

## **GE\_GERICHTE A/2026/2010 vom 30. Juli 2013**

GE Cour de justice, 2013-07-30, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_2026\\_2010](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2026_2010)

FR: GE\_GERICHTE A/2026/2010 du 30 juillet 2013

IT: GE\_GERICHTE A/2026/2010 del 30 luglio 2013

### **Regeste**

; DROIT FISCAL ; IMPÔT ; IMPÔT SUR LE REVENU ; DÉCISION DE TAXATION ; CALCUL DE L'IMPÔT ; REVENU ; DÉDUCTION DU REVENU(DROIT FISCAL) ; CONTRAT FIDUCIAIRE ; DIVIDENDE(SOCIÉTÉ) | Le dividende perçu par le fiduciaire, propriétaire économique de titres ayant donné lieu à une distribution des bénéfices, ne peut être imposé à titre de revenu chez le fiduciaire lorsque le contrat de fiducie attribue le versement des dividendes au seul profit du fiduciaire et prévoit qu'il en sera ainsi tant que la propriété à titre fiduciaire existera. En effet, faute de tout droit réel du fiduciaire sur les titres concernés et de toute créance à l'égard des dividendes versés, aucun revenu ne peut être considéré comme réalisé dans la personne de ce dernier. | LIFD.16.al1 ; LIFD.20.al1.letc

### **Volltext**

Genève Cour de justice (Cour de droit public) Chambre administrative 30.07.2013  
A/2026/2010

; DROIT FISCAL ; IMPÔT ; IMPÔT SUR LE REVENU ; DÉCISION DE TAXATION ; CALCUL DE L'IMPÔT ; REVENU ; DÉDUCTION DU REVENU(DROIT FISCAL) ; CONTRAT FIDUCIAIRE ; DIVIDENDE(SOCIÉTÉ) | Le dividende perçu par le fiduciaire, propriétaire économique de titres ayant donné lieu à une distribution des bénéfices, ne peut être imposé à titre de revenu chez le fiduciaire lorsque le contrat de fiducie attribue le versement des dividendes au seul profit du fiduciaire et prévoit qu'il en sera ainsi tant que la propriété à titre fiduciaire existera. En effet, faute de tout droit réel du fiduciaire sur les titres concernés et de toute créance à l'égard des dividendes versés, aucun revenu ne peut être considéré comme réalisé dans la personne de ce dernier. | LIFD.16.al1 ; LIFD.20.al1.letc

