

## **GE\_GERICHTE ATA/288/2012 vom 8. Mai 2012**

GE Cour de justice, 2012-05-08, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_288\\_2012](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_288_2012)

FR: GE\_GERICHTE ATA/288/2012 du 8 mai 2012

IT: GE\_GERICHTE ATA/288/2012 del 8 maggio 2012

### **Regeste**

Résumé: L'excédent de charges et frais d'entretien d'un immeuble sis en France ne peut être pris en considération que pour la fixation du taux de l'impôt, et non pour la détermination du revenu net, dans le cadre de l'imposition de contribuables domiciliés en Suisse. En vertu des principes de périodicité et d'étanchéité des exercices fiscaux, la taxation erronée d'un exercice précédent ne peut être assimilée à une assurance donnée par l'autorité. Rejet du recours.

### **Erwägungen**

#### **E. 30**

janvier 2009 consid. 4.2 ; 2C\_265/2007 du 8 octobre 2007 consid. 2.1 ; X. OBERSON, Précis de droit fiscal international, 3e éd., Berne 2009, n. 368 ; P. LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3e éd., Berne 2005, pp. 98 s. et 292). Ainsi, la CDI-F - à l'instar de la très grande majorité des conventions de double imposition - ne contient-elle aucune disposition sur la déductibilité des intérêts passifs ou des excédents de charges et frais d'entretien des immeubles.

- 8/14 - A/4074/2010 6)

En l'espèce, les recourants ne se plaignent pas d'avoir été effectivement imposés deux fois (double imposition réelle), ni même d'avoir été imposés par la collectivité non habilitée à ces fins par la CDI-F (double imposition virtuelle), mais seulement de n'avoir pu bénéficier de déduction de l'excédent de charges liées à l'immeuble ni au lieu de situation de celui-ci ni à celui de leur domicile. Ils invoquent donc une péjoration de leur situation (Schlechterstellung), laquelle est considérée comme une double imposition prohibée en matière intercantonale (ATF 137 I 145 consid. 2.1 et 2.2 et les arrêts cités ; 131 I 285 consid. 3.1 pour le type de frais en cause ici) - dès lors que l'interdiction de celle-ci concrétise l'égalité de traitement -, mais non en matière internationale.

Le grief de violation de la CDI-F doit donc être écarté. 7)

Concernant les griefs relatifs au principe de l'imposition selon la capacité contributive ou économique (art. 127 al. 2 Cst.) et de la bonne foi (art. 9 Cst.), comme les recourants l'admettent eux-mêmes, même en cas de contrariété à l'une ou l'autre de ces dispositions constitutionnelles, l'art. 6 al. 3 LIFD devrait néanmoins se voir appliquer en vertu de la règle prévue à l'art. 190 Cst. Ces griefs seront dès lors examinés exclusivement en lien avec le droit cantonal (cf. infra consid. 10 et 11). 8)

L'art. 6 LIFD, en vigueur depuis 1995 et donc également lors de la période fiscale 2008, a la teneur suivante :

1 L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité ; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger.

2 L'assujettissement fondé sur un rattachement économique est limité aux parties du revenu qui sont imposables en Suisse selon les art. 4 et 5. Au moins le revenu acquis en Suisse doit être imposé.

3 L'étendue de l'assujettissement pour une entreprise, un établissement stable ou un immeuble est définie, dans les relations internationales, conformément aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale. Si une entreprise suisse compense, sur la base du droit interne, les pertes subies à l'étranger par un établissement stable avec des revenus obtenus en Suisse et que cet établissement stable enregistre des gains au cours des sept années qui suivent, il faut procéder à une révision de la taxation initiale, à concurrence du montant des gains 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 en Suisse. Dans toutes les autres hypothèses, les pertes subies à l'étranger ne doivent être prises en considération en Suisse que lors de la détermination du taux de

- 9/14 - A/4074/2010 l'impôt. Les dispositions prévues dans les conventions visant à éviter la double imposition sont réservées.

4 Les personnes imposables conformément à l'art. 3, al. 5, doivent l'impôt sur leurs revenus qui sont exonérés des impôts sur le revenu à l'étranger en vertu de conventions internationales ou de l'usage. 9)

Se pose dès lors la question de savoir si l'excédent de charges liées aux immeubles sis à l'étranger fait ou non partie des « autres hypothèses » prévues à l'art. 6 al. 3 3ème phr. LIFD.

Contrairement à l'opinion émise par les recourants, le Tribunal fédéral a déjà pris position sur ce point. Dans un arrêt de 1999, il a considéré qu'en matière de pertes subies à l'étranger, la LIFD retenait expressément que les pertes provenant d'établissements stables à l'étranger pouvaient être prises en compte lors de la détermination du revenu pour autant qu'il ne soit pas fait de bénéfice subséquent (art. 6 al. 3, 2ème phr. LIFD), mais que dans tous les autres cas la prise en compte des pertes faites à l'étranger devait être refusée, et ne pouvait se voir prises en considération que pour la détermination du taux (art. 6 al. 3, 3ème phr. LIFD) ; une telle prise en compte devait donc être refusée pour les immeubles étrangers, sous réserve de dispositions contraires contenues dans une convention de double imposition applicable (Arrêt du Tribunal fédéral in NStP 2000 19 consid. 2b).

Le Tribunal fédéral a confirmé cette manière de voir en 2007, considérant à nouveau que selon l'art. 6 al. 3, 3ème phr. LIFD, et exception faite des établissements stables, les pertes subies à l'étranger n'étaient prises en considération en Suisse que pour déterminer le taux d'imposition ; les corrections de valeurs ne pouvaient par conséquent être déduites du revenu imposable en Suisse, mais n'étaient prises en considération que pour fixer le taux d'impôt, pour autant que les critères formels soient à cet égard remplis (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.36/2007 du 21 août 2007 consid. 2.2 ; voir aussi D. DE VRIES REILINGH, Répartition proportionnelle des intérêts passifs des commerçants d'immeubles également en matière internationale, in Commentaires de jurisprudence numériques, Push-Service des arrêts [Weblaw], publié le 25 novembre 2008).

Cette interprétation a été adoptée par presque toutes les juridictions cantonales s'étant penchées sur la question, soit celles de Genève (ATA/632/2009 du 1er décembre 2009 consid. 3 ; ATA/218/2007 du 8 mai 2007 consid. 3), 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 [rés.]), de Vaud (Arrêt du Tribunal administratif vaudois du 9 octobre 2003 in RF 2004 446 consid. 2b) et de St-Gall (décision de la commission de recours

- 10/14 - A/4074/2010 administrative du 26 mars 2009 in StE 2009 B 11.3 n° 19 consid. 2.3.2). Seul Argovie connaît une interprétation différente ; celle-ci ne concerne toutefois que sa législation fiscale cantonale, et ce justement parce que le texte de cette dernière diverge de celui de l'art. 6 al. 3 LIFD (AGVE 2005 354 consid. 5c).

Enfin, la doctrine largement majoritaire admet également cette solution (F. RICHNER/W. FREI/S. KAUFMANN/H.-U. MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2e éd., Zurich 2009, n. 74 ad art. 6 LIFD ; R. CADOSCH, DBG - Kommentar, Zurich 2008, n. 3 ad art. 6 LIFD ; D. YERSIN/Y. NOEL [éd.], Impôt fédéral direct - Commentaire romand, Bâle 2001, n. 35 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).

Une fois reconnu que 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, la conséquence, expressément prévue par cette dernière disposition, en est que cet excédent ne peut pas être pris en considération pour la détermination du revenu net, mais seulement pour celle du taux de l'impôt.

En l'absence de tout litige sur la répartition internationale, la taxation IFD 2008 des recourants apparaît ainsi conforme à la loi. La jurisprudence de la juridiction de céans ne peut dès lors qu'être maintenue. Le grief de violation de l'art. 6 LIFD sera ainsi écarté. Impôt cantonal et communal 10) 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 la loi sur l'imposition des personnes physiques - Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (aLIPP-I - D 3 11).

b. Conformément à son art. 71, la LIPP est entrée en vigueur le 1er 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.

- 11/14 - A/4074/2010

c. Le litige concerne la période fiscale 2008 et doit ainsi être examiné à l'aune du régime juridique mis en place par l'aLIPP-I, entrée en vigueur le 1er janvier 2001. 11)

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).

La rédaction de l'alinéa précité est identique à celle de l'art. 6 al. 3 LIFD, et a du reste été sciemment calquée sur ce modèle (« 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).

L'on ne peut dès lors que reprendre l'interprétation développée ci-dessus au consid. 7 à propos de l'IFD. A cet égard, le fait que la seule exception prévue à l'art. 5 al. 4 aLIPP-I concerne les entreprises n'infirmes nullement que le reste de l'alinéa ne concerne que les entreprises ; l'ensemble de l'alinéa étant du reste repris de l'art. 6 al. 3 LIFD, l'interprétation systématique ne permet nullement d'aboutir à une autre solution que celle déjà exposée.

Reste à examiner la conformité de l'art. 5 al. 4 aLIPP-I aux principes constitutionnels de l'imposition selon la capacité contributive et de la protection de la bonne foi. 12) Dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés (art. 127 al. 2 Cst.).

Selon la jurisprudence, en matière fiscale, l'art. 8 al. 1 Cst. est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition ainsi que par le principe de l'imposition selon la capacité économique (art. 127 al. 2 Cst.). Les principes régissant l'imposition sont des principes de politique financière, sociale et fiscale.

- 12/14 - A/4074/2010 Le principe de la généralité de l'impôt exige que toute personne ou groupe de personnes doit être imposé selon la même réglementation juridique : les exceptions qui ne reposent sur aucun motif objectif sont inadmissibles. Ce même principe prohibe par ailleurs la surimposition d'un petit groupe de contribuables en relation avec leur capacité économique. Le principe de l'égalité de l'imposition exige d'imposer de la même manière les personnes qui se trouvent dans la même situation et d'imposer de manière différenciée les personnes qui se trouvent dans des situations de faits comportant des différences importantes. Quant à l'imposition selon la capacité économique, il commande de prendre en considération la capacité contributive pour imposer les contribuables. Ainsi, toute personne doit contribuer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens. Trois règles fondamentales peuvent être dégagées du principe de la capacité contributive : les personnes qui ont des revenus différents doivent être imposées différemment ; quelqu'un qui a un bas revenu ne saurait payer autant d'impôts que quelqu'un qui a un haut revenu ; et l'on ne peut pas réclamer le paiement d'un impôt à quelqu'un qui n'en a pas les moyens (ATF 133 I 206 consid. 7.1 et 7.2 traduit in RDAF 2007 II 505).

Les recourants invoquent la violation du principe de l'imposition selon la capacité contributive, car la taxation litigieuse aboutirait à l'imposition en Suisse d'un revenu et d'une fortune à hauteur de montants supérieurs au revenu global net réalisé. Or le présent litige concerne l'absence de prise en compte d'une déduction en raison de l'assujettissement limité du contribuable, si bien que d'une part l'aspect de l'égalité entre contribuables se trouvant dans une situation similaire est respecté, et que par ailleurs l'on ne voit pas en quoi le principe de l'imposition selon la capacité contributive - et les recourants ne l'indiquent pas - pourrait limiter la marge de manœuvre du législateur dans le choix et le montant des déductions permettant de déterminer le revenu net ou revenu imposable.

Ce grief ne peut ainsi qu'être écarté. 13) Selon l'art. 9 Cst., toute personne a le droit d'être traitée par les organes de l'Etat sans arbitraire et conformément aux règles de la bonne foi.

Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables ; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (131 II 627 consid. 6.1 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_99/2010 du 6 septembre 2010 consid. 4.1).

Selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erroné de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que a) l'autorité soit

- 13/14 - A/4074/2010 intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, b) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et c) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour d) prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice, et e) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 137 I 69 consid. 2.5.1 ; 131 II 627 consid. 6.1 ; 129 I 161 consid. 4.1).

En l'espèce, il n'est pas possible, en vertu des principes de périodicité et d'étanchéité des exercices fiscaux, d'assimiler la taxation erronée concernant un exercice précédent à une assurance donnée par l'autorité, comme le serait par exemple la réponse à une demande sur la manière dont serait traité tel ou tel point sur le plan fiscal (cf. Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_84/2011 du 18 mai 2011 consid. 3.2).

Ce grief doit par conséquent être écarté. 14) En tous points mal fondé, le recours sera rejeté.

Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA). Vu l'issue du litige, 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.