

GE_GERICHTE DCCR/197/2009 vom 31. Dezember 2004

GE Cour de justice, 2004-12-31, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_DCCR_197_2009

FR: GE_GERICHTE DCCR/197/2009 du 31 décembre 2004

IT: GE_GERICHTE DCCR/197/2009 del 31 dicembre 2004

Erwägungen

E. 1

La Commission cantonale de recours en matière administrative, qui a repris depuis le 1er 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).

E. 2

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.

E. 3

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

E. 4

Le requérant 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.

E. 5

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.

E. 6

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

- 5/10 - A/796/2007 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, 2ème 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).

E. 7

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).

- 6/10 - A/796/2007 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'impôt fiscal versé par le Trésor français sont ajoutés à ses

- 7/10 - A/796/2007 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.

E. 8

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 2ème exemplaire du formulaire R-F5. D'autre part, le courrier de cette même société à la DGI du 1er 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.

E. 9

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 (contrevalueur de 34'230 EUR).

E. 10

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

- 8/10 - A/796/2007 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 tenu 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 1er 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.

E. 11

Au vu de ce qui précède, le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'IFD.

II. Impôt cantonal et communal

E. 12

Les dossiers sont renvoyés à l'Administration afin qu'elle se prononce sur la demande de l'imputation forfaitaire d'impôt.

E. 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.

- 10/10 - A/796/2007

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