

GE_GERICHTE ATA/435/2016 vom 24. Mai 2016

GE Cour de justice, 2016-05-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_435_2016

FR: GE_GERICHTE ATA/435/2016 du 24 mai 2016

IT: GE_GERICHTE ATA/435/2016 del 24 maggio 2016

Regeste

Résumé: Contribuable domicilié en Suisse salarié en France, imposé conformément à la CDI-F au lieu où l'emploi salarié est effectivement exercé, soit in casu en France. Pas d'assujettissement en France en revanche pour le montant versé au contribuable après la cessation des rapports de travail lorsqu'aucune activité n'est plus exercée en France quand bien même le versement de ce montant est prévu par la convention mettant fin aux rapports de travail. Confirmation de l'assujettissement en Suisse pour cette somme. Recours de l'AFC admis.

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

L'autorité fiscale recourante considère que le montant de CHF 87'500.- perçu par le contribuable dans le cadre du règlement de la fin de ses rapports de travail au sein de l'entreprise sise en France est taxable en Suisse, au titre de revenu. Le contribuable, qui se prévaut notamment des dispositions de la CDI-F, considère que tel n'est pas le cas.

E. 3

Les conventions internationales en matière de double imposition ne contiennent que des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des États mais ne fondent pas l'imposition elle-même (ATF 117 Ib 358 consid. 3 in fine et les références citées). Par conséquent, il convient d'abord de s'assurer de l'existence d'un droit (interne) d'imposition, puis, le cas échéant, de vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à

- 9/13 - A/3444/2014 restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_627/2011 du 7 mars 2011 consid. 3 ; 2C_436/2011 du 13 décembre 2011 consid. 2.1 ; ATA/693/2014 du 2 septembre 2013 consid. 2 ; Xavier OBERSON, Précis de droit fiscal international, 4ème éd., 2014, p. 49 n. 138 et 139).

E. 4

L'imposition concerne l'exercice fiscal 2012. Sont applicables en droit interne : en matière d'IFD les dispositions de la LIFD et en matière d'ICC, celles de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et de la LIPP.

E. 5

S'agissant de l'imposition fédérale, selon l'art. 3 al. 1 LIFD les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent respectivement en Suisse et dans le canton.

L'assujettissement est alors illimité (art. 6 al. 1 LIFD).

Une règle similaire existe en matière d'imposition cantonale et communale (art. 3 al. 1 LHID ; art. 2 al. 1 LIPP).

Le contribuable, domicilié à Genève durant l'exercice fiscal litigieux est assujetti à l'IFD ou à l'ICC de manière illimitée.

E. 6

a. En matière d'IFD, sont soumis à l'impôt tous les revenus périodiques ou uniques (art. 16 al. 1 LIFD). Sont ainsi imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes, les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur et les autres avantages appréciables en argent (art. 17 al. 1 LIFD).

Sont en particulier imposables tous les revenus acquis en remplacement du revenu d'une activité lucrative (article 23 let. a LIFD) les indemnités obtenues lors de la cessation des rapports de travail ou de la renonciation à l'exercice de celle-ci (article 23 let. c LIFD). Selon la circulaire du 3 octobre 2002 sur les indemnités de départ et les versements de capitaux de l'employeur (Arch. 71, 541, consultable également sur le site www.estv.admin.ch) l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) retient l'existence d'indemnités au sens de l'art. 23 let. a ou c LIFD lorsque les indemnités versées par l'employeur ne revêtent pas un caractère de prévoyance.

b. Une règle similaire existe en matière d'ICC (art. 17 et 18 al. 1 LIPP), qui inclut également dans la notion de revenu taxable l'indemnité obtenue lors de la cessation des rapports de travail (art. 26 let. c LIPP).

- 10/13 - A/3444/2014

En l'occurrence, tant pour l'IFD que pour l'ICC, le montant de EUR 134'750.-, que l'employeur s'est engagé à payer en exécution de la convention du 5 mars 2012 constitue une indemnité liée indubitablement aux rapports de travail qu'entretenait le contribuable avant d'être licencié, sans appartenir aux catégories exonérées en vertu des art. 24 LIFD ou 27 LIPP. Cette indemnité constitue donc un revenu de l'activité dépendante susceptible d'être imposé en vertu des art. 16 al. 1 LIFD et 18 al. 1 LIPP.

E. 7

Il reste à déterminer si ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale.

E. 8

Selon l'art. 1 CDI-F, cette convention de double imposition s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou de chacun des deux États. Elle vise à régler le droit de chacun des États contractants, de ses subdivisions politiques et de ses collectivités

locales, de percevoir les impôts sur le revenu et la fortune, quel que soit le système de perception (art. 2 § 1 CDI-F).

E. 9

Par « résident d'un État contractant » la CDI-F entend toute personne qui, en vertu de la législation dudit État, est assujettie à l'impôt dans cet État en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue (art. 4 § 1 CDI-F). Il en résulte que, le contribuable qui en 2012 avait son domicile en Suisse, y disposant ainsi d' « un foyer permanent » et qui, pour cette raison y était assujetti à l'impôt de manière illimitée, était en 2012, sous l'angle de la CDI-F, résident dans ce pays (Xavier OBERSON, op. cit. p. 107, n. 336).

E. 10

a. Selon l'art. 17 § 1 CDI-F, « sous réserve des dispositions des art. 18 à 21, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État ».

