

BGer 9C 155/2025 vom 22. Mai 2025

Bundesgericht, 2025-05-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_155_2025

FR: TF 9C 155/2025 du 22 mai 2025

IT: TF 9C 155/2025 del 22 maggio 2025

Regeste

Impôt cantonal et communal, impôt fédéral direct, périodes fiscales 2014 à 2020 | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1

La Cour de justice a rendu un seul arrêt valant tant pour l'IFD que pour l'ICC, ce qui est admissible lorsque la question juridique à trancher est, comme en l'espèce, réglée de la même façon en droit fédéral et dans le droit cantonal harmonisé (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1).

E. 2.1

Le recourant n'a pas indiqué par quelle voie de droit il procédait devant le Tribunal fédéral, ce qui ne lui nuit pas si son recours remplit les exigences légales de la voie de droit qui lui est ouverte (ATF 148 I 160 consid. 1.1). L'arrêt attaqué a été rendu dans un domaine qui ressortit au droit public et qui ne tombe pas sous l'une des exceptions de l' art. 83 LTF . Partant, la voie du recours en matière de droit public est ouverte en application de l' art. 82 let. a LTF (cf. aussi les art. 146 LIFD [RS 642.11] pour l'IFD et, s'agissant d'une matière harmonisée, l' art. 73 al. 1 LHID [RS 642.14] pour l'ICC).

E. 2.2

Selon l' art. 42 al. 1 LTF , les mémoires doivent indiquer les conclusions. Selon un principe général de procédure, les conclusions constatatoires ne sont recevables que lorsque des conclusions condamnatoires ou formatrices sont exclues (ATF 141 II 113 consid. 1.7; 135 I 119 consid. 4). L'interdiction du formalisme excessif commande toutefois d'interpréter les conclusions à la lumière de la motivation, selon le principe de la confiance (cf. ATF 137 II 313 consid. 1.3). En l'espèce, la conclusion par laquelle le recourant demande au Tribunal fédéral de statuer sur l'existence d'une réglementation fiscale qui lui imposerait une "obligation déclarative" à Genève est une conclusion constatatoire irrecevable. On peut toutefois déduire de la lecture de son mémoire qu'il demande que l'arrêt cantonal soit réformé en ce sens que son recours soit admis et que les décisions de taxation d'office des périodes fiscales 2014 à 2020 soient annulées, tant en ce qui concerne l'IFD que l'ICC. Il convient donc de ne pas se montrer trop formaliste et d'admettre la recevabilité de cette conclusion ainsi interprétée. En revanche, la conclusion par laquelle le recourant demande au Tribunal fédéral de condamner l'Administration cantonale à lui verser des montants à titre de compensations est irrecevable. En effet, l'objet du litige devant le Tribunal fédéral ne peut pas s'étendre au-delà de l'objet de la contestation, lequel est déterminé par l'arrêt attaqué (ATF 142 I 155 consid. 4.4.2). Or en l'espèce l'arrêt attaqué ne statue pas sur ces points, qui ne faisaient pas partie de l'objet de la contestation.

E. 2.3

Pour le surplus, le recours, dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF) rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF), a été formé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les autres formes prescrites (art. 42 LTF) par le recourant, qui a qualité pour agir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière sur le recours, dans la mesure de sa recevabilité, en tant que recours en matière de droit public.

E. 3.1

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Il examine en principe librement la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID, à moins que les dispositions de cette loi fédérale ne laissent une marge de manoeuvre aux cantons. Dans ce dernier cas, son pouvoir d'examen se limite aux griefs constitutionnels invoqués de manière conforme aux exigences de l' art. 106 al. 2 LTF (ATF 150 II 346 consid. 1.5.2 et les références).

E. 3.2

Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF).

E. 4

L'objet du litige porte sur le point de savoir si c'est à bon droit que la Cour de justice a jugé que le recourant était assujéti de manière limitée à l'impôt en Suisse, respectivement dans le canton de Genève, sur son revenu d'activité lucrative dépendante, et qu'elle a dès lors confirmé les décisions de taxation d'office que l'Administration cantonale a notifiées à l'intéressé ensuite de son refus de lui adresser des déclarations fiscales pour les périodes fiscales 2014 à 2020.

E. 5

Le recourant conteste le droit de la Suisse, respectivement du canton de Genève, de le soumettre à l'impôt sur le revenu de son activité lucrative dépendante exercée à Genève, au motif qu'il a sa résidence fiscale en France et qu'il n'est donc pas assujéti à l'impôt en Suisse. Il fait aussi valoir qu'il n'y a pas de base légale lui imposant d'adresser une déclaration d'impôt à l'Administration cantonale pour déclarer son revenu d'activité.

