

GE_GERICHTE ATA/551/2012 vom 21. August 2012

GE Cour de justice, 2012-08-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_551_2012

FR: GE_GERICHTE ATA/551/2012 du 21 août 2012

IT: GE_GERICHTE ATA/551/2012 del 21 agosto 2012

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 français et résident 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. 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.

E. 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.

E. 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 - 7/14 - A/4231/2010 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 l'impôt. Les dispositions prévues dans les conventions visant à éviter la double imposition sont réservées.

E. 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. 6)

Selon l'art. 6 ch. 1 de la convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale du 9 septembre 1966 (CDI-F - RS 0.672.934.91), les revenus provenant de biens immobiliers (y compris ceux des exploitations agricoles ou forestières) sont imposables dans l'Etat contractant où ces biens sont situés.

Les conventions internationales de double imposition visent à déterminer quel pays est compétent pour lever l'impôt ; la manière dont celui-ci est prélevé, ainsi que son taux, restent de la compétence de chaque ordre juridique interne (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_625/2008 du 30 janvier 2009 consid. 4.2 ; 2C_265/2007 du 8 octobre 2007 consid. 2.1 ; X. OBERSON, Précis de droit fiscal international, 3ème éd., Berne 2009, n. 368 ; P. LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3ème 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 (ATA/288/2012 du 8 mai 2012).

Au vu de ce qui précède, la CDI-F n'apporte pas de solution au problème posé en l'espèce. 7) a. Se pose 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.

b. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, en matière de pertes subies à l'étranger, la LIFD retient expressément que les pertes provenant d'établissements stables à l'étranger peuvent 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 dans tous les autres cas la prise en compte des pertes faites à l'étranger doit être refusée, celles-ci ne pouvant être prises en considération que pour la détermination du taux (art. 6 al. 3 3ème phr. LIFD) ; une telle prise en compte doit donc être refusée pour les immeubles étrangers, sous réserve de dispositions contraires contenues dans une convention de double imposition

- 8/14 - A/4231/2010 applicable (Arrêt du Tribunal fédéral in NStP 2000 19 consid. 2b ; ATA/288/2012 précité).

Selon l'art. 6 al. 3 3ème phr. LIFD, et exception faite des établissements stables, les pertes subies à l'étranger ne sont prises en considération en Suisse que pour déterminer le taux d'imposition ; les corrections de valeurs ne peuvent par conséquent être déduites du revenu imposable en Suisse, mais ne sont 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 ; ATA/288/2012 précité et les références citées).

c. Cette interprétation a été adoptée par presque toutes les juridictions cantonales s'étant penchées sur la question, soit celles de Genève (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 (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. 8) a. Aux termes de l'art. 1 de l'Accord conclu le 21 juin 1999 entre la Suisse, d'une part, et la communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes (ALCP - RS 0.142.112.681), 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 :

- 9/14 - A/4231/2010

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.

L'art. 21 ALCP précise ce qui suit :

1 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.

2 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.

3 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.

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).

- 10/14 - A/4231/2010

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/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 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/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/152/2009 précité).

- 11/14 - A/4231/2010

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/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 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). 9)

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). 10) En l'occurrence, 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

- 12/14 - A/4231/2010 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 français et résident 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. Impôt cantonal et communal 11) 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. 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. 12) 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

- 13/14 - A/4231/2010 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 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). 13) Au vu de ce qui précède, la décision litigieuse sera confirmée et le recours rejeté. Un émolument de CHF 2'000.- 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.