

GE_GERICHTE ATA/1071/2015 vom 6. Oktober 2015

GE Cour de justice, 2015-10-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1071_2015

FR: GE_GERICHTE ATA/1071/2015 du 6 octobre 2015

IT: GE_GERICHTE ATA/1071/2015 del 6 ottobre 2015

Regeste

Résumé: Les conditions du « ruling » n'ont pas été respectées par le contribuable et il se justifie de taxer, en Suisse, les éléments de revenu et de fortune de la société mise en place à Guernesey. Des déductions pour activité à domicile et frais de représentation ne peuvent être retenues.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Le recourant sollicite un transport sur place.

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 l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes (arrêts du Tribunal fédéral 2C_545/2014 du 9 janvier 2015 consid. 3.1 ; 2D_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3), 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 138 I 154 consid. 2.3.3 p. 157 ; 138 V 125 consid. 2.1 p. 127 ; 137 II 266 consid. 3.2 p. 270 ; 137 I 195 consid. 2.3.1 p. 190 ; 136 I 265 consid. 3.2 ; 135 II 286 consid. 5.1 p. 293 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_544/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.1 ; 1C_582/2012 du 9 juillet 2013 consid. 2.1 et les arrêts cités). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 136 I 229 consid. 5.2 p. 236 ; 134 I 140 consid. 5.3 ; 131 I 153 consid. 3 p. 158 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_119/2015 du 16 juin 2015 consid. 2.1 ; 2C_481/2013 du 30 mai 2013 consid. 2.1 ; 4A_108/2012 du 11 juin 2012 consid. 3.2 ; 8C_799/2011 du 20 juin 2012 consid. 6.1 et les arrêts cités ; ATA/695/2015 du 30 juin 2015 consid. 2a et les arrêts cités). Le droit d'être entendu ne contient pas non plus d'obligation de discuter tous les griefs et moyens de preuve du recourant ; il suffit que le juge discute ceux qui sont pertinents pour l'issue du litige (ATF 138 I 232 consid. 5.1 p. 237 ; 138 IV 81 consid. 2.2 p. 84 ; 134 I 83 consid. 4.1 p. 88 et les arrêts cités ; 133 II 235 consid. 5.2 p. 248 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2014 du - 8/13 - A/2052/2011 22 janvier 2015 consid. 3.1 ; 1C_148/2012 du 26 juin 2012 consid. 3.1 ; 1C_424/2009 du 6 septembre 2010 consid. 2).

En l'espèce, le recourant vise à établir qu'il utilise une pièce de son domicile uniquement pour y exercer ses activités d'administrateur, les sociétés pour lesquels il a déployé celles-ci

ne lui en ayant pas mis à disposition.

Outre le fait que les photographies produites permettent de constater exactement les mêmes faits qu'un transport sur place, la réponse à la question qui se pose ne dépend pas des constatations qui pourraient être faites lors d'un transport sur place, comme cela sera développé ci-dessous. Il n'y a dès lors pas lieu de procéder à cette mesure d'instruction. 3)

Les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2012 du 1er avril 2013 consid. 8 ; ATA/197/2013 du 26 mars 2013 ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012).

En l'espèce, l'IFD est soumis à la LIFD et l'ICC aux anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP I-V) dans leur teneur en 2001, l'art. 72 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP D 3 08) qui les abroge, prévoyant à son art. 72 al. 1 qu'elle s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010 et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régies par les dispositions de l'ancien droit, même après son entrée en vigueur. 4)

S'agissant des questions à résoudre, les dispositions de l'IFD et de l'aLIPP I-V) ont des contenus similaires, raison pour laquelle le raisonnement tenu ci-dessous vaut pour les deux impôts. 5)

Le recourant fait grief à l'AFC-GE de ne pas prendre en compte le ruling, le partnership devant être considéré comme une entreprise à l'étranger.

a. Les dispositions applicables tant sur le plan fédéral que cantonal prévoient que les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement personnel lorsqu'elles sont domiciliées ou séjournent dans le canton, respectivement le pays (art. 3 al. 1 LIFD ; art. 2 al. 1 aLIPP-I). L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité ; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger (art. 6 al 1 LIFD ; art. 5 al. 1 aLIPP-I).

b. Les notions d'entreprise, d'établissement stable et d'immeuble sont en principe les mêmes que celles auxquelles recourt l'art. 4 LIFD. L'entreprise se définit comme une activité entrepreneuriale, une participation active, reconnaissable pour des tiers, à la vie économique, en utilisant capital et travail

- 9/13 - A/2052/2011 (Jean-Blaise PACHOUD, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Loi sur l'impôt fédéral direct – commentaire romand, 2008, n. 6 et 12 ad art. 4).

c. Le ruling se distingue d'un accord ou arrangement fiscal qui sont en principe interdits (arrêt du Tribunal fédéral 2C_296/2009 consid. 3.1). Il constitue une approbation anticipée par l'autorité fiscale compétente d'un traitement proposé par le contribuable en référence à une opération envisagée à l'avenir. Il s'agit d'une procédure informelle qui n'a pas de base légale en matière d'impôts directs. L'état de fait décrit dans la demande de ruling revêt une importance particulière puisque le fisc ne sera tenu par un ruling, lors de la taxation, que si l'état de fait anticipé correspond à ce qui est effectivement réalisé par la suite (arrêt du Tribunal fédéral 2C_664/2013 et 2C_665/2014 du 28 avril 2014 consid. 4.2 et les références citées). 6)

En l'espèce, l'accord conclu entre le contribuable et l'AFC-GE prévoyait notamment que le partnership maintiendrait une infrastructure à Guernesey afin d'assurer le développement de ses activités. Ainsi le partnership louerait des bureaux, équipés de propres raccordements

téléphoniques et téléfax, et emploierait du personnel sur les lieux. Il stipulait également que le contribuable serait régulièrement présent à Guernesey où il entreprendrait son activité de conseil en faveur des sociétés clientes.

Comme l'a jugé la chambre de céans s'agissant de l'année fiscale suivante, confirmée par le Tribunal fédéral (ATA/381/2013 précité et arrêt du Tribunal fédéral 2C_664/2013 et 2C_665/2014 précités), les conditions énoncées dans l'accord n'étaient pas remplies, notamment par l'absence de bail attestant de la location de bureaux ou de contrats de travail attestant que du personnel avait été engagé à Guernesey ainsi que par les faibles coûts relatifs aux honoraires de comptabilité et d'administration. En l'espèce, la situation n'est pas différente pour l'année 2001, s'agissant notamment des coûts qui sont même inférieurs à ceux de 2002 (USD 1'637.- et USD 4'622.- respectivement). L'unique déplacement à Guernesey du contribuable et la production d'un procès-verbal ne suffisent pas à attester de l'existence d'une infrastructure opérationnelle à Guernesey et le partnership est manifestement dépourvu de toute substance économique.

Le grief sera donc écarté. 7)

Le Tribunal fédéral a déjà reconnu le défaut de personnalité juridique du partnership. Les revenus et la fortune de ce dernier doivent donc être ajoutés à ceux du recourant assujetti (arrêt du Tribunal fédéral 2C_664/2013 et 2C_665/2014 précité consid. 5.2 et 6.4) ce que l'AFC-GE et le TAPI ont fait dans leurs décisions.

À cet égard, le contribuable conteste la prise en compte de ses honoraires C_____, qui seraient pris en compte à double.

- 10/13 - A/2052/2011

Dans le dossier, figurent deux attestations de C_____, datées du 9 avril 2002 et du 18 octobre 2004, indiquant que la rémunération globale pour 2001 était de CHF 400'100.- dont CHF 150'000.- d'honoraires, soumis aux charges sociales de CHF 20'205.-, soit un total net de CHF 379'895.-. Si l'on déduit de ce montant les options, l'on obtient CHF 129'795.- d'honoraires nets. L'attestation du 18 octobre 2004 indique que la rémunération est payée pour les activités de consultant incluant l'activité d'administrateur. L'entier du montant étant soumis aux charges sociales. Il ressort des comptes du partnership que le montant net a été payé en deux versements de CHF 58'582.50 et CHF 71'212.50.

Il est vrai que l'AFC-GE dans sa décision sur recours, puis le TAPI, ont tenu compte dans le revenu provenant de l'activité d'administrateur de ces montants et qu'ils sont également inclus dans le revenu provenant de l'activité de consultant telle qu'elle ressort des comptes du partnership. La comptabilisation de ces montants dans les comptes du partnership, alors qu'il s'agissait en partie de la rémunération de l'activité d'administrateur, apparaît comme plausible, les pièces étant concordantes, les montants identiques et aucun autre élément du dossier ne laissent croire que ces montants ont été versés deux fois.

En conséquence, il se justifie de déduire du revenu le montant de CHF 129'795.- compté deux fois.

Le recours sera admis sur ce point. 8)

Le recourant fait grief à l'AFC-GE de ne pas lui avoir accordé une déduction pour son activité à domicile.

En l'espèce, les activités déployées en 2001 par le recourant ne diffèrent pas en substance de celles examinées par la chambre de céans et par le Tribunal fédéral dans le litige portant sur l'année fiscale 2002. Le recourant n'allègue d'ailleurs pas d'élément nouveau à cet égard, qui n'aurait pas été pris en compte dans les arrêts déjà mentionnés.

En revanche il produit des attestations des sociétés dans lesquelles il a exercé l'activité d'administrateur desquelles il ressort que ces sociétés n'ont pas mis à disposition de bureau ou de place de travail au recourant durant l'exercice de son mandat.

Le recourant perd toutefois de vue qu'il lui revenait d'établir que les sociétés n'étaient pas en mesure de mettre à sa disposition de bureau, ce qu'il échoue à faire. En conséquence, la première condition de la pratique de l'AFC-GE pour admettre une déduction de 10% pour l'utilisation d'une chambre de travail privée n'est donc pas remplie et il n'y a pas lieu d'examiner les autres conditions.

Le grief du recourant sera écarté.

- 11/13 - A/2052/2011 9)

Le recourant fait valoir une déduction forfaitaire de son revenu imposable au titre de frais de représentation se fondant sur une ancienne pratique de l'AFC-GE.

S'agissant des frais liés à l'exercice d'une activité dépendante, les frais de représentation ne sont généralement pas déductibles, dans la mesure où ils reflètent plutôt la situation personnelle du contribuable (Archives 41, 26 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, p. 170).

La pratique de l'AFC-GE, détaillée dans son information n° 6/2005, prévoit que les frais engagés par un employé dans le cadre de son activité professionnelle, remboursés par son employeur, ne sont pas pris en compte dans le revenu imposable car ne constituant pas un réel revenu. Ces frais, même payés forfaitairement, sont ainsi admis en déduction du revenu pour autant qu'il s'agisse de frais effectifs de représentation engagés par des employés ayant un fort devoir de représentation. Par souci de simplification et dès lors que le devoir de représentation est avéré et démontré à l'administration, cette allocation forfaitaire ne fait pas partie du revenu imposable dans certaines limites fixées par la directive.

Outre le fait que le contribuable n'a pas fait état d'une telle déduction dans sa déclaration d'impôt ni devant le TAPI, il n'expose pas en quoi il aurait un fort devoir de représentation s'agissant des quatre sociétés pour lesquelles il exerce une activité d'administrateur. Comme l'expose le contribuable lui-même, ses compétences, sa reconnaissance dans son domaine d'activité et sa renommée internationale ont motivé les mandats d'administrateur qui lui ont été confiés. En revanche, ils ne motivent pas, sans autre, un fort devoir de représentation, comme l'affirme le contribuable, à qui il revenait de prouver cet élément. De plus, ses frais effectifs de voyage ont déjà été pris en compte.

Ce grief sera donc écarté. 10) Finalement, le recourant requiert la déduction de sa dette fiscale au 31 décembre 2001.

L'AFC-GE a admis dans ses écritures que cet élément ne pouvant être déterminé, une nouvelle décision serait prise à l'issue du litige portant sur l'année fiscale concernée.

La question ne peut donc être examinée en l'état en l'absence de décision. 11) En conséquence, le recours sera partiellement admis tant en ICC qu'en IFD s'agissant de la prise en compte à double d'un revenu de CHF 129'795.- et sera rejeté pour le surplus.

- 12/13 - A/2052/2011 12) Vu l'issue du litige, un émolument réduit de CHF 750.- sera mis à la charge du recourant qui succombe en partie (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité de procédure de CHF 750.- lui sera allouée, 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.