REPUBLIQUE ET CANTON DE GENEVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/772/2022 ICCIFD JTAPI/1218/2022

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 14 novembre 2022

dans la cause

Monsieur A_____, représenté par Me Antoine BERTHOUD, avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le litige concerne les taxations 2011 à 2019 de Monsieur A_____, ressortissant français né en 1936.

   Jusqu'en 2017 à tout le moins, il était marié à Madame B_____.

2. L'intéressé a été imposé comme personne seule à Genève pour les années 2011 à 2019, par bordereaux notifiés entre le 13 février 2013 et 21 avril 2021 qu'il n'a pas contestés.

3. Par pli du 28 avril 2021, il a adressé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) une lettre de dénonciation spontanée en lien notamment avec une fondation liechtensteinoise (Stiftung) constituée le 10 octobre 2007 à Vaduz (ci-après : la fondation), qui devait être traitée en transparence. Il en a produit les statuts, rédigés en allemand.

4. Le 12 mai 2021, l'AFC-GE a ouvert à l'encontre du contribuable une procédure en rappel, ainsi qu'une procédure pour soustraction d'impôt pour les années 2011 à 2018, et lui a accordé un délai pour faire valoir d'éventuelles observations. Le 26 mai 2021, elle a étendu ces procédures à l'année fiscale 2019.

5. Le 27 mai 2021, le contribuable a fait part à l'AFC-GE qu'il souhaitait procéder à la dissolution de la fondation, ce qu'il ne pourrait faire qu'après l'émission des bordereaux de rappel d'impôt.

6. Le 21 juin 2021, le Finanzamt C_____ (Allemagne) a donné suite à un courrier du mandataire allemand du contribuable.

   Il a estimé que la fondation devait être imposée en transparence.

   Il a rappelé que d'après les déclarations fiscales 2008 et suivantes des époux A_____-B_____, leur domicile se trouvait à D_____ (Allemagne) et ceux-ci avaient été imposés en commun. Ils s'étaient séparés à la fin de l'année 2017. M. A_____ – d'après les données qu'il avait fournies – disposait également de résidences/domiciles en Suisse depuis 1955.

   Le Finanzamt C_____ a déterminé où se trouvait sa résidence au sens de l'art. 4 par. 2 du Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après: MC OCDE). Il a retenu que le précité était assujetti de manière illimitée à l'impôt allemand sur le revenu en raison de son domicile à D_____ (domicile de la famille = centre des intérêts vitaux), au moins jusqu'à la fin 2017.

7. Le 9 juillet 2021, l'AFC-GE a informé le contribuable de la clôture de la procédure en rappel et en soustraction d'impôt. Elle lui a notifié des bordereaux

de rappel d'impôt. La procédure s'était terminée sans supplément pour l'IFD 2015 et aucune amende ne lui a été infligée.

8. Le 2 août 2021, le contribuable a élevé réclamation à l'encontre des bordereaux de rappel d'impôt. Dans l'hypothèse où la décision du Finanzamt C_____ du 21 juin 2021 devait être confirmée, seule l'Allemagne serait compétente pour taxer sa fortune mobilière et ses revenus. Les éléments faisant l'objet de sa dénonciation spontanée ne seraient, dès lors, pas soumis aux impôts suisses. Les bordereaux de rappel d'impôt devraient être annulés en totalité.

9. Le 25 janvier 2022, le contribuable a complété sa réclamation en transmettant des bordereaux de taxation émis le 17 janvier 2022 par le Finanzamt C_____ pour les années 2011 à 2017, dont le contenu sera repris, ci-après, en tant que de besoin.

10. Par décision du 4 février 2022, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

    Lorsqu'un contribuable avait reconnu son assujettissement illimité en Suisse dans le cadre d'une taxation ordinaire, il n'avait plus le droit de le contester dans une procédure de rappel ou de soustraction d'impôt.

11. Par acte du 8 mars 2022, le contribuable, sous la plume de son conseil, a interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) en concluant, principalement à l'annulation de la décision du 4 février 2022 et des bordereaux rectificatifs du 9 juillet 2021, subsidiairement au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour détermination de son assujettissement et de son domicile, le tout sous suite de frais et dépens.

    L'AFC-GE n'avait procédé à aucune instruction des faits permettant de déterminer si, pendant les périodes fiscales en cause, son domicile se trouvait en Suisse ou en Allemagne. L'AFC-GE méconnaissait l'évolution de la jurisprudence du Tribunal fédéral selon laquelle un contribuable n'était déchu de son droit de contester une taxation cantonale uniquement lorsqu'il adoptait un comportement contraire à la bonne foi. Cette jurisprudence devait s'appliquer en matière internationale.

    Si par impossible le tribunal ne renvoyait pas le dossier à l'AFC-GE pour détermination de son domicile, il convenait de relever qu'il disposait d'un permis d'établissement en Suisse, où il résidait depuis 1955. Il était propriétaire d'un immeuble locatif à Genève dans lequel il occupait un logement et détenait une résidence secondaire en Valais, ainsi qu'un bien immobilier à Hermance, loué à des tiers. De ce fait, il avait été taxé comme personne seule, séparée de son épouse. De son côté, le Finanzamt C_____ avait considéré que, bien qu'il disposât de domiciles en Suisse et en Allemagne, il entretenait dans ce pays les liens les plus étroits justifiant qu'il y soit assujetti de manière illimitée.

12. Dans sa réponse du 1er juin 2022, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

    Le recourant était assujetti de manière illimitée en Suisse depuis plusieurs années et n'avait pas démontré qu'il l'avait quittée pour se constituer un nouveau domicile en Allemagne. Il avait donc conservé son domicile en Suisse (principe de la rémanence du domicile). Puisqu'il ne pouvait pas contester son assujettissement illimité à l'occasion de la procédure de rappel d'impôt, il n'y avait pas lieu d'entrer en matière sur sa requête tendant au renvoi de la cause pour détermination de son domicile et de son assujettissement. Par ailleurs, les pièces produites par le recourant, rédigées en langue allemande, devaient être écartées du dossier. Enfin, si le contribuable estimait faire l'objet d'une double imposition non conforme, il lui appartenait de solliciter l'ouverture d'une procédure amiable auprès de l'autorité compétente.

13. Le 22 juin 2022, le mandataire du recourant a sollicité une suspension de l'instruction de la procédure, voire une prolongation de délai pour répliquer.

    Des discussions étaient en cours entre ses confrères allemands et le Finanzamt C_____, qui pourraient aboutir à une forte réduction, voire à une annulation de la double imposition.

14. Le 30 juin 2022, l'AFC-GE s'est notamment opposé à la suspension, pour le motif qu'aucune procédure amiable n'était en cours.

15. Par réplique du 23 août 2022, le recourant, sous la plume de son mandataire, a conclu, d'une part, à la suspension de la procédure jusqu'à ce que des décisions de taxations ou de non-assujettissement soient rendues en Allemagne et, d'autre part, à ce que les parties se voient accorder un délai pour traduire les pièces, arrêt et articles de doctrine rédigés en langue étrangère. Pour le surplus, il a repris les conclusions formulées dans son recours.

    La double imposition dont il se prévalait ne serait matérialisée que lorsque des taxations auraient été émises en Allemagne, ce qui n'était pas encore le cas. Le tribunal admettait la production de pièces rédigées dans une langue nationale ou en anglais sans en exiger une traduction. L'AFC-GE avait taxé la fondation en se fondant sur les statuts, rédigés en allemand. Enfin, la procédure amiable était subsidiaire aux voies de recours internes. Il convenait prioritairement de statuer sur le fond du dossier et de déterminer son domicile au cours des périodes 2011 à 2019.

16. Dans sa duplique du 4 septembre 2022, l'AFC-GE a persisté dans les considérants et les conclusions de sa réponse, rappelant qu'il incombait au recourant de démontrer qu'il était victime d'une double imposition.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

3. L'AFC-GE demande que les pièces produites par le recourant en langue allemande soient écartées de la procédure.

   Les autorités genevoises sont autorisées à exiger une traduction des pièces qui ne sont pas rédigées en langue française, la langue de la procédure cantonale étant le français. Cependant, de tels document ne peuvent être écartés de la procédure que si elles n'ont pas été traduites malgré l'octroi d'un délai au justiciable pour ce faire (ATA/300/2016 du 12 avril 2016 consid. 2 et 3).

4. En l'espèce, l'autorité intimée ne peut être suivie, puisqu'elle n'a jamais demandé au recourant de produire une traduction des statuts de la fondation, ni de la lettre du Finanzamt C_____ du 21 juin 2021, ni non plus des bordereaux allemands joints au complément de réclamation, daté du 25 janvier 2022. Par ailleurs, elle s'est fondée sur les statuts de la fondation pour taxer le précité.

5. Le recourant sollicite la suspension de la cause jusqu'à ce que le fisc allemand le taxe ou lui notifie des décisions le déclarant non-taxable dans cet État.

6. Selon l'art. 14 al. 1 LPA, lorsque le sort d'une procédure administrative dépend de la solution d'une question de nature civile, pénale ou administrative relevant de la compétence d'une autre autorité et faisant l'objet d'une procédure pendante devant ladite autorité, la suspension de la procédure administrative peut, le cas échéant, être prononcée jusqu'à droit connu sur cette question.

7. L'art. 14 LPA est une norme potestative et son texte clair ne prévoit pas la suspension systématique de la procédure chaque fois qu'une autorité civile, pénale ou administrative est parallèlement saisie (ATA/206/2015 du 24 février 2015 consid. 2c). La suspension de la procédure ne peut pas être ordonnée chaque fois que la connaissance du jugement ou de la décision d'une autre autorité serait utile à l'autorité saisie, mais seulement lorsque cette connaissance est nécessaire parce que le sort de la procédure en dépend (ATA/206/2015 du 24 février 2015 consid. 2c). Une procédure ne saurait dès lors être suspendue sans que l'autorité saisie n'ait examiné les moyens de droit qui justifieraient une solution du litige sans

attendre la fin d'une autre procédure. Il serait en effet contraire à la plus élémentaire économie de procédure et à l'interdiction du déni de justice formel fondé sur l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) d'attendre la décision d'une autre autorité, même si celle-ci est susceptible de fournir une solution au litige, si ledit litige peut être tranché sans délai sur la base d'autres motifs (ATA/206/2015 du 24 février 2015 consid. 2c).

8. En l'occurrence, le 17 janvier 2022, le Finanzamt C_____ a notifié au contribuable et à son épouse des bordereaux pour les années 2011 à 2019. Puisque le fisc allemand a taxé le recourant, la demande de suspension sollicitée par ce dernier devient sans objet.

9. Le recourant se plaint d'une double imposition internationale prohibée.

10. Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel (art. 3 al. 1 et 2 LIFD) 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. Tandis qu'il y a séjour, au regard du droit fiscal, lorsque la personne réside en Suisse sans interruption notable, pendant au moins 30 jours et y exerce une activité lucrative, ou respectivement au moins 90 jours sans y exercer d'activité lucrative (art. 3 al. 3 lettre a et b LIFD).

    En droit genevois, l'art. 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) est le pendant de l'art. 3 LIFD.

11. Selon la jurisprudence (2C_32/2016 du 24 novembre 2016 consid. 8.1 et 8.2), la résidence est un élément de fait. L'intention de s'établir est l'élément subjectif du domicile. S'il n'est pas indispensable que la personne ait l'intention de s'établir en un endroit définitivement, il faut cependant qu'elle ait la volonté d'y séjourner. Toutefois, ce qui importe n'est pas la volonté interne de la personne, mais les circonstances reconnaissables par des tiers, qui permettent de déduire qu'elle a cette intention. Autrement dit, le lieu où la personne assujettie a le centre de ses intérêts personnels se détermine en fonction de l'ensemble des circonstances objectives, et non en fonction des déclarations de cette personne; dans cette mesure, il n'est pas possible de choisir librement un domicile fiscal.

    La jurisprudence en matière d'interdiction de la double imposition intercantonale et notamment les critères formels établis par celle-ci, tels que la notion de « retour régulier » ou de « fonction dirigeante » ne trouvent pas application en matière internationale. Dans ce domaine, les intérêts professionnels du contribuable ne revêtent pas plus d'importance que ses relations avec les proches et avec la société, que ses intérêts politiques et culturels, ou encore que ses loisirs; les

intérêts professionnels ne revêtent une importance déterminante que lorsqu'ils prennent une place prépondérante dans l'ensemble des intérêts du contribuable.

12. Le rattachement personnel déclenche en principe, un assujettissement illimité en Suisse. Il en découle, pour les personnes physiques, un assujettissement sur l'ensemble des revenus, (respectivement de la fortune globale, en droit cantonal) indépendamment de la source des revenus ou du lieu de la situation de la fortune (Xavier OBERSON, Précis de droit fiscal international, 5ème édition, p. 97, § 255).

13. Les conventions de double imposition (ci-après : CDI) l'emportent sur le droit interne. La Suisse est de tradition moniste. Les traités internationaux, sitôt ratifiés par la Confédération, appartiennent au droit fédéral et deviennent des sources de droit immédiatement valables (art. 191 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101). Toutefois, pour déployer des effets à l'égard des particuliers, les traités doivent être publiés et, avant tout, contenir des règles de droit d'un contenu suffisamment clair pour être directement applicables (self-executing). Tel est le cas en règle général des CDI, qui sont assez précises pour être appliquées directement dans un cas concret (Xavier OBERSON, op. cit., p. 53, § 136-137).

14. Cependant, les CDI ne contiennent que des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des États, mais ne fondent pas l'imposition elle-même (effet négatif des conventions de double imposition). Par conséquent, il convient d'abord de s'assurer de l'existence d'un droit (interne) d'imposition, puis, le cas échéant, de vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale (ATF 143 II 257 consid. 5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_510/2018 du 6 février 2020 consid. 2).

15. Une double imposition internationale peut résulter notamment d'un conflit d'assujettissements illimités, à savoir lorsque deux États prétendent que le même contribuable soit rattaché personnellement à leur souveraineté. Par exemple, deux États font valoir concurremment qu'un individu est domicilié sur leur territoire ou qu'une société y a son siège. Cette double imposition est évitée en principe par les règles du champ d'application des CDI (notion de résident, « *tie breaker rule* »), (Xavier OBERSON, op. cit., p. 6, § 13).

16. L'art. 4 de la Convention entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 11 août 1971 (CDI-D – RS 0.672.913.62) prévoit ce qui suit :

    Au sens de la présente Convention, l'expression « résident d'un État contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit État, est assujettie de manière illimitée à l'impôt dans cet État (par. 1).

Lorsque, selon la disposition du par. 1, une personne physique est considérée comme résident de chacun des États contractants, le cas est résolu d'après les règles suivantes (par. 2) :

a. Cette personne est considérée comme résident de l'État contractant où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent. Lorsqu'elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des États contractants, elle est considérée comme résident de l'État contractant avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ;

b. Si l'État contractant où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou qu'elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États contractants, elle est considérée comme résident de l'État contractant où elle séjourne de façon habituelle ;

c. Si cette personne séjourne de façon habituelle dans chacun des États contractants ou qu'elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme résident de l'État contractant dont elle possède la nationalité ;

d. Si cette personne possède la nationalité de chacun des États contractants ou qu'elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord.

L'art. 4 par. 2 MC OCDE présente une teneur similaire à l'art. 4 par. 2 CDI-D.

17. Dès lors qu'un contribuable a admis son assujettissement fiscal illimité en Suisse, il ne peut pas par la suite le contester dans le cadre d'une procédure en rappel d'impôts ou dans une procédure pénale fiscale, car un tel comportement serait contraire à la bonne foi (arrêt du Tribunal fédéral 2C_395/2011 du 6 décembre 2011 consid. 5.3 et les réf. citées).

18. Selon la jurisprudence (ATF 138 II 300 consid. 3.4), c'est aux autorités fiscales qu'il appartient d'instruire d'office les éléments de fait constitutifs d'un domicile fiscal (art. 123 al. 1 LIFD) ; elles ne sont aucunement liées par les décisions prises par d'autres autorités (décisions en matière d'exercice des droits politiques, cachet de la Chancellerie du canton et contrôle des habitants, etc.), qui ont tout au plus valeur d'indice. S'il leur incombe bien de prouver l'existence d'un tel domicile, le contribuable a néanmoins un devoir de collaboration et doit, en particulier, fournir des renseignements circonstanciés au sujet des éléments propres à fonder son assujettissement (art. 124 ss LIFD).

19. En l'espèce, l'AFC-GE affirme, sans être contredite sur ce point par le recourant, que celui-ci n'a pas contesté son assujettissement illimité aux impôts suisses et genevois pour les années 2011 à 2019. Il n'a pas non plus élevé réclamation à l'encontre de ses taxations concernant ces années fiscales. Il en résulte, d'après la

jurisprudence, qu'il n'est pas fondé à remettre en cause son assujettissement illimité dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt, ouverte à son encontre consécutivement le 12 mai 2021. Étant assujetti de manière illimitée aux impôts suisse et genevois, il est taxable sur l'ensemble de ses revenus et de sa fortune, quelle que soit leur source, respectivement indépendamment de son lieu de situation. Par conséquent, il est imposable sur les revenus de la fondation et sur son capital, puisqu'il reconnaît que celle-ci doit être traitée en transparence.

Dans sa réponse, l'AFC-GE soutient que, du moment que le recourant ne peut plus remettre en cause son assujettissement illimité, il n'y a pas lieu de lui renvoyer la cause pour détermination de son domicile.

Cette thèse ne peut être suivie. En effet, il ne suffit pas d'établir qu'une base légale de droit interne fonde l'imposition des éléments contestés, in casu le capital de la fondation et les revenus distribués par elle. Encore convient-il de vérifier si une CDI ne vient pas faire obstacle aux prétentions fiscales helvétiques, étant rappelé qu'une telle convention prime le droit interne.

20. En l'occurrence, l'AFC-GE considère que le recourant était fiscalement domicilié à Genève durant les années en cause.

De son côté, le Finanzamt C_____, le 21 juin 2021 a estimé que le centre des intérêts vitaux de l'intéressé se trouvait à D_____, domicile familial, de 2008 à 2017 au moins, et qu'il était de ce fait assujetti de manière illimitée à l'impôt allemand sur le revenu. Par ailleurs, le 17 janvier 2022, le Finanzamt C_____ notifié des bordereaux au recourant et à son épouse. Ces taxations se fondaient sur l'art. 173 al. 1 ch. 1 de l'Abgabenordnung allemande, disposition proche des normes suisses sur le rappel d'impôt. Les reprises concernaient des revenus du capital et des gains en capital.

Tant la Suisse que l'Allemagne considèrent que le recourant était domicilié sur leur propre sol durant les années en cause. Il en résulte que l'on se trouve en présence d'un conflit d'assujettissements illimités. Celui-ci doit être résolu en application de l'art. 4 par. 1 et 2 CDI-D. Le tribunal ne dispose toutefois pas d'éléments pour se prononcer à ce sujet, étant donné que l'AFC-GE n'a procédé à aucune instruction en ce sens, alors qu'il lui incombe d'instruire d'office les éléments constitutifs d'un domicile fiscal.

Le dossier lui est donc renvoyé pour détermination de l'État de la résidence du contribuable au sens de l'art. 4 par. 1 et 2 CDI-D, en collaboration avec ce dernier.

21. Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis.

22. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), le recourant, qui obtient

gain de cause, est dispensé du paiement d'un émolument. L'avance de frais de CHF 700.-, versée à la suite du dépôt du recours, lui sera restituée.

Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF 1'000.-, à la charge de l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, sera allouée au recourant (art. 87 al. 2 à 4 LPA et 6 RFPA).

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 8 mars 2022 par Monsieur A_____ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 4 février 2022 ;

2. l'admet au sens des considérants ;

3. renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale ;

4. renonce à percevoir un émolument et ordonne la restitution au recourant de l'avance de frais de CHF 700.- ;

5. condamne l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, à verser au recourant une indemnité de procédure de CHF 1'000.- ;

6. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Sophie CORNIOLEY BERGER, présidente, Jean-Marie HAINAUT et Yuri KUDRYAVTSEV, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Sophie CORNIOLEY BERGER

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière