

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1249/2017-ICCIFD

ATA/1379/2019

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 10 septembre 2019

4^{ème} section

dans la cause

Madame A_____ et Monsieur B_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
28 mai 2018 (JTAPI/506/2018)**

EN FAIT

1) Le litige porte sur l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et sur l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) pour l'année fiscale 2015 de Madame A_____ et son époux Monsieur B_____, tous deux domiciliés à Collonge-Bellerive dans le canton de Genève.

2) Dans leur déclaration fiscale 2015, les précités ont notamment indiqué que M. B_____ exerçait la profession de « consultant » et qu'il avait perçu un revenu provenant d'une activité lucrative dépendante de CHF 368'829.- de la part de son employeur, « D_____ », à Téhéran, en Iran.

Était notamment joint à la déclaration fiscale un contrat de location daté du 5 janvier 2015, traduit du persan vers l'anglais, pour un terrain situé à Téhéran loué par M. B_____ à Monsieur C_____ pour un loyer mensuel de USD 30'500.-. Les trois premiers loyers (USD 91'500.-) devaient être payés en une fois immédiatement, puis mensuellement.

3) Par courrier du 29 avril 2016, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a notamment demandé aux contribuables de lui remettre un calendrier détaillé, attesté par l'employeur de M. B_____, portant sur la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 2015, qui pour chaque jour de travail effectué, mentionnait le pays où ce dernier avait été présent.

4) Par lettre du 28 mai 2016, M. B_____ a répondu que son activité à l'étranger concernait la location d'une ferme familiale appartenant à la famille de son épouse, de sorte qu'il n'y avait pas d'employeur. Il s'était « occupé de récupérer le bien et de le louer à un tiers ». En guise de récompense, « le revenu mensuel de l'année 2015 » (sic) lui avait été promis.

5) Par bordereaux ICC et IFD 2015 du 5 juillet 2016, l'AFC-GE a imposé les contribuables sur la base d'un revenu imposable de CHF 339'786.- au taux de CHF 338'585.- au niveau de l'ICC et d'un revenu imposable de CHF 350'200.- au taux de CHF 349'000.- pour l'IFD.

Elle a notamment retenu l'existence d'un revenu d'une activité dépendante (salaire) de M. B_____ à hauteur de CHF 368'829.-, entièrement imposable en Suisse, respectivement à Genève.

6) Le 17 août 2016, les contribuables ont formé une réclamation, par l'intermédiaire de leur mandataire, contre les bordereaux précités.

La déclaration fiscale transmise indiquait que le revenu de M. B_____ avait été obtenu à l'étranger, de sorte qu'il devait être imposé en Iran et non en

Suisse. Les taxations litigieuses consacraient une double imposition. Il faisait par ailleurs valoir un fait nouveau, à savoir que M. B_____ n'avait pas encore reçu de versement relatif à sa rémunération 2015.

- 7) Par courriers des 4 octobre et 15 novembre 2016 et du 27 janvier 2017, l'AFC-GE a prié les intéressés d'indiquer sur quels points précis leur réclamation devait être prise en compte.

Ces courriers sont restés sans réponse.

- 8) Par décisions sur réclamation du 2 mars 2017, l'AFC-GE a maintenu les taxations ICC et IFD 2015.

Elle ne pouvait pas entrer en matière concernant l'objet de leur réclamation, les intéressés n'ayant pas répondu à ses demandes de renseignements.

- 9) Par deux actes séparés du 3 avril 2017, Mme A_____ et M. B_____ ont interjeté recours, par l'intermédiaire de leur mandataire, à l'encontre des décisions sur réclamation ICC et IFD 2015 précitées par-devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI).

Dans les décisions litigieuses, l'AFC-GE avait considéré que l'activité déployée par M. B_____ était une activité indépendante effectuée en Suisse. Or, s'ils ne contestaient pas que l'activité consistant à s'occuper de la location d'une ferme située à Téhéran devait être qualifiée d'indépendante, elle ne pouvait être effectuée qu'à l'étranger où se situait le bien loué. M. B_____ s'était déplacé régulièrement en Iran au cours de ces années à cet effet. Imposer cette activité dans le canton de Genève constituait une double imposition.

L'intéressé n'avait par ailleurs pas reçu de versement relatif à sa rémunération 2015 et l'encaissement de ce montant semblait impossible. Ce revenu devait ainsi être pris en compte au titre de provision pour perte sur débiteur.

- 10) Dans sa réponse du 12 juin 2017, l'AFC-GE a conclu au rejet des recours.

