

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3392/2008-ICC

ATA/270/2011

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 3 mai 2011

2^{ème} section

dans la cause

Monsieur L_____

représenté par Ernst & Young S.A., mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 9 novembre 2009 (DCCR/1138/2009)

EN FAIT

1. Venant de Dunkerque (France), Monsieur L_____ (ci-après : le contribuable) est arrivé à Genève en 2006 afin de prendre un emploi auprès de la société B_____ S.A. (ci-après : la société) de siège à Genève. Au bénéfice d'un permis B, l'autorisant à séjourner et à travailler en Suisse, M. L_____ a été considéré par les autorités françaises comme un résident fiscal de ce pays. Il a ainsi déposé une déclaration d'impôt 2006 mentionnant la totalité de ses revenus mondiaux. Il a par la suite quitté la Suisse le 30 juin 2008 pour la France. Son épouse et ses quatre enfants sont toujours restés domiciliés dans le nord de la France.
2. Pour l'année 2006, la société a prélevé un impôt à la source (ci-après : IS) d'un montant de CHF 37'159,15 en application du barème B4 sur la totalité de la rémunération perçue par le contribuable.

Outre un « certificat de salaire pour la déclaration d'impôt » indiquant une rémunération annuelle brute de CHF 191'542.-, la société a délivré à M. L_____ une attestation-quittance mentionnant la date de remise du 27 décembre 2006 pour la « période d'assujettissement » du 1^{er} janvier au 31 décembre 2006 et pour 360 jours de travail.
3. Le 12 mars 2007, la société a remis au contribuable une attestation-quittance « corrective » indiquant 44 jours de travail. Pour le surplus, cette attestation était identique à celle du 27 décembre 2006.
4. Par pli du 14 mars 2007, le contribuable a déposé une réclamation auprès de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) à l'encontre de l'IS précité. Il n'avait travaillé que 44 jours à Genève. Il sollicitait la déduction d'un rachat de cotisations du 2^{ème} pilier pour CHF 32'000.-, de cotisations au 3^{ème} pilier pour CHF 6'192.- et l'application du barème B10, car il était marié avec quatre enfants de plus de douze ans à charge.

Il a produit un tableau intitulé « déplacement 2006 » mentionnant ses déplacements à l'étranger, par semaine et par jour travaillés en 2006.
5. Par décision du 21 décembre 2007, l'AFC a partiellement admis la réclamation précitée en acceptant d'appliquer le barème B10 et la déduction des contributions et rachats de prévoyance professionnelle. Elle a en revanche maintenu l'IS calculé sur une durée de travail de 360 jours.
6. Le 18 janvier 2008, le contribuable a sollicité la reconsidération de cette décision en demandant que l'IS ne soit prélevé que sur les revenus issus de l'activité qu'il avait exercée en Suisse.

7. Par décision du 15 août 2008, l'AFC a maintenu sa décision. Le domicile fiscal du contribuable se trouvait en France. Il devait être imposé par la Suisse sur ses revenus provenant de l'activité lucrative réalisée à Genève, les conditions cumulatives d'une imposition par la France, figurant à l'art. 17 § 2 de 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 (CDI-F - RS 0.672.934.91) dans sa version antérieure au 4 novembre 2010 (« Conventions suisses de double imposition », AFC-CH, 1^{er} janvier 2011) n'étant pas réunies.
8. Le 10 septembre 2008, le contribuable a interjeté recours contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, devenue depuis lors, la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), elle-même devenue depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Selon l'art. 17 § 1 CDI-F, seule la France, son pays de résidence, conservait le droit d'imposer les revenus, exception faite de la rémunération de son travail relative aux 44 jours travaillés en Suisse.
9. Le 30 mars 2009, l'AFC s'est opposée au recours, reprenant et développant son argumentation.
10. Les parties ont répliqué et dupliqué les 12 et 29 juin 2009.
11. Un nouvel échange d'écritures a eu lieu les 14 août et 14 septembre 2009. Le contribuable a annexé les pièces attestant de ses séjours à l'étranger.
12. Par décision du 9 novembre 2009, la commission a rejeté le recours. Quand bien même le recourant avait exercé physiquement son activité à l'étranger pendant un certain nombre de jours, celle-ci avait produit ses effets en Suisse, au siège de la société. Sa prétention à n'être imposé que sur un revenu correspondant aux 44 jours de présence en Suisse ne trouvait aucun appui ni dans la CDI-F, ni dans les lois internes suisses.
13. Le 16 décembre 2009, le contribuable a recouru 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). Les parties ne discutaient pas qu'il était résident fiscal français. Elles divergeaient en revanche sur la notion de lieu de l'exercice de l'activité issue de l'art. 17 § 1 CDI - F.

L'interprétation de cette disposition devait se faire à la lumière de la Convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969, entrée en vigueur pour la Suisse le 6 juin 1990 (CV - RS 0.111), qui permettait, en vertu de son art. 32, de faire appel à des moyens complémentaires d'interprétation, tel que le

commentaire de l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après : OCDE). La convention fiscale signée entre la France et la Suisse étant directement inspirée du modèle de convention de l'OCDE, l'interprétation de la notion de « lieu d'exercice de l'activité » ne pouvait donc se fonder uniquement sur le droit interne ni exclure les commentaires de l'art. 15 concernant les revenus d'emploi de la convention modèle. Ledit commentaire posait en particulier l'exigence d'une présence physique du salarié à l'endroit où l'emploi était exercé. La position défendue tant par l'AFC que par la commission était en contradiction avec cette disposition. La doctrine suisse était d'ailleurs unanime sur la présence personnelle du travailleur au lieu d'exercice de l'activité professionnelle. Renoncer à une telle interprétation nécessiterait une analyse au cas par cas, en fonction des situations, des conventions fiscales applicables et des pratiques des administrations étrangères, au risque d'une instabilité juridique. En l'espèce, le contribuable exerçait en 2006 des fonctions techniques concernant les usines d'embouteillage du groupe B_____ Europe, toutes situées en dehors de Suisse. Il était donc impossible que son activité ait pu produire des effets directs dans ce pays.

M. L_____ concluait à l'annulation de la décision de la commission et de celle sur réclamation prise par l'AFC le 15 août 2008, ainsi qu'à l'octroi d'une indemnité de procédure.

14. Le 22 avril 2010, l'AFC a conclu au rejet du recours. Le contribuable faisait l'objet d'un assujettissement limité en application du droit interne suisse et de l'art. 17 § 1 CDI-F, qui s'étendait à toutes les rémunérations se rapportant directement au travail exercé en Suisse. La CDI-F ne créait pas une compétence spéciale en faveur de la France dans cette situation, sous réserve de l'exception de l'art. 17 § 2, dont les conditions n'étaient pas remplies en l'espèce. Le commentaire de l'OCDE comme moyen d'interprétation des CDI était loin de faire l'unanimité en doctrine. Ni le modèle de convention de l'OCDE ni son commentaire ne faisaient d'ailleurs partie du droit positif suisse, seules les CDI effectivement conclues restant applicables. En conséquence, seul le droit suisse était applicable à la détermination du lieu d'exercice de l'activité lucrative, en application de l'art. 3 § 2 CDI-F.

S'il fallait suivre l'argumentation du recourant, le commentaire de l'OCDE ne prévoyait le critère de la présence physique du travailleur pour déterminer le lieu d'exercice de l'activité « que dans le but de régler des cas simples où l'activité s'exerçait de manière statique dans l'un ou l'autre des Etats contractants ». Il était en conséquence abusif de tenter d'étendre la portée de ce texte au cas du recourant, dont l'activité consistait essentiellement dans des déplacements de brève durée dans de multiples Etats, mais dont le centre, ainsi que le point de départ et de retour réguliers, restait le siège de la société à Genève.

15. Les parties ont répliqué et dupliqué respectivement les 4 juin et 9 juillet 2010 en développant leur argumentation.

16. Le juge délégué a entendu les parties le 21 janvier 2011 lors d'une audience de comparution personnelle.

a. Le contribuable avait déposé une déclaration rectificative française comportant la somme de EUR 17'379.- qui constituait la contre-valeur en euros du revenu réalisé par celui-ci en Suisse pendant les 44 jours d'activité exercés dans ce pays.

L'activité déployée dans un pays tiers, à savoir ni la France ni la Suisse, avait été rattachée aux revenus devant être imposés en France.

Il avait lui-même payé le loyer de l'appartement genevois qu'il occupait et celui-ci ne lui avait pas été remboursé par son employeur. Ce dernier lui avait indiqué qu'il devait avoir une adresse permanente à Genève pour bénéficier d'un permis de séjour et être affilié à l'assurance sociale.

b. Il sollicitait l'établissement d'un nouveau bordereau d'IS, calculé sur les 44 jours de l'activité déployée en Suisse, et donc le remboursement du montant perçu en sus.

Son employeur était toujours le même. Il avait été soumis à l'IS jusqu'au 30 juin 2008. Dès le 1^{er} juillet 2008, il avait signé avec son employeur un contrat en France. Il avait également contesté les taxations reçues en 2007 et 2008.

17. A la demande du juge délégué, le contribuable a transmis le 31 janvier 2011, l'avis d'imposition initial français, le bordereau rectificatif n'ayant, selon ses dires, toujours pas été modifié à cette date, ainsi que « plusieurs décisions de taxation cantonales autorisant l'exemption du nombre de jours travaillés hors de Suisse ».

18. En date du 28 février 2011, l'AFC a transmis ses observations suite au courrier précité.

L'avis de taxation français n'était manifestement pas complet. L'art. 25 B CDI-F n'était en tout état de cause pas applicable en l'espèce. Il appartenait aux autorités fiscales françaises d'assurer l'interdiction de la double imposition effective induite par le système du crédit d'impôt, en application de l'art. 25 A CDI-F.

Quant aux « décisions » concernant d'autres contribuables invoquées par le recourant au titre de l'égalité de traitement, certaines n'en étaient pas et les autres émanant des cantons de Vaud et de Zurich ne liaient pas les autorités fiscales genevoises, dès lors qu'elles n'étaient pas conformes au droit.

19. Les parties ont été informées par courrier du 20 avril 2011 que la cause était gardée à juger.

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 de la Cour de justice, 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 LOJ ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 - dans leur teneur au 31 décembre 2010).
3. Le litige porte sur l'IS 2006.
4. « Sous réserve des dispositions des art. 18 à 21, 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 » (art. 17 § 1 CDI-F).

Selon l'art. 17 § 2 CDI-F, « Nonobstant les dispositions du § 1, les rémunérations qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre Etat contractant ne sont imposables que dans le premier Etat si :

- a) Le bénéficiaire séjourne dans l'autre Etat pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours au cours de l'année fiscale considérée ;
- b) Les rémunérations sont payées par un employeur ou au nom d'un employeur qui n'est pas résident de l'autre Etat ; et
- c) La charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a dans l'autre Etat ».

Cet article reprend la teneur de l'art. 15 Modèle de l'OCDE.

5. En l'espèce, les parties s'accordent sur le fait que le contribuable est un résident français et qu'en tant que tel, il est imposé sur ses revenus mondiaux en France. Elles admettent également qu'il doit être imposé en Suisse en raison de l'activité déployée dans cet Etat, et ce en vertu du § 1, les conditions du § 2 n'étant pas remplies. Elles divergent en revanche sur l'interprétation à donner audit § 1 et, par voie de conséquence, au revenu qu'il s'agit de taxer. Pour le contribuable, seul le revenu correspondant au nombre de jours où il a effectivement travaillé en Suisse, soit 44 jours, doit être imposé, alors que pour l'AFC et la commission, la taxation doit se faire sur la totalité du revenu perçu de la part de la société.

6. La jurisprudence récente du Tribunal fédéral prévoit à cet effet l'application aux CDI des principes d'interprétation de la CV.

Le Tribunal fédéral résume ainsi lesdits principes : « L'art. 26 (CV) prévoit que tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi. Selon son art. 31 § 1, un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but. En plus du contexte (art. 31 § 2 de la convention), il sera tenu compte de tout accord ultérieur intervenu entre les parties au sujet de l'interprétation du traité ou de l'application de ses dispositions (art. 31 § 3 let. a), de toute pratique ultérieurement suivie dans l'application du traité par laquelle est établi l'accord des parties à l'égard de l'interprétation du traité (let. b) et de toute règle pertinente de droit international applicable dans les relations entre parties (let. c). Les travaux préparatoires et les circonstances dans lesquelles le traité a été conclu constituent des moyens complémentaires d'interprétation lorsque l'interprétation donnée, conformément à l'art. 31 de la convention, laisse le sens ambigu ou obscur ou conduit à un résultat qui est manifestement absurde ou déraisonnable (art. 32 de la convention) » (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.416/2005 du 4 avril 2006, consid. 3.3.1).

7. Selon le commentaire sur l'art. 15 de l'OCDE, dont la teneur est la même que l'art. 17 CDI-F, « le § 1 pose la règle générale applicable en matière d'imposition des revenus provenant d'activités salariées (...) selon laquelle ces revenus sont imposables dans l'Etat où l'emploi salarié est effectivement exercé. L'emploi est exercé à l'endroit où le salarié est physiquement présent lorsqu'il exerce les activités au titre desquelles les revenus liés à l'emploi sont payés. Ceci implique notamment qu'un résident d'un Etat contractant qui perçoit une rémunération au titre d'un emploi salarié, de sources situées dans l'autre Etat contractant, ne peut être imposé dans cet autre Etat en raison de cette rémunération du seul fait que les résultats de ce travail sont exploités dans ce dernier Etat ».

8. La doctrine suisse est unanime sur le fait que la présence personnelle du travailleur sur un territoire donné est décisive et non pas son lieu de domicile, ni celui où les résultats du travail sont exploités (X. OBERSON, Précis de droit

fiscal international, Berne 2009, n. 544 ; J-M. RIVIER, Droit fiscal suisse. Le droit fiscal international, Neuchâtel 1983, p. 138).

9. Le Tribunal fédéral accorde désormais une importance considérable au commentaire de l'OCDE et s'y réfère fréquemment (ATF 102 Ib 269 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.416/2005 du 4 avril 2006, consid. 2.4.5). Dans l'arrêt de principe du 4 avril 2006 précité, le Tribunal fédéral a ainsi jugé qu'en tant qu'Etat membre de l'OCDE, la Suisse et le Danemark « sont (étaient) tenus de prendre en considération » la convention modèle ainsi que les commentaires y relatifs (consid. 3.4.5.) (X. OBERSON, Précis de droit fiscal international, Berne 2009, n. 98).

Les commentaires ultérieurs à la convention modèle pouvaient servir d'outil d'interprétation, puisqu'il ne s'agissait pas de modifier volontairement le contenu de dispositions préexistantes (consid. 3.4.5.)

Aussi, la mise à jour du modèle de convention de l'OCDE du 17 juillet 2008 concernant le revenu et la fortune et ses commentaires peuvent être utilisés dans l'interprétation des dispositions déterminantes pour le cas d'espèce.

10. La commission a interprété cette notion au regard du droit interne suisse par le renvoi de l'art. 3 § 2 CDI-F, dont la teneur est identique à l'art. 3 § 2 OCDE. La portée de cette disposition doit toutefois être envisagée en dernier ressort lorsque toutes les autres méthodes d'interprétation du droit international public n'ont pas permis de dégager un résultat clair, ceci pour éviter des résultats contraires aux objectifs de la CDI (dans ce sens X. OBERSON, op. cit. n. 105 et les références jurisprudentielles citées).

11. En l'espèce, point n'est besoin de recourir au droit interne suisse, puisque le commentaire de l'OCDE répond à la question posée. Ainsi, l'activité du contribuable est exercée en Suisse dans la mesure où celui-ci est présent physiquement. Lorsqu'il est à l'étranger, il ne peut être imposé en Suisse, même si le résultat de son activité profite à la société sise en Suisse.

Dans sa réponse au recours, l'AFC a admis que les pièces versées par le recourant attestent de la réalité et des détails de ses déplacements professionnels bien qu'elles aient été fournies tardivement. Elle ne conteste donc pas le fait que celui-ci a effectivement travaillé en Suisse 44 jours. Ce point est confirmé par la société.

12. Par ailleurs, la question de savoir comment le contribuable, résident français, est imposé en France, est irrelevante selon le principe fondamental de l'effet négatif des CDI. Une CDI ne contient que des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des Etats contractants et ne saurait fonder l'imposition en elle-même. En conséquence, la CDI se limite à prévenir la double imposition

découlant de la collision des normes de droit interne. « Le pouvoir de prélever un impôt ne peut découler que des règles internes de l'Etat qui dispose de cette compétence » (X. OBERSON, Précis de droit fiscal international, 3^{ème} éd., p. 43 n. 119 et les références jurisprudentielles citées).

La CDI-F prévoit à cet effet le mécanisme du crédit d'impôt imputable sur l'impôt français pour la part prélevée en Suisse (art. 25 § 1 CDI-F). Le recourant a versé à la procédure la déclaration rectificative de l'impôt sur les revenus 2006 à l'attention du Centre des impôts de Dunkerque (France) mentionnant les jours d'activité hors de Suisse. L'imposition de ces jours relève toutefois exclusivement du droit interne français en application du principe précité.

La façon dont les 316 autres jours seront pris en considération dans le cadre de la taxation française ne saurait jouer un rôle dans la détermination du nombre de jours à retenir comme base du prélèvement de l'IS en Suisse.

En conséquence, ce sont bien 44 jours sur 360 jours qui doivent faire l'objet de la taxation et non 360 jours.

13. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis et la décision de la commission annulée. Le dossier sera renvoyé à l'AFC pour qu'elle établisse un nouveau bordereau d'IS 2006 calculé sur 44 jours.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de l'AFC et une indemnité de procédure de CHF 2'000.- sera allouée au recourant, à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 16 décembre 2009 par Monsieur L_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 9 novembre 2009 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 9 novembre 2009 ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour établissement d'un nouveau bordereau d'impôt à la source au titre de l'année 2006 ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de l'administration fiscale cantonale ;

alloue une indemnité de procédure de CHF 2'000.- à Monsieur L_____ à la charge de l'Etat de Genève ;

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 ;

communique le présent arrêt à Ernst & Young S.A., mandataire de Monsieur L_____, à l'administration fiscale cantonale, 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 :

C. Derpich

la présidente siégeant :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :