

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1181/2011-ICCIFD

ATA/381/2013

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 18 juin 2013

1^{ère} section

dans la cause

Monsieur M_____

représenté par Me Jean-Blaise Eckert et Me Floran Ponce, avocats

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

Monsieur L_____, appelé en cause

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
21 mai 2012 (JTAPI/678/2012)**

EN FAIT

- 1) Monsieur M_____, domicilié à Genève, a occupé jusqu'en 1998 un poste de professeur à la faculté de médecine de l'Université de Genève. Outre cette charge, il a déployé des activités de conseil dans le domaine de la médecine et faisait partie du conseil d'administration de plusieurs entreprises.
- 2) Le 22 février 2001, sous la plume de X_____ S.A., M. M_____ a écrit à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) pour lui soumettre un « ruling », c'est-à-dire un accord particulier.

Il envisageait de mettre en place un « General Partnership » (société simple) sis à Guernesey, au sein de laquelle il agirait comme associé principal, et qui déploierait principalement des prestations de conseil en relation avec des investissements dans le domaine de la médecine et de la biotechnologie. Ces conseils seraient vendus à des entreprises du monde entier à l'exception d'entreprises se trouvant sur le territoire suisse. La mise en place de l'entreprise présumerait l'accord de l'autorité de contrôle financier de Guernesey.

La future société maintiendrait une infrastructure à Guernesey et louerait des bureaux équipés de propres raccordements téléphoniques et téléfax, et emploierait du personnel sur les lieux. Tous les travaux administratifs s'effectueraient dans les bureaux à Guernesey, où il serait régulièrement présent. Il exercerait son activité de conseil dans les pays de siège des différentes sociétés, mais il n'était pas exclu qu'une partie de ses activités soit également déployée sur le territoire suisse.

Il n'était pas possible de déterminer le montant des honoraires générés par la future société, ni quelle part de ce montant proviendrait des activités exercées sur le territoire suisse. Il estimait toutefois qu'un montant de CHF 150'000.- devrait être attribué à la Suisse, les autres éléments de revenu et de fortune provenant de la future société devant être attribués à Guernesey.

S'agissant du traitement fiscal, les revenus de cette future société ainsi que la fortune investie ne pourraient être soumis à l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), conformément à l'art. 6 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11). Le salaire des associés travaillant pour la future société serait taxé au domicile des associés, mais non à Guernesey. Ces règles s'appliqueraient également à l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC).

A Guernesey, la future société, respectivement ses associés, seraient soumis à la taxation générale en vigueur sur ce territoire.

- 3) Le 23 mars 2001, l'AFC-GE a retourné le « ruling » tamponné « Bon pour accord ».

-
- 4) Le 4 avril 2001, la société « Z_____ » (ci-après : « Partnership ») a été enregistrée au registre des « Limited Partnerships » de Guernesey et comprenait outre M. M_____ (« The General Partner »), quatre « Limited Partners ».

Le but de la société consistait notamment en la fourniture de conseils dans le domaine de l'immunologie, de la biotechnologie, de la géo-technologie, de la pharmacologique, et de la recherche biomédicale. La société s'occupait également de l'administration d'intérêts financiers dans des entreprises actives dans les domaines précités.

- 5) Le 15 août 2003, M. M_____ a remis à l'AFC-GE sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2002. Il a indiqué sous la rubrique 16.20 intitulée « Gains accessoires » un montant de CHF 188'619.- dégagé de son activité d'administrateur et de consultant. Il a par ailleurs sollicité une déduction de 10 % (10 % de CHF 188'619.-, soit CHF 18'862.-) pour un bureau à son domicile (rubrique 32.60).

Diverses pièces étaient annexées à sa déclaration.

- 6) Entre janvier 2004 et avril 2006, l'AFC-GE a requis de M. M_____ ou de ses mandataires différentes pièces complémentaires afin de compléter son dossier.
- 7) Selon le rapport d'activités de M. M_____ en dehors de la Suisse en faveur du « Partnership », il avait effectué en 2002 cinquante visites dans plusieurs pays dont la France, le Royaume-Uni, les Etats-Unis, l'Allemagne, Singapour, la Suisse et la Finlande.
- 8) Le 21 décembre 2007, l'AFC-GE a adressé à M. M_____ un bordereau de taxation pour l'ICC 2002 s'élevant à CHF 854'017,85, calculé sur un revenu imposable de CHF 2'561'913.- au taux de CHF 2'569'002.-, et sur une fortune de CHF 10'066'699.- au taux de CHF 10'097'424.-.

Le bordereau de taxation concernant l'IFD 2002, daté du 21 décembre 2007 également, avait été calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 2'541'800.- au taux de CHF 2'548'400.- et s'élevait à CHF 292'307.-.

L'AFC-GE avait ajouté au revenu de M. M_____ à titre d'« autres revenus et fortune » un montant de CHF 1'932'688.- (USD 1'242'383.- au cours de 1,55563) correspondant au profit net provenant du « Partnership », ainsi qu'un montant de CHF 250'000.- (déterminé d'office) correspondant aux options « Y_____ » attribuées en 2002. Elle avait également ajouté à sa fortune un montant de CHF 3'356'447.- (USD 2'421'854.- au cours de 1,3859) correspondant aux actifs nets du « Partnership ».

L'AFC-GE avait par ailleurs imposé la somme de CHF 184'245.- à titre de « Gains accessoires » correspondant à son activité de consultant (CHF 25'000.-

provenant de Y_____ + CHF 87'000.- de W_____ + CHF 71'945.- de U_____ S.A. + CHF 300.- de V_____), étant précisé que la déduction de 10 % sur les gains accessoires lui avait été refusée dans la mesure où elle ne s'appliquait qu'aux salariés travaillant à domicile, ce qui n'était pas son cas.

- 9) Le 21 janvier 2008, M. M_____, sous la plume de ses nouveaux mandataires, Me Jean-Blaise Eckert et Me David Minder, avocats à l'Etude Lenz & Staehelin (ci-après : l'Etude), a élevé réclamation à l'encontre des deux bordereaux susmentionnés.

Il n'avait bénéficié d'aucune option « Y_____ » en 2002, de sorte qu'aucune attribution n'était imposable pour cette année. Au 31 décembre 2002, il détenait certes 1'320 options « Y_____ » soumises à « vesting » mais il avait exercé son droit en 2005, année durant laquelle ces options étaient imposables.

L'imposition en Suisse des éléments de bénéfice et de capital attribuables au « Partnership » constituait une violation du traitement fiscal prévu par le « ruling » approuvé par l'AFC-GE le 23 mars 2001. Il n'était imposable en Suisse que sur sa rémunération au titre d'associé principal du « Partnership » et sur ses honoraires perçus à titre exceptionnel auprès d'entreprises sises en Suisse. Ainsi, il avait été convenu d'un montant forfaitaire annuel de CHF 150'000.- au titre de l'impôt sur le revenu.

Tant que l'AFC-GE n'avait pas révoqué le « ruling », il était en droit, conformément au principe de la bonne foi, de bénéficier du traitement fiscal correspondant. L'AFC-GE n'avait pas démontré la violation des conditions posées par le « ruling ». Une telle violation ne serait admise que si l'AFC-GE parvenait à démontrer l'absence de toute substance du « Partnership », alors même qu'il s'était rendu à répétitions reprises à l'étranger pour y exercer des activités de conseils (cinquante-deux séances de travail à l'étranger selon le rapport d'activités de M. M_____ en dehors de la Suisse en faveur du « Partnership »), que la mise en place du « Partnership » a été opérée en bonne et due forme, que la comptabilité du « Partnership » était tenue à Guernesey et que les travaux administratifs avaient été effectués depuis cette île.

Les exigences consistant, pour le « Partnership », à louer des locaux, à être équipé de propres raccordements téléphoniques et téléfax et à employer du personnel sur place n'avaient aucune portée puisque les activités de conseil ne requéraient pas de locaux spécifiques. Il déployait essentiellement ses activités de conseil directement au sein des entreprises bénéficiaires. En l'état actuel de la technologie, l'exercice d'activités de conseil ne requérait ni raccordements téléphoniques fixes, ni téléfax mais uniquement la conclusion d'un abonnement à un réseau de télécommunication mobile offrant des prestations téléphoniques ainsi qu'un accès à internet et au courrier électronique. L'engagement de personnel à

Guernesey n'était nécessaire que pour le déploiement des activités de conseils exercées, ce qui n'était pas le cas en l'espèce.

Diverses pièces accompagnaient la réclamation.

- 10) Le 31 décembre 2010, le « Partnership » a été dissous.
- 11) Le 2 mars 2011, l'AFC-GE a admis la réclamation en tant qu'elle concernait l'imposition des options « Y_____ » et l'a rejetée pour le surplus. L'état de fait proposé par M. M_____ le 22 février 2001 n'avait pas été honoré durant la période fiscale 2002.

Il ressortait du compte de pertes et profits au 31 décembre 2002 du « Partnership » que le poste intitulé « expenditure » s'élevait à USD 39'033.-, que la société ne louait pas des bureaux équipés de propres raccordements téléphoniques et de télécopieurs à Guernesey et qu'aucun personnel n'y était employé. Les exigences prévues par le « ruling » n'étaient dès lors pas respectées.

De plus, sur la base du rapport d'activités de M. M_____ en dehors de la Suisse en faveur du « Partnership », aucune des cinquante-deux séances de travail effectuées à l'étranger n'avait été tenue à Guernesey. L'exigence consistant pour M. M_____ à être lui-même régulièrement présent à Guernesey où il devait entreprendre son activité de conseil en faveur des sociétés clientes n'était dès lors pas respectée.

M. M_____ ne pouvait ainsi se prévaloir du principe de la bonne foi pour demander l'application du « ruling » et l'AFC-GE n'était pas liée par ce dernier dans la mesure où les conditions de fait posées à son octroi s'étaient modifiées au point de rendre son application contraire au droit.

L'activité de M. M_____ dite « *ad personam* » devait donc être considérée comme une activité lucrative provenant d'une profession libérale qui ne pouvait pas être attribuée à une société de personnes domiciliée à l'étranger. Une répartition fiscale internationale ne pouvait dès lors être accordée.

- 12) Le 4 avril 2011, M. M_____, sous la plume de Me Eckert et Me Florian Ponce, avocats à l'Etude, a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Il concluait principalement, « sous suite de frais et dépens », à l'annulation de la décision sur réclamation de l'AFC-GE du 2 mars 2011, subsidiairement à son annulation et à ce que soit retenu pour l'ICC et l'IFD un revenu imposable en lien avec l'activité du « Partnership » de CHF 1'062'827.-, respectivement à ce que soit retenu pour l'impôt cantonal et communal une fortune imposable de CHF 2'524'384.- en lien avec l'activité du « Partnership ».

Dans son recours, M. M_____ a repris et développé les arguments soulevés dans sa réclamation. Le « Partnership » devait être reconnu comme une entreprise

établie à l'étranger dont les éléments de revenu et de fortune n'étaient pas imposables en Suisse. Subsidiairement, les éléments de revenu et de fortune retenus étaient excessifs.

Il a produit à l'appui de son recours diverses pièces dont le « Grand livre » 2002 du « Partnership » à teneur duquel il ressortait les éléments suivants :

Honoraires de consultant perçus par M. M_____ en 2002 facturés en francs suisses :

-	13.03.2002	W_____ Immunology	CHF	9'000.- / USD	5'369,22 ;
-	05.04.2002	W_____	CHF	835'750.- / USD	501'422,22 ;
-	17.04.2002	W_____	CHF	50'000.- / USD	30'177,40 ;
-	01.07.2002	Y_____ S.A.	CHF	50'000.- / USD	33'581,50 ;
-	02.09.2002	U_____ S.A.	CHF	75'000.- / USD	50'170,45 ;
-	27.09.2002	H_____	CHF	27'000.- / USD	17'954,50 ;
-	31.12.2002	Remboursement de frais	CHF	52'690.- / USD	38'108,81.

Il a également produit un document de G_____ Ltd indiquant que sa rémunération pour l'année 2001 s'élevait à 486'923 options, soit CHF 379'800.- dont la date de « vesting » était le 8 avril 2005.

Quant à la fortune au 31 décembre 2002 du « Partnership », il ressortait de l'extrait bancaire et des comptes annuels les éléments suivants :

-	Compte courant déficitaire Crédit Suisse		USD		40,22 ;
-	Compte courant Crédit Suisse	CHF	124'439,08 / USD		89'511,64 ;
-	Dépôt fiduciaire Crédit Suisse	CHF	2'400'000.- / USD		1'726'370,31 ;
-	205'000 options G_____	CHF	250'100.- / USD		150'635.-.

Ces dernières étaient soumises au régime de « vesting » pour le 2 avril 2004.

-	486'923 options G_____	CHF	379'800.- / USD		274'681.-.
---	------------------------	-----	-----------------	--	------------

Ces dernières étaient soumises au régime de « vesting » pour le 8 avril 2005.

-	1'737 actions A_____	CHF	51'000.- / USD		30'380.- ;
-	3'113 actions B_____ S.A.	CHF	217'995.- / EUR		150'000.-.

- 13) Le 20 avril 2011, le TAPI a invité l'AFC-GE à lui remettre son dossier ainsi que ses observations dans un délai fixé au 30 août 2011, prolongé au 30 novembre 2011.
- 14) Le 30 novembre 2011, l'AFC-GE a requis une nouvelle fois du TAPI un délai supplémentaire pour produire son écriture.
- Aucune suite n'a été donnée à ce courrier par le TAPI.
- 15) Le 13 janvier 2012, le TAPI a informé les parties que la cause était gardée à juger.
- 16) Le 27 janvier 2012, M. M_____ a sollicité du TAPI l'autorisation de compléter son recours sur un point accessoire couvert par ses conclusions, ce qui lui a été accordé.
- 17) Le 14 février 2012, M. M_____ a persisté dans ses conclusions exposées dans son recours du 4 avril 2011 et a contesté le refus de l'AFC-GE de lui accorder la déduction de 10 % pour le travail à domicile. Ses revenus liés à son activité d'administrateur et de conférencier devaient être qualifiés, conformément à la jurisprudence, de revenu de l'activité dépendante. De plus, il ne pouvait travailler qu'à son domicile, dans la mesure où il ne disposait d'aucun local commercial en Suisse.
- 18) Le 15 février 2012, le TAPI a remis à l'AFC-GE copie du complément du recours de M. M_____ et lui a accordé un délai au 5 mars 2012 pour se prononcer.
- 19) Par jugement du 21 mai 2012 mais envoyé pour notification le 4 juin 2012, et reçu par M. M_____ le 6 juin 2012, le TAPI a déclaré irrecevable le recours en tant qu'il portait sur la question de la déduction de 10 % sur les gains accessoires, et l'a rejeté pour le surplus.

