

GE_GERICHTE A/1456/2011 vom 14. Januar 2014

GE Cour de justice, 2014-01-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1456_2011

FR: GE_GERICHTE A/1456/2011 du 14 janvier 2014

IT: GE_GERICHTE A/1456/2011 del 14 gennaio 2014

Regeste

; INTERPRÉTATION(SENS GÉNÉRAL) ; PRIMAUTÉ DU DROIT FÉDÉRAL ; CONFORMITÉ AU DROIT INTERNATIONAL ; DROIT FISCAL ; ASSUJETTISSEMENT(IMPÔT) ; IMPÔT ; CALCUL DE L'IMPOT ; IMMEUBLE ; PERTE(ARGENT) | 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 hollandais et travaillent tous deux 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. | Cst.190; LIFD.6.al3; ALCP.2; ALCP.16.al2; ALCP.21; ALCP.9.al2; aLIPP-I.5.al1; aLIPP-I.5.al4

Erwägungen

E. 2

ème section dans la cause Madame B_____ et Monsieur B_____ représentés par Me Frédéric Vuilleumier, avocat contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE et ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS _____ Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 5 novembre 2012 (JTAPI/1339/2012) EN FAIT 1) Madame B_____ et Monsieur B_____ (ci-après : les époux B_____) sont mariés. Ils sont de nationalité hollandaise et ont trois enfants mineurs. Ils sont propriétaires de leur logement, une villa sise à Messery en France. Ils exercent tous deux une activité lucrative dépendante dans le canton de Genève et y sont contribuables en qualité de quasi-résidents depuis la période fiscale 2004. 2) Dans chacune de leurs déclarations d'impôt pour les périodes fiscales 2004, 2005, 2006, 2007 et 2008, les époux B_____ ont indiqué pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) les éléments financiers relatifs à leur bien immobilier français, concernant le revenu brut immobilier (valeur locative), la valeur totale, les charges et frais d'entretien, les intérêts hypothécaires et la dette hypothécaire. Il s'agit des montants suivants : - pour l'année fiscale 2004, ils ont déclaré un revenu brut immobilier de CHF 16'036.- pour l'ICC et CHF 17'431.- pour l'IFD, contrebalancé par des charges et frais d'entretien de CHF 1'123.- pour l'ICC et CHF 1'743.- pour l'IFD, leurs intérêts hypothécaires s'élevant à CHF 63'927.-. L'immeuble avait une valeur de CHF 1'564'147.- et la dette hypothécaire totalisait CHF 1'344'844.- ; - pour l'année fiscale 2005, ils ont déclaré un revenu brut immobilier de CHF 15'654.- pour l'ICC et CHF 17'789.- pour l'IFD,

contrebalancé des charges et frais d'entretien de CHF 1'096.- pour l'ICC et CHF 1'779.- pour l'IFD, leurs intérêts hypothécaires s'élevant à CHF 64'110.-. L'immeuble avait une valeur de CHF 1'496'141.- et la dette hypothécaire totalisait CHF 1'494'107.- ; - pour l'année fiscale 2006, ils ont déclaré un revenu brut immobilier de CHF 13'197.- pour l'ICC et CHF 15'710.- pour l'IFD, contrebalancé par des charges et frais d'entretien de CHF 924.- pour l'ICC et CHF 1'571.- pour l'IFD, leurs intérêts hypothécaires s'élevant à CHF 78'691.-. L'immeuble avait une valeur de CHF 1'428'134.- et la dette hypothécaire totalisait CHF 1'502'590.- ; - pour l'année fiscale 2007, ils ont déclaré un revenu brut immobilier de CHF 12'337.- pour l'ICC et CHF 15'421.- pour l'IFD, contrebalancé par des charges et frais d'entretien de CHF 864.- pour l'ICC et CHF 1'542.- pour l'IFD, leurs intérêts hypothécaires s'élevant à CHF 54'355.-. L'immeuble avait une valeur de CHF 1'360'128.- et la dette hypothécaire totalisait CHF 1'461'963.- ; - pour l'année fiscale 2008, ils ont déclaré un revenu brut immobilier de CHF 11'720.- pour l'ICC et CHF 15'421.- pour l'IFD, contrebalancé par des charges et frais d'entretien de CHF 19'968.- pour l'ICC et CHF 19'968.- pour l'IFD, leurs intérêts hypothécaires s'élevant à CHF 53'655.-. L'immeuble avait une valeur de CHF 1'292'122.- et la dette hypothécaire totalisait CHF 1'405'834.-. 3) Le 1er novembre 2010, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a transmis aux époux B_____ deux bordereaux de taxation concernant l'ICC et l'IFD 2004 comprenant notamment un correctif de CHF 49'013.- en défaveur des contribuables, correspondant à la perte liée à la déduction des intérêts passifs attribués au bien immobilier sis en France. Les revenus de l'immeuble français (valeur locative de l'immeuble) ne suffisaient pas à couvrir la totalité des intérêts passifs (intérêts hypothécaires) additionnés aux charges et frais d'entretien ; l'excédent s'élevait à CHF 49'013.-. 4) Le 26 novembre 2010, les époux B_____ ont élevé réclamation contre leurs taxations ICC et IFD 2004. La réserve des art. 6 al. 3 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 5 al. 4 de 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) n'était pas applicable en matière de répartition internationale des intérêts passifs. Le refus de la déduction de l'excédent des intérêts passifs attribués à l'immeuble sis en France constituait une discrimination prohibée par les principes fondamentaux du droit communautaire. 5) Le 24 janvier 2011, l'AFC-GE a adressé aux époux B_____ six bordereaux de taxation concernant l'ICC et l'IFD 2005, 2006 et 2007 comprenant notamment des correctifs de CHF 49'847.-, CHF 51'172.- respectivement CHF 40'106.- en défaveur des contribuables, correspondant à la perte liée à la déduction des intérêts passifs attribué au bien immobilier sis en France, en sus des charges et frais d'entretien. Les revenus de l'immeuble français ne suffisaient pas à couvrir la totalité des intérêts passifs ; l'excédent s'élevait à CHF 49'847.-, CHF 51'172.-, respectivement CHF 40'106.-. 6) Les 10 et 22 février 2011, les contribuables ont élevé réclamation contre leurs taxations ICC et IFD 2005, 2006 et 2007, demandant la suspension de ces procédures jusqu'à décision sur la première réclamation. 7) Le 18 mars 2011, l'AFC-GE a adressé aux époux B_____ deux bordereaux de taxation relatif à l'ICC et l'IFD 2008 comprenant un correctif de CHF 60'578.- en défaveur des contribuables, correspondant à la perte liée à la déduction des intérêts passifs attribué au bien immobilier sis en France. La totalité des intérêts passifs s'élevait à CHF 53'655.-. 8) Le 11 avril 2011, les époux B_____ ont élevé réclamation contre leur taxation ICC et IFD 2008 aux mêmes motifs que ceux invoqués précédemment. En outre, la somme de CHF 186'218.-, comprise dans la rémunération 2009, devait être déduite de l'assiette imposable 2009. 9) Par décisions sur réclamation du 14 avril 2011, l'AFC-GE a maintenu les taxations ICC et IFD des époux

B_____ pour les années fiscales 2004, 2005, 2006 et 2007. L'imposition avait été établie conformément aux dispositions légales applicables, soit les art. 6 al. 3 LIFD et 5 al. 4 LIPP-I. La prise en compte des excédents de charges d'immeubles à l'étranger uniquement pour fixer le taux d'imposition du revenu en Suisse était cohérente dans la mesure où, a contrario, les revenus positifs étaient également pris en compte dans le seul but de fixer le taux de l'impôt conformément aux dispositions conventionnelles. La jurisprudence communautaire citée par les contribuables le confirmait lorsqu'elle était pertinente in casu.

10) Par acte du 11 mai 2011, les époux B_____ ont interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions précitées et leurs bordereaux ICC et IFD 2004 à 2007, en concluant à leur annulation, à la constatation de la déductibilité entière des excédents d'intérêts passifs des revenus imposables en Suisse et à l'établissement de nouveaux bordereaux de taxation par l'AFC-GE, « sous suite de frais et dépens ». Un excédent d'intérêts passifs ne pouvait être assimilé à une perte au sens de l'art. 6 al. 3 3ème phr. LIFD. Il devait être réparti conformément aux règles de la répartition internationale, soit proportionnellement aux actifs localisés. Une méthode de répartition identique devait être appliquée dans les relations intercantionales et internationales sous peine de créer une discrimination injustifiée entre les contribuables. En excluant les pertes étrangères de la déduction de l'assiette fiscale, l'art. 6 al. 3 3ème phr. LIFD violait le principe de la libre circulation des personnes selon 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), et était contraire à la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes (ci-après : CJCE).

11) Par décisions sur réclamation du 23 mai 2011 concernant l'ICC et l'IFD 2008, l'AFC-GE a transmis aux contribuables deux bordereaux rectificatifs pour l'ICC et l'IFD 2008. Elle avait supprimé le montant de CHF 186'218.- lié à la part des bénéficiaires perçus en 2009 et maintenu la taxation effectuée pour l'excédent d'intérêts passifs.

12) Le 20 juin 2011, les contribuables ont interjeté recours contre les décisions précitées auprès du TAPI, en concluant à la jonction avec la cause relative à l'ICC et l'IFD pour les périodes fiscales 2004 à 2007, à l'annulation de ces décisions, à la constatation de la déductibilité entière de l'excédent d'intérêts passifs des revenus imposables en Suisse et à l'établissement de nouveaux bordereaux de taxation en ce sens, « sous suite de frais et dépens ». Au fond, les griefs invoqués restaient identiques.

13) Le 27 septembre 2011, l'AFC-GE a répondu au sujet des taxations 2004 à 2007 en concluant au rejet du recours, celles-ci devant être confirmées. La jurisprudence européenne citée par les recourants, antérieure au 21 juin 1999, n'était pas directement applicable en droit suisse, de sorte qu'elle ne pouvait servir à une interprétation restrictive des art. 6 al. 3 3ème phr. LIFD et 5 al. 4 LIPP-I. Excepté le cas d'une perte d'un établissement stable à l'étranger, dans toutes les autres hypothèses, les pertes subies à l'étranger ne devaient être prises en considération en Suisse que lors de la détermination du taux de l'impôt. Le même traitement était appliqué aux résidents et quasi-résidents suisses. Il n'y avait donc pas d'entrave à la libre circulation des travailleurs.

14) Dans sa réponse du 19 octobre 2011, l'AFC-GE a réitéré sa position pour les taxations ICC et IFD 2008 des époux B_____.

15) Dans leur réplique du 11 novembre 2011, les époux B_____ ont persisté dans leurs conclusions. Selon eux, le Tribunal fédéral avait effectivement appliqué des arrêts de la CJCE postérieurs à la date de signature de l'ALCP. L'Office fédéral de la justice considérait qu'afin de respecter l'objectif voulu par l'ALCP de parallélisme du droit suisse et du droit communautaire, le Tribunal fédéral allait en principe suivre cette jurisprudence de la CJCE, à moins que cette dernière ne fasse appel à des

