

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4395/2008-ICC

ATA/256/2011

ARRÊT

DE LA COUR DE JUSTICE

CHAMBRE ADMINISTRATIVE

du 19 avril 2011

1^{ère} section

dans la cause

Monsieur X_____

représenté par Me Antoine Berthoud, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière
administrative du 18 octobre 2010 (DCCR/1522/2010)**

EN FAIT

1. Le litige porte sur l'impôt cantonal communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2006.

2. Monsieur X_____ (ci-après : le contribuable ou l'agent) est domicilié en Turquie, à Istanbul, depuis le 1^{er} janvier 2006.

Dans ce pays, il y exerce une activité d'avocat au sein de son cabinet à Istanbul. Il a toutefois conservé une partie de cette activité en Suisse, à titre d'associé de l'étude X_____ Y_____ & Partners, sise route Z_____ à Genève.

3. Par convention du 14 juin 2001 (ci-après : la convention), le contribuable a conclu avec la B_____, sise 96-98, rue F_____ à Genève (ci-après : la banque), un contrat d'apporteur d'affaires, activité, pour laquelle il percevait une commission versée annuellement et calculée sur la valeur des avoirs déposés par les clients présentés à la banque.

La convention prévoyait en outre que les clients amenés à la banque par l'agent avaient une relation directe avec la banque et que celle-ci était tenue de respecter le secret bancaire relatif à ses activités avec ses clients. En conséquence, la banque n'était pas autorisée à divulguer une quelconque information à l'agent relative à ses clients ou à leurs avoirs (art. IV § 1 p. 4).

Le paragraphe 3 du même article disposait que : « sauf autorisation expresse reçue de ses clients à cet effet, l'agent n'a pas le pouvoir de les représenter à l'égard de la banque ; en particulier, il ne pourra donner aucune instruction à la banque ni obtenir de celle-ci des informations ou des documents relatifs aux comptes apportés ».

La convention mentionnait encore qu'elle serait tacitement reconduite d'année en année et que la correspondance destinée au contribuable lui serait adressée à son étude genevoise.

4. Selon le décompte de la banque du 23 janvier 2006, adressé au contribuable à Istanbul, cette dernière lui a versé au titre de commission pour l'année 2005 la somme de CHF 118'623,60.

5. Par courrier du 4 avril 2006 adressé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), le contribuable a exposé sa situation économique et professionnelle, afin de définir le traitement fiscal de ses revenus et fortunes suisses et étrangers, compte tenu de son nouveau domicile à Istanbul.

Il a notamment indiqué que les commissions perçues de la banque étaient intégrées dans le résultat de l'étude de Genève.

Il a proposé à l'AFC-GE d'adopter des principes de répartition de son imposition, parmi lesquelles ses commissions seraient imposables en Suisse en proportion de la durée de son activité dans les locaux de Genève, estimée alors à un tiers.

6. En date du 5 octobre 2006, l'AFC-GE a répondu au contribuable que les revenus nets tirés de l'étude sise à Genève, ainsi que les honoraires et commissions intégrés au résultat de l'étude, seraient entièrement fiscalisés par la Suisse sans tenir compte d'un quelconque *prorata temporis* de la durée de présence en Suisse du contribuable.
7. Par courrier du 22 décembre 2006, le contribuable a précisé qu'il ne faisait que recommander les services de la banque auprès de ses relations. Cette activité n'engendrait aucun travail administratif dans la mesure où, une fois la relation nouée avec la banque, il n'était tenu à aucune obligation. Il n'y avait pas davantage de suivi administratif des dossiers ou d'établissement de relevés ou de décomptes pour son activité, car c'était la banque qui calculait elle-même spontanément la commission qui lui était due conformément à la convention. N'ayant besoin du support d'aucune infrastructure administrative, l'activité déployée ne pouvait être en aucun cas liée à l'établissement stable qui était constitué par l'étude de Genève. De surcroît, les clients rencontrés se trouvaient en totalité hors de Suisse et les commissions de la banque étaient versées sur un compte privé distinct de celui du cabinet genevois. Par conséquent, en absence de lien avec celui-ci, aucun rattachement économique avec la Suisse n'était possible. L'AFC-GE ayant refusé la proposition faite, il s'en tenait alors à l'interprétation stricte de la loi s'agissant des commissions versées par la banque, qui seraient considérées comme exclusivement imposables dans son Etat de domicile, soit la Turquie.
8. Le 2 octobre 2007, le contribuable a déposé sa déclaration fiscale 2006. Le compte de profits et pertes annexé faisait état d'un bénéfice de l'exercice de CHF 54'817,18 pour 2006 et de CHF 119'315,24 pour 2005.
9. A la demande de l'AFC-GE, le contribuable a précisé, par courrier du 22 mai 2008, que les commissions de CHF 118'623,60 n'étaient pas intégrées dans le compte de résultat de l'étude de Genève mais avaient été mentionnées dans la déclaration fiscale 2006 comme revenu d'activité accessoire hors de Suisse (rubrique 16.60).

Par ailleurs, le cabinet turc n'avait pas de bilan et de comptes de pertes profits. Pour des raisons légales, l'activité du contribuable était celle d'un consultant en association avec une autre avocate inscrite au barreau d'Istanbul.

Selon les comptes annexés à cette lettre, le revenu net 2006 du contribuable en Turquie s'élevait à CHF 20'415.-, auquel devait être ajouté un revenu de CHF 26'800.- pour des activités de consultant qui lui étaient personnelles, à l'instar de son revenu provenant de son activité d'apporteur d'affaires à la banque.

10. Par courrier du 11 juin 2008 à l'AFC-GE, le contribuable a confirmé que les commissions versées en 2005 avaient été intégrées au revenu professionnel genevois à « l'instar des années antérieures ».
11. Le 9 juillet 2008, l'AFC-GE a notifié au contribuable les bordereaux de taxation pour l'ICC et l'IFD 2006. Elle a fixé l'IFD à CHF 3'456.- sur la base d'un revenu imposable de CHF 119'200.-. Calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 96'089.- au taux de CHF 109'174.- et sur une fortune imposable de CHF 561'051.- au taux de CHF 2'234'560.-, l'ICC 2006 s'élevait, quant à lui, à CHF 22'112,55.

Les avis de taxation joints au bordereau précité indiquaient, s'agissant du bénéfice net, que le décompte de commissions versées par la banque pour un montant de CHF 118'623.- avait été intégré au chiffre d'affaires du cabinet genevois comme pour les années antérieures.

12. Par pli du 6 août 2008, le contribuable a déposé une réclamation à l'encontre de ces bordereaux de taxation en contestant l'imposition des commissions versées par la banque.
13. Dans deux décisions du 9 octobre 2008, l'AFC-GE a maintenu les bordereaux de taxation pour les motifs évoqués précédemment.
14. Par pli du 3 novembre 2008, le contribuable a interjeté recours contre ces décisions auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts remplacée par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) et devenue depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI).

Son activité au sein de l'étude de Genève devait être assimilée à l'exploitation d'une entreprise entraînant son assujettissement limité. En revanche, les honoraires perçus comme apporteur d'affaires ne pouvaient en aucun cas être liés avec cette « entreprise ». Certes, ces honoraires avaient été comptabilisés antérieurement pour des raisons de simplification administrative avec ceux de l'étude genevoise, afin qu'ils soient soumis à l'AVS en tant que produit d'une activité indépendante. Depuis qu'il était domicilié en Turquie, ses commissions ne devaient plus être imposées en Suisse, car il n'y avait plus de rattachement. Tous les clients recommandés se trouvaient et avaient été rencontrés à l'étranger. De plus, pour exercer cette activité, il n'avait eu besoin d'aucun support administratif, ce qui excluait tout rapport avec l'étude genevoise.

Il a conclu à l'annulation des décisions litigieuses, à ce qu'il soit constaté que les commissions d'apporteur d'affaires perçues ne constituent pas des revenus imposables en Suisse, au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour nouvelle taxation, et à l'octroi d'une indemnité de procédure.

15. Dans sa réponse du 11 juin 2009, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le contribuable avait conservé une activité lucrative indépendante au sein du cabinet genevois en 2006 et avait comptabilisé les commissions en cause dans les comptes de celui-ci jusqu'en 2005, comme le confirmait les courriers des 4 avril 2006 et 11 juin 2008. Le premier de ces courriers indiquait d'ailleurs que c'était dans le cadre de son activité lucrative indépendante à Genève que le contribuable avait développé la clientèle internationale présentée à la banque. En outre, la convention mentionnait l'adresse du cabinet genevois, ce qui signifiait clairement que le contrat était en relation directe avec l'activité du contribuable au sein de cette étude. Enfin, il était parfaitement usuel que des avocats exercent, en sus de leur activité d'avocat *stricto sensu*, des activités connexes telles que celles d'administrateur, gestionnaire de fortune, agent, etc. L'activité d'agent pour le compte de la banque était par conséquent en relation directe avec l'activité d'avocat du contribuable à Genève, au sein du cabinet genevois.

16. En date du 11 août 2009, le contribuable a répliqué en persistant intégralement dans ses conclusions.

17. L'AFC-GE a encore dupliqué le 26 août 2009. Il était tout à fait admissible de penser que la clientèle que le contribuable apportait à la banque soit également cliente de l'étude à Genève, compte tenu du fait que celui-ci était un avocat d'affaires. Dès lors il existait un lien de connexité au niveau commercial entre l'activité de courtage et l'activité d'avocat d'affaires du contribuable au sein de son cabinet à Genève.

18. Par décision du 18 octobre 2010, la commission, après avoir joint les deux recours, les a rejetés.

Les arguments des parties ne permettaient pas de trancher de manière indiscutable dans un sens ni dans l'autre. S'il n'était pas envisageable que le contribuable n'ait aucune activité en lien avec l'encaissement des commissions, puisqu'il devait à tout le moins s'assurer que sa rétribution correspondait réellement à ce à quoi il avait droit, il était également vraisemblable qu'il n'avait pas à facturer lui-même ses commissions, ni ne gérât de dossiers au sujet des différents clients qu'il envoyait à la banque.

S'il était admissible en théorie que l'essentiel des clients adressés à la banque étaient des relations d'affaires connues par le contribuable dans le cadre de son travail en Turquie, il n'en restait pas moins que jusqu'en 2005, il n'avait

pas fait le choix de se faire payer dans ce pays, mais en Suisse, et que les commissions étaient intégrées à la comptabilité de son étude.

Cela étant, le prélèvement de la TVA sur la totalité des commissions versées au contribuable constituait un indice d'une activité d'intermédiaire entièrement exercée en Suisse en lieu et place de la Turquie. D'autre part, le compte pertes et profits de l'étude du recourant en Turquie ne mentionnait pas les commissions en cause. Enfin, les commissions n'avaient pas fait l'objet d'une imposition en Turquie.

Aussi, les arguments avancés par l'AFC-GE emportaient la conviction de la commission sur le bien-fondé des taxations en cause.

19. Le contribuable a interjeté recours à l'encontre de cette décision par acte du 30 novembre 2010 en persistant dans ses conclusions de première instance.

Le fait que la TVA suisse ait été décomptée par la banque ne constituait pas un indice du déploiement d'une activité en Suisse par le contribuable selon la brochure n° 14 relative à la TVA et éditée par l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) division principale de la TVA. Au contraire, le fait que le numéro d'assujetti mentionné sur les décomptes était celui de la banque elle-même accréditait l'idée d'une acquisition de service en provenance de l'étranger.

Les clients pour lesquels le contribuable percevait des commissions étaient tous domiciliés à l'étranger. Il les rencontrait exclusivement en dehors de la Suisse, et ne détenait aucun dossier pour les avoirs gérés par la banque, ni n'avait besoin de support administratif en lien avec son activité d'apporteur d'affaires. En tout état, il appartenait à l'AFC-GE de démontrer que le contribuable avait réalisé les commissions en cause par une activité déployée en Suisse en application du principe du fardeau de la preuve.

Le fait que, pour la période 2006, les commissions en cause n'aient pas été mentionnées dans les comptes du cabinet d'avocat en Turquie ne démontrait pas que ces dernières étaient liées à une activité déployée à Genève. Il était de surcroît indifférent de savoir de quelle manière celle-ci était imposée ou non à l'étranger.

20. Par courrier du 17 décembre 2010, la commission a transmis son dossier et a indiqué persister dans les considérants et le dispositif de sa décision.
21. L'AFC-CH a quant à elle renoncé à déposer des observations.
22. En date du 19 janvier 2011, l'AFC-GE a répondu en concluant au rejet du recours.

De 2001 à 2005, le contribuable avait considéré que les commissions qui lui étaient versées par la banque étaient liées à son activité d'avocat à Genève puisqu'elles avaient été intégrées dans les recettes du cabinet genevois. Si, en 2006, le contribuable avait pris domicile en Turquie, il avait néanmoins continué à exercer sa profession d'avocat au sein de l'étude genevoise. Sa situation ne s'était donc en rien modifiée, s'agissant des contrats qu'il avait conclus antérieurement à son changement de domicile. Ce qui était manifestement le cas de la convention passée avec la banque.

La convention conclue le 14 juin 2001 entre le contribuable et la banque prévoyait une rémunération annuelle sur la valeur des avoirs de chaque client apporté, non pas uniquement l'année où celui-ci ouvrait un compte auprès de cette banque, mais également les années postérieures, en fonction du montant des avoirs gérés pour ce dernier. En d'autres termes, le contribuable avait touché des commissions non pas uniquement en lien avec des clients qui auraient ouvert un compte auprès de cette banque postérieurement à son départ de Suisse, mais également en lien avec d'anciens clients apportés alors qu'il était domicilié en Suisse et que les commissions versées étaient comptabilisées dans l'étude genevoise.

23. A la demande du juge délégué, le contribuable a donné les indications suivantes.

L'étude turque avait été ouverte en 2001 sous le nom « X_____ Y_____ & Partners » sans que, à ce stade, il ne collabore effectivement.

Au sein des deux études, la clientèle était essentiellement de droit commercial, et constituée de sociétés. Il n'y avait jamais eu d'interdépendance entre les dossiers traités par les études turque et genevoise.

Il n'y avait, en principe, pas de lien entre les clients présentés à la banque et ceux des études. Certains de ces clients appartenaient à son cercle des connaissances ou familial. Quelques uns d'entre eux ou leurs sociétés étaient devenus des clients de l'étude.

La plus grande partie des rencontres avec les personnes qui avaient été proposées à l'établissement bancaire avait été effectuée à leur domicile. De telles réunions s'étaient toutefois occasionnellement déroulées dans les locaux des études genevoises et turque.

Il exerçait des activités d'administrateur de plusieurs sociétés genevoises et en particulier d'une société de shipping qui constituait environ le tiers du chiffre d'affaires de son étude.

En novembre 2005, il avait décidé de s'établir à Istanbul pour des raisons familiales. En raison de problèmes de santé, il avait souhaité réduire ses activités à

Genève, et se concentrer sur celles accomplies au sein du cabinet turc, ce qui avait eu pour conséquence une très forte diminution des honoraires encaissés à Genève. Depuis cette date, et du point de vue du temps consacré, l'activité d'avocat en Turquie était devenue prépondérante au regard de celle faite à Genève.

24. Par courrier du 5 avril 2011 les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Depuis le 1^{er} janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative de la Cour de justice, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1^{er} janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a LPA dans leur teneur au 31 décembre 2010).
3. Le litige porte sur la question de savoir si les commissions encaissées par le contribuable en 2006 sont imposables en Suisse ou non.
4. C'est sous l'angle du droit suisse interne qu'il faut appréhender cette question, dès lors qu'en 2006, la Suisse et la Turquie n'étaient pas liées par une convention internationale.

I. Impôt fédéral

5. Selon l'art. 4 al. 1 let. b de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse sont assujettis à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles exploitent un établissement stable en Suisse.

En l'espèce, à l'époque des faits, il est établi que le contribuable était domicilié en Turquie, qu'il y exerçait une activité d'avocat au sein d'un cabinet à Istanbul, tout en ayant maintenu son étude d'avocat à Genève. Celle-ci est un établissement stable au sens de la disposition précitée, ce qui n'est pas contesté par les parties.

6. Ce qui est en revanche remis en cause par le recourant, c'est le lien entre cet établissement stable et son activité d'apporteur d'affaires en faveur de la banque en application de la convention signée le 14 juin 2001, tacitement reconductible d'année en année, et de ce fait toujours en vigueur en 2006.
7. L'art. 4 al. 2 1^{ère} phrase LIFD parle de l'activité entreprise ou « d'une personne exerçant une profession libérale ». Cette précision confirme l'application du principe selon lequel le revenu d'une profession libérale exercée par une personne qui n'a ni domicile ni séjour en Suisse n'est imposable en Suisse que si cette activité est exercée par le biais d'une installation fixe d'affaires (D. YERSIN, Y. NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad. art. 4 LIFD, n° 31).
8. En d'autres termes il faut déterminer si le contribuable a exercé son activité d'apporteur d'affaires par le biais de son étude genevoise.
9. A teneur des explications du contribuable précitées et des pièces versées aux débats, la chambre administrative retient que l'étude turque a été constituée avant 2006 sans pour autant que le contribuable choisisse de se faire verser les commissions en Turquie et préfère au contraire intégrer celles-ci dans la comptabilité genevoise. Cet élément penche en faveur d'un lien entre les commissions et l'établissement stable genevois. Le changement de domicile du contribuable en 2006 ne saurait en conséquence influencer sur cette constatation dès lors que celui-ci a continué à avoir une activité - fût-elle - réduite à Genève.

De surcroît le contribuable a confirmé que l'activité déployée par l'étude genevoise était essentiellement de nature commerciale, et constituée de sociétés. Il exerçait par ailleurs des fonctions d'administrateur dans plusieurs sociétés genevoises. Certains des clients de la banque étaient également clients de l'étude. Ces éléments démontrent incontestablement l'interaction entre les activités déployées au sein de l'étude et celle d'apporteur d'affaires.

Enfin, la chambre administrative considère, à l'instar de l'AFC-GE, que les commissions litigieuses perçues concernaient également, de par la teneur de la convention du 14 juin 2001, des clients ayant ouvert des comptes auprès de la banque avant le départ du contribuable et dont les commissions avaient été comptabilisées dans les comptes de l'établissement stable genevois les années précédentes. La domiciliation en Turquie du contribuable dès 2006 ne saurait donc avoir un impact sur la taxation du montant en cause.

En conséquence, le recourant a bel et bien exercé son activité d'apporteur d'affaires par le biais de son étude genevoise, et de ce fait les commissions versées en 2006 sont imposables.

II. Impôt cantonal et communal

10. La question litigieuse est identique à celle relative à l'IFD.
11. La nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques adoptée le 12 juin 2009 par le Grand Conseil a été acceptée en votation populaire le 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Elle est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010 (art. 71 LIPP), abrogeant, entre autre, l'aLIPP-V et son règlement.

Le litige portant sur l'année fiscale 2006, il est antérieur à l'entrée en vigueur de cette modification législative. Il sera donc examiné selon l'ancien droit, soit de l'aLIPP-I (D 3 16).
12. La portée des dispositions topiques de la loi cantonale sur l'imposition des personnes physiques, soit l'art. 3 al. 1 let. b et al. 3 1^{ère} phr. LIPP-I, est identique à celle de l'article précité de la LIFD.
13. De jurisprudence constante, en vertu du principe d'harmonisation horizontale, les principes applicables en matière d'IFD sont également applicables en droit cantonal (ATA/517/2010 du 3 août 2010 et les références jurisprudentielles citées). Le raisonnement développé ci-dessus relatif à l'imposition des commissions en IFD s'applique donc *mutatis mutandis* à l'ICC.
14. Au vu de ce qui précède, la décision du 18 octobre 2010 de la commission sera confirmée et le recours rejeté.
15. En application de l'art. 87 LPA, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant qui succombe.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 30 novembre 2010 par Monsieur X_____ contre la décision du 18 octobre 2010 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Monsieur X_____ un émolument de CHF 1'500.- ;

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 Antoine Berthoud, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Bovy, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction :

M. Tonossi

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :