

GE_GERICHTE ATA/152/2009 vom 24. März 2009

GE Cour de justice, 2009-03-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_152_2009

FR: GE_GERICHTE ATA/152/2009 du 24 mars 2009

IT: GE_GERICHTE ATA/152/2009 del 24 marzo 2009

Regeste

Résumé: Demande d'un frontalier de nationalité suisse demeurant en France et travaillant à Genève de pouvoir bénéficier des mêmes déductions fiscales que les citoyens suisses résidant dans cette cité. N'a pas d'intérêt digne de protection le contribuable qui conteste une décision de la commission de recours lui déniait droit aux déductions fiscales qu'il demande si pour d'autres motifs, cette juridiction arrive à un taux d'imposition zéro. Pour les mêmes raisons, cette personne ne peut demander que l'Etat soit condamné au paiement des frais de procédure. Le Tribunal administratif n'est pas compétent pour statuer sur une demande d'indemnité pour tort moral. Le contribuable qui a adressé un recours à la mauvaise autorité et a expressément demandé à cette dernière de ne pas le transmettre à la bonne autorité, ne peut ensuite se plaindre de la forclusion. Ambiguïté de la qualification donnée par l'AFC à ses décisions rendues "sur demande de rectification" et "sur réclamation". Voies de recours contre ces différentes décisions. Principe de non-discrimination entre un frontalier de nationalité suisse résidant en France et les contribuables suisses résidant à Genève. Qualité d'un citoyen suisse pour soulever ce moyen. Portée de la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes rendue en matière d'imposition à la source. Compatibilité du droit genevois de l'imposition à la source avec l'ALCP et la convention France-Suisse d'interdiction de double imposition.

Erwägungen

E. 1

En application de l'article 70 LPA, il convient de joindre, sous le numéro A/696/2008, les causes A/696/2008 et A/4804/2008, qui opposent les mêmes parties et se rapportent à une cause juridique commune.

E. 2

Le 18 septembre 2008, le Grand Conseil de la République et canton de Genève a modifié la loi d'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 (LOJ - E 2 05), notamment en créant une commission de recours en matière administrative compétente (art. 56X LOJ) pour connaître, en première instance, des décisions sur réclamation prises par l'administration fiscale cantonale, en application de l'article 7 LPFisc. Ces dispositions sont entrées en vigueur le 1er janvier 2009. Toutefois selon la disposition transitoire adoptée par le législateur (art. 162 al. 4 LOJ), le Tribunal administratif reste compétent pour trancher les recours dont il a été saisi contre les décisions rendues par la commission cantonale de recours en matière d'impôts avant le 1er janvier 2009.

E. 3

Les recours interjetés auprès du tribunal de céans les 1er mars et 29 décembre 2008 contre les décisions de la commission du 28 janvier et du 24 novembre 2008, l'ont été dans les

délais et devant l'autorité compétente. Il sont donc recevables, sous les réserves suivantes.
Le recourant n'a pas d'intérêt digne

- 18/29 - A/2931/2008 de protection pour contester son imposition 2007, que la commission a ramené à CHF 0.-. De même, il n'a pas qualité pour demander que les frais de procédure soient mis à la charge de l'Etat. En effet, une telle condamnation ne modifie en rien sa situation personnelle. Sa demande d'indemnité pour tort moral n'est pas non plus recevable, le tribunal de céans n'étant pas compétent pour statuer (art. 7 al. 1er de la loi sur la responsabilité de l'Etat et des communes du 24 février 1989 ; LREC - A 2 40). I.
Recevabilité des recours déferés devant la commission : Impôt à la source 2001 :

E. 4

Selon l'article 49 alinéa 1er LPFisc (applicable par renvoi de l'article 24 LISP), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation du département en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts. Le délai commence à courir le lendemain de la notification (art. 41 al. 1er et 49 al. 4 LPFisc). Passé ce délai, une réclamation tardive n'est recevable que si le contribuable établit que, par suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de présenter sa réclamation en temps utile et qu'il l'a déposée dans les 30 jours après la fin de l'empêchement (art. 41 al. 3 LPFisc).