Les dispositions de la Convention du 27 octobre 2002 entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République islamique d'Iran en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI CH-IRAN - RS 0.672.943.61) ne limitaient pas la compétence de la Suisse d'imposer ce revenu puisqu'aucune pièce au dossier n'indiquait que l'activité du contribuable ait été exercée en Iran.

L'activité exercée par le contribuable était, conformément à la déclaration fiscale des contribuables, une activité dépendante. Il n'y avait dès lors pas lieu

d'inscrire une provision pour perte sur débiteur, le recourant n'établissant au demeurant pas une comptabilité.

- 11) Par réplique du 23 juin 2017, Mme A_____ et M. B_____ ont maintenu leurs conclusions.

M. B_____ n'avait pas réalisé de revenu dans le cadre du contrat de location. Malgré les différentes démarches en Iran visant à faire respecter ce contrat, il n'avait pas réussi à encaisser des revenus relatifs à cette activité si bien qu'il ne devait pas être imposé sur ce revenu non perçu.

Il avait nommé un arbitre en Iran, en accord avec la partie cocontractante au contrat de location, afin de résoudre le litige lié à ce contrat.

Était joint à leur réplique une sentence arbitrale, datée du 30 avril 2016 rédigée en perse, munie d'une traduction libre en anglais.

- 12) Par courrier du 18 juillet 2017, Mme A_____ et M. B_____ ont transmis la traduction en français de la sentence arbitrale précitée. À teneur de ladite traduction, le résultat de l'arbitrage était le suivant : étant donné que, malgré les nombreuses relances de M. B_____, M. C_____ ne s'était pas acquitté de la somme de USD 91'500.- pour les trois premiers mois de loyers, et vu que la délivrance de l'objet du bail était conditionnée au paiement desdits loyers, le contrat du 5 janvier 2015 était considéré comme « inexistant dès l'origine ». Les deux parties reconnaissent n'avoir reçu aucune prestation en argent liée au contrat de bail et renonçaient à tout droit de contestation et toute prétention dans le futur. La sentence arbitrale était signée par M. B_____, M. C_____ ainsi que par l'arbitre.

- 13) Par duplique du 25 août 2017, l'AFC-GE a maintenu ses conclusions, les contribuables n'avançant aucun nouvel argument susceptible d'influer sur le sort du litige et ne produisant aucune nouvelle pièce déterminante.

La sentence arbitrale remise au stade de la réplique par le contribuable portait sur le contrat de bail et non sur le contrat de mandat de son activité lucrative, de sorte qu'elle ne saurait avoir un impact sur la rémunération qui lui était due. Le contribuable avait un droit ferme à l'obtention d'un revenu sur lequel il devait dès lors être imposé. Le paiement de sa rémunération au moyen des revenus de la location consistait en une modalité de paiement. La nouvelle pièce produite ne démontrait ainsi pas que la rémunération pour le travail effectué par le contribuable n'avait pas été versée.

- 14) Le 8 septembre 2017, les contribuables ont persisté dans leur argumentation.

M. B_____ n'avait pas réalisé de revenu. Il n'existait « aucun contrat de mandat entre les intéressés ». Seul un contrat de bail avait été conclu entre les

parties. Le litige portant sur celui-ci avait été tranché définitivement par l'arbitre qui avait déclaré nul ledit contrat. Les parties à celui-ci n'avaient plus de prétentions l'une contre l'autre, conformément à la sentence arbitrale. Cette dernière précisait que M. B_____ avait essayé de faire exécuter le contrat à de multiples reprises et à obtenir un paiement. La validité de la sentence arbitrale n'était pas remise en question par l'AFC-GE. Le revenu litigieux n'ayant pas existé et l'intéressé n'ayant jamais eu la possibilité d'être rémunéré sur la base de ce contrat, il était exclu qu'ils payent un impôt sur celui-ci.

- 15) Par jugement du 28 mai 2018, le TAPI a rejeté le recours.

Les explications fluctuantes du contribuable ne permettaient pas de déterminer avec certitude la nature du contrat le liant à D_____, ni si celui-ci avait agi en qualité d'indépendant ou non. En raison de leur domicile, les contribuables étaient assujettis en 2015 de manière illimitée aux impôts suisses et genevois. Les revenus de l'activité salariée respectivement d'indépendant du contribuable réalisés en 2015 en Iran étaient ainsi imposables en Suisse. Dès lors qu'il n'était pas démontré que M. B_____ aurait exercé l'activité litigieuse en Iran, cette imposition était également conforme à la CDI CH-IRAN.

