

GE_GERICHTE ATA/343/2024 vom 5. März 2024

GE Cour de justice, 2024-03-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_343_2024

FR: GE_GERICHTE ATA/343/2024 du 5 mars 2024

IT: GE_GERICHTE ATA/343/2024 del 5 marzo 2024

Regeste

Résumé: Admission du recours contre un jugement du TAPI estimant que la question de l'assujettissement limité du recourant avait déjà été tranchée et ne pouvait plus être contestée au cours de la procédure de taxation ultérieure. Recourant domicilié dans le canton de Vaud et ayant exercé une activité lucrative dans le canton de Genève qu'il a déclarée comme étant une activité indépendante dans ses déclarations initiales. Il est revenu sur cette qualification dans la procédure de réclamation, estimant que son activité lucrative n'était pas indépendante mais salariée. Le TAPI a fait application d'une ancienne pratique. Suite à la jurisprudence du Tribunal fédéral, la contestation de l'assujettissement limité ne peut être qualifiée de tardive en l'espèce.

Erwägungen

E. 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).

E. 2

Le recourant sollicite des mesures d'instructions et la production de nombreuses pièces.

E. 2.1

Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour la personne intéressée de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou, à tout le moins, de s'exprimer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre. Il n'empêche toutefois pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient pas l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_359/2022 du 20 avril 2023 consid. 3.1 et les références citées).

E. 2.2

En l'espèce, compte tenu de la question litigieuse, comme cela sera vu ci-dessous, il ne se justifie pas de procéder à des mesures d'instruction, le dossier étant en état d'être jugé.

E. 3

Devant la chambre de céans, le litige porte uniquement sur la question de la recevabilité du recours devant le TAPI (mutatis mutandis, arrêt du Tribunal fédéral 2C_690/2022 du 7 décembre 2022 consid. 4). Tout autre grief du recourant, portant notamment sur les éléments retenus dans sa taxation, doit ainsi être déclaré irrecevable.

E. 3.1

L'irrecevabilité du recours a été prononcée par le TAPI au motif de la tardiveté de la contestation de son assujettissement limité à Genève faite par le recourant.

E. 3.1.1

Selon l'art. 3 al. 1 let. a et b loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles sont propriétaires ou usufruitières

- 8/11 - A/209/2022 d'une entreprise dans le canton ou y sont intéressées comme associées (let. a) ou lorsqu'elles exploitent un établissement stable dans le canton (let. b).

L'assujettissement fondé sur un rattachement économique est limité aux parties du revenu et de la fortune, ainsi qu'aux gains immobiliers qui sont imposables dans le canton (art. 5 al. 1 LIPP).

E. 3.1.2

L'art. 35 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) prévoit que toute personne qui, ayant reçu une formule de déclaration, estime ne pas être soumise à l'impôt dans le canton, comme ne remplissant pas les conditions prévues par la législation fiscale, doit la retourner au département, en exposant les motifs pour lesquels elle estime ne pas être astreinte à l'impôt. Le département statue sur la demande (art. 35 al. 2 LPFisc).

E. 3.2

Selon le TAPI, en application de l'art. 35 LPFisc et de la jurisprudence du Tribunal fédéral, la question de l'assujettissement devait être tranchée par une décision préjudicielle, laquelle devait être entrée en force avant que la procédure de taxation ne puisse être poursuivie. Cela fait, la question du domicile fiscal tranchée ne pouvait plus être contestée au cours de la procédure de taxation ultérieure portant sur la même période fiscale. Le recourant n'ayant pas contesté son assujettissement limité à Genève avant le 14 septembre 2021, date d'une écriture complémentaire à sa réclamation et déposée en dehors du délai de réclamation, l'assujettissement ne pouvait plus être contesté. Cette solution était corroborée par le même principe qui prévalait en matière d'impôt à la source en vigueur durant les années 2017 et 2018 concernées prévoyant qu'un contribuable ne pouvait plus remettre en cause le principe de son assujettissement fiscal après l'échéance du délai de réclamation fixé au 31 mars de l'année qui suivait la période fiscale concernée.

E. 4

Le raisonnement fait par le TAPI ne peut être suivi pour les motifs qui suivent.

E. 4.1

Les décisions sur réclamation, objets du recours initial devant le TAPI, portaient en premier lieu sur la question de l'assujettissement du recourant, qu'il avait contesté dans une écriture complémentaire. À la lecture de ces décisions de l'AFC-GE, il appert qu'elle a examiné les pièces du dossier relatives à la SNC, notamment le contrat et la convention interne, d'où il

ressortait, selon elle, que le recourant était associé et percevait une part du bénéfice de la société. L'AFC-GE a tiré la conséquence de ces faits, retenant que le recourant demeurerait assujetti aux impôts genevois, en raison de son rattachement économique lié à son activité lucrative indépendante. En conséquence, l'objet du litige, délimité par l'objet de la décision attaquée, incluait, devant le TAPI, la question de l'assujettissement du recourant, à laquelle l'AFC-GE a répondu positivement, ce qu'a contesté le recourant auprès du TAPI. Certes, le recourant a admis dans un premier temps, jusqu'à la procédure de réclamation, être assujetti aux impôts genevois, contestant cependant certains