E. 5

a. Concernant l'année 2001, la décision rendue sur réclamation par l'AFC du 16 juillet 2002 indiquait la voie et le délai de recours à la commission. Cette décision a été reçue par le contribuable le 18 juillet 2002. Ce jour-là, le contribuable a adressé un courrier à l'AFC contestant cette décision, mais précisant très clairement qu'il ne souhaitait pas que sa lettre soit considérée comme un recours. On ne saurait, dès lors, faire grief à l'autorité de n'avoir pas transmis cette missive à la commission, comme le lui prescrivait l'article 41 alinéa 2 LPFisc. Entre ce moment et l'échéance du délai de 30 jours, le contribuable n'a pas recouru à la commission. Il allègue, pour justifier cette situation, qu'il ne disposait pas des éléments suffisants pour se déterminer sur l'opportunité d'un recours et pour préparer, le cas échéant, utilement sa défense ; il aurait eu besoin, pour cela, de la structure du barème de l'impôt à la source, qu'il n'avait pu se procurer qu'après de très nombreux échanges avec l'administration, fin 2004. Cette circonstance ne constitue pas un empêchement au sens de l'article 41 alinéa 3 LPFisc. Elle ne privait pas le contribuable d'interjeter un recours pour préserver ses droits, en subordonnant éventuellement son retrait à la production par l'AFC de ce document. Cette mesure relevait de l'instruction du recours et non de son dépôt. La taxation est donc bien entrée en force à l'échéance du délai légal.

b. Quant à la décision de l'AFC du 28 mars 2003, rendue suite à la demande de reconsidération du contribuable du 14 novembre 2002, elle a réformé la taxation entrée en force sous le seul angle du fait nouveau que constituait la votation

- 19/29 - A/2931/2008 populaire de 2002 (application du barème voté). Cette décision aurait pu faire l'objet d'un recours uniquement sur le fait nouveau invoqué (art. 48 let. b et 4 let. a LPA). Faute d'un recours, cette décision est également entrée en force.

Le recours interjeté le 16 avril 2005 par le contribuable à la commission contre sa taxation 2001 était donc irrecevable pour cause de tardiveté.

E. 6

Enfin, il y a lieu à révision lorsque, dans une affaire réglée par une décision définitive, il apparaît notamment que des faits ou des moyens de preuve nouveaux et importants existent, que le recourant ne pouvait connaître ou invoquer dans la procédure précédente (art. 80 let. b LPA).

En l'espèce, aucun cas de révision n'étant réalisé, la demande du recourant à cet égard était également irrecevable.

Le recours à la commission était ainsi irrecevable. Impôt à la source 2002 :

E. 7

S'agissant de la taxation 2002, l'AFC a rendu sa décision sur réclamation le 28 juillet 2003. Le recourant a recouru contre celle-ci auprès de la commission le 16 avril 2005, soit plusieurs mois après son entrée en force. Pour justifier son retard, M. V _____ invoque les mêmes arguments que pour 2001. Son recours à la commission était irrecevable pour les mêmes motifs que ceux précédemment exposés. Impôt à la source 2003 :

E. 8

Le bordereau rectificatif visant la taxation 2003, daté du 30 août 2004, a fait l'objet d'une réclamation, qui a donné lieu à une décision de l'AFC le 9 mars 2005, dont le recourant indique qu'elle lui a été notifiée le jour même.

Dans ces conditions, et pour les raisons avancées ci-dessus, son recours du 16 avril 2005 à la commission était irrecevable pour tardiveté. Impôt à la source 2004 :

E. 9

Selon l'article 3 RISP, l'AFC rectifie l'imposition, après la fin de l'exercice, lorsque les époux, faisant ménage commun, exercent tous deux une activité lucrative dans le canton et sont, de ce fait, soumis à la retenue calculée selon le barème A, sans charges de famille (let. a) ; lorsque le contribuable a exercé au cours de l'exercice plusieurs activités (let. b) ; lorsque, en plus des revenus de son activité lucrative, le contribuable a acquis des revenus en compensation au sens de l'article 2 (indemnités pour maladie, etc. ; let. c).

A teneur de l'article 4 dudit règlement, sur réclamation du contribuable (art. 23 de la loi), l'AFC admet les déductions supplémentaires suivantes : les

- 20/29 - A/2931/2008 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 en matière de prévoyance et par la loi LIPP-V (let. a) ; les pensions alimentaires et les contributions d'entretien au sens de l'article 5 de la loi LIPP-V (let. b) ; les frais de garde au sens et dans les limites admises par l'article 7 de la loi LIPP-V (let. c).

L'article 23 alinéa 2 LISP, auquel l'article 4 RISP renvoie, dispose que le contribuable qui conteste le montant de la retenue à la source qui lui est faite peut déposer une réclamation écrite et motivée auprès du département. La décision sur réclamation peut faire l'objet d'un recours auprès de la commission (art. 24 LISP et 49 LPFisc).

