

GE_GERICHTE ATA/218/2013 vom 9. April 2013

GE Cour de justice, 2013-04-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_218_2013

FR: GE_GERICHTE ATA/218/2013 du 9 avril 2013

IT: GE_GERICHTE ATA/218/2013 del 9 aprile 2013

Regeste

Résumé: Contribuables imposés d'après la dépense domiciliés dans le canton de Vaud et propriétaires d'un appartement à Genève. Confirmation de la compétence du Canton de Genève pour taxer cet appartement à raison du rattachement économique. Pas de double imposition prohibée, car pas d'identité de l'objet de l'impôt, ni de discrimination.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Conformément à l'art. 72 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) entrée en vigueur le 1er janvier 2010, c'est l'ancien droit, soit les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP - I à V), qui s'applique à la résolution du présent litige dans la mesure où il porte sur la période fiscale 2009. 3)

Les recourants allèguent tout d'abord une violation de la maxime inquisitoire. Le TAPI n'a pas réclamé la production de leur déclaration d'impôt vaudoise, alors que cette pièce était un indice pertinent pour établir l'existence d'une double imposition.

a. La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire selon laquelle l'autorité établit les faits d'office, sans être limitée par les allégués et offres de preuves des parties (art. 19 et 76 LPA). Pour fonder sa décision, elle doit ainsi réunir les renseignements et procéder aux enquêtes nécessaires (art. 20 al. 1 LPA), soit ordonner les mesures d'instruction aptes à établir les faits pertinents pour l'issue de la cause. A cet effet, elle peut recourir aux moyens de preuve suivants : documents, interrogatoires et renseignements des parties, témoignages et renseignements de tiers, examen par l'autorité ou expertise (art. 20 al. 2 LPA).

Le principe de l'établissement des faits d'office n'est toutefois pas absolu. Sa portée est restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et les faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (Arrêts du Tribunal fédéral 8C_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/625/2012 du 18 septembre 2012 ; ATA/797/2010 du 16 novembre 2010 ; ATA/649/2010 du 21 septembre 2010 et les références citées).

b. En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut : l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. Si des indices paraissent

mettre en doute l'exactitude de la déclaration, l'administration, après investigation, pourra s'en écarter et modifier les éléments du revenu en

- 8/15 - A/842/2011 faveur ou en défaveur de ce dernier (à Genève, voir notamment les art. 51 et 54 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4e éd., 2012, p. 442s ; P. AGNER/B. JUNG/G. STEINMANN, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2001, n. 2 ad art. 130).

En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6e éd., Zurich 2002, p. 403/404 ; J.-M. RIVIER, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2e éd., Lausanne 1998, p. 139). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_574/2009 du 21 avril 2010 ; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 ; 2A_374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2 ; ATA/226/2012 du

E. 17

avril 2012 ; ATA/95/2012 du 21 février 2012 ; M. ZWEIFEL, *Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren*, Zurich 1989, p. 109 consid. 4.3).

Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATA/778/2011 du 20 décembre 2011 ; ATA/747/2011 du 6 décembre 2011 ; E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, *op. cit.*, p. 416 et les nombreuses références citées). Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures ; on ne peut pas, en revanche, lui demander de prouver un fait négatif et de démontrer, par exemple, qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (J.-M. RIVIER, *op. cit.*, p. 138). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables non déclarés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence de tels éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations. Ce dernier devra justifier l'origine des montants non déclarés et il pourra même être obligé de fournir des renseignements supplémentaires sur les rapports contractuels mis au jour par l'autorité fiscale et sur les prestations qui en découlent (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 et les références citées ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A_374/2006 précité consid. 4.2). L'omission ou l'échec de ces preuves

- 9/15 - A/842/2011 contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si ces dernières paraissent vraisemblables (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.347/2002 du 2 juin 2003, consid. 2.1 et les références citées ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008 consid. 7a).

En l'espèce, les recourants ont pu produire de nouvelles pièces, dont la pièce susmentionnée, et compléter leur argumentation dans le cadre de la procédure de recours, de sorte que ce grief n'a plus lieu d'être. 4)

Les recourants invoquent ensuite une constatation incomplète des faits et une appréciation erronée des preuves. L'AFC-GE aurait notamment construit son raisonnement sur la base de suppositions et de faits qui ne ressortaient pas des pièces produites.

Selon l'art. 61 LPA, la chambre administrative est habilitée à revoir une décision pour violation du droit, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, et pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 61 al. 1 let. a et b LPA), mais pas sous l'angle de l'opportunité (art. 61 al. 2 LPA).

Il y a abus du pouvoir d'appréciation lorsque l'autorité, tout en restant dans les limites du pouvoir d'appréciation qui est le sien, se fonde sur des considérations qui manquent de pertinence et sont étrangères au but visé par les dispositions légales applicables, ou viole des principes généraux du droit tels que l'interdiction de l'arbitraire et de l'inégalité de traitement, le principe de la bonne foi et le principe de la proportionnalité (ATF 123 V 150 consid. 2 p. 152 et les références citées). Dans l'exercice de son pouvoir d'appréciation, l'autorité est également liée par les critères qui découlent du sens et du but de la réglementation applicable (ATF 107 Ia 202 consid. 3 et les références citées).

En l'occurrence, comme le relève l'AFC-GE dans sa réponse du 24 août 2012, les recourants ont été assujettis uniquement sur l'ICC dans le canton de Genève. La connaissance des valeurs immobilières de tous les immeubles ainsi que tous les éléments imposables étaient nécessaires à la résolution du litige.

En outre, vu que les recourants étaient propriétaires d'une résidence secondaire sise sur le canton de Genève, le montant de la valeur locative de ce bien devait être intégré dans le calcul des frais occasionnés par leur train de vie. Le TAPI pouvait ainsi arriver à la conclusion que leur train de vie avait augmenté. Or, en 2009, les contribuables ont été imposés sur une dépense annuelle fixée à CHF 400'000.-, montant qui était similaire à celui adopté à l'époque où ils étaient domiciliés à Satigny. L'instance précitée pouvait donc arriver à la conclusion que la résidence secondaire n'avait pas été prise en compte dans le calcul des dépenses par l'administration fiscale vaudoise et par conséquent pas non plus incluse dans le calcul de contrôle.

- 10/15 - A/842/2011

Le TAPI a donc correctement interprété les faits et apprécié les preuves en sa possession. Ce grief sera écarté. 5)

Les recourants soutiennent enfin être victimes d'une double imposition intercantonale prohibée. L'AFC-GE leur a adressé un bordereau d'impôt pour la période fiscale 2009 alors qu'ils étaient imposés selon la dépense dans le canton de Vaud pour la même période. 6)

Si les recourants sont domiciliés dans le canton de Vaud, et y sont propriétaires d'un bien immobilier dans lequel ils résident, il n'en demeure pas moins qu'ils possèdent également un appartement sis sur la commune de Satigny.

a. Les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles exploitent une entreprise ou un établissement stable dans le canton, qu'elles y possèdent des

immeubles, en ont la jouissance, servent d'intermédiaires dans des opérations immobilières ou font du commerce immobilier (art. 4 al. 1 LHID).

Selon l'art. 3 al. 1 let. c aLIPP-I, les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées, ni en séjour dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsque, notamment, elles possèdent un ou plusieurs immeubles sis dans le canton.

L'assujettissement fondé sur un rattachement économique est limité aux parties du revenu et de la fortune, ainsi qu'aux gains immobiliers qui sont imposables dans le canton (art. 5 al. 2 aLIPP-I).

A teneur de l'art. 6 § 1 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux (LIVD) du 4 juillet 2000, l'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité ; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés hors du canton.

Pour les personnes qui ne sont imposables dans le canton que sur une partie de leur revenu ou de leur fortune, le taux de l'impôt doit être celui qui serait applicable au revenu total ou à la fortune totale du contribuable (art. 6 al. 1 aLIPP-I).

b. Une personne physique cumulera fréquemment divers domiciles fiscaux. A côté du domicile fiscal primaire, des domiciles fiscaux dans d'autres cantons seront constitués, notamment, par le séjour, la détention d'un immeuble, l'exploitation d'une entreprise ou la présence d'une base fixe (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 4e éd., 2012, p. 495).

Par conséquent, le canton de situation d'un immeuble doit imposer le revenu dégagé par ce bien immobilier et sa valeur patrimoniale. C'est pourquoi, à raison

- 11/15 - A/842/2011 du rattachement économique, le canton de Genève était compétent pour taxer les recourants sur leur immeuble de Satigny. Pour la période d'imposition 2009, l'AFC-GE les a donc imposés à hauteur de CHF 19'217,35. 7)

Toutefois, les intéressés font valoir qu'ils étaient au bénéfice de l'imposition sur la dépense dans le canton de Vaud et prétendent ainsi que l'impôt genevois à raison du rattachement économique n'était pas fondé. 8)

Les personnes physiques qui, pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans, prennent domicile ou séjournent en Suisse, au regard du droit fiscal, sans y exercer d'activité lucrative, ont le droit, jusqu'à la fin de la période fiscale en cours, de payer un impôt calculé sur la dépense au lieu des impôts sur le revenu et sur la fortune (art. 6 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 15 § 1 LIVD ; art. 14 al. 1 aLIPP-I).

Lorsque ces personnes ne sont pas des ressortissants suisses, le droit de payer l'impôt sur la dépense peut être accordé au-delà de cette limite (art. 6 al. 2 LHID ; art. 15 § 2 LIVD ; art. 14 al. 2 aLIPP-I).

Selon les art. 6 al. 3 LHID, art. 15 § 3 LIVD et art. 14 al. 3 aLIPP-I, l'impôt est calculé sur la base de la dépense du contribuable et de sa famille et il est perçu d'après le barème ordinaire (art. 11, al. 1 LHID). Il ne doit toutefois pas être inférieur aux impôts calculés d'après le barème ordinaire sur l'ensemble des éléments bruts suivants : a. la fortune immobilière sise en Suisse et les revenus qui en proviennent ; b. les objets mobiliers se trouvant en Suisse et les revenus qui en proviennent ; c. les capitaux mobiliers placés en

Suisse, y compris les créances garanties par gage immobilier, et les revenus qui en proviennent ; d les droits d'auteur, brevets et autres droits analogues exploités en Suisse et les revenus qui en proviennent ; e. les retraites, rentes et pensions de source suisse ; f. les revenus pour lesquels le contribuable requiert un dégrèvement partiel ou total d'impôts étrangers en application d'une convention conclue par la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions.

L'impôt sur la dépense est calculé en fonction des frais annuels occasionnés, pendant la période de calcul, par le train de vie du contribuable et des personnes à sa charge vivant en Suisse. Il se fonde au minimum, pour les contribuables chefs

- 12/15 - A/842/2011 de ménage, sur un montant égal au quintuple du loyer du contribuable locataire ou au quintuple de la valeur locative du logement qu'il occupe et dont il est propriétaire (art. 1 al. 1 let. a de l'Ordonnance sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct du 15 mars 1993 - RS 642.123).

Si le contribuable dispose de plusieurs immeubles en Suisse, on se fondera sur le montant du loyer ou de la valeur locative le plus élevé (Circulaire N° 9 de l'administration fédérale des contributions du 3 décembre 1993 relative à l'ordonnance sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct, § 2.1, p. 4).

Cette opinion n'est pas partagée par la majorité de la doctrine qui se fonde sur le lieu où le contribuable possède son domicile fiscal (B. ZWAHLEN/ J. MERHAI, Clarification of Lump-Sum Taxation in Switzerland, International Bureau of Fiscal Documentation, 2003, p. 292 ; B. ZWAHLEN ad art. 14 LIFD n° 27, in M. ZWEIFEL, P. ATHANAS, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht - I/2a Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) art. 1-82, 2e éd., 2008 ; S. CARLSSON, L'imposition d'après la dépense à la lumière des Conventions de double imposition, Mémoire MBL, 2009, p. 15).

En d'autres termes, l'impôt est égal au montant le plus élevé de celui correspondant soit au calcul effectué sur la dépense, soit aux éléments de revenus désignés dans la loi (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, p. 94).

Il s'agit d'une procédure simplifiée de taxation, où les autorités fiscales se basent sur certains facteurs (le loyer ou la valeur locative) et procèdent finalement à un contrôle avec des éléments de revenu et de fortune de source suisse (Informations fiscales éditées par la Conférence suisse des impôts CSI, L'imposition d'après la dépense, Janvier 2003, p. 1).

En l'espèce, pour l'année 2009, les recourants ont été imposés dans le canton de Vaud sur la base d'une dépense annuelle de CHF 400'000.-. 9)

L'étendue de l'assujettissement dans les relations intercantionales est définie conformément aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale. Il faut donc vérifier si les intéressés n'ont pas été victimes d'une double imposition prohibée.

a. A teneur de l'art. 127 al. 3 Cst., la double imposition par les cantons est interdite. La Confédération prend les mesures nécessaires.

b. En matière d'imposition sur la dépense, le seul auteur de doctrine s'étant prononcé sur le sujet part du principe que les éléments de revenu et de fortune qui se trouvent dans un autre canton que celui de domicile ne peuvent pas être inclus dans le calcul de contrôle, car ces éléments sont soumis à une imposition spéciale. Il estime qu'une prise en compte de ces éléments dans le calcul de contrôle

- 13/15 - A/842/2011 mènerait à une double imposition (B. ZWAHLEN, ad art. 6 LHID n° 33, in M. ZWEIFEL, P. ATHANAS, op. cit.).

Compte tenu de la souveraineté fiscale de chaque canton, il est justifié de soumettre l'immeuble situé hors du canton de Vaud à l'imposition ordinaire selon un assujettissement limité dans le canton de situation, à savoir le canton de Genève. C'est donc à bon droit que l'AFC-GE a imposé l'immeuble sis à Satigny dans le cadre de l'ICC 2009 des recourants.

En outre, une double imposition inadmissible présuppose que les prétentions fiscales de deux ou plusieurs cantons en concours portent notamment sur le même objet (D. DE VRIES REILINGH, Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse, 2011, p. 30).

En l'occurrence, il y a lieu de douter de l'identité de l'objet de l'impôt. En effet, l'immeuble de Satigny n'a pas été taxé directement par l'administration fiscale vaudoise. Il a simplement été pris en compte dans le calcul de contrôle prévu pour fixer l'imposition d'après la dépense, conservant du reste le même montant de dépense que les autorités genevoises avant elles, alors que les recourants étaient désormais propriétaires de deux biens immobiliers au lieu d'un, et que le nouveau bien, dans lequel ils résident désormais, est d'un prix et d'un standing supérieur. Partant, il n'y a, en l'espèce, pas de double imposition prohibée et les recourants ne peuvent s'en prévaloir pour refuser de payer l'ICC 2009 genevois. 10) En ce qui concerne une éventuelle discrimination, le Tribunal fédéral a tiré de l'art. 127 al. 3 Cst. une interdiction d'imposer plus lourdement un état de fait pour la seule raison qu'il concerne plusieurs cantons. Selon la jurisprudence, l'assujettissement d'un contribuable à la souveraineté fiscale de plusieurs cantons ne doit pas entraîner pour lui de désavantages particuliers, non liés à la répartition intercantonale. Ainsi, il n'est en particulier pas admissible qu'un canton impose davantage un contribuable pour tout ou partie des éléments imposables dans ce canton au motif qu'il ne relève pas seulement de sa souveraineté, mais aussi de celle d'un autre canton (ATF 104 I a 256 consid. 4).

Il faut relever que la possibilité de bénéficier d'une imposition calculée essentiellement sur la dépense, en lieu et place des impôts ordinaires sur le revenu et la fortune, est offerte aux seuls ressortissants étrangers (ou suisses ne séjournant plus en Suisse), sous certaines conditions. Cette procédure de taxation s'adresse à des personnes fortunées qui ont ainsi le choix d'être imposées de manière ordinaire ou d'après la dépense. Or, dans un tel contexte, il paraît difficilement concevable d'invoquer une discrimination telle que prévue à l'art. 127 al. 3 Cst. En effet, le contribuable imposé à forfait est largement favorisé par rapport à un contribuable imposé de manière ordinaire qui serait dans la même situation. On ne

- 14/15 - A/842/2011 peut ainsi pas considérer que l'assujettissement fondé sur le rattachement économique litigieux entraîne des désavantages particuliers pour les recourants.

Par conséquent, ce grief sera également écarté. 11) Compte tenu de ce qui précède, le recours sera rejeté. 12) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge des époux L_____, pris conjointement et solidairement (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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