

GE_GERICHTE JTAPI/45/2024 vom 22. Januar 2024

GE Cour de justice, 2024-01-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_45_2024

FR: GE_GERICHTE JTAPI/45/2024 du 22 janvier 2024

IT: GE_GERICHTE JTAPI/45/2024 del 22 gennaio 2024

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17, applicable par renvoi de l'art. 24 de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 - LISP - D 3 20).

E. 2

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens de l'art. 49 LPFisc, étant relevé que la notification par pli simple de la décision sur réclamation du 6 mars 2023 ne permet pas de démontrer clairement que le recours aurait été interjeté au-delà du délai légal.

E. 3

Le recourant fait tout d'abord valoir la violation de son droit d'être entendu au motif, d'une part, qu'il n'aurait pas été associé au processus décisionnel ayant abouti à la décision litigieuse et, d'autre part, que celle-ci serait dépourvue d'une motivation suffisante.

E. 4

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 est une garantie constitutionnelle de caractère formel, dont la violation doit entraîner l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recourant sur le fond (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 et les références). Il comprend notamment le droit, pour l'intéressé, de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, d'avoir accès au dossier, 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 (ATF 145 I 167 consid. 4.1 ; 142 II 218 consid. 2.3 ; 140 I 285 consid. 6.3.1 et les arrêts cités).

E. 5

Le droit d'être entendu implique également, pour l'autorité, l'obligation de motiver sa décision (cf. art. 46 al. 1 LPA). Selon la jurisprudence, il suffit que celle-ci mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidé et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que son destinataire puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause. L'autorité n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties ; elle peut au contraire se

limiter à ceux qui lui paraissent pertinents. Dès lors que l'on peut discerner les motifs qui ont guidé la décision de l'autorité, le droit à une décision motivée est respecté, même si la motivation

- 8/14 - A/1390/2023 présentée est erronée. La motivation peut pour le reste être implicite et résulter des différents considérants de la décision. La motivation est ainsi suffisante lorsque le destinataire de la décision est en mesure de se rendre compte de la portée de cette dernière, d'en comprendre les raisons et de la déférer à l'instance supérieure en connaissance de cause. En revanche, une autorité se rend coupable d'un déni de justice formel si elle omet de se prononcer sur des griefs qui présentent une certaine pertinence ou de prendre en considération des allégués et arguments importants pour la décision à rendre (ATF 139 IV 179 consid. 2.2 ; 138 I 232 consid. 5.1 ; 137 II 266 consid. 3.2 ; 136 I 229 consid. 5.2 ; cf. aussi ATA/967/2016 du 15 novembre 2016 consid. 2b). L'autorité peut donc passer sous silence ce qui, sans arbitraire, lui paraît à l'évidence non établi ou sans pertinence et il n'y a violation du droit d'être entendu que si elle ne satisfait pas à son devoir minimum d'examiner les problèmes pertinents (cf. ATF 135 III 670 consid. 3.3.1 ; 133 III 235 consid. 5.2 ; 129 I 232 consid. 3.2 ; 126 I 97 consid. 2b et les références citées ; cf. également ATF 136 I 229 consid. 5.2 ; 134 I 83 consid. 4.1).

E. 6

En l'occurrence, il faut tout d'abord préciser que la décision dont le tribunal doit examiner si elle viole le droit d'être entendu du recourant est la décision sur réclamation du 6 mars 2023 et non la décision de taxation du 12 mai 2022. Cela étant l'argumentation du recourant doit de toute façon être écartée dans un cas comme dans l'autre. En effet, bien qu'il se plaigne de n'avoir pas été associé au processus décisionnel, plusieurs échanges de correspondance ont eu lieu entre les parties au début de l'année 2022, s'agissant de l'imposition du précité pour l'année 2016. Celui-ci a ainsi pu s'exprimer dans son courrier du 16 mars 2022 et également, semble-t-il, dans un courrier du 22 février 2022 qui ne figure toutefois pas au dossier. Le recourant a ainsi pleinement pu exprimer son point de vue avant la décision de taxation du 12 mai 2022, et a pu le faire à nouveau dans le cadre de sa réclamation. Il faut souligner enfin que ce n'est pas parce qu'il a le sentiment de n'avoir pas été entendu (c'est-à-dire que ses arguments n'ont pas été suivis par l'autorité intimée) que son droit d'être entendu, au sens juridique du terme, n'a pas été respecté.

E. 7

Quant à la motivation de la décision sur réclamation du 6 mars 2023, mais également de la décision de taxation du 12 mai 2022, leur brièveté n'est pas incompatible, selon la jurisprudence rappelée plus haut, avec l'obligation de motivation qui découle du droit d'être entendu. Il faut souligner en particulier la simplicité du problème qui fait l'objet du litige depuis l'origine, qui consiste à trancher la question du lieu de travail principal du recourant, soit à Zurich, soit à Genève. L'énoncé du problème et la manière dont il a été résolu dans le cas d'espèce ne requéraient pas de longues explications et de toute façon, les déterminations du recourant dans la phase non contentieuse de la procédure démontrent qu'il avait parfaitement compris comment faire face à la position de l'autorité intimée.

- 9/14 - A/1390/2023

E. 8

Au vu de ce qui précède, le grief de violation du droit d'être entendu sera rejeté.

E. 9

Sur le fond, le recourant ne conteste pas le droit de la Suisse de prélever un impôt à la source sur la rémunération qu'il a perçue en 2016 provenant de son activité salariée, étant rappelé son domicile en France durant cette période. Il fait toutefois valoir que ce n'est pas le canton de Genève qui disposait alors de la compétence pour percevoir cet impôt. A cet égard, il conteste en particulier qu'il déployait son activité dans ce canton et considère que la décision litigieuse consacre une constatation inexacte des faits.

E. 10

L'art. 35 al. 1 let. a de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) dispose que sont soumis à l'impôt à la source lorsqu'ils ne sont ni domiciliés ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal, les travailleurs exerçant une activité lucrative dépendante dans le canton, sur le revenu de cette activité. L'art. 38 LHID règle la question de la perception de l'impôt à la source dans les relations intercantionales. Son al. 1 dispose que les cantons se prêtent gratuitement l'assistance administrative et juridique pour le prélèvement de l'impôt à la source. L'impôt à la source perçu conformément à l'art. 37 al. 2 est versé au canton auquel appartient le droit d'imposer. L'obligation du débiteur de retenir l'impôt à la source est régie par le droit du canton dans lequel il a son siège ou son établissement stable (art. 38 al. 2 LHID). Le contribuable est imposé conformément au droit du canton auquel appartient le droit d'imposer. Les impôts retenus et versés par le débiteur hors du canton sont déduits des impôts dus (art. 38 al. 3 1ère phr. LHID).

E. 11

À Genève, la perception de l'impôt à la source dans les relations intercantionales était réglée par les art. 14 à 16 de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (ci-après : aLISP), applicable durant l'année 2016, quand bien même remplacée par une nouvelle version du 16 janvier 2020. L'art. 15 aLISP disposait que les contribuables mentionnés aux articles 7 et 8 (personnes physiques et morales qui ne sont ni domiciliées, ni en séjour en Suisse) étaient imposables dans le canton où s'exerce leur activité.

E. 12

S'agissant des personnes qui ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse, la doctrine rappelle que l'assujettissement à l'impôt à la source suppose la réalisation d'un revenu d'une activité dépendante en Suisse. D'après les normes d'attribution du droit fiscal international, le revenu d'une activité dépendante est réalisé essentiellement au lieu de travail, c'est-à-dire au lieu où l'activité est exercée personnellement. La condition d'assujettissement à l'impôt à la source est ainsi l'existence d'un lieu de travail effectif en Suisse (Guido JUD, Adrian RUFENER, in Martin ZWEIFEL, Michael BEUSCH, Bundesgesetz über die direkte Steuer, 3ème éd., 2017, art. 35, § 2b, p. 1177).

- 10/14 - A/1390/2023 Le prélèvement de l'impôt à la source se détermine, conformément à l'art. 38 al. 2 LHID, selon le droit du canton de la source. Cette réglementation se comprend du point de vue des intérêts du débiteur de la prestation imposable, pour qui la procédure doit être aménagée le plus simplement possible. En conséquence, il n'incombe au débiteur de la prestation imposable que des obligations conformément au droit du canton de la source. Si le débiteur de la prestation imposable a correctement effectué le prélèvement de l'impôt, d'après le droit de ce canton, il ne peut être tenu à une perception supplémentaire,

ni responsable de la différence éventuelle. Le débiteur de la prestation imposable doit verser l'impôt à la source qu'il a déduit conformément au droit du canton de la source, à l'autorité fiscale compétente du canton de la source. De son côté, celle-ci doit virer les montants d'impôt à la source qui lui sont parvenus, à l'autorité fiscale du canton auquel appartient le droit d'imposer (Guido JUD, Adrian RUFENER, op. cit., art. 38, § 6-7, p. 1209).

E. 13

En l'occurrence, le recourant explique tout d'abord que son employeur, durant l'année 2016, ne disposait d'aucune succursale à Genève et que les bureaux de la société situés dans ce canton n'étaient pas équipés pour y recevoir de la clientèle. Indépendamment du caractère assez vague et non étayé de cette dernière affirmation, les indices que le recourant met en avant pour tenter de rendre vraisemblable qu'il ne pouvait pas déployer son activité principalement dans le canton de Genève, ne permettent pas nécessairement d'aboutir à la conclusion que le recourant prétend en tirer. En effet, ni l'absence de succursale, ni le fait que des bureaux ne soient pas équipés pour recevoir de la clientèle n'empêchent de travailler depuis ce lieu. En particulier, on peut parfaitement se rendre soi-même auprès de ses clients ou les rencontrer dans des lieux prévus à cet effet. Mais surtout, on ne peut que s'interroger sur la raison pour laquelle le recourant n'a apparemment pas sollicité son employeur de l'époque afin qu'il indique quel était le principal lieu de travail du recourant. L'absence d'attestation sur ce point, ou de démonstration que le recourant aurait vainement tenté de l'obtenir, ne peut que faire naître un certain doute sur ses affirmations. Mais surtout, les éléments objectifs du dossier permettent raisonnablement de retenir que son principal lieu de travail en 2016 était à Genève, à l'adresse _____[GE]. En effet, c'est bien de sa main que le recourant a signé à Genève, le 20 mars 2017, une demande adressée aux autorités fiscales zurichoises afin de déduire ses contributions au troisième pilier et ses frais de trajet effectifs, en indiquant que son lieu de travail se trouvait à l'adresse _____[GE].

L'explication que donne le recourant à ce sujet, dans ses dernières écritures, en prétendant qu'il avait déjà souligné durant la procédure que son secrétariat commettait des erreurs, ne peut être suivie pour deux raisons. D'une part, si le recourant a effectivement fait allusion aux démarches effectuées par son secrétariat au sujet de la production du

- 11/14 - A/1390/2023 document ViaMichelin, ce n'était pas pour relever qu'une erreur avait été commise, mais, au contraire, pour souligner la portée et la pertinence de ce document. D'autre part, même si le formulaire adressé aux autorités fiscales zurichoises avait été pré-rempli par le secrétariat du recourant, il paraît très peu vraisemblable, compte tenu en particulier du très faible nombre de champs complétés, qu'il ait échappé au recourant que le lieu de travail indiqué était à Genève. Il doit en tout état se voir opposer les indications données dans un document qu'il a lui-même signé. Par ailleurs, les explications que donne le recourant au sujet de l'attestation de la Fondation de prévoyance C_____ SA, qui lui avait été adressée le 30 décembre 2016 à son adresse _____[GE], n'apparaissent pas du tout convaincantes. En effet, on ne voit pas pourquoi il aurait indiqué à cette fondation, comme adresse de correspondance, un lieu de travail où il ne faisait prétendument que passer de temps à autre, plutôt que son domicile privé ou son lieu de travail principal. Quant au document ViaMichelin qu'il a également fourni aux autorités fiscales zurichoises, établissant son trajet depuis son domicile privé jusqu'à la _____[GE] (voisine de la rue _____[GE]), le recourant explique qu'il s'agissait là uniquement du trajet qu'il faisait pour stationner son véhicule au parking E_____, avant de prendre son train pour Zurich. Il ajoute qu'il n'avait demandé de déduction que pour ce trajet en voiture, et non pour le trajet

en train, étant donné que son employeur lui remboursait ce dernier. Cependant, il n'apporte aucun élément démontrant cette dernière affirmation, ce qui ne fait d'ailleurs que contribuer à jeter un doute supplémentaire sur ses explications. Enfin, s'agissant du fait qu'il aurait eu une chambre à Zurich, le recourant a offert de le prouver en annonçant qu'il produirait le bail y relatif, ce qu'il n'a cependant finalement pas fait. Indépendamment du fait qu'il dit n'avoir pas réussi à retrouver ce document, on ne voit pas ce qui l'aurait empêché de s'adresser cas échéant à son bailleur pour en obtenir un duplicata ou simplement une attestation relative à la période de location de ce logement. En outre, les documents fiscaux qu'il a produit à ce sujet sont clairement insuffisants pour démontrer que la déduction qu'il avait obtenue dans le canton de Vaud entre 2009 et 2014 concernait effectivement ce logement. Enfin et surtout, quand bien même le recourant n'a quitté le canton de Vaud qu'au 31 décembre 2015, et qu'il était donc contribuable de ce canton durant la période fiscale 2015, il n'a pas produit sa taxation pour cette année-là, ce qui ne permet en tout état pas de constater qu'une déduction lui aurait encore été accordée pour le logement en question durant l'année qui a précédé l'année fiscale litigieuse.

E. 14

Au vu de ce qui précède, c'est à raison que l'autorité intimée a retenu que le recourant déployait son activité professionnelle principalement dans le canton de Genève durant l'année 2016. Dans cette mesure, la décision sur réclamation du 6 mars 2023 et le bordereau de taxation du 12 mai 2022 sont parfaitement fondés.

- 12/14 - A/1390/2023

E. 15

Enfin, le recourant fait grief à la décision attaquée d'être contraire au principe de la bonne foi.

E. 16

Découlant directement de l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 637 ; 129 I 161 consid. 4.1 p. 170 ; 128 II 112 consid. 10b/aa p. 125 ; 126 II 377 consid. 3a p. 387 et les arrêts cités). Les conditions d'application de cette disposition sont au nombre de cinq. Tout d'abord, une promesse concrète doit avoir été effectuée à l'égard d'une personne déterminée. Il faut également que l'autorité ait agi dans le cadre et dans les limites de sa compétence, que la personne concernée n'ait pas été en mesure de se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement fourni, qu'elle se soit fondée sur ce renseignement pour prendre des dispositions qu'elle ne peut ensuite modifier sans subir de préjudice et, enfin, que la loi n'ait pas subi de changement depuis le moment où la promesse a été faite (ATF 131 II 627 précité, consid. 6.1 p. 637 ; 129 I 161 précité, consid. 4.1 p. 170 ; 122 II 113 consid. 3b/cc p. 123 et les références citées ; Arrêt du Tribunal fédéral 1P.373/2006 du

E. 18

Le grief de violation du principe de la bonne foi s'avère donc infondé.

E. 19

Le recours sera ainsi rejeté.

E. 20

En application des art. 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986

- 13/14 - A/1390/2023 (RFPA - E 5 10.03), le recourant, qui succombe, est condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais de même montant versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 14/14 - A/1390/2023

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