La conclusion relative à la déduction de 10 % sur les gains accessoires avait été formulée pour la première fois par M. M_____ dans son écriture complémentaire du 14 février 2012, soit au-delà du délai de recours. Elle était donc tardive et, partant irrecevable.

M. M_____ avait violé le « ruling » conclu avec l'AFC-GE le 23 mars 2001 en ne démontrant pas la présence d'une infrastructure effective et opérationnelle (activité commerciale) de la société à Guernesey, par le biais de l'engagement de personnel, de location de bureaux et de sa présence effective à Guernesey. M. M_____ n'exerçait dès lors pas son activité de conseils depuis Guernesey.

Le jugement du TAPI a été rendu dans la composition suivante : Madame Sophie Cornioley Berger, présidente, et Messieurs Philippe Fontaine et L_____, juges assesseurs.

- 20) Le 30 mai 2012, l'AFC-GE a remis son écriture au TAPI.

Les éléments de revenus et de fortune du « Partnership » devaient être imposés en Suisse, au titre de l'activité indépendante de M. M_____. Les conditions cumulatives pour bénéficier de la déduction de 10 % pour le travail à domicile n'étaient par ailleurs pas réalisées. Au vu des nouvelles données détaillées dans le « Grand livre » 2002 du « Partnership », l'AFC-GE devait lui retenir un revenu de CHF 1'569'033.-, en lien avec l'activité du « Partnership » pour l'année 2002, en lieu et place des CHF 1'932'688.- initialement retenus dans son bordereau du 21 décembre 2007. De plus, il fallait lui retenir une fortune de CHF 2'793'489.-, en lien avec l'activité du « Partnership » pour l'année 2002, en lieu et place des CHF 3'356'447.- initialement retenus dans son bordereau du 21 décembre 2007.

- 21) Le 11 juin 2012, M. M_____, sous la plume de Me Eckert et Me Florian Ponce, a recouru contre le jugement précité auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) en concluant à son annulation et au renvoi de la cause pour nouveau jugement.

A la lecture du jugement du TAPI, il était apparu que M. L_____ avait siégé en qualité de juge assesseur. Or, entre le 1^{er} juillet 2008 et le 31 décembre 2008, M. L_____ avait travaillé en tant qu'avocat collaborateur au sein de l'Etude, sous la responsabilité directe de Me Eckert, lequel était déjà en charge de la défense des intérêts de M. M_____. M. L_____ avait dû entendre parler du dossier au cours des séances administratives et techniques de l'Etude, et plus particulièrement à celle du 6 octobre 2008 ayant pour objet la structuration de patrimoine. Il s'agissait par ailleurs d'une affaire importante pour la pratique de l'Etude, et donc régulièrement évoquée au cours de séances techniques. M. L_____ aurait ainsi dû se récuser.

Une copie de l'attestation d'emploi de M. L_____ auprès de l'Etude certifiant qu'il y avait travaillé du 1^{er} juillet 2008 au 31 décembre 2008 pour le groupe « Fiscal », sous la responsabilité de Me Eckert, était jointe au recours. Etait également joint un courriel interne adressé au « Groupe fiscal » prévoyant le planning pour des séances administratives et techniques du département fiscal de l'Etude.

- 22) Le 19 juin 2012, le TAPI a produit son dossier sans formuler d'observations.

- 23) Le 6 juillet 2012, M. M_____ a remis à la chambre administrative une écriture complétant son recours déposé le 11 juin 2012, en concluant « sous suite

de frais et dépens » principalement à l'annulation du jugement du TAPI du 21 mai 2012 et au renvoi de la cause pour nouveau jugement. Subsidiairement, il concluait à l'annulation du jugement du TAPI du 21 mai 2012, et en particulier à l'annulation des reprises effectuées au titre d'éléments de revenus et de fortune du « Partnership » ainsi qu'à l'octroi de la déduction d'activité de domicile. Plus subsidiairement, il concluait à l'annulation du jugement du TAPI du 21 mai 2012 et à ce qu'il soit retenu pour l'impôt cantonal et communal et l'impôt fédéral direct un revenu imposable en lien avec l'activité du « Partnership » de CHF 1'062'827.-, respectivement à ce qu'il soit retenu pour l'impôt cantonal et communal une fortune imposable en lien avec l'activité du « Partnership » de CHF 2'524'384.-.

La composition du TAPI ne respectait pas les dispositions légales relatives à la récusation, car M. L._____ aurait dû se récuser. Le TAPI avait de plus commis un déni de justice en ne statuant pas sur les conclusions subsidiaires développées dans son recours du 4 avril 2011 et en retenant que les conclusions portant sur la déduction de 10 % pour le travail à domicile formulées dans le complément au recours déposé le 14 février 2012 étaient nouvelles, et partant irrecevables. La juridiction inférieure aurait dû examiner la question de la déduction de 10 % pour le travail à domicile, dans la mesure où il devait rendre un jugement conforme au droit en application des dispositions applicables en la matière. Ces trois premiers griefs commandaient l'annulation du jugement du TAPI et le renvoi complet de la cause afin de garantir le respect du principe du double degré de juridiction. Les mêmes problématiques étaient pendantes auprès du TAPI pour l'année fiscale 2001, et un mémoire de réponse avait été déposé le 25 mai 2012 dans la cause A/2052/2011. Il sollicitait en cas de renvoi de la présente cause sa jonction avec la cause A/2052/2011 pour le cas où cette dernière ne serait pas encore jugée.

Subsidiairement, les conditions de la déduction de 10 % pour le travail à domicile étaient réalisées, dans la mesure où il ne disposait pas d'un local commercial en Suisse et où les sociétés pour lesquelles il œuvrait ne lui mettaient pas à disposition une place de travail. Le « Partnership » devait être reconnu comme étant une société établie à l'étranger, puisque le traitement fiscal prévu par le « ruling » se fondait essentiellement sur le caractère éminemment international des activités de conseil et non sur les aspects de pure forme (locaux et personnel). Il n'était pas possible d'exiger la mise en place d'une infrastructure répondant aux exigences formelles du « ruling » compte tenu de la nature de l'activité. Seul était déterminant l'exercice des activités de conseil à l'étranger. Il s'était par ailleurs rendu à Guernesey en 2001 puis deux autres fois ultérieurement. L'AFC-GE avait violé le principe de la bonne foi en ne respectant pas l'imposition prévue par le « ruling », soit un montant forfaitaire de CHF 150'000.-.

Enfin, et si les revenus et fortune du « Partnership » devaient être imposés en Suisse, la cause devait être renvoyée au TAPI pour garantir son droit au double degré de juridiction, et seul un revenu imposable de CHF 1'062'827.-

(CHF 1'046'750.- correspondant aux honoraires de W_____ Immunology, de W_____, de W_____, de Y_____ S.A., de U_____ S.A., du H_____ ainsi que des intérêts de USD 10'335.-, soit CHF 16'077.- au cours moyen 2002 de 1,55563) devait être retenu. Les 486'923 options G_____ valant au total CHF 379'800.- étaient sujettes à des conditions de « vesting » qui ne pouvaient se réaliser qu'en 2005. Elles n'étaient dès lors pas imposables en 2002. Quant au remboursement de frais de voyage pour un montant de CHF 52'690.-, il s'agissait uniquement de montants visant à rembourser ses frais et non pas à le rémunérer pour son activité déployée.

En ce qui concernait le montant de USD 319'617.-, il s'agissait uniquement d'un gain de change en raison de la baisse du dollar, et il ne devait pas être pris en compte. Suivant le même raisonnement, les 205'000 options G_____ (CHF 250'100.-) et les 486'923 options G_____ (CHF 379'800.-) ne pouvaient constituer des éléments de sa fortune en 2002 car soumises à « vesting ». Quant aux 1'737 actions A_____ (CHF 51'000.-) et 3'113 actions B_____ S.A. (ci-après : B_____) (EUR 150'000.-, soit CHF 217'995.- au cours au 31.12.2002 de 1,4533), il s'agissait d'investissements dans des « start-up » non cotées en bourse ayant une valeur fiscale nulle. Dès lors, seule une fortune totale en lien avec l'activité du « Partnership » de CHF 2'524'384.- (CHF 2'400'000.- correspondant au dépôt fiduciaire Crédit Suisse + CHF 124'439 du compte courant Crédit Suisse - USD 40.-, soit CHF 55.- au cours au 31.12.2002 de 1,3859 du compte courant déficitaire Crédit Suisse en USD) pouvait être prise en compte pour le calcul de l'impôt.

- 24) Le 26 juillet 2012, le TAPI a informé la chambre administrative qu'il n'avait pas d'observations à formuler relativement au complément du recours.
- 25) Le 21 septembre 2012, l'AFC-GE a remis son écriture responsive.

Elle contestait l'existence d'un cas de récusation en la personne de M. L_____, dans la mesure où il n'y avait pas eu d'échange de courriers avec l'Etude entre la réclamation datant du 21 janvier 2008 et la décision sur réclamation du 2 mars 2011. De plus, il ne ressortait pas du planning de l'Etude qu'une séance ait porté sur le dossier de M. M_____.

Sur le fond, les conditions du « ruling » n'avaient pas été respectées par M. M_____. Il n'avait pas loué de bureaux équipés de propres raccordements téléphoniques et téléfax à Guernesey ni n'avait employé de personnel. De plus, M. M_____ ne s'était pas rendu régulièrement à Guernesey, contrairement à ce que prévoyait le « ruling ». L'AFC-GE n'avait par ailleurs pas violé le principe de la bonne foi, les conditions de fait posées d'octroi du « ruling » s'étant modifiées au point de rendre son application contraire au droit. Les éléments de revenus et de fortune du « Partnership » devaient être imposés en Suisse, au titre de l'activité indépendante de M. M_____.

M. M_____ ne pouvait bénéficier de la déduction de 10 % sur les gains accessoires, car il n'avait pas prouvé qu'il était obligé d'effectuer, à titre principal et régulier, ses activités d'administrateur à son propre domicile et qu'il disposait d'une pièce réservée à cette fin.

Au vu du « Grand livre » 2002 du « Partnership » produit par M. M_____, il fallait retenir qu'il avait réalisé un revenu en lien avec l'activité du « Partnership » de CHF 1'569'033.- (CHF 1'046'750.- d'honoraires + CHF 16'077.- d'intérêts + CHF 9'000.- de frais de voyage représentant la différence entre le total des frais de voyage et les charges y afférent + CHF 497'205,80 de gains de change dans la mesure où ils avaient été comptabilisés comme produit dans les comptes). Les 486'923 Options G_____ valant CHF 379'800.- n'étaient pas imposables en 2002 car soumises au régime de « vesting ». S'agissant de la fortune en lien avec l'activité du « Partnership », il fallait lui retenir une fortune de CHF 2'793'489.- (CHF 55.- du Compte courant Crédit Suisse + CHF 124'439 du compte courant Crédit Suisse + CHF 2'400'000.- du dépôt fiduciaire Crédit Suisse + CHF 51'000.- représentant les 1'737 actions A_____ + CHF 217'995.- représentant les 3'113 actions B_____). La valeur des 1'737 actions A_____ et des 3'113 actions B_____ devait être comptabilisée, dans la mesure où les pièces figurant au dossier démontraient que ces valeurs avaient été reportées dans les actifs du « Partnership ». Quant aux 205'000 options G_____ (CHF 250'100.-) et aux 486'923 options G_____ (CHF 379'800.-), elles ne devaient pas être pris en considération car soumises à « vesting ».

- 26) Le 24 septembre 2012, le juge délégué a appelé en cause M. L_____, en l'invitant à présenter ses observations sur les conclusions de M. M_____ en récusation.
- 27) Le 6 octobre 2012, M. L_____ a précisé avoir reçu le 4 mai 2012 la liste des causes à juger dans laquelle figurait la cause de M. M_____. Toutefois, celle-ci lui était inconnue et il n'y avait jamais collaboré. De plus, les échanges de courriers entre l'Etude et l'AFC-GE étaient antérieurs à son engagement à l'Etude, et signés par un autre collaborateur. La séance du 6 octobre 2008 avait abordé la question de la fiscalité des produits dérivés et non la problématique d'un « Partnership ». Le seul fait d'avoir entretenu une brève relation de travail avec les mandataires de M. M_____ ne pouvait constituer un cas de récusation.
- 28) Le 10 octobre 2012, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 9 novembre 2012 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.
- 29) Le 9 novembre 2012, M. M_____ a répliqué. Il persistait intégralement dans ses conclusions formulées dans son recours du 11 juin 2012 et dans son complément à son recours du 6 juillet 2012.

Il contestait toujours la prise en compte dans son revenu imposable en lien avec l'activité du « Partnership » de la somme de CHF 497'205,80 représentant la contre-valeur de USD 319'617.-, soit le gain de change. Ce gain était « purement comptable » dans la mesure où les comptes bancaires du « Partnership » ouverts au Crédit suisse étaient tenus en francs suisses mais dont les éléments étaient reportés en dollars américains dans la comptabilité. De plus, un gain de change sur un compte bancaire devait être qualifié de gain en capital et exonéré.

Il contestait toujours la prise en considération dans son revenu imposable en lien avec l'activité du « Partnership » de la somme de CHF 9'000.- représentant le remboursement de ses frais de voyage. Les personnes en charge de la comptabilité du « Partnership » avaient comptabilisé ce poste comme charges sur la base d'une facture intermédiaire et avaient omis de mettre à jour le poste après réception de la facture définitive.

Enfin, il contestait toujours la prise en considération dans sa fortune imposable en lien avec l'activité du « Partnership » des 3'113 actions de B_____ (EUR 150'000.-, soit CHF 217'995.- au cours au 31.12.2002 de 1,4533). Subissant les conséquences de la crise économique B_____, start-up active dans le développement de produits pharmaceutiques, n'avait pas de valeur économique.

- 30) Sur ce, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours portant sur la demande de récusation est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 15B al. 1 LPA de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). Il en est de même s'agissant du recours complémentaire du 6 juillet 2012 (art. 62 al. let. a LPA).
- 2) M. M_____ soulève trois griefs formels qu'il convient d'examiner en premier lieu puisqu'ils sont susceptibles d'entraîner l'annulation de la décision attaquée sans égard aux chances de succès du recours sur le fond (ATF 137 I 195 consid. 2.2 ; 133 III 235 consid. 5.3 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2D_5/2012 du 19 avril 2012 ; 2C_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1 ; 8C_104/2010 du 29 septembre 2010 consid. 3.2 ; ATA/760/2012 du 6 novembre 2012 ; ATA/276/2012 du 8 mai 2012 consid. 2 et les arrêts cités).
- 3) a. Dans un premier grief, il allègue que la composition du TAPI était irrégulière.

Selon l'art. 15A al. 1 LPA, les juges, les membres des juridictions et les membres du personnel des juridictions se récuse s'ils ont un intérêt personnel dans la cause (let. a), s'ils ont agi dans la même cause à un autre titre, notamment comme membre d'une autorité, comme conseil juridique d'une partie, comme expert, comme témoin ou comme médiateur (let. b), s'ils sont conjoints, ex-conjoints, partenaires enregistrés ou ex-partenaires enregistrés d'une partie, de son représentant ou d'une personne qui a agi dans la même cause comme membre de l'autorité précédente ou mènent de fait une vie de couple avec l'une de ces personnes (let. c), s'ils sont parents ou alliés en ligne directe ou jusqu'au troisième degré en ligne collatérale d'une partie (let. d), s'ils sont parents ou alliés en ligne directe ou au deuxième degré en ligne collatérale d'un représentant d'une partie ou d'une personne qui a agi dans la même cause comme membre de l'autorité précédente (let. e), s'ils pourraient être prévenus de toute autre manière, notamment en raison d'un rapport d'amitié ou d'inimitié avec une partie ou son représentant (let. f).

b. La garantie d'un tribunal indépendant et impartial instituée par les art. 30 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) et art. 6 par. 1 la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101) permet d'exiger la récusation d'un juge dont la situation ou le comportement est de nature à faire naître un doute sur son impartialité (ATF 126 I 68 consid. 3a p. 73). Elle tend notamment à éviter que des circonstances extérieures à la cause ne puissent influencer le jugement en faveur ou au détriment d'une partie. Elle n'impose pas la récusation seulement lorsqu'une prévention effective du juge est établie, car une disposition interne de sa part ne peut guère être prouvée ; il suffit que les circonstances donnent l'apparence de la prévention et fassent redouter une activité partielle du magistrat. Seules les circonstances constatées objectivement doivent être prises en considération ; les impressions purement individuelles d'une des parties au procès ne sont pas décisives (ATF 138 I 1 consid. 2.2 p. 3 ; 137 I 227 consid. 2.1 p. 229 ; 136 I 207 consid. 3.1 p. 238 ; 134 I 20 consid. 4.2 p. 21 ; 131 I 24 consid. 1.1 p. 25 ; 127 I 196 consid. 2b p. 198 ; Arrêt du Tribunal fédéral 1B_199/2012 du 13 juillet 2012 consid. 5). Les motifs de récusation mentionnés à l'art. 15A al. 1 LPA concrétisent ces garanties.

Pour être à même de trancher un différend avec impartialité, un juge ne doit pas se trouver dans la sphère d'influence des parties. Un rapport de dépendance, voire des liens particuliers entre le juge et une personne intéressée à l'issue de la procédure, telle qu'une partie ou son mandataire, peuvent, selon leur nature et leur intensité, fonder un soupçon de partialité (ATF 117 Ia 170 consid. 3b p. 174 ; 116 Ia 135 consid. 3c p. 141-142 ; 92 I 271 consid. 5 p. 276-277). Un avocat fonctionnant comme juge apparaît prévenu lorsqu'il est encore lié à une partie par un mandat en cours ou lorsqu'il est intervenu à plusieurs reprises aux côtés d'une partie (ATF 135 I 14 consid. 4 p. 15 ; 116 Ia 485). En revanche, un juge n'est pas

récusable du simple fait qu'il aurait précédemment représenté des intérêts opposés à la partie en cause (ATF 138 I 1 consid. 2.3 p. 4 concernant un avocat de l'Association genevoise des locataires - ci-après : ASLOCA). Il convient de rechercher si la nature de l'intervention précédente en tant qu'avocat est compatible avec l'indépendance et l'impartialité du magistrat appelé à statuer. En la matière, même les apparences peuvent revêtir de l'importance car il en va de la confiance que les tribunaux d'une société démocratique se doivent d'inspirer aux justiciables (ACEDH Savda c. Turquie, req. n° 42730/05, du 12 juin 2012, § 103 ; Kyprianou c. Chypre, req. n° 73797/01, du 15 décembre 2005, § 118 ss ; Arrêt du Tribunal fédéral 1B_199/2012 précité consid. 5.1).

c. En l'espèce, il est établi que M. L_____, juge assesseur au TAPI, a travaillé, en qualité d'avocat, du 1^{er} juillet au 31 décembre 2008 pour le groupe « Fiscal » de l'Etude, sous la responsabilité de Me Eckert, avocat de M. M_____. Toutefois, aucun acte de procédure n'a été effectué pour le compte de M. M_____ entre le 1^{er} juillet et le 31 décembre 2008 dans la mesure où la réclamation contre les bordereaux 2002 date du 21 janvier 2008, soit une date antérieure à l'engagement de M. L_____, et la décision sur réclamation de l'AFC-GE date quant à elle du 2 mars 2011, soit plus de deux ans après son départ de l'Etude. De plus, la documentation remise lors des diverses séances administratives et techniques de l'Etude, et plus particulièrement celle du 10 novembre 2008 ayant pour objet la « Structuration de patrimoine et gains en capital », s'inscrit dans un objectif de formation continue et ne fait état d'aucun cas concret que l'Etude aurait eu en cours de mandat. Quant à celle du 6 octobre 2008, indiquée par le recourant et qui avait le même sujet, il faut penser que, de la même façon, elle avait porté sur des notions générales. Enfin, et si le nom de M. M_____ ou la problématique des « Partnership » avaient été évoqués lors de ces séances, le temps écoulé depuis (plus de trois ans) permettrait de relativiser la prise de connaissance générale du cas de M. M_____. M. L_____ n'avait donc pas d'obligation de se récuser.

Le grief tiré de la composition incorrecte du TAPI sera dès lors rejeté.

- 4) a. Dans un second grief, M. M_____ reproche un déni de justice au TAPI, ce dernier ne s'étant pas prononcé sur ses conclusions subsidiaires formulées dans son acte de recours du 4 avril 2011.
- b. Selon la doctrine, l'autorité qui refuse expressément de statuer, alors qu'elle en a l'obligation, commet un déni de justice formel (ATF 135 I 6 p. 9), qui constitue une violation de l'art. 29 al. 1 Cst. Il en est de même de l'autorité qui ne statue que partiellement (Arrêts du Tribunal fédéral 5A_578/2010 du 19 novembre 2010 ; 5A_279/2010 du 24 juin 2010 consid. 3.3 et les arrêts cités ; 2C_601/2010 du 21 décembre 2010 publié *in* RDAF 2011 II 163 ss), notamment si elle ne traite pas d'un grief relevant de sa compétence, motivé de façon suffisante et pertinent pour l'issue du litige (SJ 2007 I 472 p. 473-474 ;

T. TANQUEREL, Manuel de droit administratif, Genève-Zurich-Bâle 2011, p. 501 n. 1'499).

c. La réparation d'un vice de procédure en instance de recours et, notamment, du droit d'être entendu, est possible lorsque l'autorité dispose du même pouvoir d'examen que l'autorité inférieure (ATA/304/2013 du 14 mai 2013 consid. 4c ; ATA/452/2008 du 2 septembre 2008 ; ATA/430/2008 du 27 août 2008 ; P. MOOR, Droit administratif, Les actes administratifs et leur contrôle, vol. 2, 2^{ème} éd., Berne 2002, ch. 2.2.7.4 p. 283). En outre, la possibilité de recourir doit être propre à effacer les conséquences de cette violation. Autrement dit, la partie lésée doit avoir le loisir de faire valoir ses arguments en cours de procédure contentieuse aussi efficacement qu'elle aurait dû pouvoir le faire avant le prononcé de la décision litigieuse (ATA/126/2013 du 26 février 2013 ; ATA/301/2012 du 15 mai 2012 ; ATA/525/2011 du 30 août 2011 ; ATA/452/2008 précité).

d. En l'espèce, le TAPI s'est limité à examiner si les conditions du « ruling » avaient été respectées par M. M_____ sans statuer sur les conclusions subsidiaires ayant pour objet les conséquences fiscales de l'inapplication de ce « ruling ». Ce faisant, il a commis un déni de justice.

e. La procédure fiscale genevoise prévoit l'existence de deux degrés de juridiction (art. 7 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc - D 3 17), et certaines situations exigent que la cause soit retournée à l'instance précédente pour instruction nouvelle ou complémentaire (cf. ATA/332/2013 du 28 mai 2013 consid. 10 ; ATA/419/2010 du 22 juin 2010 consid. 7). Cela n'implique toutefois pas un droit inconditionnel à ce que chaque argument soit examiné par deux instances judiciaires. Un droit au double degré de juridiction en matière fiscale – hors contentieux de nature pénale – n'est pas non plus garanti par le droit fédéral, constitutionnel ou conventionnel. La création d'une seconde instance judiciaire cantonale est au contraire facultative (art. 145 al. 1 LIFD ; 50 al. 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14), voire dans certains cas exclue (art. 54 et 56 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé, du 13 octobre 1965 - LIA - RS 642.21). Le double degré de juridiction n'est en effet garanti en matière administrative qu'en ce sens que lorsque la loi institue deux instances de recours, l'autorité supérieure ne peut se saisir d'un litige avant que l'autorité inférieure ne l'ait tranché (ATF 106 II 106 consid. 1a ; 99 Ia 322 consid. 4a).

f. En l'espèce, le vice de procédure a été guéri lors de la procédure de recours. Il serait ainsi contraire au principe de l'économie de procédure de renvoyer la présente cause au TAPI pour qu'il se prononce sur ce point, le recourant ayant pu exprimer à au moins deux reprises son point de vue sur la question et produire les pièces qu'il estimait pertinentes, la chambre de céans disposant de tous les

éléments pour statuer et jouissant du même pouvoir de cognition que le TAPI, conformément à l'art. 61 al. 1 et 2 LPA.

5) a. Dans un troisième grief, il reproche au TAPI d'avoir déclaré irrecevable son complément au recours déposé le 14 février 2011 ayant pour objet la problématique de la déduction pour activité salariale à domicile. Selon M. M_____, cette conclusion accessoire était couverte par la conclusion principale formulée dans son acte de recours du 4 avril 2012 ayant pour finalité l'annulation de la décision sur réclamation du 2 mars 2011 dans son ensemble.

b. Selon l'art. 65 al. 1 LPA, l'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant. En outre, il doit contenir l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve. Les pièces dont dispose le recourant doivent être jointes. A défaut, un bref délai pour satisfaire à ces exigences est fixé au recourant, sous peine d'irrecevabilité (art. 65 al. 2 LPA).

L'absence de conclusions au sens de ce qui précède ne peut être réparée que dans le délai de recours (ATA/133/2012 du 13 mars 2012 ; ATA/12/2012 du 10 janvier 2012 ; ATA/19/2006 du 17 janvier 2006). Hors ce délai, le fait d'être autorisé à compléter une écriture de recours ne permet pas de suppléer au défaut de conclusions (art. 65 al. 3 LPA ; ATA/12/2012 précité ; ATA/118/2006 du 7 mars 2006 ; SJ 1997 II 42).

c. En l'espèce, il est douteux d'affirmer que la conclusion formulée dans le complément au recours du 14 février 2012 soit couverte par la conclusion générale du recours du 4 avril 2011 dans la mesure où ce point n'est nullement discuté dans l'acte de recours du 4 avril 2011. Toutefois, la question peut souffrir de demeurer indécise, dans la mesure où la problématique de la déduction pour activité salariale à domicile, doit en tout état être traitée par la chambre administrative en application de l'art. 54 al. 2 LPFisc, selon lequel la chambre de céans peut à nouveau se déterminer sur tous les éléments imposables.

Le grief sera dès lors déclaré sans objet.

6) S'agissant du fond et du droit applicable, 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 1^{er} avril 2013 consid. 8 ; 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/197/2013 du 26 mars 2013 ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012 ; ATA/505/2008 du 30 septembre 2008 ; ATA/93/2005 du 1^{er} mars 2005 ; ATA/877/2004 du 9 novembre 2004).

En l'espèce, l'IFD est soumis à la LIFD, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995.

Quant à l'ICC, le 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) dont l'art. 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP I-V). L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi 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 l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

Le recours concernant la période fiscale 2002, le droit dans sa teneur à cette date est applicable (aLIPP I-V).

7) a. M. M_____ soutient qu'il aurait droit à la déduction de 10 % sur les gains accessoires liés à ses activités d'administrateur depuis son domicile.

b. Selon la pratique de l'AFC-GE, le contribuable peut faire valoir une déduction de 10 % du revenu professionnel brut provenant du travail effectué à domicile, lorsque les conditions cumulatives suivantes sont réunies :

- le contribuable doit être obligé, à titre principal et régulier, de travailler à la maison, parce que l'employeur ne peut pas mettre à sa disposition une place de travail idoine ;
- il dispose d'une chambre dans son appartement privé réservée principalement à des fins professionnelles ;
- il ne doit en aucun cas s'agir de « de convenance personnelle ou être un moyen de rendre le travail plus facile et plus agréable » (RDAF 1993 p. 115 et 167).

c. En l'espèce, force est de constater que la première de ces conditions cumulatives n'est en l'espèce pas réalisée, rien ne permettant d'affirmer que les mandants de M. M_____ ne pouvaient pas lui mettre à disposition une place de travail. Les photos jointes à l'appui de son recours représentent certes un bureau mais ne suffisent à elles seules pas à prouver qu'il réservait en 2002 cette pièce spécialement à son activité d'administrateur.

C'est donc à juste titre que l'AFC-GE n'a pas accordé à M. M_____ la déduction de 10 % sur les gains accessoires.

8) Le litige porte par ailleurs sur le refus de l'AFC-GE de prendre en considération le « ruling » renvoyé par celle-ci le 23 mars 2001 au recourant tamponné « Bon pour accord ».

Comme le veut la jurisprudence, les deux impôts seront abordés séparément (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1).

Impôt fédéral direct

- 9) Selon l'art. 3 al. 1 LIFD, 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. Une personne a son domicile en Suisse au regard du droit fiscal lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral (art. 3 al. 2 LIFD).

L'art. 6 al. 1 LIFD précise que 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.

Cette exemption est inconditionnelle. Elle existe indépendamment de l'imposition effective ou non de l'entreprise, de l'établissement ou de l'immeuble à l'étranger (X. OBERSON, Précis de droit fiscal international, 3e éd., Berne 2009, p. 86 n. 271).

- 10) Les personnes physiques domiciliées en Suisse sont en principe imposables sur tous leurs revenus de source étrangère, dès l'instant où elles sont domiciliées (ou en séjour) en Suisse. En conséquence, en absence d'une convention de double imposition, les revenus de l'activité indépendante exercée à l'étranger sont pleinement imposables en Suisse. Il en va de même des revenus de l'activité indépendante effectuée à l'étranger, pour autant que celle-ci ne se déploie pas dans le cadre d'une entreprise ou d'un établissement stable dans l'autre Etat. Toujours en l'absence d'une convention de double imposition, les éventuels impôts étrangers à la source sur les dividendes, intérêts et redevances peuvent être déduits de la base imposable (art. 32 al. 1 LIFD) (X. OBERSON, *op. cit.*, p. 87 n. 274).

Les notions d'entreprise, d'établissement stable et d'immeuble sont en principe les mêmes que celles auxquelles recourt l'art. 4 LIFD (J.-B. PASCHOUD, Commentaire romand - Impôt fédéral direct - Commentaire sur la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, *ad art.* 6 n. 8).

Il faut entendre par « entreprise » une activité entrepreneuriale, une participation active, reconnaissable pour des tiers, à la vie économique, en utilisant capital et travail. Cette notion comprend les professions libérales (J.-B. PASCHOUD, *op. cit.*, *ad art.* 4 n. 12 à 14).

- 11) La LIFD ne contient pas de base légale autorisant des arrangements entre le contribuable et le fisc, de sorte que de tels accords sont en principe interdits. Sont exceptionnellement admis les accords portant sur des éléments de fait de la taxation lorsque leur détermination nécessiterait des efforts considérables. Une telle convention ne doit pas être contraire au droit matériel. Il est évident qu'elle ne doit pas contredire non plus la réalité. Même lorsque l'accord est nul, il n'est

pas exclu que le contribuable puisse invoquer sa bonne foi si les conditions en sont remplies - à défaut de l'accord - pour exiger du fisc qu'il respecte les engagements pris (D. YERSIN, Commentaire romand - Impôt fédéral direct - Commentaire sur la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, *ad art.* 4 n. 89).

- 12) En l'espèce, l'accord conclu entre M. M_____ 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 M. M_____ serait régulièrement présent à Guernesey où il entreprendrait son activité de conseil en faveur des sociétés clientes.

Or, comme l'a relevé à juste titre le TAPI, la démonstration d'une infrastructure réunissant des bureaux et du personnel à Guernesey fait défaut. Les faibles coûts relatifs aux honoraires de comptabilité (USD 2'350.-) et aux honoraires d'administration (USD 4'724.-) pour l'année 2002 ne font que renforcer l'idée de l'absence de toute structure à Guernesey. M. M_____ n'a par ailleurs produit aucun contrat de bail attestant de la location de bureaux ou des contrats de travail attestant que du personnel avait été engagé à Guernesey conformément au « ruling ». Enfin, le rapport d'activité de M. M_____ pour le « Partnership » en 2002 ne fait état d'aucune visite à Guernesey pour ses activités de conseil, contrairement à ce qui avait été avancé dans le « ruling ». Ainsi, les conditions de fait posées à l'octroi du « ruling » n'ont pas été respectées par M. M_____ et l'AFC-GE était légitimée, sans violer le principe de la bonne foi, à imposer en Suisse les éléments de revenus et de fortune du « Partnership ».

- 13) Reste à déterminer les conséquences fiscales de l'imposition en Suisse des éléments de revenu et de fortune du « Partnership ».
- 14) M. M_____ ne conteste pas les éléments de revenus provenant de ses honoraires de consultant (CHF 1'046'750.-), ni les intérêts bancaires de CHF 16'077.-. Il conteste en revanche la prise en compte à titre de revenu des frais de voyage d'un montant de CHF 9'000.-, des gains de changes de CHF 497'205,80 (USD 319'617.- au cours moyen 2002 de 1,55563) ainsi que des 486'923 options de G_____ valant CHF 379'800.- soumises à « vesting ».
- 15) S'agissant des frais de voyage, il ressort du « Grand livre » 2002 du « Partnership » qu'un montant de CHF 52'690,10 a été comptabilisé comme produit. Or, le « Partnership » a comptabilisé une charge afférente aux frais de voyage de CHF 43'690,10. La différence est dès lors imposable, soit CHF 9'000.-. Les explications de M. M_____ sur l'absence de mise à jour du poste charges ne sont pas convaincantes, ni d'ailleurs attestées par des factures permettant d'expliquer la différence entre les deux montants.

- 16) S'agissant des gains de conversions de CHF 497'205,80 (USD 319'617.- au cours moyen 2002 de 1,55563), il ressort des extraits des comptes bancaires au Crédit suisse du « Partnership » que ceux-ci étaient tenus pour l'essentiel en francs suisses ; toutefois, la comptabilité du « Partnership » était tenue en dollars américains. Le montant de USD 319'617.- se trouve en tant que produit dans le compte de résultat 2002 du « Partnership », sous la rubrique « Profit on foreign exchange ». Il n'en est pas fait état dans le bilan.

L'annexe aux comptes 2002 indique que les avoirs monétaires et les passifs libellés en monnaie étrangère sont convertis en dollars américains au taux de change en vigueur à la date du bilan ; que les transactions en monnaie étrangère sont enregistrées au taux de change en vigueur à la date de la transaction ; et que toutes les différences sont enregistrées dans le compte de résultat.

Le « Grand livre » a quant à lui enregistré toutes les entrées de « profit on revaluation » ou « loss on revaluation » seulement dans la colonne « Base value », qui correspond à des dollars américains, et à la date du 31 décembre 2002.

- 17) a. Les écarts de conversion, dits aussi écarts de change, résultent du passage de la monnaie fonctionnelle à la monnaie de présentation. Ils constituent ainsi des opérations comptables d'ajustement de valeurs qui sont destinées à enregistrer des probabilités. Les écarts de conversion doivent être distingués des opérations de change qui se rapportent, pour leur part, à des opérations commerciales qui sont effectuées dans une monnaie différente de la monnaie fonctionnelle de l'entreprise et qui donnent lieu à des pertes et à des gains effectifs. Les écarts de conversion ou de change n'ont donc rien à voir avec l'activité de l'entreprise, mais sont seulement la conséquence de l'opération comptable consistant à convertir les comptes établis en monnaie fonctionnelle étrangère dans la monnaie suisse de présentation, comme l'exige l'art. 960 al. 1 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations (CO - RS 220). Ils dépendent du taux de la monnaie fonctionnelle de référence par rapport à la monnaie suisse. Ils n'apparaissent donc que dans les comptes présentés en francs suisses (ATF 136 II 188 consid. 4.2, arrêt confirmant l'ATA/562/2008 du 4 novembre 2008).
- b. Les normes IFRS (International Financial Reporting Standards), applicables à cette problématique même pour une taxation visant l'année 2002, commandent de ne pas faire figurer les écarts de conversion ou de change dans le compte de profits et pertes (compte de résultat), mais seulement au bilan (ATF 136 II 188 consid. 4.3).
- c. Ne provenant que de la transposition des comptes établis dans une monnaie fonctionnelle étrangère en monnaie suisse, les écarts de conversion ne traduisent ni un appauvrissement ni un enrichissement de la société qui se rapporterait à une transaction effective et qui influencerait sa capacité contributive, mais ils sont

seulement le résultat d'une opération comptable. Les écarts de conversion ne peuvent, par définition, figurer dans les comptes de la société établis en monnaie fonctionnelle, car ils n'apparaissent que lors du transfert dans la monnaie nationale de présentation. En revanche, les opérations de change, qui induisent des gains et pertes de change, se rapportent à des opérations concrètes, lorsque des transactions commerciales sont effectuées dans d'autres monnaies que la monnaie fonctionnelle. Ils figurent donc dans les états financiers de la société exprimés en monnaie fonctionnelle et il est partant logique qu'ils se retrouvent dans le compte de profits et pertes exprimé en monnaie nationale (ATF 136 II 88 consid. 5.2).

- 18) En l'occurrence, la comptabilité du « Partnership » a été tenue en USD, qui est donc en l'espèce la monnaie de présentation bien qu'il ne s'agisse pas de la monnaie ayant cours légal à Guernesey. La plupart des opérations commerciales ont été effectuées en francs suisses, l'essentiel des comptes bancaires du « Partnership » étant libellé dans cette monnaie ; les francs suisses ont donc été la monnaie fonctionnelle. On ne se trouve dès lors pas devant un cas d'application de l'art. 960 CO. De plus, les montants de conversion litigieux ont été, comme le relève l'intimée dans sa réponse, enregistrés au compte de résultat et non au bilan.

Si l'on considère en revanche les opérations figurant au « Grand livre », on peut s'apercevoir que les bénéfices ou pertes de conversion sont enregistrées en USD uniquement, soit en monnaie de présentation, et uniquement à la date de bouclage de l'exercice comptable, soit au 31 décembre 2002. Ces opérations ne concernent pas des transactions commerciales effectuées dans d'autres monnaies que la monnaie fonctionnelle.

Ces deux derniers éléments étant prépondérants, c'est donc à tort que l'AFC-GE soutient que le montant de CHF 497'205,80 (USD 319'617.- au cours moyen 2002 de 1,55563) est imposable.

- 19) Quant aux 486'923 options G_____ valant CHF 379'800.-, c'est à bon droit que M. M_____ soutient qu'elles ne sont pas imposables en 2002 dans la mesure où elles sont soumises à « vesting » dès le 8 avril 2005 ; l'AFC-GE a du reste admis ce point dans ses écritures.

Ainsi, il faut retenir à titre de revenu provenant du « Partnership » pour l'année 2002 un montant de CHF 1'071'827.- (CHF 1'046'750.- + CHF 16'077.- + CHF 9'000.-) et non plus un montant de CHF 1'932'688.- comme retenu dans le bordereau du 21 décembre 2007.

- 20) S'agissant des éléments de fortune en lien avec l'activité du « Partnership », M. M_____ reconnaît le montant déficitaire de CHF 55.- du compte courant au Crédit Suisse, le montant de CHF 124'439.- du compte courant au Crédit Suisse ainsi que le dépôt fiduciaire d'un montant de CHF 2'400'000.- au Crédit Suisse. Il conteste en revanche la prise en considération des 205'000 options G_____ (CHF

250'100.-) et des 486'923 options G_____ (CHF 379'800.-) soumises à « vesting », des 1'737 actions A_____ (CHF 51'000.-) et des 3'113 actions B_____ (EUR 150'000.- = CHF 217'995.- au cours de 1,4533 au 31 décembre 2002).

a. Les 205'000 options G_____ (CHF 250'100.-) étant soumises à « vesting » dès le 2 avril 2004 et les 486'923 options G_____ (CHF 379'800.-) étant soumises à « vesting » dès le 8 avril 2005, elles ne sont pas imposables pour la période fiscale 2002.

b. Selon M. M_____, les 1'737 actions de A_____ (CHF 51'000.-) n'avaient pas de valeur fiscale, dans la mesure où A_____ était une start-up non cotée en bourse et qui essuyait des pertes importantes. En l'espèce, rien dans le dossier ne permet d'attester de l'absence de valeur de ces actions. De plus, dans la rubrique investissement du « Grand livre » 2002 du « Partnership », il est fait mention de ces actions au même titre que les 205'000 options G_____ et les 486'923 options G_____. La valeur de ces actions est dès lors imposable.

c. Enfin, s'agissant des 3'113 actions B_____ (CHF 217'995.-), aucune pièce figurant au dossier ne permet de conclure à ce que B_____ a été en 2001 dans une telle situation de crise que sa valeur comptable ne correspondrait pas à sa réelle valeur économique. La valeur de ces actions est dès lors imposable.

d. Ainsi, il faut retenir à titre de fortune provenant du « Partnership » pour l'année 2002 un montant de CHF 2'793'379.- (CHF 124'439.- + CHF 2'400'000.- + CHF 51'000.- + CHF 217'995.- - CHF 55.-) et non plus un montant de CHF 3'356'447.-.

Impôt cantonal et communal

- 21) Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement personnel lorsqu'elles sont domiciliées ou séjournent dans le canton (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 hors du canton (art. 5 al. 1 aLIPP-I qui a la même teneur que l'art. 6 al. 1 LIFD).
- 22) En l'espèce, les règles légales et principes jurisprudentiels applicables étant semblables à ceux prévalant en matière d'IFD, les considérations émises ci-dessus pour l'IFD 2002 sont, *mutatis mutandis*, applicables à l'ICC 2002.
- 23) Compte tenu de tout ce qui précède, le recours sera partiellement admis. Le jugement entrepris sera toutefois confirmé dans la mesure où il a uniquement examiné la problématique du « ruling ». La décision sur réclamation du 2 mars 2011 sera quant à elle partiellement annulée, puisqu'elle s'est limitée à rectifier les bordereaux ICC et IFD, tant au niveau de l'impôt sur le revenu que de l'impôt sur

la fortune, en ce qui concerne les options « Y_____ ». Le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE pour que de nouveaux bordereaux IFD et ICC 2002 soient notifiés, lesquels retiendront à titre d'« autres revenus et fortune » un revenu de CHF 1'071'827.- et une fortune de CHF 2'793'379.- en lien avec l'activité du « Partnership ».

- 24) Vu l'issue du litige, un émolument - réduit - de CHF 500.- sera mis à la charge de M. M_____, qui succombe en partie (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité de procédure de CHF 1'500.- lui sera allouée, à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours ainsi que son complément interjetés respectivement le 11 juin 2012 et le 6 juillet 2012 par Monsieur M_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 21 mai 2012 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

confirme le jugement du Tribunal administratif de première instance du 21 mai 2012 en ce qui concerne la problématique du « ruling » ;

annule partiellement la décision sur réclamation du 21 décembre 2007 en ce qu'elle concerne l'imposition IFD et ICC 2002 en lien avec l'activité du « Partnership » en Suisse ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles taxations IFD et ICC 2002 dans le sens des considérants ;

met à la charge de Monsieur M_____ un émolument de CHF 500.- ;

alloue à Monsieur M_____ une indemnité de procédure de CHF 1'500.-, à la charge de l'Etat de Genève ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière

de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Jean-Blaise Eckert et à Me Floran Ponce, avocats du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, à Monsieur L_____, appelé en cause, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Hurni, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :