

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2737/2009-ICC

ATA/558/2012

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 21 août 2012

1^{ère} section

dans la cause

Monsieur B _____

représenté par Me Damien Bonvallat, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
14 juin 2011 (JTAPI/668/2011)**

EN FAIT

1. Monsieur B_____, ressortissant américain domicilié à Genève, a remis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC), le 7 novembre 2005, sa déclaration fiscale concernant l'impôt 2004.

Selon cette dernière, sa fortune se montait à CHF 11'580.-. Il ressortait des pièces annexées qu'une partie de ses revenus provenait du J_____ Trust » (ci-après : le J_____ Trust). A la demande de l'AFC, M. B_____ a transmis, le 21 avril 2006, un tirage de l'acte de fondation du J_____ Trust, ainsi qu'un courrier du gérant de ce dernier.

Le J_____ Trust avait été créé en 1914 par Monsieur A. J_____ selon les lois de l'Ohio et était irrévocable. M. J_____ était décédé en 1929.

Selon son acte de fondation, il devait, au décès de M. J_____ et de sa femme, distribuer à leurs 6 enfants ou à leurs descendants ses revenus sans que, sous réserve d'exception limitée, le capital puisse être distribué.

Il pouvait être dissous dix ans après le décès du dernier parent de M. J_____ qui était vivant en 1914. En 2006, une de ces personnes était encore vivante. Au moment de la dissolution, le capital du J_____ Trust devait être réparti entre les bénéficiaires au *prorata* de leur part.

M. B_____ était l'un de ces bénéficiaires.

2. Le 18 novembre 2005, l'AFC lui a transmis un bordereau de taxation d'office pour l'impôt cantonal et communal 2004.
3. Elle a informé le contribuable, le 22 novembre 2005, qu'un nouveau bordereau serait établi sur la base de la déclaration déposée le 7 novembre 2005.
4. A la demande de l'AFC, M. B_____ a transmis, le 21 avril 2006, divers documents concernant le J_____ Trust.
5. Le 18 juillet 2008, l'AFC a indiqué à M. B_____ que, selon son analyse, le J_____ Trust devait être qualifié de « irrevocable fixed interest trust ».

Afin de procéder au calcul de l'impôt sur la fortune, M. B_____ était invité d'une part à produire les justificatifs du patrimoine du J_____ Trust au 31 décembre 2004 et à préciser la valeur de sa part. Il devait d'autre part indiquer si l'une des sociétés dont le J_____ Trust était propriétaire exerçait une activité commerciale à l'étranger.

6. Le 29 septembre 2008, M. B_____ a produit les documents sollicités. Sa part dans le J_____ Trust au 31 décembre 2004 était de USD 2'580'005.-.
7. Le 20 mars 2009, l'AFC a remis à M. B_____ son bordereau rectificatif d'impôts 2004. Sa fortune avait été fixée à CHF 3'175'492.-.
8. Le 15 avril 2009, M. B_____ a saisi l'AFC d'une réclamation contre ledit bordereau.

Le J_____ Trust lui versait un revenu tous les trois mois, mais il ne pouvait pas recevoir le capital. Sa fortune n'était dès lors pas de CHF 3'175'492.-. Il envisageait de demander au gérant du J_____ Trust s'il était possible d'obtenir une dérogation et d'encaisser une part du capital pour s'acquitter de ses impôts. Il avait déjà pris des arrangements avec l'AFC, ainsi qu'avec l'administration fiscale américaine, pour rattraper le retard qu'il avait accumulé pendant les années où il avait été malade.

9. Par décision du 29 mai 2009, l'AFC a maintenu le principe de sa décision. Elle avait apporté une correction au bordereau rectificatif concernant le taux de change utilisé et la fortune était ramenée à CHF 2'895'304.-.
10. Le 25 juin 2009, M. B_____ 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. Il a complété celui-ci dans le délai qui lui avait été imparti, soit le 31 août 2009.

Le J_____ Trust était irrévocable depuis le décès du fondateur. La fin de celui-là devait avoir lieu au plus tôt le 17 janvier 2017. Il semblait que les bénéficiaires pouvaient décider de le prolonger. Les 49 bénéficiaires actuels n'avaient droit qu'aux revenus du trust. Seuls les bénéficiaires vivants lors de la dissolution auraient droit à une part du capital. Dès lors que M. B_____ n'avait pas de descendant, rien ne serait dévolu à ses héritiers s'il décédait avant le 17 janvier 2017.

Le J_____ Trust était contribuable dans l'Etat de l'Ohio. M. B_____ payait personnellement des impôts à l'Etat fédéral américain.

Interpellé par M. B_____, le gérant du J_____ Trust avait indiqué ne pas comprendre la différence que faisait l'AFC entre un « fixed interest trust » et un « discretionary trust ».

Le trust était une notion inconnue en droit suisse et son traitement fiscal avait souvent varié. Il ressortait de la Convention entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu du 2 octobre 1996 (CDI-US - RS 0.672.933.61) que les trusts étaient des personnes.

La situation de M. B_____ ne pouvait être assimilée à celle d'une personne bénéficiant d'un usufruit. Une base légale était nécessaire pour intégrer la valeur de la part d'un trust dans la fortune d'un contribuable. Celle qui prévoyait que, en cas d'usufruit, l'impôt sur la fortune était prélevé en mains de l'usufruitier ne visait pas les trusts.

11. Le 29 juillet 2010, l'AFC a conclu au rejet du recours, se fondant sur la circulaire n. 30 de la Conférence suisse des impôts émise le 22 août 2007. Le fait que le J_____ Trust était considéré comme une personne et imposé en tant que telle en Ohio n'avait aucune pertinence pour l'imposition de M. B_____, en sa qualité de bénéficiaire du J_____ Trust domicilié en Suisse.

Selon la circulaire précitée, les trusts étaient divisés en trusts révocables et en trusts irrévocables. Ces derniers étaient subdivisés en « discretionary trusts » et en « fixed interest trusts ».

La séparation entre les deux premières catégories dépendait de la volonté du créateur du trust. Lorsqu'il s'appauvissait définitivement, le trust était irrévocable, alors que si le créateur se réservait le droit de révoquer le trust, il n'était pas définitivement dessaisi de ses biens.

Les trusts irrévocables étaient considérés comme étant des « fixed interest trusts » lorsque la répartition aux bénéficiaires ressortait directement de l'acte constitutif et que le gérant du trust ne disposait d'aucune marge d'appréciation dans le domaine. Dans le cas des « discretionary trusts », les bénéficiaires ne disposaient que d'une simple expectative.

Le bénéficiaire d'un « fixed interest trust » pouvait être assimilé à un usufruitier au niveau du traitement fiscal, notamment de la fortune.

12. Par jugement du 14 juin 2011, le TAPI a rejeté le recours. Le J_____ Trust devait effectivement être qualifié d'« irrevocable fixed interest trust ». L'assimilation du bénéficiaire d'un trust à un usufruitier n'impliquait pas qu'il ait un pouvoir de disposer du capital, mais se fondait sur un droit de jouissance.
13. Par acte du 5 septembre 2011, complété le 7 octobre 2011, M. B_____ a saisi la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) d'un recours contre le jugement précité.

Ce dernier violait le droit international, assimilait abusivement les trusts à des usufruits et instituait un impôt manifestement confiscatoire. La Suisse ayant ratifié la convention relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance du 1^{er} juillet 1985 (Convention de La Haye relative au trust - RS 0.221.371), l'AFC devait en reconnaître l'existence lorsqu'ils étaient valablement constitués, et ce même si la Convention était entrée en vigueur en 2007. Le trust était une personne, dotée d'un capital, alors que l'usufruit n'était qu'une institution permettant de séparer les

rendements de la fortune de la propriété de cette dernière, ce qui impliquait de savoir qui, de l'usufruitier ou du nu-propiétaire, devait s'acquitter de l'impôt sur la fortune. Une telle nécessité n'existait pas pour les trusts, lesquels se rapprochaient plutôt de la fondation de droit suisse, soit un capital doté de la personnalité juridique.

De plus, l'impôt prélevé était globalement confiscatoire.

14. Le 9 décembre 2011, l'AFC a conclu au rejet du recours, faisant sienne la motivation du jugement litigieux et développant les arguments exposés dans ses écritures antérieures. Les trusts ne pouvaient être assimilés à des fondations. L'imposition n'était pas confiscatoire, dès lors que l'impôt cantonal et communal perçu ne devait pas être considéré comme tel par rapport au revenu net de l'intéressé pour la période concernée.
15. Les parties n'ayant pas sollicité d'actes d'instruction complémentaires, la cause a été gardée à juger le 12 janvier 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 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 la juridiction de première instance.
 - b. 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 ; ATA/163/2010 du 9 mars 2010 ; ATA/503/2009 du 6 octobre 2009 ; ATA/560/2006 du 17 octobre 2006).
 - c. 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 des voies de droit préalables et, en définitive, de priver les parties d'un degré de juridiction (ATA précités ; ATA/168/2008 du 8 avril 2008 ; B. BOVAY, Procédure administrative, Berne 2000, p. 390/391).

En l'espèce, le recourant soutient pour la première fois devant la chambre administrative que la taxation litigieuse aurait un caractère confiscatoire. Ce grief sera écarté car il n'a pas été formulé devant l'instance inférieure.

3. a. 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. e, la LIPP abroge la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (aLIPP-III - D 3 13).
 - b. Conformément à son art. 71, la LIPP est entrée en vigueur le 1^{er} 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.
 - c. Le litige concerne la période fiscale 2004 et doit ainsi être examiné à l'aune du régime juridique mis en place par l'aLIPP-III, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001.
4. a. L'art 4 al. 1 et al. 2 LHID prévoit que l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette et indique que la fortune grevée d'usufruit est imposable auprès de l'usufruitier.

En droit cantonal, ces dispositions sont reprises et précisées, par une liste exemplative, aux art. 2 et 3 aLIPP-III.

- b. Selon la jurisprudence antérieure à la LHID, le bénéficiaire d'un « irrevocable fixed interest trust », doit être assimilé à un usufruitier, d'une part car on peut admettre sans arbitraire que le bénéficiaire d'un tel trust est, sur le plan économique, dans une situation analogue à celle d'un usufruitier (il perçoit après déduction des frais, les revenus d'un capital) et, d'autre part, car sa position est comparable, d'un point de vue juridique, à celle d'un usufruitier. Le fait que ce bénéficiaire n'ait ni la possession, ni l'administration des biens dont il perçoit les fruits, n'est pas déterminant (cf. Arrêt du Tribunal fédéral du 11 mai 1942 cité *in* Archives 11 p. 367 ; Arrêt du Tribunal fédéral du 5 septembre 1984 confirmant

une décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôt du canton de Vaud du 7 juin 1983, cité *in* Archives 55 p. 657 ; R. DANON, Trusts express privés et impôts sur le revenu et la fortune, Analyse du régime actuel et réflexions de lege ferenda *in* Archives 72 p. 257 ; P. FAVRE, Approche fiscale du trust en droit suisse *in* L'Expert-comptable suisse 3/03).

A la suite de l'entrée en vigueur de la LHID, cette pratique jurisprudentielle a été confirmée en premier lieu par la conférence suisse des impôts (CSI), qui a publié le 22 août 2007 sa circulaire 30 sur l'imposition des trusts, dont il ressort que « le beneficiary d'un fixed interest trust dispose d'une prétention patrimoniale qu'il peut faire valoir en justice. Par conséquent, le beneficiary d'un fixed interest trust peut être assimilé à un usufruitier » (cf. circulaire *ad* n. 3.7.2). Ladite circulaire a été reprise par l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) (circulaire de l'AFC-CH n. 20 du 27 mars 2008).

5. a. Le recourant tire argument de la CDI-US. Cette dernière ne concerne toutefois, ainsi que cela ressort de son titre, que les impôts sur le revenu.

b. Quant à la convention de La Haye relative au trust, aussi mise en avant par M. B_____, elle n'est entrée en vigueur pour la Suisse que le 1^{er} juillet 2007, soit postérieurement à la période fiscale litigieuse et elle prévoit expressément, à son art. 19, ne pas porter atteinte à la compétence des États en matière fiscale. Elle n'est donc pas applicable au cas d'espèce.

c. M. B_____ soutient que le J_____ Trust devrait être assimilé à une fondation. Il ne peut être suivi dans ce raisonnement :

« L'art. 335 al. 2 CC prohibe la constitution de fidéicommiss de famille, à savoir d'un patrimoine spécial destiné à une famille déterminée qui doit être préservé et dont la transmission, par exemple au décès, s'opère selon un ordre préétabli au sein de cette famille. En revanche, l'art. 335 al. 1 CC autorise la constitution de fondations de famille mais uniquement si elles sont destinées aux frais d'éducation, d'établissement et d'assistance des membres de la famille ou à des buts analogues. Cette énumération est exhaustive et les fondations de famille qui poursuivent d'autres buts sont considérées comme illicites et nulles dès l'origine. Sont notamment interdites, les fondations qui n'attribuent des avantages à leurs bénéficiaires, que pour leur permettre de jouir d'un train de vie plus agréable, sans référence à des circonstances particulières d'une circonstance de vie donnée ».

(cf. X. OBERSON, Le traitement fiscal du trust en droit suisse. Les limites à l'application des principes généraux de la fiscalité *in* Archives 76 p. 475, 479).

6. Au vu de ce qui précède, c'est à juste titre que l'AFC et le TAPI ont considéré que la part du recourant dans le J_____ Trust constituait un élément de

sa fortune. En conséquence, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de M. B_____, qui succombe (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 5 septembre 2011 par Monsieur B_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 14 juin 2011 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de M. B_____ un émolument de CHF 1'000.- ;

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 Damien Bonvallat, avocat du recourant, 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-juriste :

le président siégeant :

J. Dentella Giaouque

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :