

GE_GERICHTE ATA/270/2011 vom 3. Mai 2011

GE Cour de justice, 2011-05-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_270_2011

FR: GE_GERICHTE ATA/270/2011 du 3 mai 2011

IT: GE_GERICHTE ATA/270/2011 del 3 maggio 2011

Regeste

Résumé: : Détermination du revenu taxable en Suisse sous l'angle de l'impôt à la source concernant un résident français ayant exercé une activité lucrative en Suisse pour le compte de son employeur durant 44 jours sur 360. La chambre administrative a confirmé l'application du commentaire OCDE à l'interprétation de dispositions de convention de double imposition et retenu que seuls pouvaient être imposés les 44 jours de présence effective en Suisse et non les 316 autres jours en se fondant sur l'interprétation donnée par l'art. 15 MODELE OCDE, repris par l'art. 17 § 1 CDI-F.

Erwägungen

E. 1

Depuis le 1er 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 1er janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

E. 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).

E. 3

Le litige porte sur l'IS 2006.

E. 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.

- 7/10 - A/3392/2008

E. 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.

E. 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).

E. 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 ».

E. 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

- 8/10 - A/3392/2008 fiscal international, Berne 2009, n. 544 ; J-M. RIVIER, Droit fiscal suisse. Le droit fiscal international, Neuchâtel 1983, p. 138).

E. 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.

E. 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).

E. 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.

E. 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

- 9/10 - A/3392/2008 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, 3ème 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.

E. 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).

* * * * *

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