

GE_GERICHTE ATA/23/2014 vom 14. Januar 2014

GE Cour de justice, 2014-01-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_23_2014

FR: GE_GERICHTE ATA/23/2014 du 14 janvier 2014

IT: GE_GERICHTE ATA/23/2014 del 14 gennaio 2014

Regeste

Résumé: L'excédent de charges liées au bien immobilier des recourants sis en France ne peut pas être pris en considération pour la détermination du revenu net, mais uniquement pour celle du taux de l'impôt. Les recourants sont ressortissants hollandais et travaillent tous deux dans le canton de Genève ; ils ont été traités de la même manière que des ressortissants suisses disposant d'une résidence secondaire en France, de sorte que le principe de non-discrimination découlant de l'ALCP n'a pas été violé en l'espèce. Dans la mesure où la fiscalité est une question relevant de la compétence des Etats parties à l'ALCP, il n'y a pas lieu de se référer à la jurisprudence de la CJCE pour interpréter la notion d'excédent d'intérêts passifs, d'autant plus que ledit accord ne traite pas expressément de cette problématique.

Erwägungen

E. 7

janvier 2014 ; ATA/551/2012 précité ; ATA/288/2012 précité ; ATA/632/2009 du 1er décembre 2009 ; ATA/218/2007 du 8 mai 2007), du Tessin (décision de la commission cantonale en matière d'impôts du 27 octobre 1995 in RDAT 1996 I 379), de Thurgovie (Arrêt du Tribunal administratif thurgovien du 13 janvier 1999 in RF 1999 470 consid. 2e), de Schwytz (décision de la commission cantonale en matière d'impôts du 13 juin 2000 in RF 2001 274), de Vaud (Arrêt du Tribunal administratif vaudois du 9 octobre 2003 in RF 2004 446 consid. 2b) et de St-Gall

- 11/17 - A/1456/2011 (décision de la commission de recours administrative du 26 mars 2009 in StE 2009 B 11.3 n° 19 consid. 2.3.2). Seule la juridiction du canton d'Argovie connaît une interprétation différente : celle-ci ne concerne toutefois que sa législation fiscale cantonale, le texte de cette dernière divergeant de celui de l'art. 6 al. 3 LIFD (AGVE 2005 354 consid. 5c).

d. La doctrine largement majoritaire admet également cette solution (F. RICHNER/W. FREI/S. KAUFMANN/H.-U. MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2ème éd., Zurich 2009, n. 74 ad art. 6 LIFD ; R. CADOSCH, DBG - Kommentar, Zurich 2008, n. 3 ad art. 6 LIFD ; J.-B. PASCHOUD, Impôt fédéral direct - Commentaire romand, Bâle 2008, n. 35 ss ad art. 6 LIFD ; P. LOCHER, Kommentar zum DBG, Bâle 2001, p. 433 ; E. HÖHN/ P. ATHANAS [éd.], Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Berne - Stuttgart - Vienne 1993, n. 14 et 43 ad art. 6 LIFD).

Au vu de ce qui précède, la jurisprudence de la chambre de céans sera maintenue : l'excédent de charges liées aux immeubles sis à l'étranger fait partie des « autres hypothèses » prévues à l'art. 6 al. 3 3ème phr. LIFD. Ledit excédent ne peut pas être pris en considération pour la détermination du revenu net, mais uniquement pour celle du taux de

l'impôt. 9) a. Aux termes de l'art. 1 ALCP, entré en vigueur le 1er juin 2002, l'objectif dudit accord, en faveur des ressortissants des Etats membres de la communauté européenne et de la Suisse, est le suivant :

- a) accorder un droit d'entrée, de séjour, d'accès à une activité économique salariée, d'établissement en tant qu'indépendant et le droit de demeurer sur le territoire des parties contractantes ;
- b) faciliter la prestation de services sur le territoire des parties contractantes, en particulier de libéraliser la prestation de services de courte durée ;
- c) accorder un droit d'entrée et de séjour, sur le territoire des parties contractantes, aux personnes sans activité économique dans le pays d'accueil ;
- d) accorder les mêmes conditions de vie, d'emploi et de travail que celles accordées aux nationaux.

Selon l'art. 16 al. 2 ALCP, dans la mesure où l'application de l'accord implique des notions de droit communautaire, il sera tenu compte de la jurisprudence pertinente de la CJCE antérieure à la date de sa signature. La jurisprudence postérieure à la date de la signature de l'ALCP sera communiquée à la Suisse. En vue d'assurer le bon fonctionnement de l'accord, à la demande d'une partie contractante, le comité mixte déterminera les implications de cette jurisprudence.

- 12/17 - A/1456/2011

L'art. 21 ALCP précise ce qui suit :

Les dispositions des accords bilatéraux entre la Suisse et les Etats membres de la communauté européenne en matière de double imposition ne sont pas affectées par les dispositions de l'ALCP. En particulier les dispositions de ce dernier ne doivent pas affecter la définition du travailleur frontalier selon les accords de double imposition (al. 1).

Aucune disposition de l'ALCP ne peut être interprétée de manière à empêcher les parties contractantes d'établir une distinction, dans l'application des dispositions pertinentes de leur législation fiscale, entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans des situations comparables, en particulier en ce qui concerne leur lieu de résidence (al. 2).

Aucune disposition de l'accord ne fait obstacle à l'adoption ou l'application par les parties contractantes d'une mesure destinée à assurer l'imposition, le paiement et le recouvrement effectif des impôts ou à éviter l'évasion fiscale conformément aux dispositions de la législation fiscale nationale d'une partie contractante ou aux accords visant à éviter la double imposition liant la Suisse, d'une part, et un ou plusieurs Etats membres de la communauté européenne, d'autre part, ou d'autres arrangements fiscaux (al. 3).

Les ressortissants d'une partie contractante qui séjournent légalement sur le territoire d'une autre partie contractante ne sont pas, dans l'application de cet accord, discriminés en raison de leur nationalité (art. 2 ALCP).

Le travailleur salarié et les membres de sa famille ressortissants d'une partie contractante bénéficient, sur le territoire d'une autre partie contractante, des mêmes avantages fiscaux et sociaux que les travailleurs salariés nationaux et les membres de leur famille (art. 9 al. 2 de l'annexe I ALCP).

b. Les engagements pris par la Suisse sont sectoriels, pourvus de mécanismes de régulation propres et ne consacrent pas une participation pleine et entière au marché intérieur de la communauté européenne (ATF 130 II 113 consid. 6.1 ; ATA/551/2012 précité ; ATA/152/2009 du 24 mars 2009 ; Message du Conseil fédéral du 23 juin 1999 relatif à l'approbation des accords sectoriels entre la Suisse et la communauté européenne, FF 1999 p. 5440 ss, 5473 ; R. BIEBER, Quelques remarques à l'occasion de l'entrée en vigueur des accords bilatéraux Suisse-CE, in Mélanges en l'honneur de Bernard Dutoit, Genève 2002, p. 13 ss, 14).

Lorsqu'il est amené à interpréter l'ALCP, le juge suisse doit tenir compte du fait que la plupart des arrêts de la CJCE sont rendus dans le cadre d'une procédure spéciale dite de renvoi préjudiciel, comportant des propriétés n'étant pas sans conséquences pour apprécier la portée de ladite jurisprudence dans l'ordre

- 13/17 - A/1456/2011 juridique suisse. En particulier, le renvoi préjudiciel est un instrument de coopération judiciaire qui vise à assurer une application uniforme du droit communautaire sans porter atteinte à l'autonomie dont jouissent les juridictions nationales : la CJCE se limite à répondre aux questions d'interprétation du droit communautaire que lui adressent les juges nationaux, tandis que ces derniers restent seuls à statuer sur le fond en tenant compte des circonstances de faits et de droit des affaires dont ils sont saisis. La CJCE s'abstient généralement d'examiner des questions relevant de l'appréciation du juge national, tels les faits ou leur exactitude ; elle veille également à rester dans le cadre de la demande et évite d'aborder une question que le juge national n'a pas posée ou a refusé de poser. Si ce dernier désire poser une nouvelle question de droit ou soumettre des éléments nouveaux ou s'il se heurte à des difficultés de compréhension ou d'interprétation d'un arrêt, il peut saisir à nouveau la CJCE ; il y est même tenu lorsqu'il statue en dernier ressort (ATF 130 II 113 consid. 6.1 et les références citées ; ATA/551/2012 précité ; ATA/152/2009 précité).

Un tel mécanisme de coopération judiciaire n'existe pas entre la Suisse et la communauté européenne et ses Etats membres. Confronté à un problème d'interprétation, le juge suisse n'a donc ni l'obligation ni même la possibilité de se référer à la CJCE mais doit le résoudre seul, en se conformant aux règles d'interprétation habituelles déduites de la convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV - RS 0.111). L'art. 31 par. 1 CV prescrit qu'un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but (ATF 130 II 113 consid. 6.1 et les références citées ; ATA/551/2012 précité ; ATA/152/2009 précité).

Les arrêts de la CJCE fondés sur des notions ou des considérations dépassant le cadre relativement étroit des accords sectoriels ne sauraient donc, sans autre examen, être transposés dans l'ordre juridique suisse (ATF 130 II 113 consid. 6.2 ; ATA/551/2012 précité ; ATA/152/2009 précité).

c. Le Tribunal fédéral précise que, selon la CJCE, si la fiscalité directe relève de la compétence des Etats membres, il n'en demeure pas moins que ces derniers doivent l'exercer dans le respect du droit communautaire, en s'abstenant de toute discrimination ostensible ou déguisée fondée sur la nationalité (ATF 136 II 241 consid. 13.1 et les références citées).

d. Selon le Tribunal fédéral, en application de l'art. 16 al. 2 ALCP, il convient de tenir compte de la jurisprudence pertinente de la CJCE antérieure au 21 juin 1999, date de signature de l'ALCP, sous réserve des cautions prévues par l'art. 21 ALCP (ATF 136 II 241

consid. 12 ; 132 V 53 consid. 2). Le Tribunal fédéral n'est pas lié par la jurisprudence postérieure au 21 juin 1999 (ATF 130 II 1 consid. 3.6 in RDAF 2005 I 621), les arrêts rendus postérieurement à cette date pouvant, le cas échéant, être utilisés en vue d'interpréter l'ALCP, surtout s'ils ne font que

- 14/17 - A/1456/2011 préciser une jurisprudence antérieure (ATF 132 V 53 consid. 2 ; 130 II 113 consid. 5.2 et 6.5 ; voir également l'avis de droit du 6 juillet 2009 du département fédéral de justice et police, office fédéral de la justice : L'admissibilité de mesures d'intégration à l'égard des citoyens de l'Union européenne in JAAC 1/2010 du 15 avril 2010 p. 16 ss, p. 23-24 ch. 2.2.3).

Dans un arrêt en matière de regroupement familial, le Tribunal fédéral a estimé qu'en vue de l'harmonisation du droit, il n'y avait pas de raison pertinente pour que la Suisse applique une pratique différente de celle de la CJCE, mais il n'était pas tenu de reprendre un arrêt de la CJCE postérieur au 21 juin 1999 (ATF 136 II 5 consid. 3.5 et 3.6 in RDAF 2011 I 497).

e. Selon la jurisprudence de la CJCE antérieure au 21 juin 1999, un Etat membre ne peut pas traiter un ressortissant d'un autre Etat membre qui, ayant fait usage de son droit de libre circulation, exerce une activité salariée sur le territoire du premier Etat, de façon moins favorable qu'un ressortissant national se trouvant dans la même situation (Arrêt Schumacker du 14 février 1995, dans l'affaire C- 279/93). 10) L'interdiction de discrimination ancrée à l'art. 2 ALCP est directement applicable et l'emporte sur les dispositions contraires des lois fédérales sur l'impôt fédéral direct et sur l'harmonisation fiscale. Cette même interdiction l'emporte aussi sur le droit cantonal contraire (ATF 136 II 241 consid. 16). 11) La législation fiscale suisse prévoit que l'excédent d'intérêts passifs attribué à un immeuble sis à l'étranger n'est pas pris en compte en Suisse pour la détermination de la base imposable, mais uniquement pour la détermination du taux d'imposition (cf. supra consid. 7). L'art. 6 al. 3 3ème phr. LIFD n'opère pas de distinction en fonction de la nationalité des contribuables concernés.

En l'espèce, les recourants sont ressortissants hollandais, résident en France et travaillent dans le canton de Genève. Ils ont été traités de la même manière que des ressortissants suisses résidant à Genève et disposant d'une résidence secondaire en France. L'art. 6 al. 3 3ème phr. LIFD n'est dès lors pas contraire au principe de non-discrimination découlant de l'ALCP.

Dans la mesure où la fiscalité est une question relevant de la compétence des Etats parties à l'ALCP, il n'y a pas lieu de se référer à la jurisprudence de la CJCE pour interpréter la notion d'excédent d'intérêts passifs, d'autant plus que ledit accord ne traite pas expressément de cette problématique (ATA/551/2012 précité consid. 10).

- 15/17 - A/1456/2011 Impôt cantonal et communal 12) 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. a, la LIPP abroge l'aLIPP-I.

b. Conformément à son art. 71, la LIPP est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. 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 (art. 72 al. 1 LIPP).

c. Le présent litige concernant la période fiscale 2008, il doit être examiné à l'aune du régime juridique mis en place par l'aLIPP-I, entrée en vigueur le 1er janvier 2001. 13) a. 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 (art. 5 al. 1 aLIPP-I).

Si une entreprise ayant son siège ou son administration effective dans le canton compense, sur la base du droit interne, les pertes subies à l'étranger par un établissement stable avec des revenus obtenus dans le canton et que cet établissement stable enregistre des bénéfices au cours des sept années qui suivent, le département doit procéder à une révision de la taxation initiale, à concurrence du montant des bénéfices compensés auprès de l'établissement stable ; dans ce cas, la perte subie par l'établissement stable à l'étranger ne devra être prise en considération, a posteriori, que pour déterminer le taux de l'impôt dans le canton. Dans toutes les autres hypothèses, les pertes subies à l'étranger ne doivent être prises en considération dans le canton que lors de la détermination du taux de l'impôt (art. 5 al. 4 aLIPP-I).

b. La rédaction de l'art. 5 al. 4 in fine aLIPP-I est identique à celle de l'art. 6 al. 3 3ème phr. LIFD et a été sciemment calquée sur ce modèle : il ressort des travaux préparatoires que « le libellé de l'article 3 [recte : 6] alinéa 3 LIFD, plus clair, a été repris à l'article 5 alinéa 4 LIPP[-I]. Cela permet une harmonisation verticale qui est souhaitable » (MGC 1999 45/VIII 7379, exposé des motifs ; ATA/288/2012 précité).

Le fait que la seule exception prévue à l'art. 5 al. 4 aLIPP-I concerne les entreprises n'infirmes nullement le fait que le reste de l'alinéa ne concerne que les

- 16/17 - A/1456/2011 entreprises. L'ensemble de l'art. 5 al. 4 aLIPP-I étant repris de l'art. 6 al. 3 LIFD, l'interprétation systématique ne permet nullement d'aboutir à une autre solution que celle déjà exposée (ATA/288/2012 précité).

c. Les principes applicables en matière d'IFD le sont mutatis mutandis en matière d'ICC (ATA/368/2011 du 7 juin 2011 ; ATA/517/2010 du 3 août 2010). 14) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

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