Contrairement à ce que les intéressés prétendaient, M. B_____ disposait d'un droit ferme à l'obtention de son revenu durant l'année 2015, tel que déclaré dans la déclaration fiscale des époux. La sentence arbitrale d'avril 2016 concernait le contrat de location conclu entre le contribuable et M. C_____ et non pas D_____ qui restait tenue au paiement de son salaire respectivement de ses honoraires pour la prestation fournie par l'intéressé ; ce dernier ayant des prétentions en paiement à l'encontre de son employeur, son revenu était réalisé.

Enfin, l'intéressé n'avait pas tenu de comptabilité, si bien qu'à défaut de l'existence d'un compte de provisions, il n'y avait pas lieu d'inscrire une provision pour perte sur débiteur.

- 16) Par acte mis à la poste le 2 juillet 2018, Mme A_____ et M. B_____ ont interjeté recours, par l'intermédiaire d'un nouveau mandataire, contre le jugement précité par-devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), en concluant à son annulation ainsi qu'à celle des décisions de taxation ICC et IFD 2015 du 5 juillet 2016, à ce qu'il soit dit qu'aucun revenu n'avait été réalisé concernant le contrat de bail du 5 janvier 2015, à ce que le dossier soit renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelle décision dans le sens de leurs conclusions et à ce qu'une indemnité de procédure leur soit versée.

Depuis plusieurs années, le recourant avait cessé ses activités en Suisse pour s'occuper de biens immobiliers appartenant à ses « aïeux » et à la famille de son épouse en Iran. En 2015, il s'était régulièrement rendu en Iran. Il s'était engagé à

entreprendre toutes les démarches nécessaires pour trouver un locataire pour une parcelle appartenant à son beau-frère, Monsieur E_____. En cas de succès, il devait percevoir une rémunération correspondant à une année de loyer, soit USD 366'829.- (CHF 368'829.-). En raison des liens d'alliance, il avait été renoncé à consigner cet accord par écrit. Il avait alors signé, agissant pour le compte de son beau-frère, un contrat de bail avec M. C_____, lequel se présentait « sous la devanture d'un magasin dénommé D_____ ». Contrairement à ce que retenait le TAPI, D_____ n'était pas partie à ce contrat, puisqu'il ne s'agissait que d'une enseigne, soit une entité juridique qui ne pouvait s'engager ou s'obliger. Le contrat de bail ne prévoyait par ailleurs aucune prestation entre D_____ et le recourant. M. C_____ n'avait finalement pas respecté ses engagements et aucun paiement n'était intervenu. Après de multiples négociations infructueuses, le recourant s'était résolu à confier le règlement de ce litige à un arbitre, lequel avait prononcé la nullité du contrat dans une sentence arbitrale. Aucun autre contrat n'avait été conclu entre le recourant et M. C_____, respectivement entre le recourant et D_____. Souhaitant s'acquitter de leurs obligations fiscales et ne sachant pas comment reporter le montant dû en relation avec le contrat de bail, ils avaient indiqué, après avoir consulté une fiduciaire, le montant du loyer prévu dû pour la première année sous la rubrique « activité lucrative dépendante ». Ils n'avaient pas tout de suite perçu qu'ils ne toucheraient pas de rémunération en lien avec le contrat de bail. Ils n'avaient eu depuis lors de cesse de chercher à faire comprendre la réalité de leur situation à l'AFC-GE. Ils n'avaient aucune connaissance en matière fiscale et leur langue maternelle n'était pas le français.

L'accord entre le recourant et son beau-frère relevait d'une « activité d'intermédiation » de droit iranien, laquelle pouvait être assimilé en droit suisse à un contrat de courtage. La recherche d'un locataire pour une parcelle correspondait pourtant bien à une activité indépendante. La rémunération du recourant était toutefois conditionnée à la conclusion d'un contrat de bail valable. Or, la sentence arbitrale avait constaté la nullité du contrat de bail conclu. En l'absence de contrat valable, le recourant ne pouvait prétendre à une rémunération et n'avait donc réalisé aucun revenu.

Si par impossible la chambre administrative considérait que le contrat n'était pas nul mais annulable, il fallait considérer que M. B_____ n'avait pas réalisé de revenu, dès lors que l'exécution de la prestation était particulièrement incertaine. Dès lors que le locataire n'avait pas payé les trois premiers mois du loyer, la validité du contrat de bail était contestable, de sorte que la rémunération du recourant qui en dépendait ne pouvait pas lui être acquise.

- 17) Le 6 juillet 2018, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 18) Dans sa réponse du 6 août 2018, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours et au maintien de ses décisions de taxation.

Contrairement à ce qu'indiquaient les recourants, le contrat de location, s'agissant du paiement des trois premiers mois de loyer, ne prévoyait pas une caution payable d'avance et conditionnant la remise du bien, mais simplement une modalité de paiement. Ni le contrat de bail ni les explications fournies par les recourants ne permettaient d'appréhender le lien entre le recourant et D_____. C'était pourtant bien cette dernière qui avait signé et scellé le contrat de bail.

Les recourants n'étaient pas en mesure de prouver les faits qu'ils alléguaient dans leur recours. Les seuls faits tangibles sur lesquels l'on pouvait se fonder étaient le contrat de bail et les informations à teneur desquelles le paiement de la première année de location était dû au recourant en cas de signature d'un contrat. Le contrat avait été conclu en 2015 et, conformément au principe de la réalisation du revenu, le montant de CHF 368'829.- correspondant au loyer de la première année était exigible et réalisé durant la période litigieuse. Tous actes nouveaux rendus en 2016 ne pouvaient avoir un impact que cette année-là et non de manière rétroactive sur l'année 2015. Seules les premières déclarations faites au stade de la déclaration fiscale étaient pertinentes.

- 19) Dans leur réplique du 20 septembre 2018, les recourants ont persisté dans leurs conclusions.

Ils ont réitéré leurs explications sur l'absence de personnalité juridique d'D_____. Cette enseigne n'était pas concernée par le contrat de location. La troisième signature figurant sur le contrat de bail était celle d'un témoin dont la présence était nécessaire pour la conclusion d'un contrat en droit iranien.

Ils ne s'étaient pas contredit durant la procédure mais avaient uniquement commis une erreur dans leur déclaration fiscale.

Étaient notamment joints :

- un courrier en anglais de l'avocate iranienne des recourants du 28 août 2018, à l'attention de leurs avocats suisses, accompagné de sa traduction en français, confirmant notamment que la troisième signature sur le contrat de bail appartenait à un témoin, que le magasin D_____ n'avait pas de statut légal et que lorsque le premier paiement d'un contrat n'avait pas été fait, le contrat n'était pas valide ;
- deux courriers des 4 et 14 avril 2016, rédigés en persan mais accompagnés d'une traduction en français, adressés par l'avocate iranienne des recourants à M. C_____ l'exhortant à verser la somme de USD 91'500.- à M. B_____, respectivement l'informant qu'à défaut de paiement, il n'aurait plus de « droit » relatif au contrat conclu avec ce dernier.

- 20) Le 13 juin 2019, la juge déléguée a sollicité, auprès des recourants, la production de l'acte de propriété et de la parcelle de 16 hectares sise en Iran et

faisant l'objet du contrat de bail du 5 janvier 2015 ainsi que toutes pièces permettant d'établir l'existence d'un contrat entre M. B_____ et son beau-frère.

- 21) Le 15 juillet 2015, l'AFC-GE a produit, sur demande de la juge déléguée, les déclarations et taxations fiscales des recourants pour les années 2013, 2014 et 2016.
- 22) Le 18 juillet 2019, les mandataires des recourants ont informé la juge déléguée que leur mandat avait été résilié au début du mois de juillet 2019.
- 23) Par courrier, reçu le 23 août 2019, les recourants ont produit, notamment, un document en perse, ainsi que sa traduction en anglais, relatif à l'enregistrement en qualité de propriétaire de B_____ concernant un « jardin » face à la route de « Téhéran – Saveh ».
- 24) Lors de l'audience de comparution personnelle des parties du 29 août 2019, les recourants ont présenté leur situation financière actuelle et pendant l'année fiscale litigieuse.

M. B_____ a notamment indiqué que la famille de son épouse était propriétaire de terrains en Iran. Il se chargeait de vérifier la manière dont ils étaient cultivés. Il faisait cela à titre gratuit mais « l'idée » était qu'il soit par la suite « associé » en cas de vente des terrains. S'agissant du terrain qu'ils appelaient le « jardin A_____ », il représentait 16 hectares. Il comprenait un bâtiment, dans lequel vivaient les employés, et un puit. L'un des jardiniers l'avait un jour appelé en lui disant que « des gens très riches » souhaitaient louer le terrain. C'est dans ce contexte qu'il avait rencontré M. C_____, lequel souhaitait, avec deux autres personnes, louer le terrain très cher pour pouvoir exploiter l'eau du puits. L'eau était considérée comme de l'or en Iran. Il avait conclu un contrat avec M. C_____, lequel avait « l'air fiable », le 5 janvier 2015. Ce dernier lui avait indiqué qu'D_____ était son magasin. Avec le recul, il pensait que cette affaire n'était pas fiable. Il avait été aveuglé par la joie de conclure ce contrat. M. C_____ lui avait indiqué que « quelque chose ne fonctionnait pas » et avait reculé les échéances de mois en mois. Il ne les avait jamais payés. Il ne pouvait « rien faire » du terrain pendant que celui-ci était « loué », mais devait tout de même payer les deux employés. Finalement, son avocate « sur place » avait retrouvé M. C_____, lequel avait indiqué qu'il ne paierait jamais. C'est dans ces circonstances qu'avait été établie la sentence arbitrale du 30 mai 2016. Le terrain visé dans le contrat de bail était bien le même que celui visé par la sentence arbitrale. La somme de CHF 368'829.- mentionnée dans la déclaration fiscale correspondait à douze mois de loyers à USD 30'500.- par mois. C'était son épouse qui avait déclaré ce montant à l'AFC-GE. Il prenait « [ses] responsabilités » quant au fait que tant dans sa réclamation que dans son recours au TAPI, qui étaient postérieurs à la sentence

arbitrale, il n'était pas fait mention de celle-ci. Sa fiduciaire ne lui avait toutefois jamais demandé de lui remettre celle-ci. Lorsqu'il avait indiqué, dans son courrier à l'AFC-GE du 28 mai 2016, que le revenu de l'année 2015 lui avait été promis en guise de récompense, il ne faisait que répondre à la question « du pourquoi » il devait toucher cet argent. La sentence arbitrale ne leur avait rien amené. Il était impossible de recevoir de l'argent de la part de M. C_____, lequel leur avait indiqué qu'il ne paierait pas. Leur but, à ce moment-là, était alors de récupérer le terrain pour en faire « quelque chose », notamment pour continuer à le cultiver et à payer les employés. L'arrangement avec son beau-frère portait uniquement sur le fait qu'il encaisserait le loyer durant la première année. Il en aurait rediscuté pour la suite.

Mme A_____ a précisé qu'il lui avait semblé juste de déclarer cette somme. « À ce moment-là », elle était sûre qu'ils la toucheraient. Elle savait que de toute façon s'ils touchaient cette somme, ils devraient la déclarer l'année suivante.

À l'issue de l'audience, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

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. 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 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) L'imposition concerne l'exercice fiscal 2015. Sont ainsi applicables : en matière d'IFD, les dispositions de la LIFD, et en matière d'ICC, celles de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).
- 3) Le litige concerne la prise en compte d'un revenu de CHF 368'829.- dans la taxation 2015 des recourants.
- 4) a. En matière d'IFD, sont soumis à l'impôt tous les revenus périodiques ou uniques (art. 16 al. 1 LIFD) parmi lesquels figurent, notamment, tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail (art. 17 al. 1 LIFD) et tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une

profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD).

Des dispositions similaires existent en matière d'ICC (art. 7 al. 1 LHID et 17, 18 al. 1 et 19 al. 1 LIPP).

b. Si la notion de revenu n'est pas définie précisément par la loi, la jurisprudence et la doctrine retiennent en principe comme déterminante la théorie de l'accroissement net du patrimoine (ATF 125 II 113 consid. 4a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_766/2010 du 29 juillet 2011 consid. 2.1), c'est-à-dire une conception extensive de la notion de revenu (ATA/937/2019 du 21 mai 2019 consid. 7b ; ATA/1033/2018 du 2 octobre 2018 consid. 7b). Selon celle-ci, le revenu acquis par un contribuable se compose de tout accroissement de son patrimoine constaté au cours de la période fiscale considérée, ce qui peut provenir tant d'une augmentation des actifs que d'une diminution des passifs (ATA/937/2019 précité consid. 7b ; ATA/1033/2018 précité consid. 7b).

- 5) La créance d'impôt naît sitôt que les faits générateurs prévus par la loi sont réalisés. La créance fiscale prend naissance ex lege, sans aucune autre intervention extérieure : la doctrine parle de la naissance immédiate de la créance fiscale. La taxation n'a aucun effet constitutif, elle n'est pas une condition de l'existence de la créance d'impôt. L'existence et le contenu de la créance fiscale sont fixés par la loi, raison pour laquelle dite créance est en principe irrévocable : dès l'instant où une créance fiscale est née, elle ne peut être réduite à néant par une opération destinée à effacer les faits générateurs lui ayant donné naissance (arrêts du Tribunal fédéral 2C_660/2017 du 30 janvier 2019 consid. 4.1 ; 2C_152/2015 du 31 juillet 2015 consid. 4.2 in Archives 84 334 et RDAF 2017 II 34 ; 2C_692/2013 du 24 mars 2014 consid. 4.2 in Archives 82 740 et les références citées).
- 6) Selon le principe de la périodicité de l'impôt sur le revenu, l'impôt dû pour une période fiscale donnée se calcule sur la base du revenu réalisé et des frais tombant durant cette période. Ce principe implique que l'on attribue un revenu à la période fiscale au cours de laquelle il a été réalisé. L'attribution d'un revenu à une période fiscale s'effectue ainsi selon le principe de la réalisation, qui y est lié (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_784/2017 du 8 mars 2018 consid. 7.5).
- 7) Le revenu n'est imposable que s'il est réalisé. Cette condition essentielle constitue le fait générateur de l'imposition du revenu (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} édition, 2012, p. 99 n. 12). La réalisation détermine le point d'entrée de l'avantage économique dans la sphère fiscale du contribuable. Tant que l'avantage économique n'est pas réalisé, il demeure une expectative non – encore – imposable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_710/2017 du 29 octobre 2018 consid. 5.3 ; 2C_454/2015 du 1^{er} avril 2016 consid. 4.1 ; 2C_152/2015 précité

consid. 4.3; Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Impôt fédéral direct, commentaire romand, 2^{ème} éd., 2017, p. 201 s n. 29 ss ad art. 16 LIFD).

Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, un revenu est considéré comme réalisé lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que ce dernier acquiert une prétention ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition (ATF 113 Ib 23 consid. 2e ; 105 Ib 238 consid. 4a). La réalisation suppose un titre juridique ferme, qui peut consister en l'acquisition d'une prétention ou en l'acquisition de la propriété. L'acquisition de la prétention précède en principe la prestation en argent (ATF 113 Ib 23 consid. 2e). En règle générale, l'acquisition d'une prétention est déjà qualifiée de revenu dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine. Ce n'est que si cette exécution paraît d'emblée peu probable que le moment de la perception réelle de la prestation est pris en considération (ATF 113 Ib 23 consid. 2e ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_710/2017 précité consid. 5.3 ; 2C_454/2015 précité consid. 4.1 ; 2C_152/2015 précité consid. 4.3 ; 2C_585/2014 du 13 février 2015 consid. 6.2, in RDAF 2015 II 438 ; sur le moment de la réalisation en cas de condition suspensive ou de condition résolutoire, cf. arrêt 2C_705/2017 du 10 août 2018 consid. 2.2.2).

Le caractère certain de l'exécution de la prestation ne saurait en revanche dépendre de la seule volonté du contribuable ; si tel était le cas, celui-ci pourrait déterminer lui-même, en fonction de ses convenances personnelles, à quel moment ce revenu est imposable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_454/2015 précité consid. 4.1 ; 2C_116/2010 du 21 juin 2010 consid. 2.3).

- 8) a. Dans l'ATA/14/2015 du 6 janvier 2015 (confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_152/15 précité), la chambre de céans a considéré que la signature en 2013 d'un avenant au contrat de travail d'un contribuable – employé par la société dont il était administrateur – réduisant rétroactivement son salaire pour l'année 2008 de plus de CHF 190'000.-, tout en prévoyant une clause indiquant que le salaire auquel il avait renoncé lui serait versé en cas de recouvrement d'une créance de l'employeur contre un débiteur tiers, ne visait pas la suppression du droit au versement du salaire total et n'avait pas pour objectif de modifier sensiblement la situation du contribuable par rapport à son employeur. L'avenant ne pouvait ainsi avoir d'autre but que la réalisation d'une économie d'impôt et ne pouvait donc être pris en compte au plan fiscal. Elle a également relevé que la modification rétroactive, intervenue en octobre 2013, des comptes de l'exercice 2008 clos le 31 décembre 2008 de la société employeuse était contraire aux principes régissant l'établissement des bilans et de l'étanchéité des exercices (consid. 6).
- b. Dans un arrêt plus récent du 3 octobre 2017, la chambre de céans a considéré que l'acte d'annulation d'une donation mobilière, consentie par des parents à leurs enfants, survenue postérieurement à la décision sur réclamation de l'AFC-GE et deux jours avant le recours au TAPI, avait été conclu dans un but

purement fiscal, à savoir la réalisation d'une économie d'impôt. Dès lors que la créance fiscale était née, elle pouvait être réduite à néant par une opération destinée à effacer la stipulation contractuelle lui ayant donné naissance. Les contribuables n'apportaient par ailleurs pas la preuve qu'ils avaient, comme ils le prétendaient, restitué les montants déjà reçus (ATA/1350/2017 consid. 16).

- 9) a. 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).

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).

b. En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Xavier OBERSON, op. cit., p. 513 n. 11). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; ATA/558/2014 du 17 juillet 2014 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 514 n. 12).

- 10) En l'espèce, les parties diffèrent sur la qualification et l'origine du revenu de CHF 368'829.- déclaré par les recourants dans leur déclaration fiscale 2015. L'AFC-GE a taxé ledit montant en considérant qu'il s'agissait du revenu d'une activité dépendante, se fondant ainsi sur la déclaration fiscale des recourants. Elle estime qu'en vertu du principe de réalisation du revenu, ledit montant était exigible et donc réalisé dès 2015, date de la conclusion du contrat de bail. Les recourants exposent avoir commis une erreur en déclarant le revenu litigieux

comme étant un salaire. Ils exposent que ce montant trouvait son origine dans le contrat de courtage liant le recourant à son beau-frère, lequel impliquait la conclusion d'un contrat de bail. Ils considèrent toutefois que même si un contrat de bail a bien été conclu en date du 5 janvier 2015, la sentence arbitrale du 30 avril 2016 a constaté sa « nullité », de sorte qu'ils n'ont réalisé aucun revenu.

À titre préalable, il convient de relever que si les recourants ont effectivement déclaré, dans leur déclaration fiscale 2015, le revenu litigieux comme étant un salaire, aucun élément ne vient accréditer cette position. D'une part, les intéressés ont eux-mêmes rapidement annoncé – dans le cadre de la procédure de taxation déjà – avoir commis une erreur en déclarant le revenu litigieux comme tel. D'autre part, aucun élément au dossier ne permet de retenir l'existence d'un contrat de travail entre le recourant et D_____, respectivement entre lui et M. C_____ ou B_____.

Par ailleurs, peut demeurer indécise la question de la qualification des relations contractuelles existantes entre le recourant et B_____, compte tenu de ce qui suit.

Il ressort du dossier que le recourant a conclu, le 5 janvier 2015, un contrat de bail avec M. C_____ portant sur la location d'une parcelle de 16 hectares en Iran, moyennant un loyer mensuel de USD 30'500.-. Les trois premiers loyers (USD 91'500.-) devaient être payés en une fois immédiatement, puis mensuellement. Il appert que lors de la notification des bordereaux ICC et IFD 2015 du 5 juillet 2016, tout comme lors du prononcé des décisions sur réclamation du 2 mars 2017, l'AFC-GE, qui n'avait alors pas encore connaissance de la sentence arbitrale rendue le 30 mai 2016, était effectivement en droit de considérer que le recourant bénéficiait d'une prétention ferme portant sur un revenu de CHF 368'829.- et de taxer les intéressés sur ledit montant.

Toutefois, en date du 23 juin 2017, les recourants ont produit dans le cadre de leur réplique au TAPI, pour la première fois, la sentence arbitrale précitée. Comme le sous-entend à juste titre l'AFC-GE, le fait que les recourants n'aient indiqué ni dans leur réclamation du 17 août 2016 ni dans leur recours du 3 avril 2017 l'existence de ladite sentence arbitrale est pour le moins surprenant. Les explications apportées par les recourants, à savoir que leur fiduciaire ne leur avait jamais demandé une copie de celle-ci, démontre un certain manque de diligence de leur part, ce qu'a reconnu le recourant lors de l'audience du 29 août 2019 en indiquant qu'il reconnaissait sa responsabilité sur ce point.

Il convient toutefois de souligner que tant dans leur réclamation que dans leur recours au TAPI, les recourants ont, de manière constante, indiqué que le recourant n'avait pas reçu le montant litigieux et que son recouvrement semblait impossible. Les explications du recourant sont par ailleurs plausibles lorsqu'il explique, sur question de l'AFC-GE lors de l'audience précitée, avoir indiqué,

dans son courrier du 28 mai 2016, que « le revenu mensuel de l'année 2015 (sic) [lui avait] été promis en guise de récompense » pour justifier la raison pour laquelle il devait recevoir la somme mentionnée dans sa déclaration fiscale.

Nonobstant ce qui précède, il convient de retenir que l'AFC-GE, qui supporte le fardeau de la preuve quant à l'existence d'éléments imposables, ne parvient pas à démontrer que les recourants ont effectivement bénéficié d'un revenu de CHF 368'829.- durant l'année litigieuse ou par la suite, ni même qu'ils bénéficient encore d'une prétention ferme à obtenir celui-ci. Les recourants, qui supportent le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent leur obligation fiscale, ont quant à eux prouvé, au moyen de la sentence arbitrale du 30 avril 2016 notamment, que le contrat de bail générateur du revenu litigieux n'avait produit aucun effet et n'en produirait jamais aucun.

Si l'AFC-GE ne semble pas contester, en tant que telle, la validité de la sentence arbitrale et de ses effets – soit le fait que le contrat de bail ait été considéré comme inexistant dès l'origine – elle considère qu'en application des principes d'étanchéité et de périodicité des exercices fiscaux, cet élément, survenu en 2016, ne peut être pris en compte s'agissant de la taxation 2015 des recourants. Il est vrai que la jurisprudence considère que dès l'instant où une créance fiscale est née, elle ne peut être réduite à néant par une opération destinée à effacer les faits générateurs lui ayant donné naissance (arrêt du Tribunal fédéral 2C_152/2015 précité). Toutefois, dans le cas d'espèce, l'existence même de la créance fiscale apparaît faire défaut, dès lors qu'il doit être considéré que le contrat du 5 janvier 2015 n'a jamais eu aucun effet, à teneur de la sentence arbitrale du 30 mai 2016.

La situation du cas d'espèce diffère en particulier de celle ressortant de l'ATA/14/2015 précité (confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_152/15 précité), dans laquelle le contribuable avait déjà fourni sa prestation de travail, de sorte qu'il bénéficiait incontestablement d'une prétention ferme envers son employeur, que l'avenant signé ne constituait pas réellement une renonciation à son salaire et que rien ne justifiait la signature dudit avenant, à l'exception d'une économie d'impôt. La présente affaire diffère également des circonstances entourant l'ATA/1350/2017 du 30 octobre 2017, dans lequel la chambre de céans a considéré que l'acte d'annulation d'une donation mobilière, consentie par des parents à leurs enfants, survenue postérieurement à la décision sur réclamation de l'AFC-GE et deux jours avant le recours au TAPI, avait été conclu dans un but purement fiscal, à savoir la réalisation d'une économie d'impôt.

In casu, les recourants ont spontanément déclaré le revenu litigieux, considérant qu'une telle annonce devait avoir lieu l'année de la conclusion du contrat générateur d'une rémunération, ce qui ne peut leur être reproché. D'après les explications des recourants données lors de leur comparution personnelle, que la chambre de céans juge crédibles, la sentence arbitrale visait à mettre un terme à

la situation selon laquelle ils ne pouvaient « rien faire » du terrain visé par le contrat de bail tant qu'il était « loué », mais devaient continuer à payer les deux employés travaillant sur celui-ci. Ils souhaitaient dès lors récupérer le terrain pour pouvoir continuer à le cultiver et à payer les employés. Il ressort par ailleurs tant de la sentence arbitrale que des courriers de l'avocate iranienne des recourants figurant au dossier que ces derniers ont entrepris différentes démarches pour obtenir le paiement de la part de M. C_____ des loyers dus selon le contrat de bail, sans succès.

Dès lors, dans les circonstances très particulières du cas d'espèce, à savoir l'absence de tout versement effectué en faveur du recourant et l'impossibilité irrévocable pour celui-ci d'en obtenir un à l'avenir, il ne peut être retenu que les recourants ont bénéficié d'un revenu imposable de CHF 368'829.- durant l'année 2015.

Compte tenu de ce qui précède, nul n'est besoin d'examiner le litige sous l'angle des dispositions de la CDI CH-IRAN.

Le recours sera dès lors admis. Le jugement du TAPI du 28 mai 2016, les décisions sur réclamation du 2 mars 2017 et les bordereaux ICC et IFD 2015 du 5 juillet 2016 seront annulés. Le dossier sera retourné à l'AFC-GE pour qu'elle émette de nouveaux bordereaux, dans le sens des considérants.

- 11) Vu l'issue du litige, aucun émolument ne sera perçu (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité de procédure de CHF 1'500.- sera allouée aux recourants, pris conjointement et solidairement, à la charge de l'État de Genève (AFC-GE), lesquels ont été assistés par un mandataire durant pratiquement toute la procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 2 juillet 2018 par Madame A_____ et Monsieur B_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 28 mai 2018 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 28 mai 2018 ;

annule les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 2 mars 2017 ;

annule les bordereaux de taxation de l'administration fiscale cantonale concernant l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal et communal 2015 du 5 juillet 2016 ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision de taxation au sens des considérants ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue à Madame A_____ et Monsieur B_____ une indemnité de procédure de CHF 1'500.-, pris conjointement et solidairement, à la charge de l'État de Genève (administration fiscale cantonale) ;

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 Madame A_____ et Monsieur B_____, à l'administration fiscale cantonale, au Tribunal administratif de première instance, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Cuendet, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

M. Michel

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :