

GE_GERICHTE A/2240/2015 vom 11. Oktober 2016

GE Cour de justice, 2016-10-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2240_2015

FR: GE_GERICHTE A/2240/2015 du 11 octobre 2016

IT: GE_GERICHTE A/2240/2015 del 11 ottobre 2016

Erwägungen

E. 4

Suite à cette dénonciation, l'AFC-GE a ouvert le 3 novembre 2014 à l'encontre de l'actionnaire et de son épouse une procédure en rappel d'impôts et une procédure pénale pour soustraction d'impôts en lien avec les années 2010 et 2011, ainsi qu'une procédure pour tentative de soustraction d'impôts en lien avec l'année 2012.!

E. 5

Le 4 novembre 2014, sur requête de l'AFC-GE, les contribuables ont confirmé que la société n'avait pas d'activité particulière autre que la gestion quotidienne du bateau. Dite activité se déroulait dès lors dans le pays d'amarrage de celui-là. Le critère du lieu où se prenaient les décisions stratégiques utilisé par les autorités fiscales, pour régler l'assujettissement fiscal des sociétés gérant des portefeuilles d'actifs liquides n'était pas utilisable. !

E. 6

Le 15 janvier 2015, l'AFC-GE a ouvert à l'encontre de la société une procédure en tentative de soustraction d'impôts pour les années fiscales 2010 à 2013. Au vu des éléments communiqués par l'actionnaire les 28 août et 4 novembre 2014, la société devait être assujettie à Genève. Elle n'avait pas perçu de loyers pour la mise à disposition du bateau à son actionnaire. Dès lors, une rémunération de pleine concurrence devait être déterminée pour celle-ci et imposée. Un bénéfice minimum correspondant à une marge de 5 % des coûts réels liés à ce bateau, constitués des frais d'entretien et autres frais, ainsi que des amortissements, seraient repris. Si les conditions d'une dénonciation spontanée non punissable étaient réunies, l'AFC-GE renoncerait à la poursuite pénale. Avec ce courrier, elle a transmis une formule de demande pour dénonciation spontanée non punissable pour l'ICC et IFD 2010 à 2013 à la société en lui donnant un délai au 30 janvier 2015 pour se déterminer.!

E. 7

La société n'ayant pas répondu à cette demande, l'AFC-GE lui a notifié le 27 février 2015 deux décisions de renonciation à la poursuite pénale pour l'ICC et l'IFD 2011 à 2013, ainsi que quatre bordereaux de rappel d'impôts pour l'ICC 2010 à 2013 et quatre bordereaux de rappel d'impôts pour l'IFD au regard des mêmes exercices. ! Calculé sur la base d'une marge brute de 5 % des coûts réels, l'imposition effectuée pouvait être résumée selon le tableau suivant :

Année	Bénéfice net imposable dans le canton (CHF)	Capital imposable (CHF)	Montant de l'IFD (CHF)	Montant de l'ICC (CHF)
2010	2'862.-	3'227.-	238.-	670.65
2011	4'895.-	8'120.-	408.-	1'151.05
2012	5'017.-	13'145.-	425.-	1'183.65
2013	4'930.-	18'071.-	416.50	1'166.85

E. 8

Le 27 mars 2015, la société a formé une réclamation auprès de l'AFC-GE contre ces huit bordereaux. La détermination du lieu de l'administration effective, soit de la direction courante, par opposition à une simple activité administrative d'exécution, ainsi qu'à une simple activité des organes sociaux limitée soit à la prise des décisions fondamentales de principe, de caractère stratégique, soit au contrôle de la direction courante s'effectuait sur la base d'indices. Ce lieu ne correspondait pas nécessairement au lieu où se tenaient les conseils d'administration ou les assemblées générales, ni au domicile des actionnaires.

En l'occurrence, le siège de l'administration effective de la société n'était pas en Suisse. Les travaux d'entretien étaient ordonnés, réalisés et vérifiés au lieu de la situation en Turquie. L'actionnaire mandatait un équipage sur place, auquel il transmettait les instructions nécessaires pour que le bateau soit à sa disposition, prêt à prendre la mer. Dès lors que les seules activités de la société consistaient en la détention et l'entretien du bateau, on ne pouvait pas retenir qu'elle était administrée depuis la Suisse. Il n'y avait dès lors pas d'assujettissement illimité aux impôts dans ce pays.

E. 9

Le 26 mai 2015, l'AFC-GE a maintenu les bordereaux contestés. L'activité courante en lien avec le bateau était réalisée depuis Genève, même si des tiers étaient mandatés pour l'exercer au lieu où le bateau était amarré. Au surplus, la société n'était pas partie contractante au mandat que l'actionnaire avait conféré à ces tiers.

E. 10

Le 25 juin 2015, la société a interjeté un recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) en concluant à l'annulation des bordereaux. Elle était domiciliée à Guernesey et l'actionnaire ne faisait pas partie de son administration. Son principal actif, un bateau en bois, se trouvait stationné au port de Bodrum. Son but social était de détenir ledit navire et de le maintenir en état de naviguer. Elle avait conclu un contrat de mandat oral avec les deux personnes chargées de s'occuper du bateau à Bodrum, soit Monsieur G _____ (ci-après : l'agent) qui se chargeait essentiellement des démarches administratives liées à la détention, à l'amarrage et à l'entretien de l'embarcation et Monsieur H _____ (ci-après ; le capitaine) qui inspectait celui-ci et s'occupait de le maintenir en état d'utilisation. S'il y avait des travaux d'entretien, c'étaient ceux-ci qui mandataient les corps de métier qui devaient intervenir. L'actionnaire finançait ces dépenses directement par l'intermédiaire de son compte bancaire à Singapour, mais son rôle restait purement passif, se limitant à recevoir les demandes de fonds et à donner des instructions de paiement. Selon les extraits bancaires qu'il produisait, il leur avait ainsi viré les montants suivants, ceci sans donner d'autres détails ou explications :
Date Montant en EUR Destinataire
26 janvier 2011 15'000.- agent
26 janvier 2011 2'850.- capitaine
8 avril 2011 30'000.- agent
8 avril 2011 2'850.- capitaine
17 mai 2011 20'000.- agent
17 juin 2011 30'000.- agent
29 août 2011 10'000.- agent
29 août 2011 2'450.- capitaine
1 er décembre 2011 10'000.- agent
Sous-total 2011 118'150.-
1 er février 2012 2'850.- capitaine

E. 11

Le 30 septembre 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. La conduite effective des affaires de la société dépendait entièrement et exclusivement du financement de son actionnaire unique et ne pouvait être opérée que depuis Genève. Le fait que des travaux

d'entretien du bateau soient réalisés en Turquie n'empêchait pas cela. Pour le fonctionnement de la société les options stratégiques étaient arrêtées par M. E_____ à Genève. L'existence d'un établissement stable en Turquie ne pouvait être admise déjà du simple fait que le bateau n'était qu'amarré dans ce pays, n'y disposant d'aucune structure fixe ou permanente.

E. 12

Après que les parties eurent répliqué et dupliqué, le TAPI a admis partiellement le recours de la société, par jugement du 22 avril 2016, et retourné la cause à l'AFC-GE pour nouvelle taxation au sens des considérants. Le recours devait être partiellement admis pour des raisons procédurales. Lorsque l'autorité de taxation disposait d'informations justifiant l'assujettissement d'une personne physique ou morale à l'impôt, relevant de sa compétence et sous réserve que le droit de procéder à la taxation n'était pas encore prescrit, elle devait préalablement inviter cette personne, par l'envoi d'une formule de déclaration d'impôts, à remplir ses obligations de contribuable pour lui permettre de contester son assujettissement, puis, si tel était le cas, lui notifier une décision formelle d'assujettissement avant toute taxation. Le 15 janvier 2015, date à laquelle avait été engagée la procédure en rappel d'impôts la société n'avait pas fait l'objet d'une telle procédure de taxation ordinaire, ainsi que l'exigeaient les dispositions de procédure fédérales et cantonales, mais seulement d'une procédure pour tentative de soustraction fiscale qui ne constituait pas l'objet du présent litige, aucune sanction n'ayant été prononcée à son issue. L'AFC-GE était vraisemblablement partie du principe que l'assujettissement de la recourante aux impôts à Genève était un fait acquis. Or, avant l'ouverture de la procédure pénale concernée, elle n'avait jamais informé cette dernière d'une telle considération ni engagé la procédure de taxation requise par la loi. Pour des raisons d'économie de procédure, le TAPI s'est immédiatement prononcé sur la question de l'assujettissement fiscal de la recourante dans le canton de Genève. Sur ce point, le lieu de son administration effective s'y trouvait bel et bien parce que c'était le lieu où l'actionnaire conduisait les affaires de la société. Le fait que l'actionnaire ne fasse pas partie de son conseil d'administration à Guernesey n'était pas pertinent. Les administrateurs de cette île anglo-normande ne prenaient aucune décision importante pour la vie de la société. C'était l'actionnaire qui les prenait en totalité. Sur la base de ces éléments, l'autorité fiscale était fondée à retenir l'existence d'un tel assujettissement. La charge de la preuve inverse de l'effectivité de l'administration de l'entreprise à l'étranger revenait à la contribuable, mais celle-ci avait échoué à apporter une telle preuve. Pour le surplus, le bateau amarré en Turquie ne constituait pas un établissement stable à l'étranger. La société n'y avait aucune installation fixe ou permanente ou locaux dans lesquels s'exerceraient tout ou partie de l'activité de l'entreprise, tant d'un point de vue quantitatif que qualitatif. Le recours devait être admis dans le sens où, l'assujettissement de la société étant acquis, le dossier devait être retourné à l'AFC-GE pour qu'elle invite la société à remplir le formulaire de déclaration d'impôts pour les années 2010 à 2013. Si, selon la logique de la loi de procédure cantonale et fédérale, c'est lors du traitement des déclarations d'impôts que l'autorité fiscale devrait rendre une décision formelle d'assujettissement, par souci d'économie de procédure, le TAPI avait décidé de traiter directement lui-même cette question, dès lors qu'il disposait de tous les éléments. La question d'une éventuelle double imposition du bénéfice provenant des activités de la société, au sens de la convention entre la Confédération suisse et la République de Turquie en vue d'éviter des doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI-Turquie - RS 0.672.976.31) ne se poserait qu'après l'établissement des

bordereaux fiscaux des années litigieuses.

E. 13

Par acte posté le 27 mai 2016, la société a interjeté un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI du 22 avril 2016 précité, qu'elle avait reçu le 27 avril 2016. Elle concluait à l'annulation dudit jugement, ainsi qu'à l'annulation des décisions sur réclamation du 26 mai 2015 relatives à l'ICC et à l'IFD 2010 à 2013. Il devait être constaté qu'elle n'était pas assujettie en Suisse de manière illimitée à l'impôt fédéral et cantonal. Subsidiairement, son assujettissement ne s'étendait pas à son établissement stable situé à l'étranger. À l'appui de son recours, elle a repris les faits déjà exposés devant le TAPI et développé les mêmes griefs.

E. 14

Le 1^{er} juillet 2016, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Elle admettait devoir établir de nouvelles taxations après la remise des déclarations fiscales en bonne et due forme, et après confirmation d'un assujettissement illimité de la recourante dans le canton de Genève pour les périodes fiscales litigieuses. Sur ce point, elle a repris les éléments déjà développés devant le TAPI pour conclure au rejet du recours, s'agissant des conclusions en constat d'un non-assujettissement fiscal de la société. Elle précisait encore que la CDI-Turquie n'était entrée en vigueur que le 8 février 2012 et ne serait applicable que dès la période fiscale 2013.

E. 15

Le 7 juillet 2016, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger avec possibilité de réplique jusqu'au 25 juillet 2016 pour la recourante. Celle-ci n'a cependant pas fait usage de cette faculté. **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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). 2. Le seul objet encore litigieux à ce stade de la procédure est la question de l'assujettissement de la recourante en Suisse, que le TAPI a traité à juste titre par économie de procédure, quand bien même il retournait la cause à l'AFC-GE, ce que les parties, et notamment l'autorité fiscale ne contestent pas. 3. La Confédération perçoit un impôt sur le bénéficiaire des personnes morales (art. 1 let. b de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). Sont susceptibles d'assujettissement, les personnes morales définies à l'art. 49 LIFD, notamment les personnes morales étrangères (art. 49 al. 3 LIFD). L'assujettissement peut être illimité en fonction d'un rattachement personnel lorsque la personne morale a son siège ou son administration effective en Suisse (art. 50 et 52 LIFD). En tel cas, il débute le jour de la fondation de la personne morale, de l'installation de son siège ou de son administration effective en Suisse (art. 54 al. 1 LIFD). Il est en revanche limité en fonction d'un rattachement personnel lorsque la personne morale qui n'a ni son siège, ni son administration effective en Suisse réalise les conditions de l'art. 51 al. 1 let. a à e LIFD, l'assujettissement étant limité dans ce cas au bénéficiaire imposable en Suisse (art. 52 al. 2 LIFD). 4. En vertu des art. 2 al. 1 let. b et 20 et ss de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), le canton de Genève a adopté dans la loi sur l'imposition des

personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) une législation similaire relative à l'assujettissement illimité ou limité des personnes morales dans le canton, ceci à l'art. 2 à 4 LIPM, ainsi que l'art. 6 al. 1 LIPM, s'agissant du début de l'assujettissement. Dès lors, une solution identique doit prévaloir concernant l'assujettissement des personnes morales à l'impôt, qu'il s'agisse de l'IFD ou de l'ICC (ATA/1376/2015 du 21 décembre 2015 consid. 9).!

5. En l'occurrence, la contribuable n'a pas son siège en Suisse. Il reste à déterminer si son administration effective s'y exerce.!

6. Le lieu où s'exerce l'administration effective au sens de l'art. 50 al. 1 LIFD ou de l'art. 2 LIPM est un critère qui ne concerne que les sociétés ayant leur siège à l'étranger (StE 2002 B 91.3 n. 3, 2A). À teneur de la jurisprudence, l'administration effective d'une telle entité se trouve à l'endroit où celle-ci a le centre effectif et économique de son existence, à l'endroit où est assurée la gestion qui, normalement, se déploie au siège de la société, à l'endroit où sont accomplis les actes qui, dans leur ensemble, servant à la réalisation du but statutaire (arrêt du Tribunal fédéral 2A 321/2003 du 4 décembre 2003 consid. 3.1, définition reprise de la jurisprudence antérieure en matière de double imposition intercantonale). La doctrine approuve une telle solution (voir la doctrine citée dans l'arrêt du Tribunal fédéral 2A 321/2003 précité ; Jean-Blaise PACHOUD in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2^{ème} éd. 2008, ad art. 50 p. 630 n. 14 ; Xavier OBERSON, précis de droit fiscal international, 4^{ème} éd., 2014, p. 62 n. 178 à 180). Il ne s'agit pas d'une notion différente de celle de direction effective des affaires utilisée dans le droit international de la double imposition. Elle correspond à celle de siège de la direction effective figurant à l'art. 4 § 3 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune adopté par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) (ci-après : CM-OCDE) (Xavier OBERSON, op. cit., 2014, p. 159 n. 500).!

7. La détermination du lieu de l'administration de la direction effective s'effectue sur la base d'indices, le critère déterminant étant celui où se déploient les activités courantes de la société, soit les actes qui, dans leur ensemble, servent à la réalisation du but statutaire, l'accent étant mis sur l'activité de direction, en opposition à celle d'administration d'exécution (arrêt du Tribunal fédéral 2A 321/2003 précité consid. 3.1 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, 4^{ème} éd., p. 214 n. 13).!

8. La charge de la preuve de l'assujettissement revient à l'autorité fiscale, le contribuable ayant celle d'apporter la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/578/2016 du 13 septembre 2016 consid. 5c et jurisprudence citée). Le contribuable a notamment la charge de la preuve de l'effectivité de l'administration de l'entreprise à l'étranger, faute de quoi l'imposition a lieu en Suisse (ATA/798/2013 du 10 décembre 2013, consid. 5d).!

9. Les parties admettent à juste titre que la direction effective de la société ne s'exerce pas dans le baillage de Guernesey, qui n'est que le siège administratif à partir duquel ne s'exercent que des activités de gestion permettant le maintien de l'existence légale de la contribuable, sans rapport avec l'accomplissement de son but social. Elles s'opposent par contre sur le lieu d'exercice de cette administration effective.!

Pour trancher cette question, doit être pris en compte le fait que le seul but de la société est de détenir un navire, de l'entretenir et de le mettre à disposition de son actionnaire qui a entièrement financé son achat. En outre, c'est ce dernier qui finance lui-même et directement en Turquie les dépenses de la recourante, et c'est lui qui a mandaté un agent et un capitaine pour s'occuper du navire à Bodrum. Dans la mesure où il n'est nullement allégué que ledit navire soit exploité par la recourante pour des activités de type

commercial telles des activités de charter ou, plus généralement, de trafic international au sens de l'art. 8 CM-OCDE, qui se dérouleraient à partir de la Turquie, l'AFC-GE était en droit de retenir l'existence d'une administration effective dans le canton de Genève. La recourante le conteste et affirme avoir délégué l'administration effective à deux personnes qui se trouvent en Turquie, en leur laissant en quelque sorte « carte blanche » pour gérer le bateau en faveur de la société. Elle ne peut être suivie parce que ses explications ne reposent sur aucune documentation, alors qu'elle a la charge de la preuve inverse, si elle désire établir l'existence d'une administration effective en un autre lieu. On ignore ainsi tout du contenu du mandat confié à l'agent et au capitaine. De même, s'il est établi que différents montants leur ont été transférés par l'actionnaire de la société par le biais de l'un de ses comptes bancaires, on ignore à quoi ces différents transferts se rapportent. On ne sait ainsi s'il s'agissait de couvrir la rémunération des représentants du propriétaire, de frais liés à l'immobilisation du bateau dans le port de Bodrum, ou de frais d'entretien. La thèse de la recourante selon laquelle elle ne serait aucunement impliquée dans la gestion courante du bateau n'est pas crédible. Tout mandataire a un devoir de reddition de compte vis-à-vis de son mandant. Dès lors, une telle documentation pouvait être produite par la recourante après que son actionnaire eut entrepris les démarches nécessaires à son obtention, s'il ne se trouvait pas déjà en possession de celle-ci. En effet, il n'est guère concevable que le propriétaire d'un bateau destiné à la navigation en mer et de la valeur à laquelle celui-ci figure à l'actif des comptes de la société, puisse accepter de financer les frais d'entretien d'un bateau en déléguant totalement cette tâche à des tiers sans savoir à quoi sont affectés les montants qu'il verse.

10. Selon la recourante le navire stationné en Turquie constitue un établissement stable situé à l'étranger, ce qui l'exempterait de toute taxation en Suisse, dans l'hypothèse où l'on retenait l'existence d'un assujettissement illimité en Suisse.!

11. Selon l'art. 52 al 1 LIFD, l'assujettissement illimité fondé sur un rattachement personnel ne s'étend notamment pas aux établissements stables situés à l'étranger. Une règle similaire existe en droit cantonal à l'art. 4 al. 1 LIPM pour les établissements stables situés hors du canton. Est un établissement stable toute entité qui correspond à la définition qui en est faite à l'art. 4 al. 2 LIFD, respectivement à l'art. 3 al. 3 LIPM, de même teneur. !

La définition de l'établissement stable s'inspire de celle de l'art. 5 § 1 CM-OCDE et en reprend les mêmes éléments constitutifs (Jean-Blaise PASCHOUD in Danielle YERSIN/Yves NOËL éd., op. cit., ad art. 4 LIFD, p. 94-95 n. 30 et 32). Trois éléments sont essentiels pour admettre l'existence d'un établissement stable : il doit y avoir une installation d'affaires, celle-ci doit être fixe et l'entreprise doit exercer ses activités en tout ou partie par l'intermédiaire de l'installation fixe. Par installation d'affaires, on entend tout local, matériel ou installation utilisée pour l'exercice des activités de l'entreprise. Pour être fixe, l'installation doit être établie en un lieu précis et revêtir un certain degré de permanence (Blaise PACHOUD, ibid, qui se réfère aux critères développés dans le commentaire OCM-OCDE).

12. En l'occurrence, le bateau de plaisance géré par la recourante en faveur de son actionnaire est ancré dans le port de Bodrum. Il ne remplit pas les conditions précitées. Il ne constitue pas une installation et au demeurant n'a aucun caractère fixe autorisant de ne pas étendre aux revenus qui sont liés à sa présence en Turquie l'assujettissement illimité de la société en Suisse. !

13. Entièrement mal fondé, le recours sera rejeté.!

14. Vu l'issue du recours, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la société (art. 87 al. 1 LPA), et 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.