A/2026/2010 ATA/460/2013 du 30.07.2013 sur JTAPI/324/2012 ( ICCIFD ), ADMIS  
Recours TF déposé le 06.09.2013, rendu le 28.05.2014, ADMIS, 2C\_785/2013 ,  
2C\_786/2013 Descripteurs : ; DROIT FISCAL ; IMPÔT ; IMPÔT SUR LE REVENU ;  
DÉCISION DE TAXATION ; CALCUL DE L'IMPÔT ; REVENU ; DÉDUCTION DU  
REVENU(DROIT FISCAL) ; CONTRAT FIDUCIAIRE ; DIVIDENDE(SOCIÉTÉ)  
Normes : LIFD.16.al1 ; LIFD.20.al1.letc Résumé : Le dividende perçu par le fiduciaire,  
propriétaire économique de titres ayant donné lieu à une distribution des bénéfices, ne peut  
être imposé à titre de revenu chez le fiduciaire lorsque le contrat de fiducie attribue le  
versement des dividendes au seul profit du fiduciaire et prévoit qu'il en sera ainsi tant que la  
propriété à titre fiduciaire existera. En effet, faute de tout droit réel du fiduciaire sur les titres  
concernés et de toute créance à l'égard des dividendes versés, aucun revenu ne peut être  
considéré comme réalisé dans la personne de ce dernier. En fait En droit RÉPUBLIQUE ET  
CANTON DE GENÈVE POUVOIR JUDICIAIRE A/2026/2010 - ICCIFD ATA/460/2013  
COUR DE JUSTICE Chambre administrative Arrêt du 30 juillet 2013 dans la cause  
Madame V \_\_\_\_\_ et Monsieur V \_\_\_\_\_ représentés par Me Andrio Orler, avocat contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE et ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS \_\_\_\_\_ Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 mars 2012 ( JTAPI/324/2012 ) EN FAIT 1) Le 13 octobre 2004, M. V \_\_\_\_\_ (ci-après : le contribuable), a conclu avec un tiers résidant à Londres, un « Fiduciary Agreement » portant sur l'achat de 61'162 actions de la société suédoise A \_\_\_\_\_, devenue depuis lors C \_\_\_\_\_ (ci-après : la société), d'un montant de SEK 32,70 l'action (soit un investissement total de USD 279'655.-). [endif]>[if> Cette société est cotée à la bourse de Stockholm. 2) Aux termes de cette convention, le tiers devait acquérir les titres précités à titre fiduciaire pour le compte du contribuable, investisseur des fonds. [endif]>[if> 3) Cet accord attribuait au fiduciaire tous les dividendes ou distributions de bénéfice en relation avec les titres, le contribuable demeurant pour sa part l'unique bénéficiaire d'un éventuel accroissement de capital.[endif]>[if> Tout risque en rapport avec l'investissement incombait au contribuable, le fiduciaire, propriétaire des actions, devant pour sa part se conformer aux instructions de vote du contribuable. L'accord durerait tant que la propriété à titre fiduciaire existerait. Il était enfin soumis à la loi suisse. 4) Jusqu'en 2007, aucun dividende n'a été versé par la société.[endif]>[if> 5) Le 2 mai 2007, le fiduciaire a perçu, pour son propre compte, un dividende de SEK 3.- par action, correspondant à CHF 34'942.-.[endif]>[if> 6) Dans leur déclaration fiscale 2007, le contribuable et son épouse (ci-après : les contribuables) ont indiqué être propriétaires économiques des titres en question, qu'ils ont déclarés dans leur fortune exclusivement.[endif]>[if> 7) Par bordereau du 15 juin 2009, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), a ajouté à leurs revenus 2007, au titre de rendement de la fortune mobilière, le dividende précité, qu'elle a par ailleurs estimé à CHF 131'865.-.[endif]>[if> Cette reprise valait pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD). 8) Le 2 juillet 2009, les contribuables ont formé réclamation contre leur taxation ICC et IFD 2007 en contestant le principe de cette reprise et subsidiairement, le calcul opéré par l'AFC-GE.[endif]>[if> 9) Le 3 mai 2010, l'AFC-GE a rendu deux décisions sur réclamation (ICC et IFD 2007) qui ont été complétées par deux bordereaux rectificatifs du 18 mai 2010 en raison d'une erreur de calcul.[endif]>[if> Elle admettait s'être trompée sur le montant du dividende versé et ajouté aux revenus des contribuables mais maintenait sa position quant au principe de la reprise qui était de CHF 34'942.-. 10) Par acte du 3 juin 2010, les contribuables ont recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (devenue depuis lors le Tribunal administratif de première instance ; ci-après : TAPI), en concluant à l'annulation des décisions rendues sur réclamation le 3 mai 2010 et des bordereaux rectificatifs du 18 mai 2010.[endif]>[if> Le dividende litigieux ayant été perçu par le fiduciaire conformément au contrat conclu, il ne pouvait être ajouté à leurs revenus. A titre subsidiaire, si ce revenu fictif devait leur être attribué, il convenait d'étendre cette fiction à l'impôt à la source suédois de 30 % prélevé sur ce dividende, dont ils n'étaient pas débiteurs directs, et le porter en déduction pour éviter une double imposition. 11) Par jugement du 12 mars 2012, le TAPI a admis très partiellement le recours.[endif]>[if> L'existence d'un contrat fiduciaire justifiait l'intégration du dividende litigieux dans le revenu imposable des contribuables. Bien que versé directement au fiduciaire, ce dividende devait être considéré comme étant entré fictivement dans leurs revenus, puis ressorti de leur patrimoine. Il n'était pas déductible car il ne répondait pas à la notion de « frais d'administration de la fortune mobilière » visée par les art. 32 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 6 al. 3 de la loi sur l'imposition des personnes

physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16). En effet, ne pouvaient être qualifiés de tels que les frais ordinaires d'administration (frais de dépôt, d'encaissement de coupons, d'administration et de gestion). En revanche, la part non récupérable (par le fiduciaire) de l'impôt à la source, soit 15 % selon 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 du 7 mai 1965 (ci-après : la convention ; RS 0.672.971.41), devait être portée en déduction du revenu imposable, ainsi que l'avait d'ailleurs admis l'AFC-GE dans la procédure de recours. 12) Le 25 avril 2012, les contribuables ont recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) en concluant à son annulation et ce que les bordereaux litigieux soient annulés. A titre subsidiaire, ils sollicitent la prise en compte d'une déduction correspondant à la totalité de l'impôt à la source suédois perçu, soit 30 % du dividende versé au fiduciaire. 13) Ils ne pouvaient être imposés sur un dividende qu'ils n'avaient pas reçu et sur lequel ils n'avaient aucun droit. Les conditions posées par l'AFC-GE pour imposer au fiduciaire des revenus reçus par le fiduciaire dans le cadre d'un contrat de fiducie, n'étaient pas réalisées en l'espèce. Le contrat avait eu pour but d'assurer au contribuable un investissement de qualité en échange duquel il renonçait à tout revenu. Il se trouvait dans une situation comparable à celle d'un nu-propriétaire en face d'un usufruitier, soit dépourvu de tout droit sur les fruits de la chose achetée. 14) Le 4 mai 2012, le TAPI a déposé son dossier. 15) Le 26 juin 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Le contrat du 13 octobre 2004 devant être qualifié de contrat de fiducie, il était justifié d'intégrer le dividende litigieux dans le revenu imposable des contribuables ( sic ). L'admission d'une déduction de 30 % du dividende versé correspondant à la totalité de l'impôt à la source perçu par l'étranger créerait une inégalité de traitement par rapport aux contribuables propriétaires juridiques de titres identiques qui ne pourraient faire valoir en déduction que la part non récupérable de cet impôt, soit 15 % selon les art. 10 et 25 de la convention (en relation avec les art. 32 al. 1 LIFD et 2 al. 3 de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt du 22 août 1967 (RS 672.201). 16) L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) ne s'est pas déterminée sur le recours bien qu'elle y ait été invitée par courrier du 26 avril 2012. 17) Le 3 août 2012, la cause a été gardée à juger après que les parties ont renoncé à solliciter toute mesure d'instruction complémentaire. 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) Le litige porte sur l'intégration par l'AFC-GE dans les revenus de la fortune mobilière des contribuables, du dividende de CHF 34'942.- versé au fiduciaire par la société. 3) Comme le veut la jurisprudence, les deux impôts seront abordés séparément (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). 4) Selon l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Est imposable à ce titre le rendement de la fortune mobilière dont font partie les dividendes provenant de participations de tout genre (art. 20 al. 1 let. c LIFD). 5) Le revenu n'est imposable que s'il est réalisé, cette condition essentielle constituant le fait générateur de l'imposition du revenu (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 99 n. 12). Un revenu est considéré comme réalisé lorsque le contribuable le reçoit, lorsqu'il peut en disposer librement ou

juridiquement ou sur lequel il a un droit ferme (RDAF 2004 II 293 ; RDAF 2001 II 347 ; X. OBERSON, *idem*). 6) Selon le Tribunal fédéral et la doctrine majoritaire, les contrats fiduciaires opèrent le transfert intégral du droit du fiduciaire au fiduciaire, qui devient propriétaire de la chose ou titulaire de la créance transférée en fiducie (P. ENGEL, *Traité des obligations en droit suisse*, 2<sup>ème</sup> éd., 1997, p. 232 et les arrêts cités). Ce transfert s'entend sous réserve d'une fraude à la loi, que les actes fiduciaires ne visent pas nécessairement à éluder (*idem*, p. 230 let. b). D'ordinaire, le transfert intégral souhaité a pour fin d'aménager des rapports juridiques licites selon un mode librement choisi par les parties ; il est cependant nul s'il tend à éluder une disposition légale impérative ou s'il est contraire aux mœurs (*ibidem*).>![endif]>![if> Les parties ne contestent pas la validité du contrat de fiducie conclu, dont le but avéré n'est pas d'éluder la loi mais d'aménager les relations entre l'investisseur des fonds et le propriétaire juridique des actions, qui en a permis l'acquisition et en assume parallèlement intégralement la gestion. En l'espèce, le tiers est ainsi l'unique propriétaire desdites actions et le contribuable ne peut en disposer. 7) La pratique de l'AFC-CH dans les contrats fiduciaires ordinaires consiste à imposer le fiduciaire et non le fiduciaire (P. MAILLARD, *Le régime fiscal et comptable des opérations fiduciaires in Droit et pratique des opérations fiduciaires en Suisse*, 1994, p. 59). Cette pratique, dont la réalité n'est pas contestée, concerne cependant des contrats dans lesquels le fiduciaire est bénéficiaire économique des dividendes mais s'engage à rémunérer le fiduciaire pour sa gestion par une commission correspondant le plus souvent à un pourcentage des revenus ainsi perçus (*ibidem* ; X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 567). Ce régime d'imposition est conforme au principe de réalisation du revenu exposé ci-dessus. Dans un tel cas en effet, le contribuable, bénéficiaire économique des dividendes, détient un droit ferme sur ceux-ci et la commission rétrocédée constitue des frais de gestion ordinaire.>![endif]>![if> Le cas d'espèce est toutefois différent, car en vertu du contrat fiduciaire conclu, le tiers propriétaire est également bénéficiaire direct des dividendes versés. Le fiduciaire ne disposant d'aucun droit ni d'aucune prétention ferme sur ceux-ci, le revenu correspondant ne peut être considéré comme réalisé au sens de l'art. 16 al. 1 LIDF. Faute de l'existence de tout droit réel et de toute créance en relation avec les revenus mobiliers des actions de la société, le dividende litigieux ne peut être taxé auprès des contribuables. Le grief sera ainsi admis s'agissant de l'IFD. 8) Sur le plan cantonal, 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). Cette loi unifie les cinq lois issues de l'adaptation de la législation fiscale genevoise sur l'imposition des personnes physiques aux exigences de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID – RS 642.14). A teneur de son art. 69 al. 1 let. d, la LIPP abroge la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) - du 22 septembre 2000 (LIPP-IV – D 3 14).>![endif]>![if> Conformément à son art. 71, la LIPP est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010. D'après son art. 72 al. 1, elle s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010. Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi. Le litige concerne la période fiscale 2007. Il doit ainsi être examiné à l'aune du régime juridique mis en place par la LIPP-IV, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001. 9) Selon l'art. 1 LIPP-IV, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions. Est imposable le rendement de la fortune mobilière, en

particulier les dividendes provenant de participations en tout genre (art. 6 let. c LIPP-IV). Ces dispositions sont calquées sur les art. 16 et 20 let c LIFD, dont ils ont la même teneur.![endif]>![if> La pratique de l'AFC-GE est par ailleurs fondée sur les mêmes principes que celle de l'AFC-CH. Le raisonnement qui prévaut en IFD est ainsi pleinement applicable en ICC. Le grief sera ainsi reçu pour les mêmes motifs. 10) Le recours est en conséquence admis pour l'IFD et pour l'ICC. Le jugement attaqué sera annulé, ainsi que les quatre décisions rendues par l'AFC-GE sur réclamation les 3 et 18 mai 2010. La cause sera renvoyée à l'AFC-GE afin qu'elle notifie aux recourants une nouvelle taxation 2007 n'intégrant pas le dividende litigieux.![endif]>![if> Aucun émolument ne sera perçu. Une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée aux recourants, 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 25 avril 2012 par Madame V\_\_\_\_\_ et Monsieur V\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 mars 2012 ; au fond : l'admet ; annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 mars 2012 ; annule les décisions de l'administration fiscale cantonale des 3 mai et 18 mai 2010 concernant l'impôt cantonal et communal 2007 ; annule les décisions des 3 et 18 mai 2010 concernant l'impôt fédéral direct 2007 ; renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles taxations dans le sens des considérants ; dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ; dit qu'une indemnité de procédure de CHF 1'000.- est allouée aux recourants 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 Andrio Orler, avocat des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance. Siégeants : Mme Hurni, présidente, M. Thélin, Mme Junod, MM. Dumartheray et Verniory, juges. Au nom de la chambre administrative : la greffière-juriste : S. Hüsler Enz la présidente siégeant : E. Hurni Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties. Genève, le la greffière :

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