

BGer 2C 980/2017 vom 28. Juni 2018

Bundesgericht, 2018-06-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_980_2017

FR: TF 2C 980/2017 du 28 juin 2018

IT: TF 2C 980/2017 del 28 giugno 2018

Regeste

Impôts cantonal, communal et impôt fédéral direct 2013 | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1

Le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l' art. 83 LTF . Il est donc en principe recevable comme recours en matière de droit public s'agissant des deux catégories d'impôts (cf. art. 146 LIFD [RS 642.11], art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]; ATF 134 II 186 consid. 1.3 p. 188 s.). Le recours a en outre été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 LTF) par la contribuable destinataire de l'acte attaqué (art. 89 al. 1 LTF), de sorte qu'il convient d'entrer en matière.

E. 2.1

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF) sans être lié ni par les motifs de l'autorité précédente, ni par les moyens des parties; il peut donc admettre le recours en se fondant sur d'autres arguments que ceux invoqués par la recourante, comme il peut le rejeter en opérant une substitution de motifs (ATF 142 III 782 consid. 3 p. 783).

E. 2.2

Le Tribunal fédéral statue en principe sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF (ATF 142 I 155 consid. 4.4.3 p. 156). Le recourant ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF ; ATF 142 II 355 consid. 6 p. 358). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. Les faits et les critiques invoqués de manière appellatoire sont irrecevables (ATF 141 IV 369 consid. 6.3 p. 375). Par ailleurs, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut en principe être présenté devant le Tribunal fédéral (art. 99 al. 1 LTF).

E. 3

Il ressort de l'arrêt entrepris que l'Administration fiscale, dans ses décisions sur réclamation du 8 avril 2015, n'avait pas à disposition l'ensemble des revenus et fortune du couple de la

recourante et qu'elle a taxé celle-ci en se fondant sur une procédure dite "simplifiée", prévue dans son " Information N° 1/2008 " du 15 janvier 2008 et intitulée " Imposition limitée à des biens immobiliers sis dans le canton appartenant à des personnes physiques domiciliées à l'étranger ". Elle a ainsi appliqué le taux maximum sur le revenu des biens sis à Genève et limité les intérêts de dettes au 60% de la valeur locative, respectivement de la valeur de rendement (soit le montant des locations diminué des frais d'entretien). Dans le cadre de sa réponse devant le Tribunal administratif de première instance, l'Administration fiscale a expliqué à la recourante que pour la taxer selon la méthode ordinaire, elle devait être en possession des informations relatives à ses revenus et fortune mondiaux, tant pour la répartition internationale des éléments imposables que pour la détermination du taux d'imposition applicable. Elle lui a encore donné la possibilité à ce stade de produire les éléments demandés. Suite au refus de la recourante, celle-ci estimant ne devoir aucun impôt en raison de revenus locatifs inférieurs au montant des dettes hypothécaires et des dépenses d'entretien, l'Administration fiscale a appliqué la procédure simplifiée au sens de l'Information N° 1/2008. L'application de cette procédure a été confirmée par la Cour de justice. Le litige porte donc sur le point de savoir si c'est à juste titre que la Cour de justice a confirmé l'application de la "procédure simplifiée" prévue dans l'Information N° 1/2008 pour taxer le revenu de la recourante pour l'année 2013 issu des deux immeubles situés dans le canton de Genève. On précisera que la taxation de la fortune de la recourante pour 2013 n'est pas concernée par la présente procédure, faute d'avoir été contestée, pas plus que la taxation de l'immeuble situé en Valais. I. Impôt fédéral direct

E. 4.1

Les conventions internationales en matière de double imposition ne contiennent que des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des Etats mais ne fondent pas l'imposition elle-même. Par conséquent, il convient d'abord de s'assurer de l'existence d'un droit (interne) d'imposition, puis, le cas échéant, de vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale (ATF 143 II 257 consid. 5.1 p. 259 et les références citées).

E. 4.2

L' art. 4 al. 1 let . c LIFD dispose que les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles sont propriétaires d'un immeuble sis en Suisse. Un rattachement économique entraîne une imposition limitée. En effet, selon la LIFD, en cas de rattachement économique, l'obligation fiscale ne s'étend qu'à la partie du revenu qui est définie conformément aux art. 4 et 5 LIFD . Ne sont ainsi concernées que les valeurs patrimoniales soumises à la souveraineté suisse (arrêts 2C_18/2014 du 15 janvier 2015 consid. 2.2.2; 2C_1201/2013 du 15 janvier 2015 consid. 5.2 et les références citées, in RDAF 2015 II 162). Dans un tel cas de figure, la répartition de ces valeurs intervient en fonction de la méthode objective (PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [éd.], 2 e éd. 2017, n. 18 ad art. 6 LIFD ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3 e éd. 2016, n. 20 ad art. 6 LIFD ; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, n. 26 ad art. 6 LIFD). En revanche, selon une pratique constante, les intérêts passifs sont répartis de manière proportionnelle en fonction des actifs localisés, qu'ils soient privés ou commerciaux (ATF 140 II 157 consid. 7.6.3 p. 166; 133 I 19 consid. 3 p. 21; 120 Ia 349

consid. 4 p. 353 s.; arrêts 2C_18/2014 du 15 janvier 2015 consid. 2.2.2; 2C_1201/2013 du 15 janvier 2015 consid. 5.2 et les références citées; PETER LOCHER, op. cit., n. 26 ad art. 6 LIFD). Ce mode de répartition intervient parce que les dettes hypothécaires grevant un immeuble ne se trouvent pas dans une relation à ce point étroite avec celui-ci qu'elles devraient être entièrement et exclusivement déduites de la valeur de l'objet grevé (arrêt 2C_1201/2013 du 15 janvier 2015 consid. 5.2 et les références citées). Un emprunt hypothécaire peut tendre en effet à d'autres fins qu'au financement de l'immeuble grevé. Les conditions du marché des capitaux peuvent guider les décisions du contribuable relatives à la répartition des dettes ainsi qu'à l'affectation des revenus immobiliers. Lorsque les taux hypothécaires sont modérés, le contribuable sera enclin à grever son patrimoine immobilier et à placer les fonds ainsi empruntés sur d'autres valeurs. La loi fixe cependant deux limites minimales en relation avec cette répartition: au moins le revenu acquis en Suisse doit être imposé (art. 6 al. 2 2 e phr. LIFD) et l'imposition n'a lieu qu'à un taux correspondant au moins à ce revenu (art. 7 al. 2 LIFD).

E. 4.3

Le droit international n'apporte pas d'autre solution. En effet, l'art. 6 par. 1 de la Convention du 8 décembre 1977 entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.933.21; ci-après: CDI CH-E), qui dispose que les revenus provenant de biens immobiliers sont imposables dans l'Etat contractant où ces biens sont situés, ne limite ni n'exclut le droit de la Suisse à imposer les revenus d'un immeuble de contribuables domiciliés en Espagne situé sur son territoire.

E. 5.1

En l'occurrence, le domicile fiscal principal de la recourante est en Espagne et celle-ci dispose de trois domiciles fiscaux spéciaux en Suisse, dont deux dans le canton de Genève (cf. à ce propos arrêts 2C_18/2014 du 15 janvier 2015 consid. 4.2.1 et les références citées). Il appartient donc à la Suisse, respectivement au canton de Genève, de taxer le revenu provenant des deux immeubles genevois en tant que valeur patrimoniale soumise à la souveraineté fiscale suisse.

E. 5.2

En application des règles de répartition précitées, les dettes et les intérêts passifs doivent être répartis en fonction de la situation des actifs, que ceux-ci soient de nature privée ou commerciale. C'est donc à tort que la recourante estime qu'elle pouvait se passer de donner les informations demandées par l'Administration fiscale, c'est-à-dire le montant de ses revenus et fortune mondiaux. En effet, si le calcul préconisé dans le recours, soit le montant du revenu des locations, moins les frais d'entretien, moins les intérêts hypothécaires, abouti éventuellement à un résultat négatif, cette façon de déterminer le revenu imposable ne saurait être suivie. Certes, les frais d'entretien peuvent effectivement être déduits entièrement des revenus provenant des immeubles en cause (cf. art. 32 al. 2 LIFD). Il n'en va toutefois pas de même des intérêts passifs (cf. consid. 4.2 ci-dessus). Ainsi, afin de déterminer la répartition proportionnelle de ces intérêts, il est nécessaire pour l'Administration fiscale de connaître l'ensemble des actifs de la contribuable, raison pour laquelle cette autorité a enjoint la recourante à lui communiquer ses revenus et fortune mondiaux, ce que celle-ci a toujours refusé. Il est au demeurant également nécessaire d'en connaître pour déterminer le taux auquel le revenu sera imposé (cf. art. 7 LIFD).

E. 5.3

Il est ici le lieu de rappeler que, selon l' art. 123 al. 1 LIFD , les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte). Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Il doit en particulier remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD) et fournir les documents nécessaires (art. 125 LIFD). A la demande de l'autorité de taxation, il est tenu de fournir tout renseignement écrit ou oral, spécialement lorsque, au vu de la déclaration d'impôt, des questions surgissent à propos des revenus, des frais d'acquisition, de l'évolution de la fortune, etc. (cf. art. 126 al. 2 LIFD). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration (arrêt 2C_710/2016 du 25 août 2016 consid. 6.2 et les références citées). Si le contribuable ne fournit pas les éléments nécessaires à sa taxation, alors l'autorité fiscale peut effectuer une taxation d'office au sens de l' art. 130 al. 2 LIFD . En effet, selon cette disposition, l'autorité de taxation effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable.

E. 5.4

En l'espèce, compte tenu du refus expresse de la recourante à fournir des informations nécessaires à sa taxation, l'Administration fiscale aurait été autorisée à procéder à une taxation d'office au sens de l' art. 130 al. 2 LIFD . Elle y a toutefois renoncé au profit d'une procédure de taxation ordinaire. La procédure de taxation d'office est soumise à des exigences de procédures strictes, qui n'ont au demeurant pas été respectées en l'espèce. En particulier, l'autorité doit procéder à la sommation du contribuable avant d'établir une pareille taxation (art. 130 al. 2 LIFD), tandis que ce dernier doit motiver sa réclamation sous peine d'irrecevabilité (art. 132 al. 3 LIFD ; cf. notamment ATF 137 I 273 consid. 3.2.2 p. 277 et les références citées). Le choix de la procédure ordinaire de taxation ne porte pas préjudice à la recourante. En effet, en l'absence de sommation, l' art. 132 al. 3 LIFD ne s'applique pas (arrêt 2A.561/2005 du 22 février 2006 consid. 3). Cela n'empêche toutefois pas l'autorité fiscale d'établir les éléments imposables par appréciation, dans le respect des règles relatives au fardeau de la preuve (cf. quant à ces règles en matière d'impôts directs, ATF 140 II 248 consid. 3.5 p. 252). A cet effet, et après avoir dûment averti la recourante de la façon dont elle allait procéder, l'Administration fiscale s'est fondée sur la procédure simplifiée qu'elle a développée pour l'imposition de biens immobiliers sis sur son territoire et appartenant à des personnes physiques domiciliées à l'étranger. Elle a ainsi appliqué un système qui était connu de la recourante et qui permet de faire abstraction des éléments de revenus et de fortune ne se trouvant pas en Suisse. La Cour de justice, sans restreindre son pouvoir d'examen au caractère manifestement erroné de la taxation, a examiné le bien-fondé de la démarche de l'Administration fiscale, ainsi que la valeur probante de l'ensemble des pièces figurant dans le dossier fiscal de la recourante, c'est-à-dire les éléments de revenus et de fortune issus des immeubles situés en Suisse. Elle a constaté à bon droit qu'en l'absence de collaboration de la contribuable, l'estimation chiffrée de l'autorité de première instance

n'excédait pas le pouvoir d'appréciation dont celle-ci jouit en la matière. La Cour de justice a en outre dûment relevé que la recourante ne pouvait pas refuser de déclarer des éléments de fortune et de revenu qui sont à l'étranger et en même temps refuser de se voir appliquer une procédure visant à combler, par des estimations, le manque d'informations à disposition de l'Administration fiscale. Les arguments avancés par la recourante devant le Tribunal fédéral ne sauraient conduire à une autre conclusion. Certes, elle n'a effectivement pas demandé à être taxée en application de la procédure simplifiée prévue par l'Information 1/2008. Toutefois, ce n'est pas pour autant que l'Administration fiscale et la Cour de justice ont violé les principes de la bonne foi, de la légalité et de l'imposition du revenu selon la capacité contributive. En renonçant sciemment à communiquer des éléments nécessaires à sa taxation et en contrevenant de ce fait à son obligation de collaborer, la recourante devait s'attendre à ce que l'Administration fiscale procède à une estimation des impôts dus. Que cette dernière ait appliqué une procédure spécialement développée pour les personnes physiques résidant à l'étranger et détenant des immeubles à Genève ne prête pas le flanc à la critique. Il n'y a notamment pas à examiner si l'Information 1/2008 respecte le principe de la légalité, dans la mesure où en appliquant cette procédure simplifiée plutôt qu'un autre moyen d'estimation, l'Administration fiscale a respecté une certaine égalité de traitement entre la recourante et les contribuables ayant choisi de ne pas communiquer leurs revenus et fortune se trouvant à l'étranger.

E. 5.5

Sur le vu de ce qui précède, c'est à juste titre que la Cour de justice a confirmé le jugement du Tribunal administratif de première instance. Le recours, en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct de l'année 2013, doit en conséquence être rejeté. Les éventuels autres griefs de la recourante ne permettent pas d'arriver à une autre solution. II. Impôts cantonal et communal

E. 6

Les principes juridiques précités qui concernent l'assujettissement à l'impôt fondé sur le rattachement économique et l'obligation du contribuable de collaborer afin d'assurer une taxation complète et exacte trouvent leur parallèle en matière d'ICC (cf. art. 4 al. 1 LHID et 42 LHID; art. 5 al. 2 et 3 de la loi genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques [LIPP/GE; RSGE D 3 08]; art. 26 de la loi de procédure fiscale genevoise du 4 octobre 2001 [LPFisc/GE; RSGE D 3 17]). La jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct est également valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (ATF 140 II 88 consid. 10 p. 101 et les références citées). Il peut ainsi être renvoyé, s'agissant de l'ICC, à la motivation développée en matière d'IFD. Le recours doit par conséquent également être rejeté en tant qu'il concerne les impôts cantonal et communal 2013.

E. 7

Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

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