E. 10

Le contribuable a contesté sa taxation 2004 auprès de l'AFC le 13 janvier 2005, soit dans les délais légaux. Avant d'avoir obtenu une décision sur réclamation, il a « recouru » auprès de

la commission. Prématuré, ce recours était irrecevable.

L'AFC s'est prononcée sur sa contestation le 2 mai 2005, en indiquant que la voie de la réclamation était ouverte contre sa propre décision. La question se pose de savoir s'il s'agit d'une décision de rectification (art 3 RISP) ou de réclamation (art. 4 RIS et 23 LISP). Dans sa lettre du 13 janvier 2005 adressée à cette autorité, le contribuable avait exprimé clairement qu'il demandait, outre la déduction de son 3ème pilier A figurant dans les motifs de « rectification » de l'imposition (art. 3 RISP), que soient défalqués d'autres frais en application du principe de non-discrimination (art. 4 RISP). L'AFC s'est déterminée sur ce point, en indiquant qu'« aucune autre déduction ne pouvait être admise ». La décision de l'AFC précitée, même si elle n'en remplissait pas nécessairement toutes les conditions, pouvait donc être considérée par le contribuable comme une décision sur réclamation au sens de l'article 4 RISP. Ce dernier n'avait en effet pas de raison de contester une nouvelle fois, auprès de la même autorité, un point que celle-ci avait déjà tranché.

La pratique de l'AFC n'est pas homogène quant à la qualification des décisions qu'elle rend sur demande de rectification et sur réclamation. Pour la taxation 2005 du contribuable, l'AFC a admis la voie directe à la commission après sa première décision, alors que la contestation portait rigoureusement sur les mêmes points que pour l'année 2004 (avec en plus le rachat d'assurance en 2005).

Devant une pratique aussi instable, il est difficile pour le contribuable de savoir s'il doit recourir à la commission ou déposer une réclamation. La situation n'est en outre pas exempte de dangers pour lui, car la mention erronée d'une voie de droit ne confère pas un droit de recours. Dans ces conditions, la décision de l'AFC du 2 mai 2005 pouvait être légitimement considérée comme une décision

- 21/29 - A/2931/2008 sur réclamation, contre laquelle un recours était ouvert auprès de la commission. Le délai de recours était de 30 jours. Or, dans des écritures complémentaires au recours du 16 avril 2005, datées du 13 mai 2005, le contribuable a demandé pour la deuxième fois à la commission d'annuler la taxation litigieuse. Les conclusions du recourant étaient claires sur ce point ; et elles n'étaient à ce moment-là ni tardives, ni prématurées.

La commission aurait donc dû déclarer recevable le recours du 13 mai 2005 contre la décision du 2 mai 2005. Il est toutefois inutile de lui renvoyer la cause. En effet, les griefs soulevés par le recourant à l'encontre de cette décision sont les mêmes que ceux invoqués dans ses recours subséquents. La commission les ayant tous rejetés, il se justifie d'entrer en matière sur le recours.

Impôt à la source 2005 :

E. 11

Par bordereau daté du 28 août 2006, l'AFC a « rectifié » l'imposition 2005.

E. 12

Le contribuable a interjeté un recours contre cette décision auprès de la commission le 21 septembre 2006, soit moins de 30 jours après la notification de la décision.

E. 13

L'AFC n'a pas contesté la recevabilité de ce recours, comme elle l'avait fait pour 2004. La commission a admis cette recevabilité, tout en émettant des doutes sur la question de savoir si la décision attaquée était une décision de rectification (art. 3 RISP) ou de réclamation (art.

4 RISP).

Pour les mêmes raisons que celles développées dans le cadre de l'IS 2004, le recours à la commission était recevable, ainsi que l'a relevé cette dernière. Impôt à la source 2006 :

E. 14

Le contribuable a demandé le réexamen de sa taxation 2006 le 8 mars 2007 en faisant valoir des déductions visées tant par l'article 3 que par l'article 4 RISP. L'AFC a modifié l'imposition le 25 juin 2007 en admettant toujours les mêmes déductions et en rejetant les autres. Le contribuable a recouru contre cette décision auprès de la commission, qui a transmis, pour compétence, le recours (considéré comme une réclamation) à l'AFC, au motif que cette autorité n'avait pas statué sur tous les points abordés et qui a ensuite rayé la cause du rôle. Le contribuable s'étant opposé à cette transmission, la commission a finalement enregistré l'acte comme un recours et l'a jugé recevable.

