

## **GE\_GERICHTE A/796/2007 vom 9. März 2009**

GE Cour de justice, 2009-03-09, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_796\\_2007](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_796_2007)

FR: GE\_GERICHTE A/796/2007 du 9 mars 2009

IT: GE\_GERICHTE A/796/2007 del 9 marzo 2009

### **Regeste**

; FORFAIT ; DOUBLE IMPOSITION | CDI-F. 11; OIF. 8; OIF. 13;

### **Volltext**

Genf Tribunal administratif de première instance en matière fiscale 09.03.2009 A/796/2007

Genève Tribunal administratif de première instance en matière fiscale 09.03.2009

A/796/2007 Ginevra Tribunal administratif de première instance en matière fiscale  
09.03.2009 A/796/2007

; FORFAIT ; DOUBLE IMPOSITION | CDI-F. 11; OIF. 8; OIF. 13;

A/796/2007 DCCR/197/2009 du 09.03.2009 ( ICC ) , REJETE Descripteurs : ; FORFAIT ; DOUBLE IMPOSITION Normes : CDI-F. 11; OIF. 8; OIF. 13; En fait En droit Par ces motifs RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE POUVOIR JUDICIAIRE A/796/2007 ICC et A/797/2007 IFD DCCR/197/2009 DÉCISION DE LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE ADMINISTRATIVE du 9 mars 2009 dans la cause Monsieur X\_\_\_ contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE ADMINISTRATION FEDERALE DES CONTRIBUTIONS (Impôt fédéral direct et impôt cantonal et communal 2004) EN FAIT Au 31 décembre 2004, Monsieur X\_\_\_ (ci-après le contribuable ou le recourant), de nationalité française, né en 1936, était domicilié dans le canton de Genève. Dans sa déclaration fiscale 2004 déposée le 20 octobre 2005, le contribuable a notamment indiqué être propriétaire d'un immeuble sis dans le canton du Valais qu'il occupait et deux autres immeubles qu'il louait, dont un sis à Carouge et l'autre à Paris. Les revenus provenant de ces biens immobiliers s'élevaient à 79'273 fr. Il avait par ailleurs touché une "rente AVS/AI" de 25'164 fr. En outre, ayant une participation dans une société en commandite simple sise à Paris, dénommée A\_\_\_, le contribuable a déclaré avoir perçu un dividende de celle-ci de 22'820 EUR (soit selon son calcul 35'271 fr.). Le 31 mars 2006, l'Administration fiscale cantonale (ci-après l'Administration) a notifié au contribuable un bordereau de taxation pour l'impôt fédéral direct 2004 (ci-après IFD) et un bordereau de taxation pour l'impôt cantonal et communal 2004 (ci-après ICC). Fondé sur un revenu imposable de 70'500 fr., au taux de 140'600 fr., l'IFD était fixé à 3'798,75 fr. Calculé sur la base d'un revenu imposable de 66'231 fr., au taux de 133'360 fr., et une fortune imposable de 1'720'574 fr., au taux de 2'537'554 fr., l'ICC dû s'élevait à 27'774,35 fr. En établissant ces bordereaux, l'Administration a pris en compte à deux reprises le dividende susmentionné. En effet, d'une part, elle a imposé le montant de 35'271 fr. tel que déclaré par le contribuable et, d'autre part, elle a ajouté au revenu imposable un montant de 52'837 fr. (correspondant à 150% des 22'820 EUR convertis en francs suisses au taux de 1,5436). Par lettre de son mandataire du 11 avril 2006, le contribuable a réclamé contre ces bordereaux. L'Administration avait appliqué une mauvaise qualification juridique à la société A\_\_\_. Celle-ci était une société en commandite simple et non pas une société anonyme. En outre,

elle avait imposé doublement les mêmes éléments liés à cette société, à savoir le dividende perçu de la part de celle-ci. Par décisions du 24 janvier 2007, l'Administration a partiellement admis les réclamations du contribuable. Elle a annulé l'imposition du montant de 35'271 fr. indiqué par le contribuable dans sa déclaration fiscale. En revanche, elle a maintenu l'imposition du dividende, perçu par ce dernier de la société A\_\_\_, en effectuant le calcul suivant  $22'820 \text{ EUR} \times 1,5436 \times 150\% = 52'837 \text{ fr.}$  A cet égard, l'Administration a indiqué que le contribuable avait "bénéficié de la Convention franco-suisse portant sur un dividende échu le 30 juin 2004 et ce en vertu de l'article 11 de la convention conclue entre la Suisse et la France en vue d'éviter les doubles impositions". Par actes déposés le 23 février 2007, le contribuable a interjeté recours contre ces décisions auprès de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt (ci-après la CCRICC) et la Commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après la CCRIFD). L'Administration aurait dû soit restituer, "à travers l'imputation forfaitaire d'impôt", le 15% d'impôt à la source (impôt étranger non récupérable de 5'290,65 fr.), soit retenir le revenu provenant de la société A\_\_\_ uniquement pour déterminer le taux d'impôt applicable à l'ensemble de ses revenus. Le recourant estime que cette partie du revenu a fait l'objet d'une double imposition prohibée par la Convention conclue par la Suisse dans le cadre de ses relations avec la France le 9 septembre 1966 en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS - 0.672.934.91, ci-après CDI-F). En annexe à ses recours, le recourant produit un pli simple daté du 23 février 2007, qu'il aurait envoyé à l'Administration en l'informant qu'il avait recouru auprès de la Commission de céans contre ses décisions du 24 janvier 2007 et en lui remettant un formulaire de demande d'imputation forfaitaire d'impôt retenu en France pour le dividende de 35'271 fr. ("formule DA-1"). Selon cette demande, datée du même jour, l'impôt étranger non récupérable sur le dividende de 35'271 fr. s'élevait à 5'290,65 fr. ( $35'271 \times 15\% = 5'290,65$ ). Par pli du 1<sup>er</sup> mars 2007, la CCRICC a transmis à l'Administration l'acte des recours, ainsi que toutes leurs annexes. Dans ses réponses à la CCRICC et à la CCRIFD du 6 mars 2008, l'Administration s'est opposée aux recours. C'est à bon droit que le dividende en cause a été imposé à raison de 150%, en application de l'article 11 de la CDI-F. En outre, l'Administration affirme qu'elle n'a jamais reçu une demande d'imputation forfaitaire d'impôt ("formule DA-1" précitée) dûment signée et remplie par le contribuable. Cette demande aurait dû être déposée dans un délai de 3 ans après l'expiration de la période fiscale au cours de laquelle le revenu est échu. Le recourant n'a pas répliqué. Le 1<sup>er</sup> janvier 2009, à la suite du remplacement de la CCRICC et de la CCRIFD par la Commission cantonale de recours en matière administrative, les présentes procédures ont été reprises par cette dernière. A la suite de la demande de la Commission, le recourant a produit une copie du formulaire R-F5. Contresigné le 30 juin 2004 par l'entreprise A\_\_\_, le deuxième exemplaire de ce formulaire ne porte aucune mention de l'établissement payeur sur l'avoir fiscal à rembourser. En revanche, un courrier de cette société adressé à la DGI le 1<sup>er</sup> octobre 2004 fait état d'un avoir fiscal. EN DROIT La Commission cantonale de recours en matière administrative, qui a repris depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009 les compétences de la CCRICC et de la CCRIFD (art. 162 al. 3 de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05), connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'Administration fiscale cantonale (art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 et art. 5 du règlement d'application de diverses dispositions fiscales fédérales du 30 décembre 1958 - RDDFF - D 3 80.04; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). La Commission se

compose d'une ou plusieurs chambres formées chacune d'un juge au Tribunal de première instance, qui la préside et qui, jusqu'à l'entrée en fonction des juges assesseurs, siège seul (art. 56X al. 1 et 162 al. 7 LOJ). Interjetés en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, les recours sont recevables au sens des articles 140 LIFD et 49 LPFisc. Attendu que les présents litiges, A/796/2007 ICC et A/797/2007 IFD, concernent le même complexe de faits et soulèvent les mêmes problèmes juridiques, la Commission de céans les joindra sous la procédure A/796/2007 (art. 70 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 – LPA – E 5 10). I. Impôt fédéral direct et imputation forfaitaire Le recourant se plaint d'une double imposition du dividende en cause, prohibée par la CDI-F. Il estime en outre que dans la mesure où lors de la taxation, l'Administration n'a pas imputé l'impôt dû en France sur le dividende de 22'820 EUR, ce dividende n'aurait dû être pris en considération que pour le taux d'imposition. Quant au montant du dividende imposé, il n'est pas contesté en tant que tel. Conformément à l'article 7 paragraphe 8 CDI-F, les revenus provenant de participations sous forme de commandite suivent le régime prévu pour les dividendes (art. 10 et 11 de la convention). En revanche, les revenus provenant de participation à des sociétés de personnes sont imposables exclusivement dans l'Etat contractant où les entreprises en question ont un établissement stable. La CDI-F prévoit, à son article 11 paragraphe 1 et 2 lettre a, le principe de la répartition du droit d'imposer les dividendes entre les Etats contractants. Selon ce principe, les dividendes provenant d'un Etat contractant, soit, en l'occurrence, la France, et payés à un résident de l'autre Etat contractant, soit ici la Suisse, sont imposables en Suisse. Toutefois, l'Etat contractant d'où proviennent les dividendes payés, soit la France, à un résident de l'autre Etat contractant, soit ici la Suisse, peut prélever un impôt limité à 15% du montant brut des dividendes versés. Afin d'éviter une double imposition de ces revenus, la Suisse accorde un dégrèvement au résident, sous la forme, en principe, d'imputation forfaitaire (crédit) de l'impôt payé en France sur l'impôt suisse qui frappe les revenus en question (art. 25 par. 2 CDI-F). Un résident de Suisse qui reçoit des dividendes payés par une société qui est un résident de France, dividendes dont il est le bénéficiaire effectif et qui donneraient droit à un crédit d'impôt (« avoir fiscal ») s'ils étaient reçus par un résident de France, a droit à un paiement du Trésor français d'un montant égal à ce crédit d'impôt (« avoir fiscal »), sous réserve de la déduction de l'impôt prévu au paragraphe 2 a (art. 11 par. 3 let. a CDI-F). Le montant brut du paiement du Trésor français visé au paragraphe 3 lettre a est considéré comme un dividende pour l'application de la présente convention (art. 11 par. 3 let. d CDI-F). Le droit interne français prévoit un mécanisme appelé « avoir fiscal » destiné à lutter contre la double imposition économique des bénéfices d'une société. Ce système consiste en un crédit d'impôt accordé aux actionnaires, dont le montant correspond à un certain pourcentage des dividendes qui leur sont distribués (sous réserve d'exceptions, l'avoir fiscal correspond à 45 % des dividendes distribués s'il s'agit d'une société (en principe 40 % dès 2000) et 50 % dans le cas d'une personne physique ou d'une société dont le prix de revient de la participation est d'au moins égal à 150 millions FRF) (Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international, 2<sup>ème</sup> édition, Berne, Staempfli, 2004. p. 118, § 349 et ss.). Conformément à l'article 11 paragraphe 3 CDI-F, l'actionnaire résident de Suisse qui reçoit des dividendes payés par une société résidente de France a, en principe, droit au paiement de l'avoir fiscal, pour autant qu'il soit (i) une personne physique, ou une société, qui ne détient pas directement ou indirectement au moins 10 % du capital de la société qui paie les dividendes ; (ii) bénéficiaire effectif des dividendes ; (iii) soumis à l'impôt suisse au taux normal et (iv) établi sur demande qu'il est le propriétaire des actions

au titre desquelles les dividendes sont payés et que la détention de celles-ci n'a pas comme objet principal de permettre à une autre personne (résident ou non d'un Etat contractant) de tirer avantage de cette disposition (art. 11 § 3 let. a à c CDI-F). Ces quatre conditions réalisées, l'avoir fiscal, traité comme un dividende (art. 11 § 3 let. d CDI-F) – fait l'objet de la retenue à la source française prévu à l'article 11 § 2 lettre a CDI (15 %) et peut être imputé des impôts suisse normalement dus (Oberson, op. cit., p. 118, § 352). Le droit interne suisse, soit l'article 8 de l'ordonnance fédérale du 22 août 1967 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt (OIF - RS 672.201) pose le principe de l'imputation forfaitaire d'impôt: elle s'effectue sur l'ensemble des impôts perçus par la Confédération, les cantons et les communes; elle est accordée en un seul montant (al. 1). Le montant de l'imputation forfaitaire d'impôt correspond à la somme des impôts qui ont été perçus dans les Etats contractants sur les revenus échus au cours d'une année (année d'échéance); il ne peut toutefois excéder la somme des impôts suisses afférents à ces revenus (montant maximum) (al. 2). Ainsi, les impôts frappant d'autres revenus que les dividendes n'entrent pas en ligne de compte. De même, l'impôt sur la fortune n'est pas pris en considération. Le montant d'impôt perçu à la source à l'étranger, que l'Etat du domicile, en l'occurrence la Suisse, doit imputer, est égal en principe au plus petit des montants suivants: - impôt étranger à la source sur les dividendes reçus par un résident suisse; - impôts suisses sur le revenu aux niveaux communal, cantonal et fédéral afférents à ces revenus (art. 8 OIF). Le calcul exact est obligatoire lorsque l'imputation est demandée pour des dividendes (ATF 2A.110/2006 du 12 octobre 2006). Il s'agit de calculer la fraction d'impôts suisses afférents aux dividendes nets parvenus de l'Etat contractant. Dans le cadre du calcul exact, la fraction des impôts suisses afférents aux revenus étrangers est déterminée suivant le rapport existant entre ces revenus nets et les revenus nets totaux de l'année d'échéance. L'imputation se fait par voie d'un remboursement et non pas par voie d'une déduction (Charles Constantin, L'imputation d'impôts étrangers: étude de l'arrêté du Conseil fédéral du 22 août 1967 et des ordonnances d'exécution du 6 décembre 1967 concernant l'application du dégrèvement pour impôts étrangers prévu dans les conventions de la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions, in: RDAF 1968 p. 273 ss). L'imputation d'impôt consiste en un remboursement d'impôt suisse dû sur un dividende étranger, qui ne peut excéder le montant de l'impôt retenu par le pays l'étranger, et non pas en un remboursement de l'impôt étranger (ATF 2A.110/2006 précité, cosid. 5.2, p. 7). L'imputation forfaitaire d'impôt n'est accordée que sur demande. La demande doit être présentée sur une formule spéciale (feuille complémentaire à l'état des titres, imputation forfaitaire d'impôt) à l'autorité compétente du canton dans lequel le requérant résidait à la fin de la période fiscale durant laquelle les revenus sont échus (art. 13 OIF). La demande d'imputation forfaitaire d'impôt peut être présentée au plus tôt après l'expiration de la période fiscale au cours de laquelle les revenus sont échus. Le droit à l'imputation forfaitaire d'impôt s'éteint si la demande n'est pas présentée dans les trois ans après l'expiration de la période fiscale au cours de laquelle les revenus sont échus (art. 14 OIF). Il s'ensuit de ce qui précède que le dividende perçu en France par un contribuable résident suisse, ainsi que l'avoir fiscal versé par le Trésor français sont ajoutés à ses autres revenus et imposés avec ceux-ci. Ainsi, dans un premier temps, le contribuable est redevable de l'impôt suisse sur l'ensemble de ses revenus. Dans un deuxième temps, et uniquement sur demande, l'imputation est effectuée sous forme d'un remboursement de la fraction d'impôt suisse afférent au dividende étranger, dans les limites prévues par l'article 8 OIF. En l'espèce, au vu de ce qui précède, la question se pose de savoir si l'Administration était en droit d'imposer le dividende en cause comme elle l'a fait

