

GE_GERICHTE A/1065/2012 vom 7. Januar 2014

GE Cour de justice, 2014-01-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1065_2012

FR: GE_GERICHTE A/1065/2012 du 7 janvier 2014

IT: GE_GERICHTE A/1065/2012 del 7 gennaio 2014

Regeste

; INTERPRÉTATION(SENS GÉNÉRAL) ; PRIMAUTÉ DU DROIT FÉDÉRAL ; CONFORMITÉ AU DROIT INTERNATIONAL ; DROIT FISCAL ; IMPÔT ; ASSUJETTISSEMENT(IMPÔT) ; CALCUL DE L'IMPOT ; IMMEUBLE ; PERTE(ARGENT) | L'excédent d'intérêts passifs 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. | LIPP.5.a11; LIPP.5.a14; LIFD.6; CDI-F.6.ch1

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 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. 4) 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, reste 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, 3^{ème} éd., Berne 2009, n. 368 ; P. LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3^{ème} 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/551/2012 du 21 août 2012). Au vu de ce qui précède, la CDI-F n'apporte pas de solution au problème posé en l'espèce. 5) a. Se pose la question de savoir si l'excédent de charges lié aux immeubles sis à l'étranger fait ou non partie des « autres hypothèses » prévues à l'art. 6 al. 3, 3^{ème} phrase 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 bénéficiaire subséquent (art. 6 al. 3 2^{ème} phrase 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 3^{ème} phrase 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 applicable (Arrêt du Tribunal fédéral in NStP 2000 19 consid. 2b ; ATA/551/2012 précité). Selon l'art. 6 al. 3 3^{ème} phrase 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/551/2012 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/551/2012 précité ; ATA/288/2012 du 8 mai 2012 ; ATA/632/2009 du 1^{er} 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 R DAT 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), de Bâle-Campagne (Entscheid des Steuergericht Nr. 95/2006 du 18.08.2006) 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, 2^{ème} 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). Une partie de la doctrine défend un point de vue différent par souci de cohérence, tout en admettant que cette interprétation se heurte au texte clair de l'art. 6 al. 3 LIFD (D. DE VRIES REILING, *Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse*, 2011, p. 296). 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, 3^{ème} phrase 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. Impôt cantonal et communal 6) 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 1^{er} janvier 2010. Elle s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010, litigieuse en l'espèce. 7) 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 LIPP). 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 LIPP). b. L'argument des recourants fondé sur l'absence, dans la LHID, de l'interdiction de prise en charge de l'excédent étranger des frais d'acquisition ou d'intérêts passifs n'est pas susceptible de modifier l'interprétation retenue par la chambre de céans de l'art. 5 al. 4 aLIPP (ATA/288/2012 précité ; ATA/551/2012 précité), dans la mesure où la rédaction de l'art. 5 al. 4 in fine LIPP, comme l'était celle de l'art. 5 al. 4 aLIPP-I, est identique à celle de l'art. 6 al. 3, 3^{ème} 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 aLIPP-I. Cela permet une harmonisation verticale qui est souhaitable » (MGC 1999 45/VIII 7379, exposé des motifs ; ATA/288/2012 précité). c. Les principes applicables en matière d'IFD le sont mutatis mutandis en matière d'ICC (ATA/551/2012 précité ; ATA/368/2011 du 7 juin 2011 ; ATA/517/2010 du 3 août 2010). 8) Au vu de ce qui précède, la décision litigieuse sera confirmée et le recours rejeté. Un émolument de CHF 1'000.- 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). * * * * *