Comme pour les IS 2004 et 2005, on ne sait pas si les décisions rendues sont des décisions de rectification ou de réclamation. Le recours à la commission était donc recevable, pour les mêmes raisons.

La décision sur recevabilité de la commission doit donc être confirmée.

- 22/29 - A/2931/2008 Impôt à la source 2007 :

E. 15

Le contribuable a été taxé en 2007 pour des indemnités reçues cette année-là par la banque qui l'avait licencié avec effet au 31 octobre 2006. Il a recouru auprès de la commission le 6 février 2008 contre la décision de l'AFC du 15 janvier 2008. Son recours à la commission était donc bien recevable, comme l'a jugé cette juridiction.

Toutefois, comme exposé ci-dessus, la commission ayant donné droit aux conclusions du recourant, ce dernier n'est plus recevable à la contester devant le tribunal de céans.

E. 16

Ces points ayant été tranchés, seules demeurent encore ouvertes les questions portant sur la validité matérielle des taxations 2004, 2005 et 2006, la fixation des émoluments de procédure de CHF 1'000.- et de CHF 300.- par la commission, ainsi que les demandes d'indemnité pour les frais de procédure. II. Validité matérielle des taxations 2004, 2005 et 2006 :

E. 17

Le recourant considère que le système de l'imposition à la source, tel qu'il est pratiqué à Genève, discrimine les frontaliers par rapport aux résidents genevois, d'une manière qui viole l'interdiction de discrimination garantie par les accords internationaux et la constitution fédérale.

E. 18

Selon l'article 7 LISP, les travailleurs qui, sans être domiciliés ni en séjour en Suisse, exercent une activité lucrative dépendante, sont soumis à l'impôt à la source sur le revenu de leur activité conformément aux articles 2 à 4. L'impôt est calculé sur le revenu brut (art. 2 al. 1er LISP). Sont imposables tous les revenus provenant d'une activité pour le compte d'autrui, y compris les revenus accessoires tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les

pourboires et autres avantages appréciables en argent, de même que les revenus acquis en compensation tels que les indemnités journalières des assurances-maladie, d'assurances contre les accidents ou de l'assurance-chômage (art. 2 al. 2 LISP).

E. 19

Le système de l'impôt à la source est ancré aux articles 83 et suivants LIFD pour l'impôt fédéral direct et aux articles 32 et suivants LHID (en relation avec l'art. 36 al. 1er let. a LHID), 1 et suivants LISP et 1 et suivants RISP. Il a pour fonction de se substituer aux impôts fédéral, cantonal et communal perçus selon la procédure ordinaire (art. 32 al. 1er 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. 1er LHID et 3 al. 1er LISP). Selon l'article 86 LIFD, le barème tient compte des frais professionnels (art. 26) et des primes et cotisations d'assurances (art. 33 al. 1er let. d [AVS, AI, prévoyance professionnelle], f [chômage et accident obligatoire] et g [vie, maladie et accident] LIFD) sous forme de forfait,

- 23/29 - A/2931/2008 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. 1er LIFD, 33 al. 3 LHID et 4 al. 1er 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 en matière de prévoyance et par la loi LIPP-V (3ème pilier A), les pensions alimentaires et les contributions d'entretien au sens de l'article 5 de la loi LIPP-V, ainsi que les frais de garde au sens et dans les limites admises par l'article 7 de la loi LIPP-V (art. 4 RISP et 2 let. b LIPP-V).

E. 20

Selon l'article 2 ALCP, les ressortissants d'une partie contractante qui séjournent légalement sur le territoire d'une autre partie contractante ne sont pas, dans l'application et conformément aux dispositions des annexes I, II et III de cet accord, discriminés en raison de leur nationalité. L'article 26 alinéa 1er de la CDI dispose pour sa part que les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat se trouvant dans la même situation. Enfin, selon l'article 8 Cst., nul ne doit subir de discrimination du fait notamment de son origine ou de son mode de vie.

E. 21

Les dispositions figurant dans les textes susmentionnés ne prohibent - prima facie - que les discriminations fondées sur la nationalité. On voit mal, dès lors, a priori, comment le contribuable pourrait s'en prévaloir en étant de nationalité suisse.

D'après la CJCE, peut se prévaloir des garanties de non-discrimination contre son Etat d'origine, la personne établie à l'étranger mais travaillant dans l'Etat dont elle est ressortissante, lorsqu'elle se plaint d'être taxée plus lourdement qu'une personne résidant dans ce dernier Etat (ACJCE Asscher du 27 juin 1996 § 32, aff. C-107-94 qui concerne un ressortissant néerlandais établi en Belgique agissant contre les Pays-Bas ; ACJCE Gilly du

12 mai 1998 § 21 et 22, aff. C- 336/96 qui vise le cas d'une ressortissante allemande domiciliée en France et agissant contre l'Etat allemand). La jurisprudence précise que ces principes s'appliquent aux travailleurs dépendants (ACJCE Asscher précité, §29).

E. 22

Selon l'article 16 alinéa 2 ALCP, pour atteindre les objectifs visés par l'accord, les parties contractantes prendront toutes les mesures nécessaires pour que les droits et obligations équivalant à ceux contenus dans les actes juridiques de la Communauté européenne auxquels il est fait référence trouvent application dans leurs relations (al. 1er). Dans la mesure où l'application de l'accord implique des notions de droit communautaire, il sera tenu compte de la jurisprudence

- 24/29 - A/2931/2008 pertinente de la CJCE antérieure à la date de sa signature (soit avant le 21 juin 1999). La jurisprudence postérieure à la date de la signature du présent accord sera communiquée à la Suisse. En vue d'assurer le bon fonctionnement de l'accord, à la demande d'une partie contractante, le comité mixte déterminera les implications de cette jurisprudence.

Dès lors que les arrêts précités sont antérieurs au 21 juin 1999, qu'ils concernent le cercle général des personnes pouvant invoquer le principe de non- discrimination et que ce principe a été repris dans l'accord, il en sera tenu compte.

Ainsi, bien qu'il soit de nationalité suisse, M. V _____ a qualité pour se plaindre d'une discrimination contre son Etat d'origine.

E. 23

Sur la portée matérielle qu'il convient de donner au principe de non- discrimination en droit fiscal interne, le recourant se prévaut de la jurisprudence rendue en la matière par la CJCE, ainsi que des directives et recommandations européennes. Il prétend que ces sources sont directement applicables en droit suisse. C'est méconnaître les engagements pris par la Suisse dans le cadre de ces accords, qui ne sont que sectoriels, sont pourvus de mécanismes de régulation propres et ne consacrent pas une participation pleine et entière au marché intérieur de la Communauté européenne (ATF 130 II 113 consid. 6.1. p. 120 ; Message du Conseil fédéral du 23 juin 1999 relatif à l'approbation des accords sectoriels entre la Suisse et la CE, FF 1999 p. 5440 ss, 5473 ; R. BIEBER, Quelques remarques à l'occasion de l'entrée en vigueur des accords bilatéraux Suisse-CE, in Mélanges en l'honneur de Bernard Dutoit, Genève 2002, p. 13 ss, 14).

Selon le Tribunal fédéral, lorsqu'il est amené à interpréter l'ALCP, le juge suisse doit tenir compte du fait que la plupart des arrêts de la CJCE sont rendus dans le cadre d'une procédure spéciale dite de renvoi préjudiciel (ATF 130 II 113 consid. 6.1. p. 120). Cette procédure comporte en effet des propriétés qui ne sont pas sans conséquences pour apprécier la portée de cette jurisprudence dans l'ordre juridique suisse. En particulier, le renvoi préjudiciel est un instrument de coopération judiciaire qui vise à assurer une application uniforme du droit communautaire sans porter atteinte à l'autonomie dont jouissent les juridictions nationales : la CJCE se limite à répondre aux questions d'interprétation du droit communautaire que lui adressent les juges nationaux, tandis que ces derniers restent seuls à statuer sur le fond en tenant compte des circonstances de faits et de droit des affaires dont ils sont saisis (cf. arrêt de la CJCE du 18 octobre 1990, Dzodzi, aff. jointes C-297/88 et C-197/89, Rec. 1990, p. I-3763, points 31 ss ; J.- P. JACQUÉ, Droit

institutionnel de l'Union européenne, Paris 2001, nos 1090/1091 et les références citées). Cette répartition des rôles a notamment pour effet que la CJCE s'abstient généralement d'examiner des questions qui relèvent de l'appréciation du juge national, tels les faits ou leur exactitude ; elle veille également à rester dans le cadre de la demande et évite d'aborder une question que le juge national n'a pas posée ou a refusé de poser (J.-P. JACQUÉ, op. cit., n° - 25/29 - A/2931/2008 1101). Si ce dernier désire poser une nouvelle question de droit ou soumettre des éléments nouveaux ou s'il se heurte à des difficultés de compréhension ou d'interprétation d'un arrêt, il peut saisir à nouveau la CJCE ; il y est même tenu lorsqu'il statue en dernier ressort (ATF 130 II 113 consid. 6.1. p. 120).

Un tel mécanisme de coopération judiciaire n'existe pas entre la Suisse et la Communauté européenne et ses Etats membres. Confronté à un problème d'interprétation, le juge suisse n'a donc ni l'obligation ni même la possibilité de se référer à la CJCE mais doit le résoudre seul, en se conformant aux règles d'interprétation habituelles déduites de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV - RS 0.111 ; ATF 113 II 113 consid. 6.1. p. 120). L'article 31 paragraphe 1 de cette convention prescrit que les traités doivent s'interpréter 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 (cf. F. FILLIEZ, Application des accords sectoriels par les juridictions suisses: quelques repères, in D. FELDER/C. KADDOUS [éd.], Bilaterale Abkommen Schweiz-EU, 2001, p. 183 ss, 201 ss).

Il résulte de ce qui précède que les arrêts de la CJCE fondés sur des notions ou des considérations dépassant le cadre relativement étroit des accords sectoriels ne sauraient donc, sans autre examen, être transposés dans l'ordre juridique suisse et que les engagements pris par la Suisse en matière de non-discrimination doivent être interprétés.

Il convient donc, en l'espèce, d'examiner si le critère de la résidence peut justifier une inégalité de traitement entre les contribuables imposés en Suisse, sans violer ces engagements.

E. 24

Ce critère de différenciation des situations est expressément prévu dans l'ALCP. En effet, si à son article 9 paragraphe 2, l'annexe I ALCP prévoit que les travailleurs salariés et les membres de sa famille bénéficient des mêmes avantages fiscaux et sociaux que les travailleurs salariés nationaux et les membres de leur famille, l'article 21 paragraphe 2 ALCP intitulé « relation avec les accords bilatéraux en matière de double imposition », prévoit qu'aucune disposition de l'accord ne peut être interprétée de manière à empêcher les parties contractantes d'établir une distinction dans l'application des dispositions pertinentes de leur législation fiscale entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans des situations comparables, « en particulier en ce qui concerne leur lieu de résidence ». Cette dernière disposition indique clairement que l'article 9 paragraphe 2 de l'Annexe I ne vise pas les frontaliers, mais les étrangers résidents à Genève, et que ceux-là peuvent être traités différemment.

S'agissant de la portée de l'article 26 CDI, le point VI du protocole additionnel de cette convention indique : « il est entendu qu'une personne physique [...] qui est résident[e] d'un Etat contractant ne se trouve pas dans la

- 26/29 - A/2931/2008 même situation qu'une personne physique [...] qui n'est pas résident[e] de cet Etat [...] ».

Saisie d'une demande d'ouverture de procédure amiable au sens de l'article

E. 27

Le principe de la condamnation à un émolument de procédure se fonde sur l'article 87 alinéa 1er LPA, qui permet à l'autorité de statuer sur les frais exposés par la juridiction. Il est de jurisprudence constante que la partie qui succombe supporte une partie des frais découlant du travail qu'il a généré par sa saisine.

En l'espèce, le recourant a déposé sept recours, dont trois étaient clairement irrecevables. Le travail qu'il a généré pour la commission était important. Il a ensuite succombé. Il est normal, dans ces circonstances, qu'il ait été condamné à participer aux frais de procédure que sa saisine a causé.

E. 28

Le montant des émoluments de CHF 1'000.- (taxations 2001 à 2005) et de CHF 300.- (taxations 2006 et 2007) est conforme à la pratique de la juridiction intimée. Le recourant n'a pas allégué disposer de revenus insuffisants pour assumer le paiement de ces frais. En outre, il ne résulte pas du dossier que la situation financière du contribuable ne pourrait s'accomoder d'un tel montant. Les émoluments fixés par la commission respecte ainsi le principe de la proportionnalité.

Les recours seront donc rejetés sur ce point.

- 28/29 - A/2931/2008 IV. Indemnité de procédure :

E. 29

Selon l'article 87 alinéa 2 LPA, la juridiction administrative peut, sur requête, allouer à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables causés par le recours.

Il résulte d'une interprétation a contrario de cette disposition qu'aucune indemnité n'est allouée à la partie qui succombe.

Les demandes d'indemnité formées par le recourant doivent donc être rejetées. V.

Emolument :

Un émolument de procédure de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant qui succombe (art. 87 LPA). * * * * *

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