L'art. 17 § 1 CDI-F reprend la teneur de l'art. 15 MC OCDE. À teneur du commentaire de ce modèle : « Le paragraphe 1 [de l'art. 15 MC OCDE] pose la règle générale applicable en matière d'imposition des revenus provenant d'activités salariées (...) selon laquelle ces revenus sont imposables dans l'État où l'emploi salarié est effectivement exercé. L'emploi est exercé à l'endroit où le salarié est physiquement présent lorsqu'il fournit les prestations de travail au titre desquelles les revenus liés à l'emploi sont payés (commentaire MC OCDE, p. 269 ; Xavier OBERSON, op. cit. p. 193 n. 605 ; Daniel de VRIES REILINGH, Manuel de droit fiscal international, 2ème édition, p. 215 n. 722). Selon la jurisprudence, un résident d'un État contractant qui perçoit une rémunération au titre d'un emploi salarié, de sources situées dans l'autre État contractant, ne peut être imposé dans cet autre État en raison de cette rémunération du seul fait que les

- 11/13 - A/3444/2014 résultats de ce travail sont exploités dans ce dernier État » (ATF 102 Ib 269 ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.416/2005 du 4 avril 2006 consid. 2.4.5 ;).

E. 11

a. À teneur de l'art. 20 § 1 CDI-F, les pensions et autres rémunérations similaires, versées à un résident d'un État contractant au titre d'un emploi antérieur, ne sont imposables que dans cet État, sauf si, selon l'art. 20 § 1 CDI-F, elles ne sont pas imposées dans ledit État selon son droit interne. Cette disposition reprend la règle figurant à l'art. 18 MC OCDE.

b. De même, à teneur de l'art. 23 § 1 CDI-F, les éléments du revenu d'un résident d'un État contractant, d'où qu'ils proviennent, dont ce résident est le bénéficiaire effectif et qui ne sont pas traités dans les articles précédents de la présente convention, ne sont imposables que dans cet État. Cette disposition reprend la règle figurant à l'art. 21 MC OCDE.

La question est de savoir si les versements effectués dans le cadre de la cessation des rapports de travail constituent un salaire au sens de l'art. 15 MC OCDE ou un autre revenu au sens de l'art. 21 MC OCDE, mais la tendance dominante va vers une qualification de ce type de prestations en salaire (Xavier OBERSON, op. cit., p.191, n. 602 et doctrine citée). Selon cet auteur, le critère déterminant sera celui du droit interne : sont ainsi considérées comme rémunérations liées à l'exercice d'une activité dépendante, à l'instar de l'art. 17

LIFD, toutes les prestations appréciables en argent qui ont leur cause dans le rapport de travail (ibid. p. 191-192, n. 602).

E. 12

Lorsqu'il a eu à examiner le cas de l'assujettissement limité en Suisse en raison d'une activité lucrative de deux personnes résidant à l'étranger, le Tribunal fédéral a considéré qu'un tel assujettissement n'existait que si le revenu était perçu par une personne présente physiquement en Suisse (ATF 137 II 249 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_604/2011 du 9 mai 2012).

E. 13

Dans le cas d'espèce, le contribuable, à teneur de la convention du 5 mars 2012, a convenu avec son employeur d'être « irrévocablement libéré » de toute prestation de travail en faveur de ce dernier dès le 1er juin 2012. Même si le contribuable et son employeur se sont entendus pour que les rapports de travail se terminent formellement le 30 septembre 2012, voire ultérieurement, ils se sont également mis d'accord pour que les mécanismes salariaux cessent dès le 1er juin 2012, soit au moment correspondant à la cessation de toute activité du contribuable en faveur de son employeur. Dès lors, les montants que ce dernier s'est engagé à verser après la date précitée, y compris ceux calculés par référence à la rémunération mensuelle perçue par l'employé dans l'hypothèse d'une prolongation des rapports contractuels au 31 décembre 2012, s'ils constituent un revenu au sens des art. 17 al. 1 LIFD ou 18 al. 1 LIPP, ne sont pas une rémunération au sens de l'art. 17 al. 1 CDI-F exonérant le contribuable d'une imposition en Suisse. En effet, à teneur des accords passés avec son employeur,

- 12/13 - A/3444/2014 celui-là a cessé de fournir physiquement toute prestation de travail en France dès le 1er juin 2012. L'existence d'une clause de fidélité ou de non-concurrence ne change rien à ce constat. La rémunération perçue après cette date n'est dès lors plus la contrepartie d'un emploi salarié exercé effectivement jusqu'au terme contractuel convenu. Elle n'est pas non plus destinée à rémunérer le contribuable pour son activité antérieure. Certes, le montant perçu avait pour cause les rapports de travail, mais cet élément n'est pas suffisant, à teneur de l'art. 17 al. 1 CDI-F, pour maintenir sur les montants versés par l'employeur français entre le 1er juin et le 31 décembre 2012, un assujettissement fiscal en France, ainsi que le TAPI l'a retenu à tort, mais une rémunération imposable au lieu de résidence du travailleur, en vertu de l'art. 23 CDI-F.

E. 14

Devant le TAPI, pour des raisons qui lui sont propres, l'AFC-GE a admis qu'une partie du montant de EUR 134'750.- litigieux, soit EUR 46'750.-constituait encore un revenu imposable en France. La Chambre administrative, qui est liée par le principe lui interdisant de procéder sans autre forme à une réformation in pejus, respectera ce choix que l'AFC-GE a encore rappelé dans les conclusions de son recours. En rapport avec le traitement fiscal du solde du montant litigieux, soit l'équivalent en francs suisses de EUR 87'500.-, elle admettra le recours et annulera le jugement du TAPI du 12 octobre 2015. La cause sera renvoyée à l'AFC-GE pour qu'elle émette de nouveaux bordereaux de taxation IFD et ICC en prenant en compte au titre de revenu du contribuable, non plus la contrevaletur en francs suisses de EUR 134'750.-, mais de EUR 87'500.-.

E. 15

Vu l'issue du recours, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge du contribuable, pour la couverture des frais de justice des deux instances de recours (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *

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