

GE_GERICHTE ATA/386/2012 vom 19. Juni 2012

GE Cour de justice, 2012-06-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_386_2012

FR: GE_GERICHTE ATA/386/2012 du 19 juin 2012

IT: GE_GERICHTE ATA/386/2012 del 19 giugno 2012

Regeste

Résumé: Les immeubles au bénéfice d'une exonération fiscale fixée par un arrêté du Conseil d'Etat pris avant le 31 décembre 2000 en application de l'ancien art. 24 LGL restent soumis aux conditions fixées par lesdits arrêtés pour la durée prévue. Ils ne sont pas régis par le nouvel art. 24 LGL, entré en vigueur le 11 janvier 2001.

Erwägungen

E. 22

septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16), avec leurs règlements d'exécution. 3)

Le litige porte sur la façon de calculer le montant de la part d'impôt dû en rapport avec les revenus réalisés par les intimés, issus du rendement de l'immeuble HLM dont ils sont propriétaires. 4) a. La LGL prévoit une exonération fiscale pour les propriétaires d'immeubles subventionnés.

b. Avant le 11 janvier 2001, cette exonération était réglée à l'art. 24 aLGL, dont la teneur était la suivante :

« 1. Le Conseil d'Etat peut exonérer les propriétaires des immeubles construits au bénéfice de la loi des impôts sur le revenu net et sur la fortune nette (personnes physiques) ou sur le bénéfice net et sur le capital net (personnes morales), ainsi que l'impôt immobilier complémentaire dans les limites suivantes :

- 6/11 - A/4727/2009

a) pour les immeubles des catégories 1 et 2, l'exonération est totale pendant les cinq premières années ; ensuite, tous les cinq ans, elle est réduite d'un quart, pour disparaître totalement dès la vingt-et-unième année. Sur demande du propriétaire, l'exonération fiscale peut être totale pendant les six premières années ; ensuite, tous les six ans, elle est réduite d'un quart, pour disparaître totalement dès la vingt-cinquième année. Sur demande du propriétaire, l'exonération fiscale peut aussi être totale pendant les six premières années ; ensuite, tous les six ans, elle est réduite d'un cinquième, pour disparaître entièrement dès la trente-et-unième année ;

b) pour les immeubles admis au bénéfice de l'art. 17, al. 3, l'exonération est totale pendant les six premières années ; ensuite, tous les six ans, elle est réduite d'un quart, pour disparaître entièrement dès la vingt-cinquième année. Sur demande du propriétaire, l'exonération fiscale peut être totale pendant les quatre premières années ; ensuite, tous les six ans, elle est réduite d'un sixième, pour disparaître entièrement dès la trente-cinquième année ;

c) pour les immeubles de la catégorie 3, l'exonération est totale pendant les cinq premières années ; elle est ensuite réduite de moitié durant les cinq années suivantes, pour disparaître entièrement dès la onzième année. Si seule l'exonération fiscale est accordée, sa durée peut être portée à vingt ans au plus, avec une dégressivité semblable à celle prévue à l'al. 1, let. a.

d) pour les immeubles de la catégorie 4, l'exonération est de 80 % pendant les cinq premières années ; ensuite, tous les cinq ans, elle est réduite d'un quart, pour disparaître totalement dès la vingt-et-unième année.

2. Le Conseil d'Etat peut, avec l'accord du propriétaire, prolonger au-delà des échéances prévues l'exonération fiscale consentie en vertu de l'al. 1 durant des périodes renouvelables de cinq ans au maximum. Le Conseil d'Etat est autorisé lors de chaque prolongation à modifier le taux d'exonération et le rendement des fonds propres.

(...)

5. Les immeubles et leurs produits sont pris en considération dans la détermination des taux applicables aux autres éléments de taxation des contribuables intéressés ».

c. Dès le 11 janvier 2001, suite à l'adoption le 17 novembre 2000 de la loi 8078 modifiant la loi générale sur le logement et la protection des locataires (ci- après : la L 8078 ou la nouvelle), l'art. 24 aLGL a été remplacé par l'art. 24A LGL, dont la teneur est la suivante :

- 7/11 - A/4727/2009

« Art. 24A Taux d'imposition 1.

Le Conseil d'Etat peut fixer des taux d'imposition réduits en faveur des propriétaires d'immeubles construits au bénéfice de la loi. Ces taux réduits ne concernent que les éléments de taxation relatifs aux immeubles soumis à la loi. La réduction de la charge fiscale correspondante ne peut dépasser les pourcentages suivants :

a) 90 % pour les opérations financées par des fonds propres ne dépassant pas

E. 25

% du prix de revient des immeubles ;

b) 70 % lorsque les fonds propres représentent de 26 à 50 % du prix de revient des immeubles ;

c) 50 % lorsque les fonds propres représentent de 51 à 75 % du prix de revient des immeubles ;

d)

E. 30

% lorsque les fonds propres représentent plus de 75 % du prix de revient des immeubles.

2. Le pourcentage de réduction accordé initialement est fixe pendant les dix premières années ; il est ensuite réduit de moitié pendant les dix années suivantes pour disparaître totalement dès la vingt-et-unième année. Dans les cas d'application de l'art. 17, al. 3, let. a, et lorsque le financement par des fonds propres ne dépasse pas 5 % du prix de revient des immeubles, le pourcentage de réduction accordé initialement est fixe pendant vingt ans pour prendre fin dès la vingt-et-unième année. La dégressivité ou la suppression du pourcentage

de réduction accordé en vertu du présent article n'est pas prise [ne sont pas prises] en considération pour les modifications de l'état locatif prévues par l'art. 42 al. 1 de la loi.

3. Le pourcentage de fonds propres déterminant pour la fixation de la réduction du taux d'imposition est celui figurant sur le plan financier pris en considération lors de la fixation initiale des loyers par le Conseil d'Etat. La variation du pourcentage de fonds propres résultant de l'amortissement régulier des dettes hypothécaires n'entraîne pas une modification de la réduction du taux accordée initialement. En revanche, le pourcentage de réduction du taux d'imposition peut être revu en cas de modification ultérieure du financement des immeubles, approuvée par l'Etat (...) ». 5)

En 2001, le législateur a ainsi opté pour l'imposition des revenus d'immeubles subventionnés en faveur d'un système, non plus d'exonération fiscale, mais de réduction du taux d'imposition. Selon le message du Conseil d'Etat accompagnant le projet de loi introduisant cette modification, le passage d'un système d'imposition fondé sur l'exonération à un système de réduction du taux était imposé par les dispositions de la LHID, qui n'autorisaient plus une

- 8/11 - A/4727/2009 exonération (Mémorial des séances du Grand Conseil, 1999/VI 4948 ; ci-après : MGC). 6)

Dans le même message, la question du régime applicable aux exonérations déjà accordées était abordée : « La question des exonérations déjà accordées selon le droit actuel et dont la validité s'étend au-delà du 31 décembre 2000 s'est évidemment posée. Il en est de même pour les exonérations promises sans réserve aux propriétaires, selon la teneur actuelle de la loi. Selon un avis de droit du Professeur [Xavier] Oberson, de la faculté de droit de l'Université de Genève, les exonérations déjà accordées pourront être maintenues au-delà du 31 décembre 2000, pour leur durée prévue. » (MGC 1999/VI 4949).

Ce principe a été repris expressément dans la L 8078 adoptée le 17 novembre 2000. A l'art. 3 al. 1 de cette nouvelle, intitulé « dispositions transitoires », il est prévu ceci :

« 1. Exonération fiscale

Les immeubles au bénéfice d'une exonération fiscale fixée par un arrêté du Conseil d'Etat pris avant le 31 décembre 2000 en application de l'ancien art. 24 LGL restent soumis aux conditions fixées par lesdits arrêtés pour la durée prévue. En cas de vente de ces immeubles, les nouvelles dispositions des art. 24 et 24A LGL seront applicables pour les nouveaux propriétaires ».

La L 8078 a été publiée intégralement dans le Recueil authentique et officiel des lois et actes du gouvernement de la République et canton de Genève (ROLG 2001, pp. 70-71). 7)

Le jugement querellé est fondé sur le fait que le mode de calcul de l'exonération du revenu HLM effectué par la recourante conduisait à une réduction de l'assiette du revenu des intimés et non à une réduction de leur taux d'imposition, ce qui était contraire à l'art. 24A LGL et à la jurisprudence des commissions de recours en matière d'impôts, que le TAPI avait remplacées depuis le 1er janvier 2011.

En réalité, ces prémisses sont incorrectes. La recourante n'avait fait que continuer à appliquer les principes d'exonération fiscale de l'art. 24 aLGL, sur lesquels était fondé l'arrêté du Conseil d'Etat du 4 octobre 2000 relatif au statut de l'immeuble des intimés dont l'art. 3 de la nouvelle du 17 novembre 2000 prévoyait expressément qu'il restait applicable.

8)

Il reste à déterminer si la recourante a calculé correctement le revenu imposable des intimés au regard de l'exonération du revenu HLM, dont ceux-ci pouvaient bénéficier.

- 9/11 - A/4727/2009

Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, lorsqu'un contribuable cumule plusieurs domiciles fiscaux, notamment lorsqu'il détient des biens immobiliers ou exploite des entreprises dans plusieurs cantons, il y a lieu, pour éviter une double imposition interdite par l'art. 46 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), de procéder, après avoir déterminé les cantons ayant un droit d'imposition en vertu de l'existence d'un domicile fiscal, à une répartition intercantonale des différents éléments positifs du revenu et de la fortune, des frais d'acquisitions et autres déductions du même type, puis à une ventilation des dettes, intérêts passifs et autres déductions, sans distinction de genre ou d'origine, proportionnelle à cette répartition (ATF 119 IA 46 p. 49 consid. 4 ; 111 IA 120 p. 123 consid. 2a ; 104 IA 256 p. 261 consid. 4b ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., 2007, pp. 425-426, n° 5). 9)

En l'espèce, c'est dans le respect de ce principe, un des immeubles des intimés étant situé à X_____ et devant être imposé dans le canton de Vaud, que la recourante a procédé aux opérations précitées, selon le tableau de répartition qu'elle a communiqué le 1er décembre 2009 aux intimés, en ventilant, conformément à la loi, la dette hypothécaire rattachée à l'immeuble HLM entre les cantons de Genève et Vaud.

En outre, l'année 2006 constituant la quatorzième année d'exploitation de l'immeuble HLM, le taux d'exonération fiscale applicable à l'immeuble selon l'arrêté du Conseil d'Etat du 4 octobre 2000 était de 50 % des revenus de celui-ci. Elle a, de manière fondée, arrêté le montant du revenu exonéré à CHF 94'428.-, en fonction du calcul suivant : CHF 188'871.- (50 % de l'état locatif), sous déduction de CHF 64'363.- (50 % de la part des intérêts hypothécaires attribués à l'imposition du revenu dans le canton de Genève), sous déduction de CHF 30'080.- (50 % des charges et frais d'entretien de l'immeuble HLM).

Finalement, pour calculer le taux de l'imposition, la recourante a arrêté à juste titre ce dernier à CHF 246'600.-, correspondant au revenu net imposable (art. 6 LIPP-I), avant déduction de l'exonération fiscale liée à l'immeuble HLM, qui n'intervient pas pour la fixation du taux. 10) Le recours sera admis. Le jugement du TAPI du 4 juillet 2011 sera annulé et le bordereau rectificatif du 1er décembre 2009 rétabli. 11) Un émoulement de CHF 1'000.- sera mis à la charge, conjointe et solidaire des intimés, qui succombent. Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 LPA).

- 10/11 - A/4727/2009

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