

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1211/2009-IFD

ATA/667/2009

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 15 décembre 2009**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

et

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE  
ADMINISTRATIVE**

et

**Madame L\_\_\_\_\_**

représentée par Me Michel Lambelet, avocat

---

## EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt fédéral direct 1999-2000 (ci-après : IFD 1999-2000).
2. Madame L\_\_\_\_\_ (ci-après : la contribuable ou l'intimée), domiciliée à Genève, a hérité pour moitié, de sa mère, Madame H\_\_\_\_\_, décédée le 4 avril 1998 en France, entre autres, d'avoirs mobiliers, sous la forme d'actions.
3. Dans sa déclaration pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 1998 et pour l'IFD 1999-2000, datée du 30 septembre 1998, la contribuable a mentionné un revenu net de CHF 15'452.-.
4. Dans sa déclaration pour l'ICC 1999 et pour l'IFD 1999-2000, datée du 30 septembre 1999, la contribuable a mentionné un revenu net de CHF 9'658.- et un revenu mobilier de CHF 3'521.-. Elle a par ailleurs déclaré 160'106 actions de la société L\_\_\_\_\_, dont le siège se trouve à Paris.
5. Le 12 janvier 2002, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE ou administration fiscale) a expédié à la contribuable un bordereau de taxation ordinaire IFD 1999-2000 d'un montant de CHF 62'529,45 pour chacune des années, sur la base d'un revenu imposable net de CHF 560'400.- au taux net de CHF 582'700.-. Ce faisant, l'AFC-GE a porté les revenus de la fortune mobilière pour 1998 à CHF 1'101'515.- après avoir pris en compte des dividendes versés par la société L\_\_\_\_\_ cette année-là, respectivement en juin et décembre 2008.
6. Le 8 février 2002, la contribuable a élevé réclamation à l'encontre du bordereau précité. L'administration fiscale avait indûment fixé son revenu à CHF 560'400.- au lieu du montant déclaré.
7. Par courrier du 3 mai 2006, l'AFC-GE a transmis à la contribuable une formule sur laquelle figuraient les éléments ayant servi de base à l'imposition et l'a priée d'indiquer si elle maintenait sa réclamation.

Le revenu de la contribuable avait été déterminé comme suit :

Année	1997	1998	Moyenne
Salaire	CHF 20'460.-	CHF 20'460.-	
Revenu de la fortune mobilière	CHF 2'276.-	CHF 1'101'515.-	
Valeur locative	CHF 22'500.-	CHF 22'500.-	
Revenu brut total	CHF 45'236.-	CHF 1'144'475.-	
Total des déductions	CHF 6'879.-	CHF 7'065.-	

---

Année	1997	1998	Moyenne
Moyenne (revenu net)	CHF 38'357.-	CHF 1'137'410.-	CHF 587'884.-
Déduction pour charge de famille			CHF 5'100.-
Revenu net pour le taux			CHF 582'784.-
Arrondi			CHF 582'700.-
Revenu net étranger			CHF 22'300.-
Revenu net imposable			CHF 560'400.-

8. Le 15 juillet 2006, la contribuable a maintenu sa réclamation. Elle n'avait pas formellement perçu les revenus sur titres L\_\_\_\_\_. C'était feue sa mère qui les avait encaissés. Ces sommes avaient été taxées dans le chef de celle-ci. Divers documents étaient annexés, en particulier un justificatif de L\_\_\_\_\_ pour l'année 1998 à l'attention de la succession de la défunte, dont il ressortait que le montant brut des revenus imposables à déclarer ascendait à FF 31'361'756,18 et l'avoir fiscal à FF 10'453'918,73.-, ainsi qu'une lettre de L\_\_\_\_\_ du 20 octobre 1998 adressée à Me Jean Poustis, notaire à Meudon (France). Celle-ci précisait que la société L\_\_\_\_\_ lui remettait un chèque de FF 20'907'837,45, montant duquel avaient été retranchés FF 3'006'395,95 versés à un huissier de justice. Cette somme-là avait pour origine plusieurs coupons, pour un total de FF 23'914'233,40. Le dernier coupon n° 71 de FF 5'139'392.- était échu le 15 juin 1998, alors que les autres étaient échus en 1997 ou antérieurement.
9. Par décision du 15 septembre 2006, l'AFC-GE a rejeté la réclamation au motif que les dividendes des actions L\_\_\_\_\_, échus les 15 juin et 1<sup>er</sup> décembre 1998, soit après le décès de Mme H\_\_\_\_\_, devaient être déclarés par chacun des héritiers pour sa part.
10. Le 16 octobre 2006, la contribuable a recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, remplacée, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009, par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission).

Selon le droit français, les dividendes afférents à un exercice clôturé du vivant d'un de cujus, faisaient partie de sa taxation et ne relevaient pas des héritiers. C'est ainsi que les dividendes versés en 1998 après le décès de feue Mme H\_\_\_\_\_, mais afférents à des exercices précédant son décès, avaient été

taxés par la France. La Suisse "ayant une lecture différente", il s'ensuivait un double taxation économique.

La loi française des finances pour 2004 avait supprimé l'avoir fiscal à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005. S'agissant de dividendes versés en 1998, ceux-ci faisaient l'objet d'un avoir fiscal au taux de 50%.

Celui qui ne demandait pas l'imputation forfaitaire d'impôt ou qui n'y avait pas droit pouvait exiger que les impôts perçus en France soient portés en diminution du montant brut des revenus, lors de la taxation en vue des impôts suisses sur le revenu (art. 2 al. 3 de l'ordonnance du Conseil fédéral sur l'imputation forfaitaire du 22 août 1967 - OIFI - RS 672.201).

La France avait taxé les dividendes perçus en 1998 dans le cadre de la succession de la défunte et non dans celui de la taxation de la contribuable. Celle-ci ne pouvait prétendre à l'imputation forfaitaire d'impôt, dès lors que pour les revenus qui avaient été ajoutés à sa taxation, aucun impôt à la source n'avait été prélevé en France. Elle devait donc être mise au bénéfice de l'art. 2 al. 3 OIFI.

La demande de remboursement de l'impôt sur les dividendes ouvrant droit à l'avoir fiscal devait intervenir au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant l'encaissement des dividendes, en l'espèce le 31 décembre 2000. La contribuable était donc déjà forclosée lors de la notification du bordereau litigieux le 12 janvier 2002.

Il s'agissait dans un premier temps de retrancher l'avoir fiscal des dividendes versés, puisque cet avoir fiscal n'était pas spécifiquement destiné à un non résident français, puis défalquer l'impôt étranger non récupérable.

La contribuable avait déclaré des revenus de CHF 3'521.-, qui avaient été portés à CHF 1'101'515.-. La différence était donc de CHF 1'097'994.- et sous déduction de l'avoir fiscal compris de 50%, cela donnait un rendement brut "avant avoir fiscal de CHF 731'996.-". L'impôt français non récupérable se montait à 5% du rendement brut, soit CHF 36'600.- (5% de 731'996.-). Le rendement net à taxer s'élevait ainsi à CHF 695'396.- et non à CHF 1'097'994.-.

D'autres revenus provenant de la fortune mobilière de CHF 3'521.- pour 1998 existaient, aussi un montant de CHF 698'917.- devait être retenu à la place d'une somme de CHF 1'101'515.-.

Le revenu 1998 devait en conséquence subir une réduction de CHF 402'598.- qui, compte tenu de la période bisannuelle de calcul, revenait à réduire le montant moyen taxable de CHF 201'299.-, arrondi à CHF 201'300.-. Le revenu net pour le taux devait être de CHF 380'400.- en lieu et place de CHF 582'700.- et le revenu net imposable de CHF 359'100.- en lieu et place de CHF 560'400.-.

La contribuable a conclu à ce qu'il ne soit pas tenu compte des dividendes L\_\_\_\_\_ (y compris l'avoir fiscal) de CHF 1'097'994.-, mais du montant hors

avoir fiscal et sous déduction de l'impôt français perçu conformément à la convention applicable, soit CHF 695'396.-, ainsi qu'à l'octroi d'une indemnité de procédure.

11. Dans sa réponse du 27 avril 2007, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

a. Il se justifiait d'imposer les dividendes échus après le décès de Mme H\_\_\_\_\_ dans le chef de la contribuable pour sa part, soit par moitié, bien que celle-ci ne les ait pas fait figurer dans sa déclaration fiscale 1999. Les coupons devaient être imposés de la manière suivante :

Coupon du 15 juin 1998	FRF	2'569'696.-
Taux de change 24.12/100	CHF	619'811.-
+ avoir fiscal 50%	CHF	929'716.-
Imposé à 85%	CHF	790'259.-

Coupon du 1 <sup>er</sup> décembre 1998 (coupon net 6,30 FRF sur 160'106 actions)	FRF	1'008'668.-
+ avoir fiscal 50%	FRF	1'513'002.-
Taux de change 24.12/100	CHF	364'936.-
Imposé à 85%	CHF	310'196.-

#### Récapitulation

Coupon du 15 juin 1998	CHF	790'259.-
Coupon du 1 <sup>er</sup> décembre 1998	CHF	310'196.-
Dividendes L_____ imposables en 1998	CHF	1'100'454.-

L'AFC-GE avait imposé ces dividendes "au net" en application de l'art. 2 al. 3 OIFI.

b. Selon le droit français, les dividendes distribués par des sociétés françaises ouvraient en principe le droit pour les actionnaires résidant en France à un crédit d'impôt, dénommé "avoir fiscal", qui était égal à la moitié du dividende mis en paiement par la société. Cet avantage était étendu aux résidents suisses conformément à l'avenant du 3 décembre 1969 à la Convention entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles

---

impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 9 septembre 1966 (RS 0.672.934.91 CDI-F), mais soumis toutefois à des conditions de délai.

La demande devait ainsi parvenir à l'établissement payeur au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de l'encaissement des produits. En l'espèce, la contribuable n'avait pas présenté de demande alors qu'elle était assistée d'un avocat et qu'elle ne pouvait ignorer être propriétaire des actions en cause. La question de la date de la notification du bordereau était par conséquent irrelevante.

12. Par décision du 4 mars 2009, la commission a partiellement admis le recours. La contribuable n'avait pas sollicité d'imputation forfaitaire d'impôt ni le remboursement de l'avoir fiscal. Pour ce dernier, elle était forclose.

Elle était donc fondée à demander que l'impôt français prélevé sur les dividendes L\_\_\_\_\_ soit porté en diminution du montant brut de ses revenus, lorsqu'il s'agissait de taxer son revenu. L'ajout de l'avoir fiscal au revenu imposable n'était nécessaire que si son remboursement pouvait être effectivement obtenu, ce qui n'était pas le cas en l'espèce. L'ajouter à la base taxable d'un contribuable qui ne pouvait en bénéficier revenait à l'imposer sur un revenu fictif. Pour cette raison, la contribuable n'était taxable que sur les dividendes qui lui avaient été effectivement versés. En conséquence, elle devait être imposée sur le 85% des dividendes bruts reçus, soit CHF 733'636.- (85% x (619'811 + 243'291)).

13. L'AFC-GE a interjeté un recours auprès du Tribunal administratif le 2 avril 2009 contre la décision susmentionnée en concluant à son annulation et à la confirmation de sa propre décision du 15 septembre 2006. Elle a repris l'argumentation développée dans ses précédentes écritures.

En sus, l'OIFI devait être mise en relation avec l'art. 32 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) qui traitait des déductions liées à la fortune mobilière. Le texte de cette disposition précisait que le contribuable qui possédait une fortune mobilière privée pouvait déduire les frais d'administration par des tiers et les impôts à la source étrangers qui ne pouvaient être ni remboursés ni imputés et non qui n'étaient ni remboursés ni imputés. La LIFD devait dès lors l'emporter sur le texte réglementaire de l'ordonnance, qui lui était antérieur, et qui prévoyait la déduction de façon générale pour celui qui ne demandait pas l'imputation.

Par ailleurs, si les impôts étrangers ne pouvaient être ni remboursés ni imputés en raison des dispositions anti-abus des conventions de double imposition ou de l'arrêté instituant des mesures contre l'utilisation abusive des conventions de double imposition, la déduction ne devait pas être accordée, pour des motifs d'égalité de traitement avec le contribuable qui n'avait pas abusé des conventions mais s'était montré négligeant en omettant de réclamer le remboursement ou l'imputation.

- 
14. Le 16 avril 2009, la contribuable a conclu à la confirmation de la décision de la commission et au rejet du recours pour le surplus, ainsi qu'à l'octroi d'une indemnité de procédure.

Elle s'est référée à ses écritures précédentes. De plus, elle ne s'opposait pas à la taxation des dividendes dans son chef, mais demandait que seuls les montants qui lui avaient été crédités, à savoir les dividendes bruts (hors rajout de l'avoir fiscal) et sous déduction de l'impôt d'ores et déjà payé en France, soient retenus comme revenus taxables en Suisse.

La décision de la commission devait être confirmée pour les raisons invoquées dans celle-ci, mais également pour les motifs suivants. L'AFC-GE entendait augmenter les revenus de dividendes tels que servis par la société L\_\_\_\_\_, d'un montant fictif d'avoir fiscal. Or, un contribuable devait être taxé selon sa capacité contributive, c'est-à-dire au regard des revenus effectivement perçus et dont il pouvait disposer librement.

De plus, l'AFC-GE niait l'imputation de 15% de l'impôt perçu à la source en France tout en prenant les 85% du montant des revenus touchés, augmenté de l'avoir fiscal, admettant de ce fait que l'imposition devait se faire au net.

Enfin, la contribuable avait régulièrement déposé le 30 septembre 1999 sa déclaration fiscale pour l'IFD 1999-2000 et ce n'était qu'en date du 12 janvier 2002 que l'AFC-GE avait notifié le bordereau litigieux.

En procédant de la sorte, l'administration fiscale avait privé la contribuable de toute possibilité de déposer une demande d'imputation forfaitaire en raison du délai prévu par l'art. 14 al. 2 OIFI.

15. Le 30 avril 2009, l'AFC-GE a informé le Tribunal administratif qu'elle renonçait à répliquer et qu'elle persistait intégralement dans les termes de son recours.
16. A la même date, l'AFC-CH a transmis ses observations en faisant siennes les considérations et conclusions de l'AFC-GE. Elle a repris l'argumentation développée par celle-ci et a conclu à l'admission du recours déposé par l'AFC-GE le 2 avril 2009, à l'annulation de la décision de la commission et à la confirmation de la décision de l'AFC-GE du 15 septembre 2006, sous suite de frais.
17. En date du 7 mai 2009, la commission a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.
18. Le 28 mai 2009, la contribuable a dupliqué en persistant dans ses arguments et conclusions tels que formulés dans ses précédentes écritures.

Deux griefs distincts devaient être traités dans la présente affaire : le montant des dividendes imposables, d'une part, et d'autre part, l'imputation de l'impôt retenu à la source par l'Etat français sur lesdits revenus. S'agissant de ce second grief, la contribuable a repris le développement qu'elle avait fait dans ses mémoires antérieurs.

Pour ce qui concernait le premier grief, il était inadmissible d'augmenter les revenus effectivement perçus d'un montant fictif d'avoir fiscal de 50% comme cela avait été fait dans le calcul effectué par l'administration. La contribuable n'avait en effet reçu au titre de dividendes que les montants de CHF 619'811.- (soit FF 2'569'696.-), attesté par lettre de L\_\_\_\_\_ du 20 octobre 1998, et CHF 243'291.- (soit FF 1'008'668.-).

Le montant d'avoir fiscal ajouté par l'AFC-GE n'avait jamais été reçu par la contribuable car l'Etat français ne versait pas à tous les actionnaires un montant complémentaire équivalent à 50% des dividendes versés par une société. Ce montant n'était là que dans le cadre du calcul pour déterminer une perception d'imposition à la source.

L'administration fiscale ne démontrait pas, ni ne rapportait en preuve, que la contribuable aurait reçu un montant complémentaire équivalent à 50% des dividendes et qu'il aurait été à sa libre disposition.

En conséquence, l'avoir fiscal ne pouvait être intégré dans l'assiette fiscale n'étant ni un revenu distribué, ni un revenu réalisé, ni même un montant à disposition de la contribuable.

19. Le 4 juin 2009, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

## **EN DROIT**

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. La CDI-F, modifiée par un avenant du 22 juillet 1997 (RS 0.672.934.911), prévoit les allègements et avantages suivants pour les revenus provenant de France :
  - a. un dégrèvement de l'impôt français à la source frappant en particulier les dividendes ;
  - b. une bonification de l'avoir fiscal attaché aux dividendes distribués à certains actionnaires ;
  - c. une imputation forfaitaire sur les impôts suisses de la fraction d'impôt français non récupérable.
3. a. La CDI-F, comme les autres conventions conclues par la Suisse avec des Etats étrangers depuis 1965, a donc pour but d'offrir aux bénéficiaires domiciliés en Suisse, la possibilité d'obtenir des dégrèvements des impôts suisses en compensation des impôts qui sont perçus par ces Etats étrangers sur les dividendes (Administration fédérale des contributions, Notice sur l'imputation forfaitaire

---

d'impôt pour dividendes, intérêts, et redevances de licences provenant d'Etats étrangers, Double imposition, DA-M (8.03)).

b. Un autre objectif des CDI est de prohiber le traitement discriminatoire des contribuables se trouvant dans une situation semblable, ou à l'inverse, l'interdiction de la discrimination se limite à prohiber que la personne protégée ne soit traitée plus défavorablement (Art. 26 CDI-F ; X. OBERSON, Droit fiscal international, Berne, 2004, p. 201 et ss n. 644 et ss).

4. Ainsi, l'art. 11 ch. 1 à 3 CDI-F est formulé comme suit :

"1. Les dividendes provenant d'un Etat contractant et payés à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.

2. a) Les dividendes visés au par. 1 sont aussi imposables dans l'Etat contractant d'où ils proviennent, et selon la législation de cet Etat, mais si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre Etat contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 15% du montant brut des dividendes.

3. a) 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 par. 2, a.

b) Les dispositions du par. 3, a, ne s'appliquent qu'à un résident de Suisse qui est :

i) une personne physique, ou

ii) une société qui ne détient pas, directement ou indirectement, au moins 10 % du capital de la société qui paie les dividendes ;

c) Les dispositions du par. 3, a, ne s'appliquent que si le bénéficiaire effectif des dividendes :

i) est soumis à l'impôt suisse au taux normal à raison de ces dividendes et du paiement du Trésor français ; et

ii) établit, sur demande, qu'il est le propriétaire des actions ou parts au titre desquelles les dividendes sont payés et que la détention de ces actions ou parts n'a pas comme objet principal ou comme un de ses objets principaux de permettre à une autre personne, qu'elle soit ou non un résident d'un Etat contractant, de tirer avantage des dispositions du par. 3, a.

d) Le montant brut du paiement du Trésor français visé au par. 3, a, est considéré comme un dividende pour l'application de la présente convention."

5. L'avoir fiscal tel qu'il est décrit ci-dessus a été supprimé en France par l'art. 93 de la loi de finances pour 2004 n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 (<http://www.senat.fr/rap/104-114-2/104-114-20.html>). Les dividendes en cause

ayant toutefois été perçus en 1998, la question de la prise en compte ou non de l'avoir fiscal français demeure.

6. En droit interne français, l'avoir fiscal n'était rien d'autre qu'une créance sur le Trésor public français. Ce système avait été institué afin d'éviter une double imposition des bénéfices distribués par une société à ses actionnaires, une première fois au titre de l'impôt sur les sociétés, une seconde fois au titre de l'impôt sur le revenu auquel était assujéti l'actionnaire individuel. Pour pallier cet inconvénient, le bénéficiaire du coupon disposait d'un crédit d'impôt égal à 50% des dividendes nets pour les personnes physiques. La récupération de l'avoir fiscal se faisait soit en déduisant celui-ci du montant de l'impôt sur le revenu, soit par remboursement si son montant excédait celui de l'impôt à payer au cours d'une année ([http://www.lavf.com/archives/L\\_avoir\\_fiscal-0299223101.html](http://www.lavf.com/archives/L_avoir_fiscal-0299223101.html) ; RDAF 2000 II 163-178).

Ainsi, si un contribuable français percevait FF 50'000.- de dividendes nets, il devait déclarer au fisc français FF 50'000.- plus FF 25'000.- (avoir fiscal), soit FF 75'000.- auquel il fallait ajouter d'autres sources de revenus, tels que salaires, la somme étant le revenu imposable. Après calcul de son impôt sur le revenu, le montant à payer devait être diminué de FF 25'000.- correspondant à son avoir fiscal. Deux hypothèses étaient alors envisageables, soit le montant dû à l'Etat était inférieur à ce que l'Etat lui devait, à savoir l'avoir fiscal de FF 25'000.-, l'Etat remboursait alors la différence au contribuable, soit la somme due à l'Etat était supérieure, et le contribuable devait s'acquitter de la différence (pour un exemple cf. <http://www.edubourse.com/divers/impression.php?fiche=xemple-dividendes>).

7. La CDI-F confère au mécanisme de droit interne français ci-dessus décrit une portée extraterritoriale en permettant, aux conditions précitées, aux résidents en Suisse, de bénéficier également de cet avoir fiscal (art. 11 par. 3 CDI-F).

Ainsi, lorsque le résident suisse remplit les conditions du remboursement, l'avoir fiscal - traité comme un dividende (art. 11 par. 3 let. d CDI) - fait l'objet de la retenue à la source française prévue à l'art. 11 par. 2 let. a CDI (15%) et est versé dans cette proportion au créancier (RDAF 2000 II 163-178).

8. L'imputation forfaitaire est quant à elle prévue par l'art. 25 par. 2 CDI-F, en application duquel, le Conseil fédéral a adopté l'OIFI. Celle-ci doit être comprise comme une mesure d'exécution des CDI (X. OBERSON, op. cit., p. 160 n. 489).

9. Selon l'art. 2 al. 1 OIFI, les personnes physiques ou morales, résidents de Suisse, dont les revenus provenant d'un Etat contractant ont été soumis à un impôt limité dans cet Etat conformément à une convention, peuvent demander une imputation forfaitaire d'impôt.

L'alinéa 3 ajoute que 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 la convention, soient portés en

diminution du montant brut des revenus, lors de la taxation en vue des impôts suisses sur le revenu.

L'imputation forfaitaire d'impôt n'est accordée que sur demande (art. 13 al. 1 OIFI).

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 al. 2 OIFI).

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 (art. 14 al. 1 OIFI).

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 al. 2 OIFI).

10. L'avoir fiscal est pris en compte dans le cadre de la demande d'imputation forfaitaire lorsque celle-ci est présentée (Administration fédérale des contributions, Notice relative aux allègements fiscaux concernant des revenus de source française, Convention franco-suisse de double imposition, R-F-M (3.05)).
11. En l'espèce, la contribuable n'a demandé ni le paiement de l'avoir fiscal, ni l'imputation forfaitaire prévue par l'art. 2 al. 1 OIFI, ce qui n'est pas contesté par les parties.
12. En conséquence, le seul dégrèvement auquel peut prétendre la contribuable, est celui prévu par l'art. 2 al. 3 OIFI, qui prévoit une imposition au net. (Administration fédérale des contributions, Notice sur l'imputation forfaitaire d'impôt pour dividendes, intérêts et redevances de licences provenant d'Etats étrangers, double imposition, DA-M (8.03)).
13. On entend par coupon net, le montant du dividende par action effectivement payé par la société, le coupon brut étant le dividende net, augmenté de l'avoir fiscal ([http://www.lavf.com/archives/L\\_avoir\\_fiscal-0299223101.html](http://www.lavf.com/archives/L_avoir_fiscal-0299223101.html)).
14. L'intimée doit dès lors être imposée sur le plein de ce qu'elle a effectivement reçu. En ce sens, le calcul de l'AFC-GE consistant à ajouter un avoir fiscal respectivement de CHF 309'905.- au coupon du 16 juin 1998 de CHF 619'811.- et de CHF 121'645.- au coupon du 1er décembre 1998 de CHF 243'291.- est erroné.

L'administration fiscale applique en réalité le mécanisme mis en place à l'époque par le droit interne français. Or, ce système avait pour but d'alléger la double imposition des bénéficiaires distribués par une société à ses actionnaires, en permettant à ces derniers d'ajouter un revenu non perçu au dividende net reçu et de retrancher ce crédit de l'impôt dû, devant ainsi soit verser moins d'impôts, soit obtenir du Trésor public le remboursement de la différence (cf. les explications données sous consid. 6). Ce mécanisme n'avait de raison d'être que si le

contribuable français pouvait effectivement en bénéficier. L'intimée n'a pas pu en profiter pour les raisons précédemment développées. Partant, cet avoir fiscal ne saurait être ajouté à son revenu imposable en Suisse, sous peine de violer les buts recherchés par la CDI-F, à savoir d'éviter la double imposition internationale et d'interdire la discrimination entre contribuables français et suisses. L'argumentation de l'administration fiscale visant à comparer le mécanisme prévu par l'art. 2 al. 3 OIFI à celui de l'art. 32 LIFD pour imposer les dividendes bruts, tombe à faux également, dès lors que l'OIFI s'inscrit en tant que mesure d'exécution de la CDI-F et ne saurait en conséquence aller à l'encontre de l'esprit de cette convention.

15. En conséquence, doivent être pris en compte les coupons nets perçus par l'intimée en dates des 15 juin et 1<sup>er</sup> décembre 1998. Le premier coupon est de FF 5'139'392.-, à partager par deux en raison du deuxième héritier de la défunte, soit un montant de FF 2'569'696.-, et le deuxième coupon se monte à FF 1'008'668.- (FF 6,30 x 160'106).- Le Tribunal administratif appliquera le taux de change FF-CH de 24,12/100, choisi par l'AFC-GE et non contesté par la contribuable. Ainsi, les montants des dividendes nets perçus sont respectivement de CHF 619'811.- et de CHF 243'291.-, et c'est bien le 85% d'un montant total de CHF 863'102.- qui doit être imposé.
16. Mal fondé, le recours sera dès lors rejeté et la décision de la commission confirmée.
17. Une indemnité de procédure, en CHF 2'500.-, sera allouée à Mme L\_\_\_\_\_, qui a agi par l'intermédiaire d'un avocat (art. 87 LPA).
18. En application de l'art. 11 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (E - 5 10.03), aucun émolument ne sera mis à la charge de l'AFC - GE.

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 2 avril 2009 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 4 mars 2009 ;

**au fond :**

le rejette ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue à Madame L\_\_\_\_\_ une indemnité de procédure en CHF 2'500.- à la charge de l'Etat de Genève ;

dit que, conformément aux art. 82 et 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 l'administration fiscale cantonale, à Me Michel Lambelet, avocat de Madame L\_\_\_\_\_, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :