

BGer 2C 785/2013 vom 28. Mai 2014

Bundesgericht, 2014-05-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_785_2013

FR: TF 2C 785/2013 du 28 mai 2014

IT: TF 2C 785/2013 del 28 maggio 2014

Regeste

Impôt cantonal et communal 2007 | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1

L'arrêt attaqué concerne tant l'impôt fédéral direct que l'impôt cantonal et communal, ce qui est admissible, dès lors que la question juridique à trancher est réglée de la même façon en droit fédéral et dans le droit cantonal harmonisé (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262). Dans ces circonstances, on ne peut reprocher à l'autorité recourante d'avoir formé les mêmes griefs et pris des conclusions valant pour les deux catégories d'impôts dans son recours devant le Tribunal fédéral (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.3 p. 264). Par souci d'unification par rapport à d'autres cantons dans lesquels deux décisions sont rendues, la Cour de céans a toutefois ouvert deux dossiers, l'un concernant l'ICC (2C_785/2013), l'autre l'IFD (2C_786/2013). Comme l'état de fait est identique et que les questions juridiques se recoupent, les deux causes seront néanmoins jointes et il sera statué dans un seul arrêt (art. 71 LTF et 24 PCF [RS 273]).

E. 2.1

Rendue dans une cause de droit public (cf. art. 82 let. a LTF), par une autorité cantonale supérieure de dernière instance (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) sans qu'aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF ne soit réalisée, la voie du recours en matière de droit public est en principe ouverte (cf. aussi art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14] qui réserve également cette voie de droit). Peu importe que l'autorité cantonale n'ait pas qualifié l'acte déposé, en indiquant seulement former un recours, à condition que son écriture remplisse les conditions propres au recours en matière de droit public (cf. ATF 138 I 367 consid. 1.1 p. 370; 133 I 300 consid. 1.2 p. 302 s.).

E. 2.2

La qualité pour recourir des collectivités publiques est visée en premier lieu par l' art. 89 al. 2 LTF . Selon cette disposition, ont en particulier qualité pour recourir les autorités auxquelles une loi fédérale accorde un droit de recours (cf. art. 89 al. 2 let. d LTF). Aux termes de l' art. 73 al. 2 LHID , l'administration fiscale cantonale a le droit de recourir contre les décisions fondées sur le droit harmonisé (cf. art. 73 al. 1 LHID), auquel appartient l'imposition du revenu des personnes physiques (cf. art. 7 ss LHID). Il en va de même en matière d'IFD (cf. art. 146 LIFD). L'Administration cantonale est par conséquent habilitée à recourir en l'espèce (cf. ATF 134 II 186 consid. 1.1 et 1.4 p. 188 ss; arrêt 2C_1276/2012 du 24 octobre 2013 consid. 2.1, in RDAF 2014 II 68).

E. 2.3

L'arrêt attaqué renvoie la cause à l'Administration cantonale pour qu'elle notifie une nouvelle taxation 2007 aux contribuables n'intégrant pas le dividende litigieux. Par conséquent, le renvoi ne laissant aucune marge de manoeuvre à l'autorité inférieure qui doit se limiter à procéder à un nouveau calcul des impôts dus, il s'agit d'une décision finale au sens de l' art. 90 LTF (cf. ATF 134 II 124 consid. 1.3 p. 127).

E. 2.4

Déposé en temps utile et dans les formes requises (cf. art. 42 al. 1 et 2 et art. 100 al. 1 LTF), le recours est donc en principe recevable.

E. 3

Le litige porte sur l'imposition, à titre de revenu, du dividende versé en 2007 en lien avec les actions de la Société dont le siège est en Suède.

E. 3.1

Le Tribunal cantonal a considéré, contrairement aux autorités fiscales et au Tribunal administratif de première instance, que ce dividende n'était pas imposable auprès des contribuables à Genève en se fondant sur le contenu du contrat de fiducie conclu le 13 octobre 2004. Sur la base du texte de cet accord, rédigé en anglais, il a retenu en substance que le tiers propriétaire (le fiduciaire) était également le bénéficiaire direct des dividendes versés. Le fiduciaire (soit B.A. _____) ne disposait d'aucun droit ni d'aucune prétention ferme sur ceux-ci. Par conséquent, à défaut de droit réel ou de créance en relation avec les revenus mobiliers des actions de la Société, le dividende litigieux ne pouvait être imposé auprès des contribuables.

E. 3.2

L'autorité recourante soutient tout d'abord que l'arrêt attaqué contient, sur plusieurs points, des constatations de fait manifestement inexacts. Celles-ci auraient conduit la Cour de justice à méconnaître les règles d'imposition applicables en présence d'un contrat de fiducie, pour parvenir à la conclusion erronée que les dividendes ne devaient pas être imposables auprès des contribuables intimés. Selon la recourante, il découle du texte même du contrat du 13 octobre 2004 que les dividendes ont été conservés par le fiduciaire à titre de rémunération seulement. Partant, le fiduciaire étant le détenteur économique des dividendes, c'est à juste titre que les contribuables peuvent être imposés sur ceux-ci. Par ailleurs, le montant versé au fiduciaire à titre de commission n'est pas déductible, car il ne s'agit pas de frais ordinaires d'administration de la fortune. En revanche, il convient de déduire la part non récupérable de l'impôt prélevé sur le dividende, soit 15 %, ce qui correspond aux impôts perçus en Suède. II. IFD

E. 4.1

L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD). Selon l' art. 20 al. 1 let . c LIFD, sont imposables, en tant que rendement de la fortune mobilière, notamment les dividendes provenant de participations en tout genre. Le revenu n'est imposable que s'il est réalisé. Cette condition essentielle constitue le fait générateur de l'imposition du revenu; selon la jurisprudence, un revenu est 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 (cf. arrêt 2C_620/2012 du 14 février 2013, in RDAF 2013 II 197, consid. 3.4 et les références citées).

E. 4.2

En l'espèce, B.A._____ a conclu en octobre 2004 avec un tiers résidant à Londres un contrat intitulé " Fiduciary Agreement " selon lequel le tiers a acheté à titre fiduciaire et pour le compte du contribuable les titres de la Société. Il n'est pas contesté que le dividende litigieux n'a pas été versé au fiduciaire (soit à B.A._____), mais au tiers fiduciaire. Il est donc déterminant, pour établir si ce dividende peut ou non être imposé auprès de B.A._____, de savoir si ce dernier (le fiduciaire) détenait sur le montant litigieux une prétention ferme dont il avait le pouvoir de disposer, auquel cas il s'agirait bien d'un revenu imposable auprès des intimés. L'arrêt attaqué le nie sur la base d'une lecture du contrat de fiducie que l'autorité recourante qualifie de manifestement inexacte au sens de l' art. 97 LTF .

E. 4.3

L'appréciation des preuves est arbitraire ou manifestement inexacte au sens de l' art. 97 al. 1 LTF notamment lorsqu'elle est en contradiction avec le dossier ou lorsque l'autorité se trompe sur le sens et la portée d'un élément ou, se fondant sur les éléments recueillis, en tire des constatations insoutenables (cf. ATF 137 III 226 consid. 4.2 p. 234; 134 V 53 consid. 4.3 p. 62 et les références). Il appartient au recourant de le démontrer par une argumentation répondant aux exigences de l' art. 106 al. 2 LTF (cf. ATF 137 I 58 consid. 4.1.2). En revanche, si la question ne relève pas des faits, mais de l'application du droit fédéral, le Tribunal fédéral peut la revoir d'office et librement (art. 105 al. 1 LTF).

E. 4.4

Les articles 1 et 2 du Fiduciary Agreement prévoient ce qui suit: Article 1 - Fiduciary ownership The Fiduciary declares and acknowledges that the Share is owned by the Investor, and that the Fiduciary holds the Share only as a fiduciary, i.e. in his own name but for the account and at the exclusive risk of the Investor. Article 2 Fiduciary Fees and Patrimonial rights The Fiduciary will retain as a Fiduciary Fee all dividends and distributions in relation to the ownership over the Share (...).

E. 4.5

Savoir qui est propriétaire d'actions détenues à titre fiduciaire est une question qui ne relève pas des faits, mais du droit. Il n'est pas contesté que, conformément au Fiduciary Agreement conclu en octobre 2004 et soumis au droit suisse, le tiers détenait à titre fiduciaire les actions de la Société pour le compte de B.A._____. Or, selon la jurisprudence, le fiduciaire est, sur le plan du droit civil suisse, considéré comme le propriétaire des biens ou des droits qui lui ont été transférés à titre fiduciaire (ATF 130 III 417 consid. 3.4; 117 II 429 consid. 3b; en lien avec le droit fiscal : arrêt 2C_387/2007 du 4 mars 2008 consid. 4.1, in StE 2008 B 24.1 Nr. 5). Pour sa part, le fiduciaire a une créance personnelle en restitution des biens propriété du fiduciaire (DANIEL A. GUGGENHEIM/ANATH GUGGENHEIM, Les contrats de la pratique bancaire suisse, 5e éd. 2014, p. 602 s. n. 1891; PIERRE TERCIER/PASCAL G. FAVRE, Les contrats spéciaux, 4e éd. 2009, p. 829 s. n. 5469 s.). Le fait que le fiduciaire détienne les actions pour le compte et aux risques du fiduciaire, comme le rappelle l'art. 1 du Fiduciary Agreement, ne change rien à la qualité de propriétaire du fiduciaire au regard du droit civil. Partant, la recourante ne peut être suivie lorsqu'elle soutient qu'il irait manifestement à l'encontre de ladite Convention d'admettre que le fiduciaire était propriétaire des actions de la Société. Cela ne signifie pas pour autant que les intimés ne puissent être imposés en Suisse sur les titres (et les dividendes y

afférents) détenus par le tiers à titre fiduciaire. En effet, en droit fiscal, en présence d'une convention de fiducie reconnue et à certaines conditions (cf. Administration fédérale des contributions, Notice : rapport fiduciaires, octobre 1967; arrêt 2C_387/2007 précité consid. 4.3) qu'il n'y a pas lieu de développer ici, car elles ne sont pas litigieuses, les autorités fiscales admettent de n'imposer les biens ou les droits détenus, ainsi que les rendements qui en découlent, qu'auprès du fiduciaire en sa qualité de réel détenteur économique des biens ou droits faisant l'objet du contrat (cf. par exemple, arrêt 2C_416/2013 consid. 10.1 non publié in ATF 140 I 68 , mais in RF 69/2014 p. 152; sur ce point, XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4e éd. 2012, p. 567). D'ailleurs, il est admis en l'espèce que les titres de la Société détenus par le tiers à titre fiduciaire appartiennent à la fortune imposable des intimés.

E. 4.6

Reste à déterminer si, comme l'a retenu la Cour de justice, le tiers fiduciaire a perçu les dividendes sur ces titres directement et pour son propre compte ou si cette affirmation est, comme le soutient la recourante, en contradiction manifeste avec le Fiduciary Agreement, ce qui entraîne une violation du droit. Il ressort du texte de l'art. 2 du contrat (cf. supra consid. 4.4) que le fiduciaire pouvait certes conserver les dividendes pour son propre compte, mais à titre de rémunération pour ses services (as a Fiduciary Fee). Or, cet élément a visiblement échappé à la Cour de justice. Il en découle que les parties n'ont pas prévu de clause dérogeant aux règles ordinaires du contrat de fiducie, mais ont convenu un mode de rémunération particulier. Il n'y a donc pas lieu de s'écarter des principes régissant la fiducie selon lesquels le fiduciaire acquiert un droit de créance sur le montant des dividendes alloués (cf. art. 401 al. 1 CO applicable au contrat de fiducie: ATF 117 II 429 consid. 3a p. 430, confirmé notamment in ATF 130 III 312 consid. 5.1 p. 316; FRANZ WERRO, in Commentaire romand, 2e éd. 2012, n° 5 ad art. 401 CO). Si, dans le cas d'espèce, le fiduciaire pouvait en définitive disposer librement du dividende versé en 2007, ce n'était pas directement, mais indirectement, parce que celui-ci correspondait au montant que le fiduciaire s'était engagé à lui verser à titre d'honoraires. La Cour de justice a donc constaté les faits de manière manifestement incomplète en retenant qu'en vertu du Fiduciary Agreement, le fiduciaire pouvait directement disposer du dividende. Cette donnée omise est en outre de nature à modifier le résultat du litige (art. 97 al. 1 in fine LTF). Elle implique que, sur le plan juridique, B.A. _____, en sa qualité de fiduciaire, a obtenu une créance ferme en versement du dividende, qu'il a ensuite cédée au tiers fiduciaire, pour le rémunérer. Il n'en demeure pas moins que la créance résultant du dividende est bien parvenue dans la sphère économique du fiduciaire, qui en a disposé. Ce montant entre donc bien dans la définition du revenu imposable des intimés au sens de la LIFD (cf. supra consid. 4.1). Par conséquent, en ne l'admettant pas, la Cour de justice a violé le droit fédéral.

E. 4.7

Encore faut-il se demander si les honoraires versés au fiduciaire à titre de Fiduciary Fee peuvent être portés en déduction du revenu imposable (cf. infra consid. 4.7.1) ou si une autre déduction peut être retenue (cf. infra consid. 4.7.2).

E. 4.7.1

Selon l' art. 32 al. 1 LIFD , le contribuable qui possède une fortune mobilière privée peut notamment déduire les frais d'administration par des tiers. Sont déductibles les frais

ordinaires d'administration, mais non les frais extraordinaires d'administration tels que la rémunération pour des conseils en matière de placements, de finances ou d'impôts (arrêt 2A.62/1999 du 1er mars 2000 consid. 2b, in Archives 71 p. 44; YVES NOËL, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, n° 5 ad art. 32 LIFD ; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/ HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2009, n° 17 ss ad art. 32 DBG). En l'occurrence, il a été prévu que la rémunération due pour la détention d'actions à titre fiduciaire s'élèverait toujours au montant total des dividendes alloués. De tels honoraires n'entrent pas dans les frais d'administration ordinaires, car par cet engagement, le détenteur économique des actions renonce par avance à percevoir un quelconque rendement sur les titres, alors même qu'il est précisé dans l'accord que le tiers les détient aux propres risques du fiduciaire. Par conséquent, c'est à juste titre que la recourante n'envisage pas la déduction de ce montant en application de l'art. 32 al. 1 LIFD . La LIFD ne prévoit par ailleurs pas de déduction forfaitaire pour l'administration de la fortune mobilière par un tiers. Les intimés ne formulent du reste aucune prétention en ce sens devant le Tribunal fédéral, pas plus qu'ils ne font valoir une réduction inférieure au titre de frais ordinaires de gestion.

E. 4.7.2

Cela ne signifie pas qu'aucune déduction ne doive être retenue. La recourante elle-même conclut à une déduction de 15 %, correspondant à la part non récupérable de l'impôt à la source étranger. Il découle en effet de l'art. 32 al. 1 in fine LIFD que, hormis les frais ordinaires de gestion, le contribuable qui possède une fortune mobilière privée peut déduire les impôts à la source étrangers qui ne peuvent être ni remboursés ni imputés. Conformément à l'art. 2 al. 3 de l'Ordonnance du 22 août 1967 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt (RS 672.201), celui qui ne demande pas l'imputation forfaitaire d'impôt ou qui n'y a pas droit d'après les art. 3 à 7 peut exiger que les impôts perçus dans l'Etat contractant conformément à une convention de double imposition soient portés en diminution du montant brut des revenus, lors de la taxation en vue des impôts suisses sur le revenu. Or, selon l'art. 10 al. 2 in fine de la Convention entre la Confédération suisse et le Royaume de Suède en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune en vigueur depuis le 6 juin 1966 (RS 0.672.971.41), si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre Etat contractant, l'impôt sur les dividendes ne peut excéder 15 % du montant brut des dividendes. Dès lors que la recourante reconnaît elle-même une déduction de 15 % à ce titre, la critique liée à une constatation manifestement inexacte des faits en relation avec ce montant et l'impossibilité pour le tiers fiduciaire de le récupérer qui figure dans le recours n'a pas à être examinée, car elle n'a aucune incidence sur le résultat (cf. art. 97 al. 1 in fine LTF). Effectivement, la Cour de céans étant liée par les conclusions des parties (art. 107 al. 1 LTF) et les intimés ne soutenant pas qu'une déduction supérieure à 15 % devrait leur être allouée, il n'y a pas lieu de s'écarter de cette déduction.

E. 4.8

Dans ces circonstances, le recours sera admis en matière d'IFD pour 2007, l'arrêt attaqué annulé et le bordereau rectificatif du 18 mai 2010 concernant cet impôt confirmé, auquel il sera ajouté en déduction la part non récupérable de l'impôt (15 %). III. ICC

E. 5

Les principes juridiques précités qui concernent la détermination de l'état de fait pertinent et la fixation du revenu imposable trouvent leur parallèle en matière d'ICC (cf. art. 7 al. 1 LHID ; art. 6 let . c de l'ancienne loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu, revenu imposable, du 22 septembre 2000 aLIPP-IV - applicable à la période fiscale 2007 conformément à l'art. 72 de la nouvelle loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP; RSG D 3 08). Il peut donc être renvoyé à ce qui précède s'agissant du caractère imposable du dividende de 2007. S'agissant des déductions, il convient de rappeler que les règles d'établissement du revenu net font très largement l'objet d'une harmonisation verticale, de sorte que les cantons ne disposent pas de marge de manoeuvre sur la question des frais d'acquisition du revenu (cf. art. 9 LHID). Le législateur cantonal dispose toutefois d'une grande marge d'appréciation dans l'aménagement et l'estimation des forfaits de frais d'acquisition du revenu (arrêt 2C_21/2013 du 5 juillet 2013 consid. 9.2; MARKUS REICH, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2e éd. 2002, n° 3 et 14 ad art. 9 StHG). Dans ce cadre, la cognition du Tribunal fédéral se limite à l'arbitraire, dont la violation doit être motivée conformément aux exigences accrues de l' art. 106 al. 2 LTF (cf. ATF 134 II 207 consid. 2 p. 209 s.; arrêt 2C_842/2013 du 18 février 2014 consid. 2.1, in RF 69/2014 p. 375). En l'occurrence, l'Administration cantonale recourante admet une déduction de 15 % aussi pour l'ICC; les intimés ne font valoir aucune violation arbitraire du droit cantonal s'agissant des déductions admissibles. Dans ces circonstances, il n'y a pas lieu d'entrer plus avant sur la question. Il convient donc de tirer la même conclusion, s'agissant l'ICC 2007, qu'en matière d'IFD. Le recours sera partant également admis s'agissant de cet impôt, l'arrêt attaqué annulé et le bordereau rectificatif du 18 mai 2010 concernant l'ICC pour 2007 confirmé, auquel il sera ajouté en déduction la part non récupérable de l'impôt (15 %).

E. 6

Compte tenu de l'issue du litige, les frais seront mis à la charge des intimés, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il y a lieu de rappeler qu'une partie intimée qui, invitée à présenter ses observations, ne formule aucune conclusion devant le Tribunal fédéral est réputée succomber (BERNARD CORBOZ, Commentaire LTF, 2e éd. 2014, art. 66 n. 38). Il ne sera pas alloué de dépens (art. 68 al. 3 LTF). La Cour de céans ne fera pas usage de la faculté prévue à l' art. 67 LTF et la cause sera renvoyée à la Cour de justice, afin qu'elle statue à nouveau sur les frais et dépens de la procédure cantonale.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.