par le bordereau contesté. En effet, la participation dans la société en commandite simple détenue par le contribuable doit en principe être traitée comme générant un revenu provenant d'une entreprise exploitée par une société de personnes (art. 7 CDI-F) et non comme un dividende de participation (art. 11 CDI-F). Toutefois, il ressort des formulaires versés à la présente procédure que la société en cause a déclaré une prestation au recourant décrite comme un revenu de parts sociales. Dès lors, c'est avec raison que le montant de 22'820 EUR a été intégré dans le revenu imposable du recourant au titre de revenu de la fortune mobilière. S'agissant de l'avoir fiscal, les documents établis par l'agent payeur sont contradictoires. D'une part, aucun montant n'a été indiqué dans le 2<sup>ème</sup> exemplaire du formulaire R-F5. D'autre part, le courrier de cette même société à la DGI du 1<sup>er</sup> octobre 2004 fait clairement état d'un avoir fiscal de 11'410 EUR sur un "dividende versé de 22'820 EUR". Le recourant n'a, quand à lui, jamais allégué qu'il n'est pas en droit de bénéficier de l'avoir fiscal sur la distribution litigieuse. La Commission retient pour toutes ces raisons que c'est à juste titre que cet avoir fiscal a été ajouté au revenu imposable du recourant, le portant ainsi à 34'230 EUR. S'agissant du taux de change, la Commission considère que l'Administration a appliqué à bon droit, le cours annuel moyen des devises en Suisse publié par l'Administration fédérale des contributions (ATA/539/2008 du 28 octobre 2008) qui pour l'année 2004 s'était élevé à 1,5436 fr. pour 1 EUR (voir la liste publiée annuellement par l'Administration fédérale des contributions - <http://www.ictax.admin.ch/extern/static/2004/fr/index.html>). Le recourant quant à lui a appliqué à tort le cours des devises au 31 décembre 2004 de 1,5456 fr. pour 1 euro (voir ATA et liste de l'Administration fédérale des contributions précités). Il s'ensuit que la valeur en francs suisses des 22'820 EUR ne s'élève pas à 35'271 fr., comme le recourant l'a calculée, mais à 35'225 fr. ( $22'820 \times 1,5436 = 35'225$ ), ce qui est plus avantageux pour lui. Cumulé à l'avoir fiscal, le montant imposable s'élève à 52'837 francs (contrevaleur de 34'230 EUR). La Commission relèvera que le montant de l'impôt à la source français est resté inconnu jusqu'à la date de dépôt du présent recours. En effet, cet impôt n'a été indiqué par le contribuable que dans sa demande d'imputation qu'il a annexée à son acte du présent recours et qu'il prétend avoir envoyé à l'Administration par son pli du 23 février 2007. Ainsi, dans la mesure où aucune décision n'a été prise par l'Administration sur le droit du recourant à l'imputation forfaitaire d'impôt en tant que tel, il n'appartient pas à la Commission d'entrer en matière sur cette question. En effet, les décisions de l'office cantonal compétent sont soumises aux mêmes moyens de droit que les décisions sur le remboursement de l'impôt anticipé des cantons (Oberson, op. cit., p. 166, § 510) (articles 12 et 15 RDDFF – D 3 80.04). Toutefois, la Commission relèvera à cet égard que, comme rappelé ci-dessus, le contribuable pouvait déposer sa demande de l'imputation forfaitaire d'impôt dans les trois ans après l'expiration de la période fiscale au cours de laquelle les revenus sont échus, soit en l'espèce l'année 2004. Par conséquent, le recourant pouvait déposer sa demande jusqu'au 31 décembre 2007. Dans sa réponse au recours, l'Administration affirme que le recourant n'a pas déposé sa demande d'imputation forfaitaire d'impôt dans un délai de 3 ans après l'expiration de la période fiscale au cours de laquelle le revenu litigieux est échu. Certes, il ressort du dossier que le recourant a envoyé à l'Administration sa demande datée du 23 février 2007 sous pli simple. D'après la jurisprudence constante, le fardeau de la preuve de cet envoi lui incombe (ATF 121 II 257 consid 4 c /aa p 266 ; ATA 31 janvier 2004 cause B; DCCR n° 127 du 19 mars 2007). Ainsi, quand bien même le recourant n'était pas tenue par la loi de déposer sa demande par lettre recommandée, un tel envoi lui aurait assuré un moyen de preuve. Quoi qu'il en soit, la

question de savoir si le pli du 23 février 2007 que le contribuable a envoyé à l'Administration a été reçu par celle-ci ou non peut rester ouverte. En effet, en annexe au présent recours déposé le 23 février 2007, le recourant a déposé auprès de la Commission de céans sa demande de l'imputation d'impôt. Celle-ci a été transmise à l'Administration par pli de la CCRICC du 1<sup>er</sup> mars 2007. La Commission de céans s'étonne du fait que dans sa réponse au recours, l'Administration ne confirme pas avoir réceptionnée cette demande et qu'elle persiste à soutenir que cette requête est tardive. En annexe à la présente décision, la Commission transmettra de nouveau à l'Administration ladite demande du recourant et il lui appartiendra de se prononcer, étant précisé que la date du dépôt de la demande à retenir est le 23 février 2007. Au vu de ce qui précède, le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'IFD. II. Impôt cantonal et communal Les questions litigieuses sont identiques à celles relatives à l'IFD. Les dispositions conventionnelles et légales applicables sont identiques à celles appliquées ci-dessus pour l'IFD. En outre, les principes jurisprudentiels applicables en l'espèce sont les mêmes pour l'IFD et l'ICC. Il s'ensuit que les considérations développées ci-dessus pour l'impôt fédéral direct s'appliquent également à l'impôt cantonal et communal. Par conséquent, le recours doit également être rejeté en tant qu'il a trait à l'impôt cantonal et communal. 12. Les dossiers sont renvoyés à l'Administration afin qu'elle se prononce sur la demande de l'imputation forfaitaire d'impôt. 13. En application des articles 144 alinéa 1 LIFD, 52 alinéa 1 LPFisc, 87 alinéa 1 LPA et 1 et 2 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (RFPA – E 5 10.03), le contribuable, qui succombe, est condamné au paiement d'un émolument de 500 fr. PAR CES MOTIFS LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE ADMINISTRATIVE déclare recevables les recours; les joint sous la procédure A/796/2007; les rejette; renvoie les dossiers à l'Administration afin qu'elle se prononce sur la demande de l'imputation forfaitaire d'impôt; met à la charge du recourant un émolument de 500 fr.; dit que, conformément aux articles 56A LOJ, 63 let. a, 65 LPA, 140 al. 2 et 145 LIFD, la présente décision est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné de la décision attaquée et des autres pièces dont dispose le recourant; communique la présente décision à : a. X\_\_\_, b. l'Administration fiscale cantonale, c. l'Administration fédérale des contributions. Au nom de la Commission : Le président suppléant Antoine BERTHOUD Secrétaire-juriste : Zlatimir WIESE Copie conforme de cette décision a été communiquée aux parties. Genève, Le greffier

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