

GE_GERICHTE A/3444/2014 vom 24. Mai 2016

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

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_3444_2014

FR: GE_GERICHTE A/3444/2014 du 24 mai 2016

IT: GE_GERICHTE A/3444/2014 del 24 maggio 2016

Regeste

CONVENTION DE DOUBLE IMPOSITION ; SALAIRE ; LIBÉRATION DE L'OBLIGATION DE TRAVAILLER | 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. | CDI-F.17.al1; CDI-F.23

Erwägungen

E. 4

Entre avril et mai 2014, le contribuable a transmis les informations demandées. Son salaire brut contractuel s'élevait à CHF 12'500.- par mois. L'augmentation de son revenu annuel était due à une prime de fin de contrat allouée par son employeur d'un montant de EUR 134'250.- en exécution d'une convention de résiliation des rapports de travail du 5 mars 2012. Ce montant avait été entièrement déclaré et imposé en France. Pour le reste, il avait perçu en 2012 une rémunération annuelle de EUR 139'367.20 à titre de salaire et autres montants. En rapport avec la somme de EUR 134'250.-, il a transmis à l'AFC-GE une convention du 5 mars 2012 passée avec son employeur. À teneur de celle-ci, les rapports de travail prenaient fin d'un commun accord le 30 septembre 2012. Toutefois, à la demande de l'intéressé, les relations de travail pouvaient être prolongées à sa demande jusqu'au 31 décembre 2012 au plus tard. Le travailleur aurait droit au paiement de sa rémunération mensuelle jusqu'au 31 mai 2012. La période du 1^{er} juin 2012 au 30 septembre 2012 était réputée être une période sans rémunération et sans paiement des cotisations sociales incombant à l'employeur. Dès le 1^{er} juin 2012, le travailleur était « irrévocablement libéré » de son obligation de travailler. « Dans le cadre des dépenses occasionnées par la cessation de son contrat d'engagement », l'intéressé recevait un paiement extraordinaire brut d'un maximum de EUR 134'250.-, dont un acompte de CHF 96'750.-, serait versé conjointement avec le paiement du salaire du mois de mai 2012. En cas de prolongation des rapports de travail jusqu'au mois de décembre 2012, le collaborateur aurait droit à un montant de EUR 12'500.- brut pour chaque mois complet de prolongation, mais au maximum EUR 37'500.-. Le montant serait calculé en fonction de la date effective de départ, et le second versement interviendrait « en décembre 2012 ». Si les rapports de travail cessaient au 30 septembre 2012 ou à une date antérieure, le droit au second paiement serait complètement supprimé. Le collaborateur avait droit au versement de son bonus pour l'exercice 2011. Il n'aurait pas droit à une part, prorata, du bonus 2012. La convention comprenait une clause selon laquelle le collaborateur s'engageait jusqu'à 12

mois suivant la date de résiliation du contrat de travail de ne pas débaucher, sous quelque forme que ce soit, des employés ou des indépendants qui travaillaient pour la société ou des sociétés affiliées.

E. 5

Par décision de taxation du 23 juin 2014, l'AFC-GE a notifié au contribuable un bordereau ICC d'un montant de CHF 38'746.05, fondé sur un revenu imposable de CHF 134'320.- au taux de CHF 240'633.-, et sur une fortune de CHF 750'327.- au taux de CHF 1'015'146.-. Le contribuable était imposé en Suisse sur un revenu brut de CHF 152'914.- correspondant au montant de EUR 134'250.- qu'il avait perçu à titre d'indemnité de départ de son employeur, qui était considéré comme une prestation en capital. De même, il devait s'acquitter au titre de l'IFD d'un montant de CHF 10'303.50, fondé sur un revenu imposable de CHF 132'000.- au taux de CHF 238'000.-. C'était également la contrepartie en francs suisses du montant de EUR 134'250.-, considéré comme prestation en capital, qui était imposable sur le plan fédéral.

E. 6

Le 18 juillet 2014, le contribuable a formé auprès de l'AFC-GE une réclamation contre les deux décisions de taxation précitées du 23 juin 2014, en demandant leur annulation. Celle-ci retenait à tort que les gratifications perçues en 2012 étaient imposables dans l'État de résidence, ceci à teneur des dispositions de la convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale (CDI-F - RS 01.672.934.91). Il avait, en 2012, exercé son activité professionnelle à Annemasse en France, et ses revenus à ce titre étaient imposés en France. Le 5 mars 2012, il avait conclu avec son employeur une convention réglant les modalités de résiliation de ses rapports de travail. Selon celle-ci, il était libéré de son obligation de travailler à compter du 31 mai 2012, jusqu'au 31 décembre 2012, une rémunération exceptionnelle de EUR 134'250.- lui étant versée à titre de gratification pour l'activité déployée. Cette rémunération avait été déclarée aux autorités fiscales françaises et entièrement imposée en France au titre de l'impôt sur le revenu. Pour cette raison, il avait mentionné dans sa déclaration fiscale 2012 qu'il n'avait pas perçu de revenu découlant d'une activité dépendante imposable en Suisse. L'AFC-GE n'était pas autorisée à considérer que le montant de cette gratification de départ constituait une prestation en capital imposable en Suisse. Selon l'art. 17 CDI-F, les salaires, traitements et autres rémunérations perçues par un contribuable domicilié en Suisse mais travaillant en France, n'étaient imposables que dans ce dernier pays. Les notions de salaires, traitement et autres rémunérations n'étaient pas définies dans la CDI-F, ni dans le modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune (version abrégée 2010) de l'organisation pour la coopération et le développement économique (ci-après : MC OCDE). Dès lors, la qualification juridique du montant perçu devait être effectuée à la lumière du droit conventionnel. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les primes versées en complément de salaire constituaient une rémunération au sens de l'art. 15 al. 1 MC OCDE. Il en allait de même des rémunérations perçues par le travailleur sans que celui-ci ne déploie d'activité, telles les indemnités de départ.

E. 7

Le 6 octobre 2014, l'AFC-GE a rendu deux décisions sur réclamation, l'une concernant l'IFD et l'autre l'ICC, par lesquelles elle maintenait ses décisions de taxation du 23 juin

2014. Dans la mesure où le paiement spécial n'était pas versé en contrepartie d'une prestation pour un travail fourni, mais dans une volonté de faciliter la transition professionnelle, il ne pouvait être assimilé au salaire. Il devait dès lors être traité sur la base de l'art. 23 CDI-F et se trouvait dès lors imposable en Suisse au titre du revenu.!

E. 8

Par acte du 7 novembre 2014, le contribuable a interjeté un recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les deux décisions sur réclamation de l'AFC-GE du 6 octobre 2014 précitées, en concluant à leur annulation.!

Il persistait dans les griefs qu'il avait développés au stade de la réclamation en les développant sur un plan juridique. La gratification qu'il avait perçue à la fin de ses rapports de travail constituait une prestation en relation directe avec l'activité salariée qu'il avait exercée durant plus de trois ans sur le sol français pour le compte de son employeur. Ce revenu devait être qualifié de rémunération du travail au sens de l'art. 15 MC OCDE. En effet, il n'entrait pas dans la définition des revenus faisant objet des art. 16, 18 ou 19 MC OCDE. Il avait déjà déclaré le revenu précité en France et une nouvelle imposition en Suisse entraînerait une double imposition inadmissible.

E. 9

Le 19 février 2015, l'AFC-GE a répondu en concluant au rejet du recours. !

L'interprétation de la portée des art. 17 § 1 et 23 § 1 CDI-F devait se faire à l'aune des dispositions du MC OCDE. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les revenus provenant d'activités salariées étaient imposables dans l'État où l'emploi salarié était effectivement exercé, mais ils ne pouvaient être qualifiés comme tels, qu'il s'agisse de prestations périodiques ou non, que s'ils constituaient la contrepartie d'une prestation de travail. Tel n'était pas le cas de l'indemnité litigieuse. Le montant de EUR 134'250.- était composé de EUR 96'750.- payés en mai 2012, sans autre détail, auquel s'étaient ajoutés trois versements mensuels de EUR 12'500.- d'octobre à décembre 2012, dès lors que le contrat avait été prolongé par rapport au délai de résiliation initialement prévu au 30 septembre 2012. Le revenu en question ne pouvait être traité de manière globale, les rémunérations qui le composaient étant de nature diverse et trouvant leur origine dans différentes causes. La totalité du montant précité ne pouvait être qualifiée de gratification se rapportant directement et intégralement à l'activité exercée en France avant juin 2012 comme le prétendait le contribuable. Il s'agissait plutôt d'un salaire ou d'une autre forme de rémunération prévue pour les mois de transition entre la fin du travail effectif en mai 2012 et la fin du contrat en décembre 2012. La période du 1^{er} juin au 31 décembre 2012 ne pouvait être qualifiée de congé sabbatique ou de jours de congé non payés, dans la mesure où l'employeur avait précisé que le contribuable avait travaillé deux cent cinquante-trois jours en 2012. La contrepartie en francs suisses du montant de EUR 134'250.-, que l'on considère qu'il s'agissait d'un salaire ou d'un traitement similaire était imposable en Suisse dans les deux cas, en l'absence de présence effective en France dès le mois de juin 2012. En réalité, à y voir de plus près, le montant de EUR 134'250.- se décomposait en un montant de EUR 87'500.- représentant l'équivalent de sept mois de salaire sans contreprestation de travail et EUR 46'750.- d'indemnités. L'AFC-GE était d'accord de considérer que ce dernier montant devait être imposé en France, mais persistait à considérer que la contrepartie en francs suisses de EUR 87'500.- devait être imposée en Suisse. Elle admettait la réclamation du contribuable, et donc de réduire, à concurrence du montant précité, les

bordereaux de taxation litigieux en conséquence, ce dont elle demandait au TAPI de lui donner acte.

E. 10

Le 17 avril 2015, le contribuable a répliqué en persistant dans ses conclusions. Les montants que l'AFC-GE considérait comme pouvant être taxés, constituaient des revenus liés à son activité professionnelle en France. Il était certes libéré de son obligation de travailler, mais pas de ses devoirs de fidélité, en particulier de confidentialité et d'interdiction de débaucher des clients. Dès lors, les sommes qu'il avait perçues durant l'année 2012 devaient être qualifiées de produit de l'activité lucrative dépendante. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les revenus qui provenaient d'une activité dépendante et qui étaient auparavant exercés dans un autre État contractant devaient être imposés dans l'État dans lequel cette activité était fournie, même après la fin des relations de travail. L'art. 15 MC OCDE devait être interprété dans ce sens. Que le contribuable ait perçu une gratification à la fin des rapports de travail, ou qu'il ait au contraire perçu une rémunération pour les mois de juin à décembre 2012 durant lesquels il était toujours employé mais libéré de son obligation de travailler, n'avait aucune incidence. Ces revenus devaient de toute façon être taxés en France. Au surplus, si l'autorité suisse compétente persistait dans ses conclusions, il lui appartenait de régler la question par voie d'accord amiable avec les autorités françaises. Or, l'AFC-GE n'avait pas daigné procéder à un tel échange de vues.

E. 11

Le 19 mai 2015, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions. Elle se référait aux arrêts du Tribunal fédéral qu'elle avait cités dans ces écritures. Elle persistait à considérer que la partie « bonus » de salaire perçue par le contribuable devait être imposée en France. En revanche, dès lors qu'il avait cessé d'exercer une activité lucrative en France et qu'il avait quitté la France, cet assujettissement limité avait pris fin, et toute rémunération postérieure qui n'était pas liée à l'activité effectivement exercée en France par le passé ne pouvait être imposée qu'en Suisse ou le contribuable était assujetti de manière illimitée. Pour le surplus, il appartenait au contribuable de faire appel à la procédure à l'amiable prévue par l'art. 27 CDI-F.

E. 12

Le 9 septembre 2015, le contribuable a transmis une traduction en français de l'accord de résiliation conclu avec son employeur.

E. 13

Par jugement du 12 octobre 2015, le TAPI a donné acte à l'AFC-GE de ce qu'elle renonçait à imposer le montant de EUR 46'750.-, en ne le prenant en considération que pour le taux d'imposition et il a admis le recours pour le surplus, en annulant les décisions sur réclamation du 6 octobre 2014 ainsi que les bordereaux de taxation ICC et IFD 2012 qui y étaient rattachés. Le fait que le contribuable n'avait pas exercé effectivement un travail sur le territoire français durant la seconde partie de l'année 2012 n'était pas déterminant. Ce qui l'était était la question du lien avec l'activité lucrative dépendante. En l'occurrence, l'intégralité du montant de EUR 134'250.- reçu par le contribuable devait être considéré comme un revenu découlant d'un emploi salarié tel que défini par le droit fiscal suisse et genevois. Dès lors, ce montant était en totalité imposable en France conformément à l'art. 17 CDI-F.

E. 14

Par acte déposé à la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), l'AFC-GE a interjeté un recours contre le jugement du TAPI du 12 octobre 2015 précité en concluant à la confirmation de celui-ci en tant qu'il lui donnait acte de ce qu'elle renonçait à imposer le montant de EUR 46'750.- et qu'elle n'en tiendrait compte que pour le taux d'imposition, mais à l'annulation de celui-ci pour le surplus et à la confirmation de ses décisions sur réclamation du 6 octobre 2014 à concurrence du solde du montant litigieux. Elle persistait dans l'argumentation qu'elle avait développée devant le TAPI. Le contribuable n'avait pas démontré que le montant de EUR 134'500.- constituait un bonus destiné à rémunérer l'activité passée au sein de l'entreprise. Le montant litigieux, soit EUR 87'500.- correspondait à sept mois de salaire (juin à décembre 2012) et devait être qualifié de salaire destiné à rémunérer le contribuable jusqu'à la fin des rapports contractuels, le fait que celui-ci ait été libéré de ses obligations de travailler n'ayant aucune incidence sur cette qualification. Quant au solde de EUR 46'750.-, le contribuable n'en avait pas démontré le caractère de bonus destiné à rémunérer le passé, même si l'AFC-GE avait fait preuve de souplesse en admettant « peut-être à tort » une telle qualification « vu les circonstances ». Le montant de EUR 87'500.- constituant un revenu au sens des art. 17 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 18 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), le droit de prélever l'impôt en Suisse sur ce montant n'était pas limité par l'art. 17 § 1 CDI-F, celui-ci, à l'instar de l'art. 15 § 1 MC OCDE, n'autorisait l'imposition des revenus provenant de l'activité d'un salarié résidant dans un État dans l'État où l'emploi salarié était exercé, que si la prestation salariale était effective. En perdant cet élément de vue, le TAPI avait erré. Une telle conclusion s'imposerait également si l'on devait considérer que la rémunération en cause ne devait pas être qualifiée de revenu d'emploi au sens de l'art. 17 CDI-F, mais d'un autre revenu au sens des art. 16 al. 1 LIFD et 23 § 1 CDI-F. L'éventuelle double imposition internationale dont le contribuable se plaignait ne pouvait être réparée par le biais d'une procédure devant les autorités fiscales genevoises.

E. 15

Le 18 novembre 2015, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.

E. 16

Le 28 janvier 2016, le contribuable a conclu au rejet du recours. Il persistait également dans son argumentation. Le jugement du TAPI devait être confirmé car il interprétait le droit fiscal international dans un sens conforme aux engagements pris par la Suisse en matière fiscale. La tendance dominante en droit fiscal international allait dans le sens de qualifier de salaire ou de rémunération analogue tous les versements effectués par l'employeur après la cessation des rapports de travail, parce que ces versements avaient leur cause dans le rapport de travail. L'AFC-GE admettait elle-même que le montant encore litigieux correspondait à sept mois de salaire. On voyait mal comment cette somme pourrait ne pas avoir sa cause dans le rapport de travail qui liait le contribuable à son employeur lequel déployait son activité en France et à partir de ce pays. Le recours était quasiment téméraire et il y avait lieu d'en tenir compte dans la fixation de l'indemnité de procédure à laquelle il concluait.

E. 17

Le 1^{er} mars 2016, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT 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).

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.

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 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, 4^{ème} éd., 2014, p. 49 n. 138 et 139).

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.

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.

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). 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. 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.!

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).!

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).!

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, 2^{ème} 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 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 ;).

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). 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). 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 1^{er} 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 1^{er} 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, celui-là a cessé de fournir physiquement toute prestation de travail en France dès le 1^{er} 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 1^{er} 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. 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.-. 15. Vu l'issue du recours, un émoulement 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).