

GE_GERICHTE ATA/961/2019 vom 28. Mai 2019

GE Cour de justice, 2019-05-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_961_2019

FR: GE_GERICHTE ATA/961/2019 du 28 mai 2019

IT: GE_GERICHTE ATA/961/2019 del 28 maggio 2019

Regeste

Résumé: Confirmation de la taxation de la fortune mobilière du recourant - soit principalement des avoirs sur des comptes bancaires - et des revenus de rendement en qui en découlent entièrement dans le chef du recourant, contribuable domiciliée à Genève, dont l'épouse avec qui il est toujours en ménage commun réside en Algérie. Les comptes bancaires sont au seuls noms du recourant, de sorte qu'il n'y a pas de raison de taxer ceux-ci à hauteur de 50% comme le réclame le recourant. Il n'existe d'ailleurs pas une situation de double imposition, de sorte que la convention de double imposition entre la Suisse et l'Algérie n'est pas applicable.

Erwägungen

E. 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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). 2)

En sus de conclusions formatrices et condamnatoires, le recourant prend des conclusions visant à ce qu'il soit constaté, d'une part, que la notion d'ayant droit économique de comptes bancaires n'est pas pertinente pour l'attribution des revenus et de la fortune au niveau fiscal et, d'autre part, que les revenus mobiliers et la fortune des époux formant ménage commun doivent être alloués aux deux époux à raison de 50 % chacun.

a. Selon l'art. 49 al. 1 LPA, l'autorité compétente peut d'office ou sur demande constater par une décision l'existence, l'inexistence ou l'étendue de droits ou d'obligations fondés sur le droit public. Selon l'art. 49 al. 2 LPA, elle donne suite à une demande en constatation si le requérant rend vraisemblable qu'il a un intérêt juridique personnel et concret, digne de protection.

b. En règle générale, des conclusions constatatoires sont irrecevables lorsque leur auteur n'a pas d'intérêt pratique à leur admission. Il en va notamment ainsi lorsque la partie recourante aurait pu prendre des conclusions à caractère condamatoire. En vertu du principe de subsidiarité, une décision en constatation ne sera prise qu'en cas d'impossibilité pour la partie concernée d'obtenir une décision formatrice (ATF 142 III 364 consid. 1.2 ; ATA/41/2019 du 15 janvier 2019 consid. 3 ; ATA/293/2016 du 5 avril 2016 consid. 6).

- 7/15 - A/2352/2017

c. En l'espèce, le recourant ne se trouve pas dans un cas de figure où il ne lui serait pas possible d'obtenir une décision formatrice. Par ailleurs, ses conclusions constatatoires sont absorbées par les chefs de conclusions tendant à la fixation de ses revenus mobiliers

imposables en 2013 en Suisse à CHF 111'621.-, au lieu de CHF 223'241.-, et de sa fortune mobilière à CHF 11'659'614.-, au lieu CHF 23'319'228.-.

Les conclusions constatatoires étant subsidiaires par rapport aux conclusions condamnatoires, le recourant n'a pas un intérêt juridique et concret, digne de protection, au sens de l'art. 49 al. 2 LPA, à former ce chef de conclusions (ATA/574/2017 du 23 mai 2017 consid. 4b). Ces conclusions seront donc déclarées irrecevables.

En revanche, les conclusions formatrices et condamnatoires du recourant sont recevables, de sorte que le recours sera déclaré recevable de ce point de vue. 3)

Le litige porte sur l'étendue de l'assujettissement à l'IFD et l'ICC, pour l'année 2013, des revenus et de la fortune du recourant, lequel vit et travaille à Genève, alors que son épouse travaille et réside en C_____. 4)

La présente cause concernant la période fiscale 2013, sont applicables la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), entrée en vigueur le 1er janvier 2010, la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) ainsi que la LIFD, dans leur teneur en 2013. 5)

Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent en Suisse, respectivement à Genève (art. 3 al. 1 LIFD ; art. 3 al. 1 LHID ; art. 2 al. 1 LIPP).

L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité (art. 6 al. 1 LIFD ; art. 5 al. 1 1ère phr. LIPP). 6) a. En vertu des art. 9 al. 1 LIFD, 3 al. 3 1ère phrase LHID et 8 al. 1 LIPP, les revenus des époux qui vivent en ménage commun sont additionnés quel que soit le régime matrimonial. A contrario, en cas de divorce ou de séparation durable de fait ou de droit, les époux sont imposés séparément (ATF 141 II 338 consid. 4.2 et les références citées).

b. Pour que l'on admette la séparation de fait, il ne doit plus y avoir de ménage commun et les moyens financiers ne doivent plus être gérés en commun. Partant, aussi longtemps que chaque époux a un domicile propre tout en maintenant la communauté conjugale, il n'y a pas de vie séparée (ATF 138 II 300 consid. 2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_980/2013 du 21 juillet 2014 consid. 8.1 ; ATA/1191/2015 du 3 novembre 2015 consid. 7 b).

- 8/15 - A/2352/2017 7)

Lorsqu'un époux a son domicile à l'étranger, le conjoint qui n'est pas séparé de fait ou de droit et qui réside en Suisse est imposable de manière illimitée en Suisse, où seul le revenu de ce dernier est pris en considération. Le revenu de l'époux qui réside à l'étranger est seulement pris en considération pour calculer le taux d'imposition (ATF 138 II 300 consid. 2.3 in RDAF 2013 II 92, p. 94-95 ; 73 I 408 consid. 2 ; 75 I 385 consid. 3 ; Christine JAKUES in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct – Commentaire de la LIFD, 2017, n. 15 ad art. 9 LIFD).

En effet, lorsque seul un des époux est assujéti en Suisse et que l'autre partenaire a son domicile fiscal à l'étranger, le revenu et la fortune ne peuvent pas être additionnés, en raison du fait qu'une imposition conjointe en vertu de l'art. 9 al. 1 LIFD, respectivement de l'art. 3 al. 3 1ère phrase LHID n'est admissible que lorsque les deux époux sont soumis à la souveraineté fiscale suisse. Pour le conjoint assujéti en Suisse, il existe un assujéttissement

indépendant. C'est uniquement pour la détermination du taux d'imposition, que le barème pour les personnes mariées est applicable sur le revenu total du couple. Cela vaut uniquement lorsque seul un des partenaires est assujéti de manière illimitée en Suisse en raison d'un rattachement personnel (ATF 141 II 318 consid. 2.2.3 in RDAF 2016 II 62, p. 64). 8)

L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a émis la circulaire n° 30 relative à l'imposition des époux et de la famille selon la LIFD du 21 décembre 2010 (ci-après : la circulaire), consultable sur le site internet de l'AFC-CH (www.estv.admin.ch).

À teneur du chiffre 1. 2 de la circulaire, si les époux font effectivement ménage commun, mais que l'un est domicilié en Suisse et l'autre à l'étranger, seul celui qui est domicilié en Suisse est assujéti en Suisse et doit payer l'impôt sur la totalité de son revenu. Étant donné qu'il est marié, il est imposé selon le barème pour les personnes mariées, ou s'il vit avec des enfants, selon le barème parental. Il a droit en outre à la déduction pour les personnes mariées.

Il faut par ailleurs additionner les revenus du conjoint vivant à l'étranger pour déterminer le taux d'imposition du revenu de l'époux vivant en Suisse, lorsque l'un est domicilié en Suisse et l'autre à l'étranger mais qu'ils vivent néanmoins en ménage commun. 9) a. Dans une affaire présentant certaines similitudes avec la présente procédure, le recourant, soit un ressortissant britannique domiciliée dans le canton de Vaud et dont l'épouse vivait en Angleterre, soutenait que les règles de droit fédéral relatives à l'interdiction de la double imposition intercantonale, prescrivant de limiter l'étendue de son imposition à 50% du revenu et de la fortune imposable, étaient applicables. Le Tribunal fédéral a toutefois refusé d'appliquer la jurisprudence en matière intercantonale, qui admettait la répartition par moitié de

- 9/15 - A/2352/2017 tous les éléments lorsque les deux conjoints avaient des domiciles fiscaux séparés, dans les rapports internationaux, considérant notamment qu'on ne se trouvait pas dans le même contexte (2C_625/2008 du 30 janvier 2009).

b. Dans un arrêt plus ancien du 11 mai 2001 (2A.421/2000), le Tribunal fédéral a considéré que l'imposition de la moitié du revenu et de la fortune des recourants, alors que l'époux résidait en Suisse et l'épouse en Autriche, conduisait à une inégalité de traitement par rapport aux autres couples mariés non séparés et serait contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive, car une partie du revenu ne serait ainsi pas taxée, alors qu'elle était imposable en Suisse en vertu de la convention de double imposition applicable et du droit national.

Un auteur de doctrine ayant commenté ledit arrêt a relevé que les comptes bancaires ouverts au nom de l'époux devaient être déclarés par ce dernier en Suisse, tandis que les comptes bancaires et avoirs dont les deux conjoints étaient bénéficiaires étaient à déclarer à hauteur de moitié par celui des époux assujéti en Suisse. Seule l'application de cette règle permettait d'assurer une répartition internationale conforme aux conventions et au droit interne (Daniel DE VRIES REILINGH, *Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse*, 2011, p. 271). 10) a. L'art. 47 LIPP énumère les biens soumis à l'impôt sur la fortune. En font notamment partie les actions, les obligations et les valeurs mobilières de toute nature, les mises de fonds, apports et commandites représentant une part d'intérêt dans une entreprise, une société ou une association (art. 47 let. b LIPP), l'argent comptant, les dépôts dans les banques et caisses d'épargne, les soldes de comptes courants

et tous titres représentant la possession d'une somme d'argent (art. 47 let. c LIPP) ainsi que les bijoux et l'argenterie, lorsque leur valeur dépasse CHF 2'000.- (art. 47 let. h LIPP).

b. Sont imposables tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 LIFD et 19 LIPP). Ces dispositions concrétisent le principe de l'imposition selon la capacité économique et, partant, constitue l'expression légale du principe de l'imposition du revenu global net dans le domaine de l'imposition du revenu des personnes physiques (ATF 142 II 197 consid. 6.2 et les réf. citées).

Sont notamment imposables les rendements de la fortune mobilière, soit en particulier les intérêts d'avoirs (art. 20 al. 1 let. a LIFD ; art. 22 al. 1 let. a LIPP), ainsi que les dividendes et parts de bénéfice (art. 20 al. 1 let. c LIFD ; art. 22 al. 1 let. c LIPP). 11) Selon le Tribunal fédéral, lorsque le droit fiscal renvoie à des notions de droit civil, la question est de savoir si le sens donné en droit civil est aussi déterminant en droit fiscal ou si le droit fiscal doit préférer une interprétation autonome qui se fonde uniquement sur la réalité économique. La doctrine admet

- 10/15 - A/2352/2017 en règle générale que l'on peut s'écarter des définitions de droit civil lorsque des motifs fondés justifient une interprétation autonome (arrêt du Tribunal fédéral 2C_277/2011 du 17 octobre 2011 consid. 4.2.3 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 60). Il faut à chaque fois interpréter la norme fiscale afin de voir si elle entend ou non reprendre la notion correspondante de droit civil. Si, après interprétation de la norme au moyen des méthodes reconnues, on arrive à la conclusion que le droit fiscal renvoie indiscutablement à des institutions créées par le droit civil, le sens de droit civil est alors aussi déterminant en droit fiscal (Xavier OBERSON, op. cit., p. 60). Lorsque le législateur fiscal recourt à une notion empruntée à un autre domaine du droit, il faut alors déterminer s'il entend reprendre cette notion telle quelle et s'y tenir ou s'il s'agit d'un « point d'accrochage » permettant de définir l'opération ou l'état de fait qu'entend saisir la loi. Dans le premier cas, l'interprétation de la notion est limitée par sa définition dans la partie du droit où elle a été puisée. Dans le second, il faut prendre en compte le sens et le contenu (éventuellement économique) de la notion de droit privé, qui peuvent être interprétés le cas échéant extensivement au regard du but et de la systématique de la loi fiscale (Danielle YERSIN, Remarques préliminaires, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct – Commentaire de la LIFD, 2017, n. 50 p. 28-29). 12) Le principe de la légalité gouverne l'ensemble de l'activité de l'État (art. 5 al. 1 et 36 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101)). Il revêt une importance particulière en droit fiscal où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 Cst., qui prévoit que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul doivent être définis par la loi (ATF 135 I 130 consid. 7.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_858/2014 du 17 février 2015 consid. 2.1 ; 2C_160/2014 du 7 octobre 2014 consid. 5.2). Il exige non seulement que le cercle des contribuables mais également que les exceptions à l'assujettissement soient définies dans une loi au sens formel (ATF 122 I 305 consid. 6b/dd ; 103 Ia 505 consid. 3a). 13) La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les

conséquences de l'absence de preuves (arrêts du Tribunal fédéral 8C_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/1197/2018 du 6 novembre 2018 consid. 3a).

- 11/15 - A/2352/2017

En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/1197/2018 précité consid. 3a). 14) a. Il existe entre la Suisse et l'C_____ une convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, soit la CDI-A.

b. 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 (effet négatif des conventions de double imposition ; ATF 143 II 257 consid. 5.1 ; 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_436/2011 du 13 décembre 2011 consid. 2.1 ; 2C_627/2011 du 7 mars 2011 consid. 3 ; 2C_436/2011 du 13 décembre 2011 consid. 2.1).

c. Le droit pour l'AFC-GE de taxer s'examine donc en premier lieu au regard du droit suisse. Le cas échéant, il y aura lieu de vérifier si une convention de double imposition limite ce droit d'imposition. 15) En l'espèce, il n'est pas contesté que, durant l'année 2013, le recourant était domicilié à Genève et y travaillait, tandis que son épouse résidait et travaillait en C_____. Il est par ailleurs admis que les précités, malgré des domiciles distincts, ne sont pas séparés.

Dans ces circonstances, et à teneur de la jurisprudence précitée, le recourant fait l'objet d'un assujettissement indépendant et illimitée en Suisse, respectivement à Genève, tandis que son épouse n'y est pas assujettie. Il en découle notamment que la fortune mobilière et les rendements mobiliers du recourant doivent être imposés en Suisse (art. 20 al. 1 LIFD ; art. 22 al. 1 LIPP ; art. 47 LIPP).

Le recourant considère toutefois qu'il conviendrait d'attribuer cette fortune et ces revenus à raison de 50% pour chaque époux, et ce indépendamment du régime matrimonial qui les lie. Selon lui, les couples mariés les revenus et la fortune des

- 12/15 - A/2352/2017 couples mariés sont considéré ensemble, même si l'un d'eux réside à l'étranger, et l'attribution à hauteur de 50% serait la seule manière équitable de procéder. Il relève encore qu'il ne faudrait attacher aucune importance à l'identité de l'ayant droit économique des avoirs bancaires en cause lors de la répartition visant à déterminer s'il faut attribuer la fortune et les revenus correspondants à lui-même ou son épouse.

La chambre de céans ne saurait toutefois suivre ce raisonnement.

D'une part, contrairement à ce que soutient le recourant, les art. 9 al. 1 LIFD, 3 al. 3 1ère phr. LHID et 8 al. 1 LIPP ■ selon lesquels les revenus des époux qui vivent en ménage commun sont additionnés quel que soit le régime matrimonial ■ qui ne s'appliquent pas dans le cas d'espèce, dès lors qu'une imposition conjointe en vertu de ces dispositions n'est admissible que lorsque les deux époux sont soumis à la souveraineté fiscale suisse (ATF 141 II 318 consid. 2.2.3 in RDAF 2016 II 62, p. 64). L'arrêt auquel se réfère le recourant (arrêt du Tribunal fédéral 2C_523/2007 du 5 février 2008) ne confirme d'ailleurs pas son point de vue. En effet, le Tribunal fédéral y rappelle que les époux, dont le mari vit en Suisse et la femme en Allemagne, doivent être imposés séparément afin d'éviter la double imposition internationale. Il relève que s'agissant en revanche du taux d'imposition applicable ■ et non de la détermination des revenus et de la fortune imposables ■ le revenu du conjoint résidant à l'étranger doit être pris en compte pour déterminer le revenu imposable, car pour ce point, cela ne diffère pas de la situation dans laquelle les deux conjoints sont soumis à la souveraineté fiscale suisse (consid. 2.2). Le recourant ne saurait ainsi aucun argument des dispositions précitées visant à une répartition par moitié de la fortune mobilière et des rendements mobiliers litigieux.

D'autre part, l'attribution des revenus et de la fortune telle que soutenue par le recourant ne repose sur aucune base légale et est ainsi contraire au principe de la légalité. Le seul fait que cette manière de procéder soit, selon le recourant, plus équitable, n'est au demeurant pas suffisant pour la rendre licite.

Par ailleurs, rien ne permet de considérer que sur le plan fiscal, dans la situation d'espèce, il ne faudrait pas tenir compte des règles de droit civil pour déterminer les biens et les revenus appartenant à chaque conjoint. L'identité de l'ayant droit de la fortune et des revenus litigieux est au contraire nécessaire pour déterminer ceux qui seront imposables en Suisse. Dans une affaire similaire au cas d'espèce ■ conjoints mariés, dont l'un vit en Suisse et l'autre à l'étranger ■ la doctrine a déjà confirmé que les comptes bancaires ouverts au nom de l'époux domicilié en Suisse devaient être déclarés par ce dernier dans ce pays, afin notamment d'assurer une répartition internationale conforme aux conventions et au droit interne (dans ce sens, Daniel DE VRIES REILINGH, *Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse*, 2011, p. 271).

- 13/15 - A/2352/2017

Il sera encore relevé que dans l'arrêt auquel se réfèrent les parties (2C_790/2015 du 3 mai 2016), le Tribunal fédéral n'a pas indiqué, comme le soutient le recourant, que la notion d'ayant droit économique n'était pas déterminante pour l'attribution des revenus et de la fortune au niveau fiscal. Cette affaire portait sur une problématique totalement différente, soit la possibilité pour un conjoint survivant de se prévaloir du rappel d'impôt simplifié pour les héritiers (art. 153a LIFD) alors qu'il avait lui-même commis une soustraction. L'arrêt relève que les actifs litigieux, soit principalement des comptes bancaires au nom du conjoint survivant, sont supposés être des éléments auxquels les deux conjoints ■ mariés sous le régime de la communauté de biens ■ ont conjointement droit et qu'ils doivent déclarés tous les deux. Le Tribunal fédéral a laissé la question ouverte de savoir comment devait être traité ce patrimoine du point de vue fiscal, relevant que cette question n'avait aucune incidence sur le litige. Or, dans cette affaire, les deux époux étaient domiciliés en Suisse, de sorte qu'on ne saurait en tirer aucune conséquence sur le cas d'espèce.

En l'occurrence, comme relevé à juste titre par le TAPI, le recourant a coché uniquement la case « contribuable », et non la case « conjoint », dans l'état des titres de sa déclaration fiscale 2013. Il ressort en outre des pièces figurant au dossier, soit notamment des différents relevés bancaires, que seul le recourant apparaît être l'ayant droit économique des avoirs litigieux, et par conséquent des rendements qui en découlent. Celui-ci a d'ailleurs transmis à l'AFC-GE, dans le cadre de la procédure de réclamation, une déclaration sur l'honneur certifiant qu'il était l'ayant droit économique de la totalité des avoirs figurant sur les comptes mentionnées dans sa déclaration fiscale ainsi que de la société I_____. Ladite déclaration sur l'honneur mentionnait encore qu'il acceptait que l'AFC-GE tienne compte de cela pour « fixer la base imposable ». Le recourant ne prétend enfin pas que les avoirs litigieux et les rendements qui en découlent appartiendraient, en tout ou partie, à son épouse. Compte tenu de ce qui précède, c'est à juste titre que l'AFC-GE a considéré que la fortune mobilière et les rendements mobiliers déclarés par le recourant lui appartenaient seul et devaient être intégralement taxés dans le chef de celui-ci.

À toutes fins utiles, il sera encore relevé qu'aucune disposition de la CDI-A ne permettrait d'aboutir à une imposition des rendements mobiliers et de la fortune mobilière à raison de 50% par chacun des États contractants. Le recourant n'allègue par ailleurs pas l'existence d'une situation de double imposition s'agissant de ses rendements mobiliers et de sa fortune mobilière. Dans ces conditions, la CDI-A n'est pas pertinente et seul le droit interne suisse est déterminant.

Au vu de ce qui précède, l'AFC-GE, confirmée en cela par le TAPI, a, à juste titre, imposé la fortune mobilière et les rendements mobiliers litigieux en totalité. Le recours sera en conséquence rejeté, dans la mesure où il est recevable.

- 14/15 - A/2352/2017 16) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'500.- sera mis à la charge du recourant qui succombe (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.