- 9/11 - A/209/2022 éléments de la taxation. Ce n'est que dans un deuxième temps, faisant suite, selon ses dires, à une nouvelle réflexion concernant la qualification juridique à donner à sa collaboration avec l'étude d'avocats genevoise en lien avec la SNC et la SC, qu'il estime avoir déployé une activité salariée et non en qualité d'indépendant. De ce fait, il ne devait pas être assujetti aux impôts genevois, vu son domicile vaudois. Ceci explique pourquoi l'AFC-GE n'a pas rendu une première décision portant uniquement sur l'assujettissement du recourant, au sens de l'art. 35 LPFisc, celui-ci lui ayant transmis des déclarations d'impôts, s'estimant, à l'époque, assujetti de façon limitée en raison de son activité d'avocat associé. Le TAPI estime ainsi que la question de l'assujettissement limité ayant été tranchée, celui-ci ne peut plus être contesté au cours de la procédure de taxation ultérieure portant sur la même période fiscale. Il fonde son raisonnement sur la jurisprudence du Tribunal fédéral, exposée notamment dans un ouvrage de Daniel DE VRIES REILINGH (La double imposition intercantonale, 2013, p. 96 n. 288). Il est précisé dans cet extrait que la décision préalable portant sur la question de l'assujettissement doit être non seulement prise mais entrée en force avant que la procédure de taxation ne puisse être poursuivie dans le canton concerné. Selon le Tribunal fédéral, il y a une reconnaissance sans réserve lorsque le contribuable se soumet expressément ou implicitement à la taxation (remise sans réserve d'une déclaration fiscale), paie sans réserve les montants d'impôt exigés et s'abstient de faire opposition ou d'introduire d'autres voies de droit (ATF 147 I 325 consid. 4.2.1 = RDAF 2021 II p. 471). Cette pratique d'une péremption du droit de recourir contre son assujettissement, développée dans le cadre de la double imposition intercantonale, a toutefois été nettement restreinte par le Tribunal fédéral dans un arrêt du 20 août 2020 (ATF 147 I 325 = RDAF 2021 II p. 460). Ainsi, en dehors de la reconnaissance sans réserve de la créance fiscale, une péremption du droit de recours ne peut être admise qu'avec retenue, conformément au caractère de droit constitutionnel de l'interdiction de la double imposition, à savoir lorsque le comportement du contribuable se révèle véritablement abusif ou contraire à la bonne foi (ATF 147 I 325 consid. 4.2.1 = RDAF 2021 II p. 472) Dans un arrêt plus récent, le Tribunal fédéral, après avoir rappelé les origines et l'évolution de la pratique en matière de péremption du droit de recours, a retenu que celle-ci ne s'avérait plus être une mesure proportionnée pour contrer le comportement contraire à la bonne foi d'un contribuable dans les relations intercantionales. Cette péremption visait en premier lieu à protéger le canton qui avait procédé à la première taxation. Cet intérêt ne justifiait toutefois pas de laisser ce canton conserver, en admettant la péremption du droit de recours, des impôts perçus qu'il n'était pas autorisé à prélever en vertu du droit cantonal harmonisé ou du droit de la double imposition. Il était également possible de tenir compte de cet intérêt en obligeant exceptionnellement le contribuable, dans le cadre de la procédure devant le Tribunal fédéral, à indemniser le canton qui avait procédé à la

- 10/11 - A/209/2022 première taxation pour les frais de procédure occasionnés.
L'élimination d'une double imposition intercantonale ne pouvait être refusée dans certaines circonstances, lorsque le comportement d'une personne doublement imposée s'avérait être un abus qualifié et que le canton concerné avait en même temps, à titre exceptionnel, un intérêt légitime à retenir des impôts perçus, bien qu'il n'ait pas de droit à l'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 9C_710/2022 du 17 août 2023 consid. 2.5.1 ; Ladina NICK, Nouvel arrêt de principe du Tribunal fédéral relatif à la double imposition intercantonale : Changement de pratique et ses conséquences pour les entreprises intercantionales, in TREX 2023, p. 337). En l'espèce, le TAPI n'a pas tenu compte de cette jurisprudence, appliquant l'ancienne pratique pour dénier au recourant le droit de contester son assujettissement puisqu'il avait remis des déclarations fiscales pour les années concernées. La question de savoir si, en contestant ensuite les taxations, et notamment son assujettissement en cours de procédure de réclamation, on pouvait considérer, comme l'a fait le TAPI, qu'il avait reconnu sans réserve son assujettissement, au sens de l'ancienne pratique, peut rester indéterminée puisqu'en application de la nouvelle jurisprudence, cette question ne se pose plus. En outre, l'analogie faite par le TAPI avec la règle prévalant en matière d'impôt à la source tombe à faux, dans la mesure où le recourant a précisément élevé réclamation contre son imposition dans le délai, même si ce n'était pas dans un premier temps pour contester l'assujettissement lui-même. Il apparaît ainsi que l'objet du litige devant le TAPI incluait la question de l'assujettissement du recourant et que la contestation de cet assujettissement ne peut être qualifiée de tardive. En conséquence, le recours doit être admis et la cause renvoyée au TAPI pour qu'il examine les autres conditions de recevabilité et le cas échéant le fond du recours.

E. 5

Vu l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 87 al. 1 LPA), et une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée au recourant, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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