E. 5.1

Pour ce qui concerne l'assujétissement à l'impôt du recourant, la Cour de justice a correctement exposé les règles et principes applicables dans cette situation internationale. Elle a ainsi d'abord rappelé à juste titre qu'en vertu du droit interne, les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont, comme le recourant, ni domiciliées ni en séjour en Suisse, respectivement dans le canton, y sont néanmoins assujéties à l'impôt si elles y exercent une activité lucrative (art. 5 al. 1 let. a LIFD pour l'IFD; art. 3 al. 2 let. a de la loi cantonale genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques [LIPP; rsGE D 3 08] pour l'ICC), cet assujétissement étant toutefois limité au revenu de cette activité (cf. art. 6 al. 2 LIFD ; art. 5 al. 2 LIPP). Il suffit donc de renvoyer à la motivation de l'arrêt attaqué (art. 109 al. 3 LTF). Au plan international, la Cour de justice a aussi correctement rappelé que l'art. 17 par. 1 CDI CH-FR prévoit que le salaire est en principe imposable dans l'État où l'emploi est exercé, mais qu'une exception en faveur de l'État de

résidence est prévue à l'art. 17 par. 2 CDI CH-FR si certaines conditions sont cumulativement remplies, dont celle selon laquelle le bénéficiaire (soit le salarié) 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 (art. 17 par. 2 let. a CDI CH-FR). À ce sujet, la Cour de justice a retenu à juste titre que le critère du séjour de l'art. 17 par. 2 let. a CDI CH-FR renvoie au nombre de jours de présence physique (de travail) sur le sol de l'État d'activité. Le Tribunal fédéral l'a du reste expliqué à deux reprises au recourant dans les causes relatives à la taxation des périodes fiscales 2011 et 2012 (arrêts 2C_436/2016 du 21 décembre 2016 consid. 6.5; 2C_254/2019 du 2 avril 2019 consid. 5.2). C'est donc manifestement en vain que le recourant persiste à soutenir que le critère de l'art. 17 par. 2 CDI CH-FR renverrait au centre de ses intérêts vitaux. Comme il ressort par ailleurs des faits constatés dans l'arrêt attaqué que le recourant a exercé son activité lucrative dépendante dans le canton de Genève plus de 183 jours par an durant les périodes fiscales litigieuses, ce qu'il ne conteste du reste pas, la première condition de l'art. 17 par. 2 let. a CDI-FR n'est pas remplie. Par conséquent, la CDI CH-FR ne limite pas le droit de la Suisse d'imposer le revenu d'activité lucrative dépendante que le recourant a réalisé en Suisse durant les périodes fiscales litigieuses.

E. 5.2

C'est ensuite à tort que le recourant soutient qu'il n'est pas tenu d'adresser une déclaration d'impôt à l'Administration cantonale parce qu'il n'existerait pas de base légale lui imposant de se soumettre à une procédure d'imposition ordinaire.

E. 5.2.1

En principe, les travailleurs qui, sans être domiciliés ni en séjour en Suisse, respectivement dans un canton, y exercent une activité lucrative dépendante pendant de courtes périodes, durant la semaine ou comme frontaliers sont assujettis en Suisse, respectivement dans le canton, à un impôt perçu à la source sur le revenu de cette activité (cf. ATF 149 II 177 consid. 5.1 et la mention des dispositions fédérales et cantonales genevoises applicables, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2020). Alors que l'impôt sur le revenu est perçu selon une procédure de taxation mixte, qui implique le dépôt d'une déclaration d'impôt par le contribuable, l'impôt à la source repose sur le principe de l'auto-taxation et est perçu par le débiteur de la prestation imposable à savoir, lorsqu'il concerne le revenu du travail, par l'employeur (ATF 149 II 177 consid. 5.3).

E. 5.2.2

Si, comme tel est le cas de la délégation de l'Union européenne auprès de B. _____ (supra consid. A.a), un employeur n'est, en raison de son statut (débiteur à l'étranger), pas obligé de retenir à la source l'impôt sur le salaire d'un employé dont le revenu est imposable en Suisse et qu'il n'y procède pas, cela ne signifie pas pour autant que cet employé n'est pas tenu de payer l'IFD et l'ICC sur le revenu de son activité lucrative dépendante s'il est assujetti à l'impôt sur le revenu de cette activité. L'impôt à la source est en effet une modalité de perception de l'IFD et l'ICC en ce sens qu'il vient se substituer à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal et communal perçus selon la procédure ordinaire (cf. ATF 149 II 177 consid. 5.2). Comme l'a déjà souligné le Tribunal fédéral dans les deux causes concernant le recourant (arrêts 2C_254/2019 du 2 avril 2019 consid. 5.2; 2C_436/2016 du 21 décembre 2016 consid. 5.3), il ne faut donc pas confondre la question de l'assujettissement à l'impôt avec celle de ses modalités de perception. Il s'ensuit que si l'IFD

et l'ICC ne sont pas prélevés à la source par l'employeur, parce que celui-ci n'y est pas tenu, ils doivent l'être selon la procédure ordinaire, soit au moyen du dépôt d'une déclaration d'impôt, en application des art. 124 al. 1 LIFD pour l'IFD et de l'art. 26 al. 1 de la loi cantonale genevoise du 4 octobre 2001 sur la procédure fiscale (LPFisc; D 3 17) pour l'ICC. C'est donc à tort que le recourant soutient qu'il n'existe pas de base légale pour lui imposer le dépôt d'une déclaration d'impôt.

E. 6

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours dans la mesure où il est recevable, en application de la procédure simplifiée de l' art. 109 al. 2 let. a LTF . Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.