-GE lui demandait de verser, il concluait à ce que le TAPI condamne celle-ci à lui verser au moins CHF 20'000.- pour les frais occasionnés par la procédure.

d. Par courrier du 10 juin 2024, le contribuable a demandé à l'AFC-GE de lui indiquer s'il devait déclarer ses revenus de source suisse à l'administration fiscale française, s'il existait un texte de loi lui imposant de déclarer ses revenus de source suisse à Genève et quelle disposition légale il avait violé en refusant de déclarer lesdits revenus. Il souhaitait enfin savoir pour quelle raison l'AFC-GE avait « menti » en invoquant, par rapport à sa situation, des dispositions légales applicables uniquement aux résidents suisses.

e. Le 19 août 2024, le TAPI a rejeté les recours du contribuable.

De 2014 à 2020, domicilié en France, travaillant pour la délégation de l'Union européenne 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 qui avait dépassé 183 jours chaque année entre 2014 et 2020.

- C. **a.** Par acte déposé le 26 septembre 2024 auprès du greffe de la chambre administrative, A_____ a recouru contre ce jugement, concluant implicitement à son annulation.

Son domicile fiscal se situait en France. Il devait donc déposer sa déclaration fiscale en France et non en Suisse, ce qui impliquerait sinon une double imposition.

- b.** L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le recourant résidait en France et de 2011 à 2020, il avait exercé une activité lucrative salariée dans le canton de Genève pour le compte de la délégation de l'Union européenne auprès d'une organisation internationale à Genève, ce qui était constitutif d'un assujettissement limité à Genève à raison d'un rattachement économique. Les dispositions de la CDI CH-F ne limitaient pas l'imposition de la Suisse concernant le recourant. En particulier, la clause dite du monteur, prévue à l'art. 17 par. 2 CDI CH-F, ne trouvait pas application, le recourant travaillant plus de 180 jours par année en Suisse (283 jours selon son contrat de travail).

L'employeur du recourant n'étant pas tenu de prélever l'impôt à la source, c'était à bon droit que l'AFC-GE avait envoyé des déclarations fiscales au recourant pour qu'il puisse néanmoins s'acquitter de ses obligations fiscales. Les dispositions de procédure prévues dans la LISP s'appliquaient tant à l'imposition ordinaire qu'à l'imposition à la source (art. 27a aLISP), sous réserve de dispositions spécifiques.

- c.** Dans le délai de réplique, le recourant a déposé auprès de la chambre administrative ses commentaires, dans lesquels il a rappelé ses arguments.

- d.** Sur ce, les parties ont été informées 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, au vu de son domicile fiscal en France, 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^{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 la LIPP à raison du rattachement économique, lorsqu'elles y exercent une activité lucrative (art. 5 al. 1 let. a LIFD ; art. 3 al. 2 let. a LIPP). 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 5 al. 2 LIPP).

Le recourant réside en France. De 2011 à 2020, 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 précité, 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.

5.1 Le but de la CDI CH-F est, comme son nom et son préambule l'indiquent, d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. Selon la définition classique, il y a double imposition juridique internationale lorsqu'un même contribuable est frappé par deux ou plusieurs États sur un même objet durant la même période par des impôts comparables (Xavier OBERSON, *op. cit.*, p. 3, n. 6).

Ainsi, il n'y a pas double imposition du simple fait de devoir remplir deux déclarations fiscales, une pour la Suisse et l'autre pour la France, notamment si l'une porte sur les revenus et l'autre sur la fortune, qui sont deux objets distincts.

5.2 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).

5.3 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).

Par domicile fiscal, on entend en principe le domicile civil, c'est-à-dire le lieu où la personne réside avec l'intention de s'y établir durablement (cf. art. 23 al. 1 Code

civil suisse du 10 décembre 1907 [CC - RS 210]), ou le lieu où se situe le centre de ses intérêts (ATF 132 I 29 du 17 octobre 2005, consid. 4.1). C'est le lieu de relever qu'il est établi que le recourant a son domicile fiscal en France.

5.4 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.

5.5 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.

5.6 Les 183 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).

Contrairement à ce qu'allègue le recourant, l'interprétation de la notion de séjour de l'art. 17 par. 2 let. a CDI CH-F faite par l'AFC-GE et reprise par le TAPI n'est pas « personnelle » mais basée sur les commentaires du Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, interprétation qui a été reconnue comme possible par le Tribunal fédéral (arrêt du Tribunal fédéral 2C_436/2016 déjà cité

consid. 6.3). L'emploi de certains termes n'a pas nécessairement le même sens pour les États parties (Xavier OBERSON, *op. cit.*, p. 42, n. 107), ce qui explique que l'interprétation de la notion de séjour ne soit notamment pas la même dans la LIFD que dans la CDI CH-F.

5.7 En l'espèce, il est établi que de 2014 à 2020, le recourant était domicilié en France voisine et était employé par la délégation de l'Union européenne auprès de l'OMC à Genève. 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 236 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 183 jours de 2014 à 2020. 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.

Il convient de noter qu'une convention de double imposition peut notamment avoir pour effet d'exclure une imposition prévue par le droit interne (ATF 117 Ib 358 consid. 3 in fine précité). Ainsi, même si, comme le prétend le recourant, le droit interne français prévoit que les personnes ayant leur domicile fiscal en France sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus, la CDI CH-F primera en vertu du principe de supériorité du droit international, qui est reconnu par la Suisse et la France.

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

- 6.** 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 21 septembre 2024 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 19 août 2024 ;

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, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, 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 A_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Michèle PERNET, présidente, Florence KRAUSKOPF, Jean-Marc VERNIORY, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. HÜSLER ENZ

la présidente siégeant :

M. PERNET

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :