

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3659/2010-ICCIFD

ATA/611/2012

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 11 septembre 2012

1^{ère} section

dans la cause

Y_____ S.A.

représentée par Me Sandro Vecchio, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
6 février 2012 (JTAPI/164/2012)**

EN FAIT

1. Y_____ S.A. (ci-après : Y_____) est une société genevoise agissant principalement dans le domaine du négoce des produits agro-industriels. Le 9 décembre 2009, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) l'a informée de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôts et d'une procédure pénale pour soustraction d'impôts pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2007. Un contrôle dans les locaux de la société allait être effectué entre les 16 et 18 février 2010.

Cet aspect n'est pas litigieux dans la présente procédure.

2. Le 22 février 2010, l'AFC a informé Y_____ de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôts et d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt concernant l'impôt à la source 2007.

La retenue de cet impôt n'avait pas été effectuée sur les salaires versés à Monsieur X_____ entre le 1^{er} septembre et le 31 décembre 2007, soit USD 25'000.- pour la période du 11 au 30 septembre 2007, puis USD 33'000.- les mois suivants.

La déclaration d'impôt à la source devait être remise dans les trente jours.

3. Le 4 mars 2010, Y_____ a élevé réclamation à l'encontre de la décision précitée. M. X_____ avait été salarié dès le 1^{er} janvier 2008. Avant cette date, il était domicilié à l'étranger et exerçait une activité lucrative indépendante.
4. Le 16 avril 2010, l'AFC a informé Y_____ de la clôture de la procédure de rappel d'impôt concernant l'impôt à la source 2007.

Un bordereau de supplément d'impôt de CHF 43'866,80, ainsi qu'un bordereau d'amende 2007 de CHF 21'933.- étaient notifiés.

5. Le 14 mai 2010, Y_____ a saisi l'AFC d'une réclamation contre le bordereau rectificatif de l'impôt à la source 2007, ainsi que contre le bordereau d'amende.

M. X_____ avait été engagé comme directeur général dès le 1^{er} janvier 2008 et avait obtenu un permis de travail en Suisse à cette date. Antérieurement, il était domicilié en Grande-Bretagne et travaillait en qualité d'indépendant, facturant les services qu'il rendait à Y_____, comme il le faisait pour d'autres sociétés.

Les prestations facturées par M. X_____ avaient été intégrées dans le décompte de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA). L'intéressé n'avait pas de lien de subordination avec Y_____ en 2007.

À ce document étaient joints un contrat de travail (« employment agreement ») entre Y_____ et M. X_____, non daté, ainsi que des extraits de procès-verbaux des 24 novembre 2009 et 19 janvier 2010 d'une procédure devant le Tribunal des Prud'hommes de Genève opposant M. X_____ à Y_____.

6. Dans le cadre de l'instruction de la réclamation, l'AFC a demandé le 11 août 2010 à Y_____ de produire divers documents, ce que cette dernière a fait le 17 septembre 2010.

Il s'agissait de la copie de la balance des comptes au 31 novembre 2007, d'un addendum au contrat de travail non signé - Y_____ précisant que M. X_____ l'avait produit dans une procédure prud'homale pendante et qu'elle n'en avait pas eu connaissance antérieurement - ainsi que des copies de factures d'hôtel de M. X_____, au sujet desquelles elle précisait avoir appris que d'autres sociétés avaient réglé de telles factures concernant le séjour de l'intéressé à Genève.

7. Le 24 septembre 2010, l'AFC a rejeté la réclamation.

Pendant la période litigieuse, M. X_____ avait été rémunéré par Y_____ sur la base de factures d'honoraires mensuelles forfaitaires, soit USD 33'333.- par mois, et au *pro rata* pour le mois de septembre. L'intéressé n'était ni domicilié, ni en séjour en Suisse mais se rendait régulièrement à Genève, ainsi que cela ressortait des billets d'avion et des frais d'hôtel pris en charge par Y_____. M. X_____ avait signé des contrats pour Y_____ pendant la période concernée.

Un contrat de travail, non daté, avait été signé. M. X_____ était engagé en tant que directeur pour un salaire de USD 33'333.- par mois. L'entrée en vigueur du contrat était liée à l'octroi du permis de séjour en Suisse. Le contrat prévoyait que le salaire annuel serait réduit « au *pro rata* du nombre de mois restants en 2007 ».

Pris dans leur ensemble, ces indices démontraient que M. X_____ agissait bien dans le cadre d'un rapport de travail dès le 11 septembre 2007.

L'amende, fixée à la moitié de l'impôt élué, était aussi maintenue. En cas de doute, il aurait appartenu à Y_____ de se renseigner auprès des autorités fiscales et l'infraction était dès lors pour le moins commise par négligence.

8. Le 25 octobre 2010, Y_____ a saisi la commission cantonale de recours en matière administrative, devenue depuis lors Tribunal administratif de première

instance (ci-après : TAPI), d'un recours contre la décision précitée, reprenant et développant son argumentation antérieure.

9. Le 20 mai 2011, l'AFC s'est opposée au recours, pour les motifs figurant dans sa décision.
10. Le 6 juin 2011, Y_____ a spontanément répliqué, maintenant sa position. Le fait que la rémunération du travail de M. X_____, en qualité d'indépendant, soit forfaitaire, n'impliquait pas qu'il ait été un travailleur salarié. Il en était de même pour la prise en charge des frais de transport et d'hébergement de l'intéressé. L'art. 4 ch. 1 du contrat, qui mentionnait l'année 2007, était dû à une erreur de plume et il fallait comprendre 2008.
11. Le 4 juillet 2011, l'AFC a dupliqué, persistant dans ses conclusions.
12. Par jugement du 6 février 2012, le TAPI a rejeté le recours. L'AFC avait produit des éléments déterminants, voire des preuves de l'existence d'un rapport de travail depuis septembre 2007. La recourante n'avait pas démontré que tel n'était pas le cas. Les extraits de la procédure prud'homale qu'elle avait produits, largement caviardés, ne lui étaient d'aucun secours. La quotité de l'amende fondée sur une négligence était aussi confirmée.
13. Le 19 mars 2012, Y_____ a saisi la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) d'un recours contre le jugement précité. Les déclarations faites au cours de la procédure prud'homale démontraient que M. X_____ n'avait pas commencé à travailler en qualité de salarié avant le 1^{er} janvier 2008. L'activité de l'intéressé durant l'année 2007 avait fait l'objet de factures, déclarées auprès de l'administration de la T.V.A. comme étant des acquisitions de prestations de services à l'étranger. La grande majorité des opérations réalisées au cours de la période litigieuse n'avait pas été signée par M. X_____, mais réalisée par l'actionnaire de Y_____, la société Z_____ et ses traders en Russie.

Avant le 1^{er} janvier 2008, M. X_____ exerçait sa propre activité, s'organisait lui-même et assumait ses risques et profits. Il n'était pas un organe de fait ni de droit de Y_____, puisqu'il avait été inscrit au registre du commerce de celle-ci le 17 mars 2008 seulement.

Si le contrat de travail avait débuté en 2007, Y_____ aurait pris les mesures nécessaires en matière d'impôt à la source, comme elle l'avait fait pour l'année 2008.

M. X_____ avait été imposé au barème célibataire, alors que, étant marié à l'époque, il aurait dû se voir appliquer le barème B (personne mariée). De même, une commission de perception de 3 % aurait dû être versée à Y_____ sur les

montants perçus pour l'IFD et l'ICC. Aucune amende ne devait lui être infligée car elle avait pris toutes les mesures nécessaires.

À cet acte étaient joints, notamment, la demande formée par M. X_____ auprès de la juridiction des Prud'hommes le 31 juillet 2009, ainsi que les procès-verbaux d'audiences de cette juridiction des 24 novembre 2009 et 19 janvier 2010, non caviardés.

Le détail de ces pièces sera repris, en tant que de besoin, dans la partie « en droit » du présent arrêt.

14. Le 11 avril 2012, l'AFC a conclu au rejet du recours. L'activité déployée par M. X_____ depuis le mois de septembre 2007 était dans un rapport de subordination avec Y_____, même si l'intéressé ne disposait pas d'un permis de séjour et n'était pas inscrit au registre du commerce. Rien n'interdisait au contribuable d'avoir deux activités, l'une dépendante et l'autre indépendante.

Tant le bordereau de rappel d'impôts que l'amende devaient être confirmés.

La question du barème applicable n'avait jamais été soulevée avant la procédure devant la chambre administrative. L'imposition pouvait être faite sur la base du barème marié si M. X_____ démontrait non seulement qu'il était marié, mais également qu'il vivait en ménage commun durant l'année 2007, en particulier à la date du 31 décembre 2007. Y_____ avait retenu l'impôt à la source selon le barème célibataire en 2008.

Aucune commission de perception n'était due lorsque l'impôt à la source concernait des travailleurs exerçant une activité lucrative dépendante sans séjourner ni être domiciliés en Suisse. De plus, la commission en question pouvait subir des réductions ou être supprimée en cas de violation d'obligation de procédure. Tel était le cas en l'espèce.

15. Aucune des parties n'ayant sollicité d'acte d'instruction complémentaire dans le délai imparti, la procédure a été gardée à juger le 3 mai 2012.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. a. Selon les art. 35 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID ; RS 642.14), 91 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD ; RS 642.11) et 7 de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LISP ; RS D 3 20), les travailleurs exerçant une activité lucrative dépendante dans le canton sans être domiciliés ni en séjour en Suisse sont soumis à l'impôt à la source, qui se substitue aux impôts fédéral, cantonal et communal perçus selon la procédure ordinaire (art. 35 al. 2 LHID).

b. Du point de vue fiscal, l'élément décisif pour déterminer si une activité lucrative doit être considérée comme dépendante ou indépendante est la mesure de l'indépendance personnelle et économique du travailleur dans l'accomplissement de sa tâche. Les personnes qui s'engagent à fournir des prestations contre rémunération en se soumettant aux instructions de leur employeur exercent une activité dépendante alors que celles qui choisissent librement leur organisation, d'une manière reconnaissable de l'extérieur, à leur propres risques et profits sont des travailleurs indépendants (ATF 121 I 259 p. 263 et les réf. cit.).

3. Les règles générales relatives au fardeau de la preuve impliquent que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATA/574/2012 du 28 août 2012 et les réf. cit.).

L'autorité fiscale doit apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables qui n'ont pas été annoncés. Si les preuves recueillies par cette dernière apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération, sauf s'il s'agit d'un fait qui, après instruction, demeure incertain (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_47/2009 du 26 mai 2009 ; ATA/574/2012 précité).

4. Ainsi que l'ont relevé à juste titre tant le TAPI que l'AFC-GE, le fait que le contrat de travail signé entre les parties prévoit un salaire mensuel correspondant exactement à la somme versée par Y_____ à M. X_____ dès le mois de septembre 2007 et qu'il stipule que le salaire de l'année 2007 sera versé au *pro rata* de la période effectivement travaillée sont déterminants pour qualifier la relation entre l'intéressé et la recourante en 2007.

Ces indices sont encore renforcés par l'activité de l'intéressé pendant les derniers mois de l'année 2007, lequel a effectivement signé quelques contrats au nom de Y_____, et par la prise en charge par cette société de ses frais de voyage et d'hôtel.

Les éléments ressortant de la procédure devant le Tribunal des prud'hommes sont insuffisants pour renverser le faisceau d'indices rappelés ci-dessus. Il est exact qu'il ressort tant dans la demande déposée par M. X_____ devant cette juridiction que des enquêtes que le contrat de travail avait pris effet le 1^{er} janvier 2008, M. X_____ ayant œuvré depuis 2005 en qualité de consultant externe indépendant pour Monsieur R_____, propriétaire du groupe russe Z_____, lui-même propriétaire de Y_____. Toutefois, ce litige ne concernait pas la période litigieuse dans la présente procédure, mais le versement d'une indemnité de fin de rapports de travail ainsi qu'une participation au bénéfice de l'entreprise sur les activités « non russes » du groupe.

L'intéressé a déclaré lors de son audition du 24 novembre 2009 que M. R_____ lui avait demandé en mai 2007 de créer une société en Suisse dont il serait l'employé. Les négociations avaient eu lieu au cours du mois de juin 2007, l'accord ayant été conclu oralement, notamment au sujet du salaire de USD 400'000.- par année, le 21 juin 2007. Il avait « commencé à travailler officiellement » le 1^{er} janvier 2008.

En outre, il ressort du procès-verbal d'audience du 19 janvier 2010 que certaines prétentions de M. X_____ portaient sur des opérations réalisées en 2007. A cette époque, il travaillait « comme consultant aux mêmes conditions de rémunération et commission que le contrat de travail ». Il vivait à Londres et attendait son permis de travail. M. R_____ souhaitait que la société démarre tout de suite.

Le fait que Y_____ ait déclaré les versements faits à M. X_____ en 2007 comme étant des acquisitions de prestations de services à l'étranger, en matière de T.V.A., ainsi que l'allégation selon laquelle elle aurait pris les mesures nécessaires en matière d'impôt à la source si M. X_____ avait commencé à travailler à l'automne 2007, comme elle l'avait fait en 2008, sont aussi inaptes à renverser le faisceau d'indices mis en exergue ci-dessus.

Au vu de ce qui précède, M. X_____ était un travailleur salarié de Y_____ entre le 11 septembre 2007 et le 31 décembre 2007, et qu'il était de ce fait soumis à l'impôt à la source.

Le recours sera rejeté sur ce point.

5. a. A teneur des art. 175 LIFD et 26 LSIP, les personnes qui, intentionnellement ou par négligence, ne retiennent pas l'impôt à la source alors qu'elles étaient tenues de le percevoir sont punies d'une amende. Cette dernière, en règle générale fixée au montant de l'impôt soustrait, peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant si la faute est légère, et augmentée au triple en cas de faute grave.

b. Il ressort du texte des dispositions précitées que la quotité de l'amende n'est pas déterminée en fonction de l'intention de soustraire ou de la négligence qui peut être reprochée au contribuable mais de l'intensité de sa faute, qui doit être fixée en fonction de sa culpabilité (art. 106 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0).

En revanche, le fait que l'auteur ait agi intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant, sur la quotité de l'amende. Il y a négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, un contribuable ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte (RDAF 2003 II 622, 631 ; X. OBERSON, op. cit., § 26 n° 19). Le comportement est intentionnel dès lors qu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations données étaient incomplètes ou incorrectes ; si cette conscience est établie, on peut alors présumer l'intention ou du moins le dol éventuel (X. OBERSON, op. cit., § 26 n° 18). Une telle présomption est difficile à renverser à teneur de la jurisprudence constante du Tribunal fédéral (ATF 114 1B 27 consid. 3a p. 29 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 5.5 ; RDAF 2003 II 632 ss, notamment 637, et la jurisprudence citée).

6. En l'espèce, l'infraction a été de courte durée, la recourante ayant d'elle-même annoncé le travailleur salarié dès le 1^{er} janvier 2008. De plus, et même si une relation de travail salariée existait depuis le 11 septembre 2007. M. X_____ était avant cette date mandaté pour certaines affaires par Y_____. La détermination de la date du changement de statut n'était en conséquence pas évidente. Les reproches adressés à Y_____, qui a retenu la date de l'entrée en vigueur du permis de séjour comme date du début de la relation de travail, doivent donc être relativisés.

Dans ces circonstances, le recours sera partiellement admis et l'amende fixée au tiers de l'impôt éludé, soit la sanction minimale prévue par la loi.

7. a. Pour la première fois devant la chambre administrative, Y_____ soutient que l'utilisation du barème « célibataire » pour calculer l'impôt à la source était erronée, M. X_____ étant à l'époque marié. De même, Y_____ conclut à ce que la commission de perception prévue par les art. 18 al. 4 LISP et 100 al. 3 LIFD lui soit versée.
- b. Selon l'art. 68 LPA, le recourant peut invoquer des motifs, des faits et des moyens de preuve nouveaux qui ne l'ont pas été dans les précédentes procédures, sauf exception prévue par la loi. *A contrario*, cette disposition ne permet pas au recourant de prendre des conclusions qui n'auraient pas été formées devant l'autorité de première instance.

La jurisprudence de la chambre administrative révèle une pratique beaucoup plus restrictive. Ainsi, l'objet d'une procédure administrative ne peut pas s'étendre ou se modifier qualitativement au fil des instances. Il peut uniquement se réduire, dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés devant l'autorité de recours (ATA/413/2012 du 3 juillet 2012).

Si un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre, dans son mémoire de recours, des conclusions qui sortent du cadre des questions qui ont été traitées dans la procédure antérieure. Quant à l'autorité de recours, elle n'examine pas les prétentions et les griefs qui n'ont pas fait l'objet du prononcé de l'instance inférieure, sous peine de détourner sa mission de contrôle, de violer la compétence fonctionnelle de cette autorité-ci, d'enfreindre le principe de l'épuisement préalable des voies de droit et, en définitive, de priver les parties d'un degré de juridiction (ATA/163/2010; B. BOVAY, Procédure administrative, Berne 2000, p. 390/391).

En l'espèce, le recourant remet en cause pour la première fois devant la chambre administrative les questions du barème appliqué et de la commission de perception. Ces conclusions seront déclarées irrecevables car elles n'ont pas été formulées devant l'instance inférieure.

8. Au vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis, et la cause sera renvoyée à l'AFC-GE afin que l'amende soit fixée au tiers de l'impôt élué. Il sera rejeté pour le surplus.

Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de Y_____, qui succombe largement. Une indemnité de procédure de CHF 500.- lui sera allouée, à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 19 mars 2012 par Y_____ S.A. contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 6 février 2012 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale afin que l'amende soit fixée au tiers de l'impôt élué au titre de l'impôt à la source 2007 ;

le rejette au surplus ;

met un émoulement de CHF 1'500.- à la charge de Y_____ S.A. ;

lui alloue une indemnité de procédure de CHF 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 Sandro Vecchio, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

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

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction a.i. :

C. Sudre

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties

Genève, le

la greffière :