

GE_GERICHTE ATA/667/2014 vom 26. August 2014

GE Cour de justice, 2014-08-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_667_2014

FR: GE_GERICHTE ATA/667/2014 du 26 août 2014

IT: GE_GERICHTE ATA/667/2014 del 26 agosto 2014

Regeste

Résumé: l'AFC est entrée en matière sur trois réclamations consécutives, en rendant chaque fois une nouvelle décision sur réclamation. En procédant ainsi au lieu de traiter la deuxième réclamation du 18 janvier 2010 ainsi que la troisième du 16 août 2010 comme des recours et les acheminer au TAPI, l'AFC-GE n'a pas observé les dispositions légales en matière de procédure fiscale. Conformément aux règles de répartition en matière de double imposition, les revenus provenant de biens immobiliers situés en France sont imposables en France. Aussi, la fortune constituée par des biens immobiliers en France est-elle imposable en France. Partant, les dettes hypothécaires grevées en France ainsi que leurs intérêts sont déductibles en France à l'exclusion de tout autre pays.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

- 10/15 - A/1382/2011 2) a. L'autorité compétente pour instruire une réclamation est l'autorité dont la décision est contestée (art. 6 LPFisc). Le contribuable peut adresser au département une réclamation écrite contre la décision d'assujettissement ou de taxation, dans les trente jours qui suivent sa notification (art. 39 al.1 LPFisc). Le département prend, après instruction, une décision sur la réclamation. Il peut déterminer à nouveau tous les éléments de l'impôt et, après avoir entendu le contribuable, également modifier la taxation au désavantage de celui-ci (art. 43 al. 1 LPFisc).

L'autorité de première instance compétente pour connaître d'un recours contre la décision sur réclamation est le TAPI (art 7 al.1 LPFisc). Le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation du département en s'adressant, dans les trente jours à compter de la notification de la décision attaquée, au TAPI (art. 49 al. 1 LPFisc). Le TAPI prend sa décision après instruction du recours. Il peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, il peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier (art. 51 al.1 LPFisc).

b. En l'espèce, le 15 septembre 2009, l'AFC-GE a établi un premier bordereau ICC 2007 pour les époux A_____. Ceux-ci, dans les trente jours qui suivaient sa notification, ont saisi cette même autorité d'une réclamation contre ce bordereau. L'AFC-GE l'a partiellement admise et a notifié le 21 octobre 2009 ainsi que le

E. 17

décembre 2009 une décision sur réclamation ainsi qu'un nouveau bordereau ICC 2007.

Le 18 janvier 2010, les époux A_____ se sont plaints auprès de l'AFC-GE contre cette décision sur réclamation ainsi que contre le bordereau y annexé. L'AFC-GE, est alors de nouveau entrée en matière et a rendu le 21 juillet 2010 une nouvelle décision sur réclamation émettant un nouveau bordereau de taxation ICC 2007.

Suite à un projet de réclamation acheminé par les époux A_____ du 16 août 2010, le 28 février 2011 l'AFC-GE a rendu une troisième décision sur réclamation émettant un quatrième bordereau de taxation ICC 2007.

Procédant ainsi, au lieu de traiter la deuxième réclamation du 18 janvier 2010 ainsi que la troisième du 16 août 2010 comme des recours et les acheminer au TAPI, l'AFC-GE n'a pas observé les dispositions légales en matière de procédure fiscale. Il convient néanmoins d'entrer en matière sur le recours, qui a été déposé dans les formes et délais prévus par la loi contre le jugement rendu par le TAPI, et la recourante ne demandant pas – elle ne le pourrait du reste pas sans contrevenir au principe de la bonne foi de l'administration – l'annulation dudit jugement au motif que le recours devant le TAPI eût dû être déclaré irrecevable pour cause de tardiveté.

- 11/15 - A/1382/2011 3)

Le recours portant sur l'ICC 2007, il est régi par les dispositions fiscales en vigueur à cette époque, soit la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), 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), la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (aLIPP-II - D 3 12), la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (aLIPP-III - D 3 13), la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14) et la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du

E. 22

septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16), avec leurs règlements d'exécution. 4)

Le litige porte sur la façon de calculer la réduction selon l'art. 24A LGL de l'ICC sur le revenu et la fortune. 5) a. Aux termes de l'art. 24A al. 1 LGL, le Conseil d'État 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 : 90 % pour les opérations financées par des fonds propres ne dépassant pas 25 % du prix de revient des immeubles (let. a) ; 70 % lorsque les fonds propres représentent de

E. 26

à 50 % du prix de revient des immeubles (let. b) ; 50 % lorsque les fonds propres représentent de 51 à 75 % du prix de revient des immeubles (let. c) ; 30 % lorsque les fonds propres représentent plus de 75 % du prix de revient des immeubles (let. d).

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 LGL 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 de l'art. 24A LGL n'est pas prise en considération pour les modifications de l'état locatif prévues par l'art. 42 al. 1 LGL (art. 24A al. 2 LGL).

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'État. 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

- 12/15 - A/1382/2011 d'imposition peut être revu en cas de modification ultérieure du financement des immeubles, approuvée par l'État (art. 24A al. 3 LGL).

b. 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'État 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 exonération (Mémorial des séances du Grand Conseil de la République et canton de Genève, 1999/VI p. 4948). L'audition du représentant de l'administration par la commission fiscale du Grand Conseil fait ressortir les mêmes conclusions (MGC 2000/X p. 9146 s.), qui ont été reprises par le rapporteur de la majorité de la Commission (MGC 2000/X p. 9295 et 9567). 6) a. 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. 127 al. 3 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 132 I 220 consid. 2 et les arrêts cités ; 119 Ia 46 consid. 4 ; 111 Ia 120 consid. 2a ; 104 Ia 256 consid. 4b ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, pp. 425-426).

b. 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 sont imposables dans l'État contractant où ces biens sont situés.

Aux termes de l'art. 24 ch. 1 CDI-F, la fortune constituée par des biens immobiliers est imposable dans l'État contractant où les biens sont situés. 7)

Selon un principe consacré, il incombe à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais

encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; ATF 121 II 257 consid. 4c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral

- 13/15 - A/1382/2011 2C_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5 ; 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1 et 2A.561/2005 du 22 février 2006 consid. 2.3 ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 ; ATA/532/2013 du 27 août 2013). 8) a. En l'espèce, en vertu de l'arrêté du Conseil d'État du 22 avril 2009, depuis le 1er janvier 2007, l'immeuble HLM détenu par les époux A_____ bénéficie d'une réduction de la charge fiscale fixée à 70 % pendant les dix premières années.

b. Selon la recourante, en vertu de l'art. 24A LGL, le calcul de l'impôt des époux A_____ doit se dérouler en deux étapes, indépendantes l'une de l'autre. En premier lieu, il s'agirait de procéder à la détermination de l'impôt selon les règles de répartition intercantonale ou internationale, puis de procéder à un second calcul concernant exclusivement la réduction HLM.

Les étapes de calcul détaillées dans sa réponse devant le TAPI du 13 décembre 2011 ont été retranscrites à nouveau dans le recours, sans aucune explication supplémentaire.

En revanche, pour les époux A_____ c'est à tort que l'AFC-GE effectue une répartition internationale, sans que cette répartition soit utilisée par la suite dans le deuxième calcul qui concerne la réduction d'impôt de l'immeuble HLM. Ils critiquent plus particulièrement l'absence de répartition internationale France/Suisse des dettes hypothécaire ainsi que de leurs intérêts.

Conformément aux règles de répartition en matière de double imposition, les revenus provenant de biens immobiliers situés en France sont imposables en France. Aussi, la fortune constituée par des biens immobiliers en France est-elle imposable en France. Partant, les dettes hypothécaires grevées en France ainsi que leurs intérêts sont déductibles en France à l'exclusion de tout autre pays.

En vertu de la répartition internationale de l'AFC-GE, les dettes hypothécaires s'élèvent à CHF 3'337'750.- au total, dont un montant de CHF 3'327'403.- est dû dans le canton de Genève et un montant de CHF 10'347.- est dû en France. Les intérêts hypothécaires totaux s'élèvent à CHF 125'212.-, dont un montant de CHF 124'824.- est lié aux dettes dans le canton de Genève et un montant de CHF 388.- à celles situées en France.

Partant, une répartition des dettes et de leurs intérêts au prorata des actifs concernés doit être effectuée. C'est bien la part de l'hypothèque et de ses intérêts qui doit être attribuée aux immeubles à Genève qui doit être imputée de la fortune et, s'agissant des intérêts, des revenus imposables dans le canton de Genève. Dès lors, c'est à juste titre que le TAPI a souligné l'incohérence de la taxation époux A_____ qui prenait en considération la totalité des dettes et intérêts hypothécaires de la Suisse et de la France. 9)

Le raisonnement auquel a procédé le TAPI est ainsi fondé.

- 14/15 - A/1382/2011 10) Compte tenu de ce qui précède, le recours sera rejeté. 11) Malgré l'issue du litige, aucun émolument ne sera perçu, en application de l'art. 87 al. 1 2ème phr. LPA. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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