

GE_GERICHTE ATA/54/2016 vom 19. Januar 2016

GE Cour de justice, 2016-01-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_54_2016

FR: GE_GERICHTE ATA/54/2016 du 19 janvier 2016

IT: GE_GERICHTE ATA/54/2016 del 19 gennaio 2016

Regeste

Résumé: Impôt sur la fortune des personnes physiques. Trusts irrévocables, distinction entre le trust discrétionnaire et le trust fixe, le bénéficiaire du trust fixe pouvant être assimilé à un usufruitier et donc soumis à l'impôt sur la fortune pour sa part au patrimoine du trust. In casu trust discrétionnaire, pas d'incorporation du patrimoine du trust dans la fortune du contribuable. Déduction des éléments de fortune investis dans l'exploitation commerciale admise, même s'agissant de l'exercice d'une profession libérale. Confirmation de la jurisprudence.

Erwägungen

E. 12

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

La présente cause concernant l'ICC pour les exercices fiscaux 2010 et 2011, lui sont applicables, les dispositions de la LIPP, entrée en vigueur le 1er janvier 2010 au-delà de celle de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Recours des contribuables 3)

En matière d'ICC, le canton perçoit un impôt sur la fortune des personnes physiques (art. 2 al. 1 let. a LHID ; art. 1 LIPP). Il a pour objet l'ensemble de la fortune nette après déductions sociales (art. 46 LIPP). Les éléments patrimoniaux soumis à l'impôt sur la fortune sont énoncés à l'art. 47 LIPP. Parmi ceux-ci figurent les actions, les obligations et les valeurs mobilières de toute nature, la mise de fonds, apports et commandite représentant une part de l'intérêt dans une entreprise, une société ou une association (art. 47 let. b LIPP), ainsi que l'argent comptant et les dépôts bancaires ou en titres représentant la possession d'une somme d'argent (art. 47 let. c LIPP). De même, la fortune grevée d'usufruit est imposable auprès de l'usufruitier (art. 48 LIPP). 4)

Le 1er juillet 2007, la convention de la Haye est entrée en vigueur pour la Suisse. Depuis cette date, l'institution anglo-saxonne du trust est reconnue juridiquement aux conditions mentionnées dans cette convention.

- 13/21 - A/4175/2013

Par trust, sont visées les relations juridiques créées par une personne, le constituant – par acte entre vifs ou à cause de mort – lorsque des biens ont été placés sous le contrôle d'un trustee dans l'intérêt d'un bénéficiaire ou dans un but déterminé (art. 2 de la convention de la Haye ; art. 149a de la loi fédérale sur le droit international privé du 18 décembre 1987 - LDIP - RS 291). Le droit qui régit le trust est celui choisi par le constituant ou, à défaut, celui avec lequel il présente le lien le plus étroit (art. 6 et 7 de la convention de la Haye ; art. 149c LDIP). 5)

Selon l'art. 19 de la Convention de la Haye, celle-ci ne porte pas atteinte à la compétence des États en matière fiscale. Toutefois, dans le traitement fiscal du trust, la définition de celui-ci, posée à l'art. 2 de la Convention précitée reste déterminante en droit suisse, de même que les dispositions de la LDIP précitées. Le droit fiscal doit prendre en considération l'état de fait tel qu'il est établi par les règles du droit privé. En revanche, c'est en fonction des principes du droit fiscal que doit être analysée la question de savoir comment le trust et les personnes qui y participent sont imposables en Suisse, notamment à quel moment un revenu est réalisé ou une fortune doit être attribuée à l'un d'entre eux. Pour résoudre ces questions, l'analyse fiscale doit tenir compte du droit privé. Néanmoins, l'autorité fiscale conserve la faculté de remettre en cause, sur la base de la réserve de l'évasion fiscale, les opérations insolites mises en oeuvre pour échapper à l'impôt (Xavier OBERSON, le traitement fiscal du trust en droit suisse, Archiv 76, p. 481 et 482). Ainsi que le relève cependant ce dernier auteur, une telle remise en cause suppose que les trois conditions cumulatives de l'évasion fiscale soient remplies, à savoir : un transfert insolite, aux fins d'économiser des impôts et qui conduit effectivement à une telle économie (Xavier OBERSON, op. cit. p. 486). 6) a. La circulaire n° 20 de l'AFC-CH à laquelle l'autorité fiscale intimée se réfère, consultable sur le site internet de l'AFC-CH (www.estv.admin.ch), reprend le contenu d'une circulaire n° 30 du 22 août 2007 adoptée par la conférence suisse des impôts (CSI), association qui réunit les administrations fiscales cantonales et l'AFC-CH dans le but de coordonner les législations fiscales de la Confédération et des cantons, ainsi que leur application et leur développement.

b. Si les directives, circulaires ou instructions émises par l'administration ne peuvent contenir de règles de droit, elles peuvent cependant apporter des précisions quant à certaines notions contenues dans la loi ou quant à la mise en pratique de celle-ci. Sans être lié par elles, le juge peut néanmoins les prendre en considération en vue d'assurer une application uniforme de la loi envers chaque administré. Il ne doit cependant en tenir compte que si elles respectent le sens et le but de la norme applicable (ATF 121 II 473 consid. 2b ; ATA/87/2015 du 20 janvier 2015 consid. 7a ; ATA/563/2012 précité consid. 14 ; ATA/12/2012 du 10 janvier 2012 consid. 3 ; ATA/839/2003 du 18 novembre 2003 consid. 3c). En d'autres termes, à défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui - 14/21 - A/4175/2013 découle de la législation ou de la jurisprudence (ATF 133 II 305 consid. 8.1 ; 121 II 473 consid. 2b ; 117 Ib 225 consid. 4b).

c. La circulaire rappelle les caractères essentiels devant exister pour que l'on admette être en présence d'un trust. Il doit y avoir un rapport juridique ayant effet à l'encontre des tiers, qui prend naissance lorsque sur la base d'un document de constitution (« trust deed »), le constituant (« settlor ») transfère des valeurs patrimoniales déterminées à une ou plusieurs personnes (trustees), lesquels ont l'obligation de les gérer et de les utiliser dans un but établi à l'avance par le settlor en faveur d'un ou de plusieurs tiers (« beneficiaries »).

d. En l'espèce, et à juste titre, il est admis par les parties que le trust D_____ est un trust au sens de la Convention de la Haye ou de l'art. 149a LDIP, ainsi que de la circulaire précitée. 7)

Pour le traitement fiscal des trusts, la circulaire distingue le « revocable trusts » (ci-après : le trust révocable), soit celui dans lequel le constituant s'est expressément réservé dans l'acte constitutif la faculté de le révoquer, de l'« irrevocable trust », (ci-après : le trust irrévocable) (Sibilla GUISELDA CRETTEI, Le trust, aspects fiscaux, 2007, n. 30, p. 19).

Parmi les trusts irrévocables, elle distingue le trust discrétionnaire (« discretionary trust ») du trust fixe (« interest fixed trust »). 8) a. Constitue un trust fixe, un trust dont l'acte constitutif accorde au bénéficiaire un droit à percevoir une certaine part des revenus nets du trust au fur et à mesure de leur perception (Sibilla GUISELDA CRETTEI, op. cit., n. 31, p. 20). Constitue un trust discrétionnaire un trust dans lequel le bénéficiaire n'a aucun droit à faire valoir vis-à-vis des trustees pour qu'il soit payé ou qu'il reçoive une part des revenus nets du trust.

Dans un trust discrétionnaire, l'acte constitutif se limite à prévoir une classe de bénéficiaires potentiels. C'est ensuite aux trustees qu'il appartient de désigner, parmi ce cercle de personnes, le ou les bénéficiaires pouvant prétendre à une distribution ainsi que le moment et l'étendue de celle-ci (Robert DANON, l'imposition du « private express trust », analyse critique de la circulaire du 22 août 2007 et proposition de modèle d'imposition de lege ferenda, in Archiv 76, p. 439). Le bénéficiaire n'acquiert pas ab initio un droit équitable de propriété. Il n'a qu'une expectative. Il n'a pas de titularité sur le patrimoine trustal sous-jacent (Sibilla GUISELDA CRETTEI, op. cit., n. 35, p. 24).

b. L'essentiel de la distinction réside dans le fait que la création d'un trust fixe ne laisse aucune marge d'appréciation aux trustees quant à la distribution des revenus et actifs du trust. Les montants, ainsi que le moment des distributions sont déterminés par avance. Les bénéficiaires ont une prétention patrimoniale qu'il peuvent faire valoir en justice (Jessica SALOM, l'attribution du revenu en droit

- 15/21 - A/4175/2013 fiscal suisse, 2010, § 4.2.3 p.123 ; Sibilla GUISELDA CRETTEI, op. cit., n. 32, p. 21 et 23).

c. La circulaire reprend cette distinction.

Selon celle-ci, dans le cadre d'un trust fixe, les détails touchant aux bénéficiaires et aux droits qui leur sont conférés ressortent directement de l'acte constitutif du trust. Le trustee ne possède pas de marge d'appréciation quant à l'attribution des revenus et/ou des actifs du trust. Il n'a ni possession économique, ni pouvoir de disposition autonome sur le patrimoine du trust. Dans un tel cas, le bénéficiaire dispose d'une prétention patrimoniale qu'il peut faire valoir en justice. Il peut être ainsi assimilé à un usufruitier (circulaire, ch. 3.7.2).

En revanche, dans le cas d'un trust discrétionnaire, l'acte de constitution ne décrit que des classes abstraites de bénéficiaires. La décision déterminante qui, en définitive, doit entrer en possession des attributions du trust, est laissée au trustee. Aucun enrichissement du bénéficiaire ne se produit au moment de la création d'un trust discrétionnaire, car on ne peut alors encore déterminer quelles personnes entreront effectivement en possession d'une attribution du trust, pas plus que l'importance et le moment de cette attribution (circulaire, ch. 3.7.3). 9)

La circulaire rappelle que, selon le principe de la transparence, pour leur imposition, les valeurs patrimoniales et les revenus du trust (capital, gain en capital, rendement courant) sont imputables soit auprès du bénéficiaire, soit auprès du constituant. En effet, selon le droit suisse, les valeurs patrimoniales concernées ne peuvent être attribuées ni au trust ni au trustee (circulaire, ch. 5.1 ; dans le même sens, Jessica SALOM, op. cit., § 4.2.1 et 4.2.2, p.119 à 121 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 482).

Si l'on est en présence d'un trust fixe, le bénéficiaire du trust peut être assimilé à un usufruitier, en conséquence de quoi le patrimoine et les revenus du trust lui sont attribués

fiscalement (Jessica SALOM, op. cit. § 4.2.3, p. 121). Selon la circulaire, les distributions effectuées par le trust en faveur du bénéficiaire sont traitées, soit comme gain en capital, soit comme revenu. Pour le patrimoine, il y a lieu de considérer qu'il y a donation du constituant au bénéficiaire à hauteur du capital du trust. Le bénéficiaire est soumis à l'impôt sur la fortune pour sa part au patrimoine du trust. Si celle-ci ne peut être déterminée, le revenu que le bénéficiaire en tire peut-être capitalisé par l'autorité fiscale cantonale, par exemple en appliquant les taux de capitalisation établis par la liste des cours de l'AFC-CH (circulaire, ch 5.2.2 ; dans le même sens : Jessica SALOM, op. cit. § 4.2.3, p. 124 ; Robert DANON, op. cit., p. 456 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 487).

Selon la circulaire, dans l'hypothèse d'un trust discrétionnaire, si le constituant est domicilié en Suisse au moment la création du trust, le patrimoine

- 16/21 - A/4175/2013 du trust et ses rendements restent attribués à ce dernier. Si en revanche il est domicilié à l'étranger au moment de la création du trust, le patrimoine de celui-ci ne peut être imputé ni au constituant ni au bénéficiaire. Ce dernier n'est imposé que sur les montants qu'il perçoit du trust et n'est pas imposé sur le patrimoine de celui-ci au titre de l'impôt sur la fortune (circulaire, ch 5.2.3 ; dans le même sens, Jessica SALOM, op. cit. § 4.2.3, p. 124 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 487). 10) a. Les parties, à juste titre, retiennent que le trust D_____ appartient à la catégorie des trusts irrévocables. Elles divergent en revanche sur la question de savoir si, dans cette catégorie de trusts il s'agit d'un trust discrétionnaire ou d'un trust fixe. Selon la contribuable, à teneur de l'acte de constitution du trust et des autres documents qu'elle avait produits, il était constant qu'elle ne bénéficiait d'aucune prérogative dans la gestion du trust D_____, ni ne pouvait faire valoir aucun droit patrimonial vis-à-vis de celui-ci ou de ses trustees afin d'obtenir le versement de dividendes ou d'autres attributions patrimoniales. Dès lors, le trust en question constituait un trust discrétionnaire. Pour l'autorité intimée, rejointe en cela par le TAPI l'acte en question qui prévoyait, d'une manière qui liait les trustees, le versement de dividendes aux bénéficiaires au minimum deux fois l'an - versements qui avaient été effectués avec régularité - devait être qualifié de trust fixe.

b. En l'occurrence, le trust D_____ a été constitué en 1939 par l'arrière-grand-père de la contribuable. Il s'agit d'un trust soumis au droit des États-Unis. Cette structure juridique existait lorsque celle-ci est arrivée en Suisse. Elle a produit auprès de l'autorité fiscale la documentation permettant d'en analyser l'origine, la structure et l'organisation. Il en ressort que le constituant, par dispositions pour cause de mort, a prévu qu'une partie de ses biens ne reviendrait pas directement à sa fille puis à sa descendance, mais serait constituée en trust au sens du droit applicable en Virginie et confiée à la gestion d'un trustee en faveur de cette dernière mais également de sa descendance. La seule bénéficiaire nommément désignée dans l'acte constitutif est la grand-mère de la recourante. La contribuable n'est devenue bénéficiaire du trust que parce qu'elle est la descendante de cette dernière et qu'elle fait partie du cercle des bénéficiaires abstraitement désignés à titre subsidiaire, sans être jamais nommée directement dans l'acte constitutif. Concernant l'organisation du trust, l'acte constitutif ne prévoit aucun droit de regard des bénéficiaires sur la gestion de celui-ci. Si ce document prévoit que les revenus du trust doivent être versés aux personnes faisant partie du cercle des bénéficiaires, il accorde toute liberté au trustee de décider non seulement de la gestion des avoirs du trust, mais de l'attribution des revenus de celui-ci, voire de tout ou partie de son capital, de la détermination des quotités qui seraient versées ainsi que du choix des destinataires parmi les bénéficiaires. Un courrier du trustee, Bank of America, confirme

ce fonctionnement, en expliquant qu'il lui appartenait en tant que trustee de déterminer seul la façon dont les montants revenant à la contribuable devaient être

- 17/21 - A/4175/2013 calculés. Si l'acte constitutif prévoit des versements annuels, il ne ressort aucunement de ce document que la contribuable se voit conférer un droit d'en exiger le versement et qu'elle détienne une créance à ce propos qu'elle pourrait faire valoir en justice. Certes, ainsi que l'AFC-GE l'expose, celle-ci a reçu quasiment chaque année entre 2001 et 2011 un montant de l'ordre de CHF 40'000.- en provenance du trust. Néanmoins, elle n'a rien reçu en 2006 et n'apparaît pas avoir reçu ce montant dans les années suivantes, en sus des sommes qui devaient lui être ordinairement versées en fonction des résultats de l'exercice. Sur la base de ces éléments, et au regard des critères détaillés tirés de la circulaire n° 20, il doit être retenu que la contribuable n'a pas de droit à percevoir les montants qui lui sont versés par le trust si ce n'est une expectative découlant de l'acte constitutif. Elle n'a pas non plus de droits patrimoniaux qu'elle puisse directement exercer sur les avoirs du trust. Dans ces circonstances, le trust en question doit être qualifié de trust discrétionnaire, avec pour conséquence que si la contribuable doit être imposée sur les montants qu'elle perçoit du trust en tant que bénéficiaire, la valeur des avoirs de celui-ci n'a pas à être prise en considération comme élément de sa fortune. 11) Selon l'AFC-GE, nonobstant les éléments d'organisation du trust résultant de son acte constitutif, la répétition et la régularité des versements reçus autorise tout de même les autorités fiscales à qualifier le trust de trust irrévocable fixe. Cette hypothèse est évoquée dans la doctrine. Ainsi, Xavier OBERSON relève l'existence de pratiques visant à construire l'existence d'un trust fixe en cas de distribution régulière des fonds à un même bénéficiaire, sans toutefois se prononcer sur la conformité au droit d'une telle démarche (Xavier OBERSON, op. cit., p. 487). En l'espèce, la régularité des versements n'est pas acquise totalement dans la mesure où dans les dix ans qui ont précédé l'exercice fiscal litigieux, aucun versement n'est intervenu en 2006. Mais surtout, l'examen de la situation fiscale de ce trust, au vu de son historique et de son fonctionnement spécifique, ne permet pas de retenir sur le plan fiscal d'autre qualification que celle de trust discrétionnaire, à l'aune des critères de qualification retenus dans la circulaire. Dès lors, il y a lieu d'appliquer à la situation de la contribuable les principes retenus dans cette directive en matière d'imposition du bénéficiaire d'un trust discrétionnaire, puisque leur objectif est d'uniformiser la pratique en matière de trust. 12) Cette solution s'impose d'autant plus en l'absence d'indices que le trust en question ait été constitué dans un but d'évasion fiscale. Historiquement, sa constitution s'explique et la recourante, qui n'est pas le constituant, n'a joué aucun rôle dans sa mise en place. Elle a déclaré régulièrement les revenus provenant de ces trusts, tant en Suisse qu'aux États-Unis, et il n'y a pas d'éléments permettant de retenir que l'on se trouve face à une structure mise en place dans le cadre d'une opération insolite aux fins d'économies et des impôts,

- 18/21 - A/4175/2013 impliquant, s'agissant de l'impôt sur la fortune, de devoir appliquer le principe de transparence. 13) Le recours des contribuables sera admis. Le jugement du TAPI sera annulé en tant qu'il confirme le droit de l'AFC-GE d'incorporer à la fortune imposable des contribuables, un montant de CHF 446'329.- pour l'exercice 2010 et de CHF 357'082.- pour l'exercice 2011. De même, les deux décisions sur réclamation de l'AFC-GE relatives à l'ICC 2010 et 2011 seront mises à néant en tant qu'elles confirmaient l'une le bordereau ICC 2010 du 17 avril 2013 incorporant à la fortune imposable des contribuables un montant de CHF 446'329.-, et l'autre le bordereau ICC 2011 du 17 avril 2013 y incorporant un montant de CHF 404'693.-. Recours de l'AFC-GE 14) Le volet du recours

de l'AFC-GE se rapportant au taux de capitalisation à utiliser dans l'hypothèse d'une capitalisation des revenus versés à un bénéficiaire d'un trust fixe ne sera pas traité dans la mesure où l'existence d'un tel trust n'est pas admise par la chambre de céans. 15) Le recours de l'AFC-GE a également pour objet la décision du TAPI de ne pas confirmer sans autre son refus d'admettre que la contribuable puisse en 2010 et 2011, déduire au titre de déduction sociale sur la fortune commerciale investie, des montants respectifs de CHF 5'888.- pour l'exercice 2010 et CHF 4'058.- pour l'exercice 2011, l'art. 58 al. 2 LIPP n'autorisant pas une telle déduction pour les professions libérales telle celle de médecin indépendant exercée par la contribuable. 16) À teneur de l'art. 58 al. 2 LIPP, il est accordé une déduction égale à la moitié des éléments de fortune investis dans l'exploitation commerciale, artisanale ou industrielle du contribuable, au prorata de sa participation, mais au maximum CHF 500'000.-. 17) Cette question a été traitée par la chambre administrative dans trois arrêts, soit les ATA/1156/2015, ATA/1157/2015 et ATA/1158/2015 du 27 octobre 2015, mais aussi dans les ATA/764/2014 et ATA/765/2014 du 30 septembre 2014 dont ils ont repris et complété les considérants. 18) Selon la jurisprudence de la chambre de céans précitée, les déductions sociales sur la fortune commerciale investie instaurées par l'art. 58 al. 2 LIPP ne sont pas contraires aux dispositions de la LHID dans la mesure où elles relèvent de la compétence tarifaire laissée aux cantons et visent à une répartition équitable de la charge fiscale. Il ne s'agit pas de déduire tout investissement fait par le contribuable dans son entreprise, mais seulement celui qui est fait dans des circonstances permettant de retenir qu'il y a investissement dans l'outil de travail.

- 19/21 - A/4175/2013 Une telle déduction s'applique également aux investissements au sens précité, consentis dans l'exercice d'une profession libérale. 19) Conformément à la jurisprudence développée par la chambre de céans au travers des cinq arrêts rendus en 2014 et 2015 rappelés ci-dessus, le recours de l'AFC-GE sera rejeté sur ce point également. Le jugement du TAPI sera confirmé en tant qu'il annulait les décisions sur réclamation de l'AFC-GE, refusant de prendre en considération par principe les déductions sociales sur la fortune commerciale investie déclarées par les contribuables pour les exercices 2010 et 2011, dans la mesure où elles étaient en lien avec l'exercice d'une profession libérale. La cause sera donc renvoyée à l'AFC-GE pour traitement de l'admissibilité d'une telle déduction en fonction des considérants des arrêts rendus par la chambre de céans. En particulier, il est impossible en l'espèce d'établir à quel investissement dans l'entreprise de la contribuable, se rapportent les montants dont la déduction est sollicitée. Il s'agira pour l'AFC-GE d'examiner cette question en fonction des critères qu'elle aura élaborés pour l'application de l'art. 58 al. 2 LIPP. 20) Le recours des contribuables sera admis et celui de l'AFC-GE rejeté. Au vu de l'issue des deux recours, aucun émolument de procédure ne sera mis à la charge de l'un ou l'autre des recourants (art. 87 al. 1 LPA). En revanche, une indemnité de procédure de CHF 2'500.- sera accordée aux contribuables, dans la mesure où ils y ont conclu, qui sera mise 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.