notions que l'ordre juridique suisse ignorait. Pour le surplus, la jurisprudence de la CJCE imposait aux autorités suisses de prendre en compte les intérêts passifs excédentaires pour la détermination du taux d'imposition et dans le cadre du calcul de la base imposable. 16) Le 6 décembre 2011, l'AFC-GE a dupliqué en persistant dans ses conclusions. 17) Par jugement du 5 novembre 2012, le TAPI a rejeté le recours des époux B_____. Dans un arrêt du 9 octobre 2003, le Tribunal administratif du canton de Vaud avait jugé que l'art. 6 al. 3 LIFD prévoyait que les pertes subies à l'étranger découlant de la prise en compte d'intérêts passifs attribués aux immeubles hors de Suisse n'étaient pas déductibles des éléments imposables en Suisse, et ne devaient être prises en considération que pour le taux de l'impôt; une exception n'était prévue par la loi que dans le cas de pertes subies par un établissement stable à l'étranger, hypothèse qui n'entraîne pas en compte dans le cas d'un immeuble détenu à titre privé. Le Tribunal administratif - devenu dès le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) - avait fait sien cette jurisprudence en 2007. Ainsi, faute d'avoir démontré que l'immeuble situé en France constituait un établissement stable, l'excédent d'intérêts passifs sur la valeur locative de ce bien représentait une perte subie à l'étranger. Il ne devait donc être pris en considération que pour déterminer le taux de l'impôt. 18) Le 12 décembre 2012, les époux B_____ ont interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à l'annulation de celui-ci, à la constatation de la déductibilité entière des excédents d'intérêts passifs des revenus imposables en Suisse, à l'établissement de nouveaux bordereaux de taxation, sous suite de frais et dépens comprenant une équitable indemnité de procédure. Le TAPI avait violé leur droit d'être entendu en n'examinant pas la jurisprudence de la CJCE relative à l'ALCP, tel que considéré par le Tribunal fédéral, puisque la motivation de sa décision ne portait pas sur tous les points nécessaires et arguments pertinents soulevés. Au surplus, les griefs correspondaient à ceux invoqués précédemment. 19) Dans sa réponse du 18 janvier 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Elle reprenait son argumentaire précédent, confirmé par la jurisprudence récente de la chambre de céans. Le refus de déduction des intérêts hypothécaires supportés par les recourants était limité à la perte non absorbée par le revenu immobilier imposable en France. 20) Par courrier du 11 février 2013, les recourants ont persisté dans leurs conclusions. 21) Le 27 février 2013, le TAPI a remis son dossier et renoncé à formuler des observations. 22) 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). 2) Les recourants se plaignent tout d'abord d'une violation de leur droit d'être entendu en raison d'un défaut de motivation du jugement attaqué par rapport à la prise en considération de la jurisprudence de la CJCE relative à l'ALCP. a. Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. implique l'obligation pour l'autorité de motiver sa décision. Selon la jurisprudence, la motivation d'une décision est suffisante lorsque l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause. L'autorité n'est toutefois pas tenue de se prononcer sur tous les moyens des parties ; elle peut se limiter aux questions décisives pour l'issue du litige (ATF 134 I 83 consid. 4.1 p. 88 et les arrêts cités). La garantie constitutionnelle fédérale du droit d'être entendu est concrétisée à l'art. 46 al. 1 LPA. Cette disposition légale n'offrant pas une protection supérieure, c'est à l'aune de l'art. 29 al. 2 Cst. que le cas d'espèce doit être apprécié. b. Selon

la doctrine, l'autorité qui refuse expressément de statuer, alors qu'elle en a l'obligation, commet un déni de justice formel (ATF 135 I 6 consid. 2.1), qui constitue une violation de l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101). Il en est de même de l'autorité qui ne statue que partiellement (Arrêts du Tribunal fédéral 5A_578/2010 du 19 novembre 2010 ; 5A_279/2010 du 24 juin 2010 consid. 3.3 et les arrêts cités ; 2C_601/2010 du 21 décembre 2010 publié in RDAF 2011 II 163 ss), notamment si elle ne traite pas d'un grief relevant de sa compétence, motivé de façon suffisante et pertinent pour l'issue du litige (SJ 2007 I 472 p. 473-474 ; T. TANQUEREL, précité, n. 1499). La réparation d'un vice de procédure en instance de recours et, notamment, du droit d'être entendu, est possible lorsque l'autorité dispose du même pouvoir d'examen que l'autorité inférieure (ATA/381/2013 du 18 juin 2013 consid. 4c et les arrêts cités ; P. MOOR, Droit administratif, Les actes administratifs et leur contrôle, vol. 2, 2^{ème} éd., Berne 2002, ch. 2.2.7.4 p. 283). En outre, la possibilité de recourir doit être propre à effacer les conséquences de cette violation. Autrement dit, la partie lésée doit avoir le loisir de faire valoir ses arguments en cours de procédure contentieuse aussi efficacement qu'elle aurait dû pouvoir le faire avant le prononcé de la décision litigieuse (ATA/381/2013 précité). c. En l'espèce, le TAPI ne s'est pas expressément prononcé sur tous les griefs soulevés par les recourants, notamment celui concernant l'applicabilité de l'ALCP et de la jurisprudence y afférente, antérieure et postérieure au 21 juin 1999. Cela étant, la chambre de céans jouit du même pouvoir de cognition que le TAPI, conformément aux art. 53 et 54 de loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) et à l'art. 61 al. 1 et 2 LPA. Elle dispose en outre d'un dossier complet et de tous les éléments pour lui permettre d'établir les faits, de trancher le litige et de se prononcer sur les griefs soulevés en toute connaissance de cause. Les recourants ont également pu faire valoir leur position de manière identique en première instance et par-devant la juridiction de recours. Ainsi, la question relative au droit et à la jurisprudence communautaires sera examinée dans les considérants suivants. Ce grief devient donc désormais sans objet. 3) Le litige porte exclusivement sur la prise en compte, pour des contribuables travaillant en Suisse, de l'excédent d'intérêts passifs de leur immeuble de domicile sis en France. Dans les taxations litigieuses, l'AFC-GE n'a pris cet excédent en considération que pour fixer le taux de l'impôt. Selon les recourants, il devrait également venir en dégrèvement de leur revenu brut, comme ce serait le cas pour un immeuble qu'ils posséderaient en Suisse. La question relève dès lors de l'assujettissement à l'impôt. 4) Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale : Arrêt du Tribunal fédéral 2P.115/2003 du 14 mai 2004 ; ATA/377/2009 du 29 juillet 2009). Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme en la dégageant de sa relation, avec d'autres dispositions légales, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique : ATF 132 V 321 consid. 6 ; 129 V 258 consid. 5.1 et les références citées). Le Tribunal fédéral utilise les diverses méthodes d'interprétation de manière pragmatique, sans établir entre elles un ordre de priorité hiérarchique (ATF 133 III 175 consid. 3.3.1 ; 125 II 206 consid. 4a ; ATA/335/2012 du 5 juin 2012 ; ATA/422/2008 du 26 août 2008). Enfin, si plusieurs interprétations sont admissibles, il faut choisir celle qui est conforme à la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101 ; ATF 119 Ia 241 consid. 7a et les arrêts cités). 5) L'art. 190 Cst. prévoit que le

Tribunal fédéral et les autres autorités sont tenus d'appliquer les lois fédérales et le droit international. En cas de contradiction entre une loi fédérale et la Cst., l'autorité qui statue peut relever celle-là, mais n'en doit pas moins appliquer la disposition de la loi fédérale en cause (ATF 135 II 384 consid. 3.1 et les arrêts cités). En revanche, en cas de contradiction entre une loi fédérale et le droit international, ce dernier prévaut en principe (ATF 133 V 367 consid. 11.1.1 ; 125 II 417 consid. 4c et les arrêts cités). Impôt fédéral direct 6) L'art. 6 LIFD est en vigueur depuis 1995 et a la teneur suivante : 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 (al. 1). 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 (al. 2). 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 (al. 3). 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 (al. 4). 7) 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/551/2012 du 21 août 2012 ; 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. 8) a. Se pose la question de savoir si l'excédent de charges liées aux immeubles sis à l'étranger, notamment des intérêts passifs, 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 que 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} 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 applicable (Arrêt du Tribunal fédéral in NStP 2000 19 consid. 2b ; ATA/551/2012 précité ; ATA/288/2012 précité). Selon l'art. 6 al. 3 3^{ème} 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/551/2012 précité ; 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/8/2014 du 7 janvier 2014 ; ATA/551/2012 précité ; 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 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) 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). 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} 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. 9) a. Aux termes de l'art. 1 ALCP, 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 : 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 : 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 (al. 1). 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 (al. 2). 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 (al. 3). 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). 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/551/2012 précité ; 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/551/2012 précité ; 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/551/2012 précité ; ATA/152/2009 précité). 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/551/2012 précité ; 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). 10) 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). 11) 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 détermination du taux d'imposition (cf. supra consid. 7). L'art. 6 al. 3 3^{ème} phr. LIFD n'opère pas de distinction en fonction de la nationalité des contribuables concernés. En l'espèce, les recourants sont ressortissants hollandais, résident en France et travaillent 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 3^{ème} 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 (ATA/551/2012 précité consid. 10). Impôt cantonal et communal

12) 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 l'aLIPP-I. 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 ; 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 1^{er} janvier 2001. 13) 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 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 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 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). 14) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'500.- 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.