

GE_GERICHTE A/1382/2011 vom 26. August 2014

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

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1382_2011

FR: GE_GERICHTE A/1382/2011 du 26 août 2014

IT: GE_GERICHTE A/1382/2011 del 26 agosto 2014

Regeste

IMPÔT CANTONAL ET COMMUNAL ; LOGEMENT SOCIAL ; CALCUL DE L'IMPOT ; DÉDUCTION DE L'IMPÔT PRÉALABLE; RÉDUCTION(EN GÉNÉRAL) ; CALCUL ; DOUBLE IMPOSITION ; DETTE, INTÉRÊT DÉBITEUR, DÉDUCTION SOCIALE(DOUBLE IMP.) ; CRÉDIT HYPOTHÉCAIRE | 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. | LPFisc.7.al2; LGL.24A.al1; LGL.24A.al3; LGL.17.al3.lita; CDI-F.6.ch1; CDI-F.24.ch1

Volltext

Genève Cour de justice (Cour de droit public) Chambre administrative 26.08.2014
A/1382/2011

IMPÔT CANTONAL ET COMMUNAL ; LOGEMENT SOCIAL ; CALCUL DE L'IMPOT ; DÉDUCTION DE L'IMPÔT PRÉALABLE; RÉDUCTION(EN GÉNÉRAL) ; CALCUL ; DOUBLE IMPOSITION ; DETTE, INTÉRÊT DÉBITEUR, DÉDUCTION SOCIALE(DOUBLE IMP.) ; CRÉDIT HYPOTHÉCAIRE | 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. | LPFisc.7.al2; LGL.24A.al1; LGL.24A.al3; LGL.17.al3.lita; CDI-F.6.ch1; CDI-F.24.ch1

A/1382/2011 ATA/667/2014 du 26.08.2014 sur JTAPI/531/2013 (ICC) , REJETE

Descripteurs : IMPÔT CANTONAL ET COMMUNAL ; LOGEMENT SOCIAL ; CALCUL DE L'IMPOT ; DÉDUCTION DE L'IMPÔT PRÉALABLE; RÉDUCTION(EN GÉNÉRAL) ; CALCUL ; DOUBLE IMPOSITION ; DETTE, INTÉRÊT DÉBITEUR, DÉDUCTION SOCIALE(DOUBLE IMP.) ; CRÉDIT HYPOTHÉCAIRE Normes :

LPFisc.7.al2; LGL.24A.al1; LGL.24A.al3; LGL.17.al3.lita; CDI-F.6.ch1; CDI-F.24.ch1

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. En fait En droit RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE POUVOIR JUDICIAIRE A/1382/2011 - ICC ATA/667/2014 COUR DE JUSTICE Chambre administrative Arrêt du 26 août 2014 en section dans la cause ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE contre Madame et Monsieur A_____ représentés par Me Michel Lambelet, avocat et ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS _____ Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 6 mai 2013 (JTAPI/531/2013) EN FAIT 1) Madame et Monsieur A_____, retraités, sont domiciliés à Genève.![endif]>![if> 2) Ils sont propriétaires de diverses parcelles situées à B_____, de plusieurs immeubles loués situés sur la commune de C_____, d'un immeuble situé à D_____ (France) et d'un immeuble locatif de type habitation à loyers modérés (ci-après : HLM) sis à Genève, à la route E_____ 1_____ (ci-après : l'immeuble HLM).![endif]>![if> 3) Par arrêté du 22 avril 2009, le Conseil d'État a exempté les époux A_____, à compter du 1 er janvier 2007 et pour une durée de vingt ans, de l'impôt immobilier complémentaire et les a mis au bénéfice de taux d'imposition réduits en ce qui concerne les impôts cantonaux et communaux (ci-après: ICC) sur le bénéfice net et le capital net pour les éléments de taxation relatifs à l'immeuble HLM.![endif]>![if> Le pourcentage de réduction de la charge fiscale correspondante a été fixé à 70 % pendant les dix premières années ; il était prévu ensuite de le réduire de moitié pendant les dix années suivantes pour disparaître totalement dès la vingt-et-unième année. 4) Pour l'exercice fiscal 2007, les époux A_____ ont déclaré pour l'immeuble HLM une valeur en fortune calculée par la capitalisation de l'état locatif de CHF 3'872'514.-, des loyers encaissés de CHF 270'976.- et des frais d'entretien de CHF 171'300.-. Étaient également mentionnées une dette chirographaire de CHF 300'000.- avec des intérêts de CHF 14'230.- et une dette hypothécaire auprès de l'Union de banques suisses (ci-après : UBS) de CHF 3'337'750.-, sans mention d'intérêts.![endif]>![if> 5) Le 15 septembre 2009, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a établi le bordereau ICC 2007 des époux A_____, basé sur un revenu imposable de CHF 320'070.- au taux de CHF 320'070.-, ainsi qu'une fortune imposable de CHF 7'814'227.- au taux de CHF 7'837'273.-.![endif]>![if> 6) Le 24 septembre 2009, les époux A_____ ont saisi l'AFC-GE d'une réclamation contre ces bordereaux de taxation, concluant à ce que l'arrêté du Conseil d'État du 22 avril 2009 soit pris en compte, s'agissant de la réduction du taux d'imposition ainsi qu'à la déduction d'intérêts hypothécaires d'un montant de CHF 125'210.-.![endif]>![if> 7) Par décisions du 21 octobre 2009, l'AFC-GE a partiellement admis les réclamations.![endif]>![if> Les 21 octobre et 17 décembre 2009, elle a notifié un bordereau de taxation rectificatif ICC mentionnant un revenu imposable de CHF 193'606.- au taux de CHF 193'606.-, ainsi qu'une fortune imposable de CHF 7'814'227.- au taux de CHF 7'837'273.-. 8) Selon le procès-verbal d'entretien au guichet du service immobilier de l'AFC-GE daté du 18 janvier 2010, les époux A_____ se sont plaints du taux de

capitalisation de l'immeuble HLM concernant le bordereau précité, qui devait être de 5.97 % au lieu de 7 %.

9) En date du 21 juillet 2010, l'AFC-GE a rendu une nouvelle décision sur réclamation et a émis un nouveau bordereau rectificatif ICC mentionnant un revenu imposable de CHF 194'038.- au taux de CHF 193'606.- et une fortune imposable de CHF 7'126'702.- au taux de CHF 7'148'989.-.

10) Le 16 août 2010, les époux A_____ ont fait acheminer à l'AFC-GE un projet de réclamation relative à ce nouveau bordereau.

L'AFC-GE avait oublié de procéder à la réduction de l'impôt sur le revenu ainsi que sur la fortune, compte tenu de la réduction du taux d'imposition fixé à 70 % concernant l'immeuble HLM. Aussi avait-elle rajouté indument des intérêts financiers sur le solde d'impôts dus. Le 13 octobre 2010, dans le cadre de l'instruction de cette nouvelle réclamation, les époux A_____ ont fait parvenir à l'AFC-GE les justificatifs des intérêts chirographaires et des dons.

11) En date du 28 février 2011, l'AFC-GE a rendu une nouvelle décision sur réclamation et a émis un nouveau bordereau rectificatif ICC portant sur un revenu imposable de CHF 194'038.- au taux de CHF 193'606.- et une fortune imposable de CHF 7'126'702.- au taux de CHF 7'148'989.-. Figuraient dans les calculs, par application de l'art. 24A de la loi générale sur le logement et la protection des locataires du 4 décembre 1977 (LGL - I 4 05), une réduction de l'impôt cantonal sur le revenu de CHF 11'493.50 et une réduction de l'impôt communal sur le revenu de CHF 2'635.15 (soit un montant total de réduction ICC sur le revenu de CHF 14'129.65) ainsi qu'une réduction de l'impôt cantonal sur la fortune de CHF 3'388.40 et une réduction de l'impôt communal sur la fortune de CHF 582.60 (soit un montant total de réduction ICC sur la fortune de CHF 3'971.-). En vertu du calcul de l'AFC-GE, le total de l'ICC s'élevait à CHF 83'736.60 sans imputation de l'impôt anticipé.

En annexe au bordereau figurait une répartition ICC intercantonale (sic) rectificative attribuant à la France une fortune brute de CHF 34'048.-, et déduisant une part des dettes chirographaires d'un montant de CHF 930.- et hypothécaires d'un montant de CHF 10'347.- ainsi qu'appliquant une part de la déduction sociale sur la fortune d'un montant de CHF 484.-, la fortune nette taxable en France ayant été fixée à CHF 22'287.-. Concernant le revenu, une part des intérêts chirographaires et hypothécaires d'un montant de CHF 432.- était attribuée à la France, impliquant un revenu négatif net total du même montant en raison de l'absence de revenu immobilier réalisé dans le pays en question.

12) Par télécopie du 7 mars 2011, les époux A_____ ont sollicité des précisions quant au mode de calcul de la réduction en application de l'art. 24A LGL sur le revenu et sur la fortune pour savoir sur quelle base de l'assiette fiscale celle-ci avait été calculée.

13) La demande précitée a été réitérée par courrier et par télécopie le 21 mars 2011.

14) Par acte du 30 mars 2011, les époux A_____ ont recouru contre la décision sur réclamation du 28 février 2011 auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant, avec « suite de frais et dépens », à son annulation et à l'émission des nouveaux bordereaux et relevés de compte ICC 2007.

Soulignant qu'ils n'avaient pas reçu de réponse aux courriers et télécopies des 7 et 21 mars 2011, ils rappelaient que, conformément à l'art. 24A LGL, l'impôt afférent à l'immeuble HLM devait être réduit de 70 %. Les calculs devaient être effectués sur la base des bordereaux calculés sans tenir compte d'un immeuble bénéficiant de la réduction de l'art. 24A LGL, afin de pouvoir déterminer le montant d'impôt afférent au revenu net, respectivement à la fortune nette, de l'immeuble bénéficiant d'une réduction en application de l'art. 24A LGL. Il convenait ensuite de réduire cet impôt de 70 %. Par conséquent, en procédant ainsi, le total ICC, sans imputation de l'impôt anticipé, devait s'élever à CHF 68'647.65 et non à CHF 83'736.60 comme retenu par

l'AFC-GE. En d'autres termes, la réduction selon l'art. 24A LGL de l'ICC sur le revenu devait s'élever à CHF 27'505.75 et la réduction selon l'art. 24A LGL de l'ICC sur la fortune devait correspondre à CHF 5'683.80. Ainsi, il y avait eu un trop perçu de l'AFC-GE d'un montant de CHF 15'088.94 (CHF 83'736.60 - CHF 68'647.65). 15) Le 13 décembre 2011, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Pour la détermination de la réduction de l'impôt cantonal sur le revenu, la part du revenu exonéré de l'immeuble HLM avait été déterminée de la manière suivante : Loyer brut CHF 270'976.- Charges immobilières - CHF 46'088.- Intérêts hypothécaires liés à l'immeuble - CHF 125'212.- Total rendement immeuble CHF 99'676.- Part exonérée (70 %) CHF 69'774.- Compte tenu d'un taux d'imposition moyen (impôt de base net) de 0.1259 (CHF 24'436.55.- : CHF 194'038.-), la réduction de base s'élevait à CHF 8'787.10 (CHF 69'774.- x 0.1259). La réduction totale sur l'impôt cantonal sur le revenu s'élevait dès lors à : Réduction de base CHF 8'787.10 Centimes additionnels cantonaux (47.5 %) + CHF 4'173.85 Réduction 12 % impôt de base - CHF 1'054.45 Réduction 12 % centimes additionnels - CHF 500.85 Centimes additionnels aide à domicile + CHF 87.85 Total CHF 11'493.50 Du point de vue de l'impôt sur la fortune, l'exonération avait été calculée sur la base de la fortune exonérée de l'immeuble HLM, à savoir : Fortune brute CHF 3'989'371.- Dette hypothécaire - CHF 3'337'750.- Fortune nette CHF 651'621.- Part exonérée (70 %) CHF 456'135.- Sur la base de ce montant, l'AFC-GE avait calculé un impôt de base de CHF 1'942.05 en se fondant sur un taux d'imposition moyen de 0.0043 (CHF 30'342.45 : CHF 7'126'702.-). La réduction liée à la part exonérée de CHF 456'135.- avait été calculée de la manière suivante : Impôt de base sur la fortune CHF 1'942.05 Centimes additionnels cantonaux (47.5 %) + CHF 922.45 Impôt supplémentaire sur la fortune + CHF 504.50 Centime additionnel aide à domicile + CHF 19.40 Total CHF 3'388.40 Du point de vue des impôts communaux, les mêmes éléments avaient été pris en considération pour aboutir à un total de réduction de CHF 2'636.15 sur le revenu, et CHF 582.60 sur la fortune. Enfin, l'immeuble HLM avait été totalement exonéré de l'impôt immobilier complémentaire. Ainsi, la réduction selon l'art. 24A LGL de l'ICC sur le revenu devait s'élever à CHF 14'129.65 (CHF 11'493.50 + CHF 2'636.15) et la réduction selon l'art. 24A LGL de l'ICC sur la fortune devait correspondre à CHF 3'971.- (CHF 3'388.40 + CHF 582.60). Pour déterminer le revenu net de l'immeuble HLM, les époux A_____ avaient additionné les charges immobilières au lieu de les soustraire, et avait procédé à la déduction des intérêts hypothécaires uniquement en proportion des actifs immobiliers à hauteur de 91.5 % au lieu de déduire la totalité des intérêts passifs liés au bien immobilier HLM, pour aboutir à un revenu net HLM de CHF 202'505.- de la manière suivante : Loyer brut CHF 270'976.- Charges immobilières + CHF 46'088.- Intérêts hypothécaires liés à l'immeuble en proportion des actifs immobiliers (91.5 %) (CHF 125'212.- x 91.5 %) - CHF 114'559.- Total rendement immeuble CHF 202'505.- Part exonérée (70 %) CHF 141'753.50 Le revenu net déterminé par les époux A_____ n'était ainsi pas exact, ce qui avait abouti à des prétentions en réduction également erronées. 16) a. Le 9 février 2012, après avoir sollicité un second échange d'écritures, les époux A_____ ont persisté dans les termes de leur recours, produisant un nouveau tableau de calcul. L'AFC-GE aurait dû motiver sa décision sur réclamation du 28 février 2011, sans attendre qu'ils déposent un recours auprès du TAPI. Partant, l'AFC-GE avait violé les dispositions légales relatives à la procédure fiscale en la matière. Ils reconnaissaient que leur recours contenait plusieurs erreurs. Les charges immobilières HLM pour CHF 46'088.- avaient été reportées en positif au lieu d'avoir été reportées en négatif. Aussi le revenu total net afférent à l'HLM n'était-il pas de 100 %, mais de 57 %, la réduction

d'impôt s'élevant désormais au niveau de revenu à 70 % de 57 %. Cela étant précisé, la différence d'imposition qui avait été calculé de manière erronée était ramenée à CHF 3'257.71 (CHF 83'736.60 - CHF 80'478.89). Ils contestaient le fait que la totalité des intérêts hypothécaires de CHF 125'212.- devait être déduite du revenu HLM, alors que l'AFC-GE devait appliquer le critère de la répartition des intérêts en fonction des actifs, soit attribuer 91.5 % des intérêts hypothécaires à l'immeuble HLM et 8.5 % à d'autres immeubles. Par ailleurs, la déduction de la totalité des intérêts hypothécaires était également incohérente avec la répartition internationale des dettes, qui avait pour conséquence que les intérêts pris en compte suivaient le sort de la localisation des dettes. Une partie des intérêts avait été attribuée à la France et n'était pas déductible en Suisse, alors que l'intégralité du crédit hypothécaire avait été prise en considération pour calculer le revenu net de l'immeuble HLM et la réduction qui en découlait. Dès lors, une répartition des dettes et leurs intérêts au prorata des actifs concernés devait être effectuée. b. Dans les tableaux de calcul joints à leur réplique, les époux A_____ calculaient la réduction HLM comme suit : Loyer brut CHF 270'976.- Autres revenus + CHF 300'763.- Revenu brut CHF 571'739.- Intérêts hypothécaires liés à l'immeuble en proportion des actifs immobiliers (91.5 %) (CHF 125'212.- x 91.5 %) - CHF 114'559.- Charges immobilières - CHF 46'088.- Autres déductions - CHF 217'486.- Total rendement immeuble CHF 193'606.- Part exonérée (57 %) CHF 110'329.- Part exonérée de 57 % (70 %) CHF 77'230.30 Au regard du total de l'impôt sur le revenu de CHF 39'293.95, la part de 57 % afférente à l'immeuble HLM était de CHF 22'392.20, dont le 70 %, soit CHF 15'674.54, devait être considéré comme la réduction au sens de l'art. 24A LGL. Du point de vue de la fortune, les éléments suivants étaient retenus par les époux A_____ : Immeuble HLM CHF 3'989'371.- Autres actifs + CHF 6'953'368.- Fortune brute totale CHF 10'942'739.- Dette hypothécaire (91,5%) - CHF 3'337'750.- Autres déductions - CHF 739'976.- Fortune nette totale CHF 7'148'989.- Fortune nette HLM (13.1 %) CHF 456'135.- Au regard du total de l'impôt sur la fortune de CHF 62'043.80, la part de 13.1 % afférente à l'immeuble HLM était de CHF 8'119.75, dont le 70 %, soit CHF 5'683.82, devait être considéré comme la réduction au sens de l'art. 24A LGL. Ainsi, la réduction selon l'art. 24A LGL de l'ICC sur le revenu devait s'élever à CHF 15'674.55 et celle sur la fortune à CHF 5'683.80. 17) Par duplique du 13 avril 2012, l'AFC-GE a persisté dans ses précédentes écritures. Le procédé, consistant à déterminer dans une première étape les revenus et la fortune suite à la répartition intercantonale, puis à déterminer la réduction afférente au seul revenu net HLM était conforme à la formulation de l'art. 24A LGL. 18) Par jugement du 6 mai 2013, le TAPI a admis le recours des époux A_____. C'était à juste titre qu'ils avaient souligné l'incohérence de leur taxation, qui prenait en considération pour le calcul de l'assiette imposable dans le canton de Genève la totalité de la dette hypothécaire et de ses intérêts, y compris la partie qui concernait la France, au lieu de la seule partie qui concernait Genève, pour calculer des éléments nets bénéficiant de la réduction du taux de l'impôt en raison du régime HLM. 19) Par acte déposé le 17 juin 2013, l'AFC-GE a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision du 28 février 2011. Pour aboutir à sa conclusion, le jugement contesté s'appuyait de manière infondée sur un arrêt de la chambre administrative du 19 juin 2012 (ATA/386/2012). Dans cet arrêt en effet, l'immeuble dont il était question était exonéré sous l'ancien régime d'exonération HLM. Dans le cas d'espèce, le système d'exonération était différent, vu que la réduction de l'assiette de l'impôt avait été remplacée

par une réduction du taux d'imposition. Dès lors, contrairement à ce que retenait le jugement contesté, en vertu de l'art. 24A LGL, le calcul de l'impôt devait se dérouler en deux étapes, indépendantes l'une de l'autre. En premier lieu, il s'agissait 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, étaient retranscrites à nouveau dans le recours. 20) Le 8 juillet 2013, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations. 21) Le 25 juillet 2013, les époux A_____ ont conclu au rejet du recours et à la confirmation du jugement du TAPI, tout en relevant que la méthode préconisée par l'AFC-GE pour contester la taxation ICC 2007 n'était pas appliquée dans le cadre de la taxation ICC 2010. Si l'AFC-GE avait appliqué dans le cadre du bordereau ICC 2010 la « théorie » qu'elle défendait, la réduction de l'art. 24A LGL sur la fortune aurait abouti à un montant de CHF 4'955.-, alors que le bordereau établi par l'AFC-GE prévoyait une réduction de CHF 5'004.30 (CHF 4'271.85 + CHF 732.45) et la réduction de l'art. 24A LGL sur le revenu aurait abouti à un montant de CHF 3'303.85, alors que le bordereau établi par l'AFC-GE prévoyait une réduction de CHF 2'567.15 (CHF 2'088.20 + CHF 478.95). 22) Le 13 septembre 2013, l'AFC-GE a dupliqué, persistant dans les conclusions de son recours. Elle avait appliqué la même méthode de calcul pour la réduction HLM 2010 que lors de l'année 2007. Elle a annexé un tableau identique à celui qui était présenté dans le recours pour 2007, qui témoignait de la similitude des calculs opérés en 2010. 23) Sur quoi, la cause a été gardée à juger. EN DROIT 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 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). 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 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. 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 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 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 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, 4^{ème} 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 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 1^{er} 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. 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 2^{ème} phr. LPA. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). * * * * * PAR CES MOTIFS LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE à la forme : déclare recevable le recours interjeté le 17 juin 2013 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 6 mai 2013 ; au fond : le rejette ; dit qu'il n'est pas perçu d'émolument, ni alloué d'indemnité de procédure ; dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ; communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Michel Lambelet, avocat de Madame et Monsieur A_____, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance. Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges. Au nom de la chambre administrative : le greffier-juriste : F. Scheffre le président siégeant : J.-M. Verniory Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties. Genève, le la greffière :

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