

GE_GERICHTE DCCR/239/2010 vom 15. Februar 2010

GE Cour de justice, 2010-02-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_DCCR_239_2010

FR: GE_GERICHTE DCCR/239/2010 du 15 février 2010

IT: GE_GERICHTE DCCR/239/2010 del 15 febbraio 2010

Regeste

Résumé: L'impôt immobilier complémentaire, qui est un impôt réel entrant dans la définition des frais d'exploitation et partant, des frais d'entretien au sens large, fait partie des frais d'acquisition du revenu et doit être déduit du revenu.

Erwägungen

E. 1

La Commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après la commission), qui a repris depuis le 1er janvier 2009 les compétences de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts (art. 162 al. 4 de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05), connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'Administration fiscale cantonale (art. 56X al. 2 et 56Y LOJ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du

E. 4

Charge de famille

Selon l'article 14 alinéa 1 de 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 (LIPP-V ; D 3 16), le rabais d'impôt, au sens de l'article 10, alinéa 1 LIPP-V, se calcule par application des barèmes des articles 11 ou 12 LIPP-V aux montants déterminants suivants, au taux applicable à ces seuls montants.

A teneur de l'article 14 alinéa 3 LIPP-V, en ce qui concerne les charges de famille, les montants déterminants, au sens de l'article 14 alinéa 1 LIPP-V, étaient (pour l'année 2005) les suivants : 3'377 fr. pour chaque demi-charge de famille (let. a), 6'754 fr. pour chaque charge de famille (let. b).

Lorsqu'une personne est à charge de plusieurs contribuables, les montants déterminants sont répartis entre ceux-ci (art. 14 al. 3 LIPP-V in fine).

Constitue une charge de famille, chaque enfant majeur, jusqu'à l'âge de 25 ans révolus, qui est apprenti au bénéfice d'un contrat d'apprentissage ou étudiant régulièrement inscrit dans un établissement d'enseignement secondaire ou supérieur, et dont la fortune ne dépasse pas 50'000 fr. lorsqu'il n'a pas un revenu supérieur à 13'600 fr. (charge entière) ou 20'400 fr. (demi-charge), pour celui des parents qui pourvoit à son entretien. l'article 14 alinéa 5 lettre b LIPP-V.

Seul le parent qui détient, du point de vue juridique, la garde de son enfant mineur peut prétendre à une déduction pour charge de famille. Ceci a d'ailleurs été confirmé à plusieurs reprises par la commission (DCCR n° 271 du 18 juin 2007, DCCR n° 81 du 22 juin 2000).

Selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (RDAF 1988, p. 21 ss, not. 25 let. F et référence, DCCR N° 101/2001).

E. 5

En l'espèce, le contribuable déclare qu'il détient l'autorité parentale partagée sur ses trois enfants mineurs. Il n'indique ni ne prouve être au bénéfice d'un droit de garde. Par ailleurs, il ressort des registres de l'Office cantonale de la population que les trois enfants vivent chez leur mère à B____. C'est donc à juste titre que l'administration a refusé de lui accorder une demi-charge de famille.

En revanche, l'administration a admis à juste titre la déduction des contributions d'entretien que le contribuable a versées en faveur de ses enfants. Le recours doit donc être rejeté sur ce point.

- 6/10 - A/2403/2008

E. 6

Impôt immobilier complémentaire Le contribuable reproche à l'administration de ne pas avoir admis en déduction l'impôt immobilier complémentaire alors que cet impôt est déductible au niveau de l'impôt fédéral direct. Il estime que le droit cantonal est contraire aux dispositions fédérales et à la Constitution fédérale (art. 129).

E. 7

Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les dépenses et déductions générales prévues par les articles 26 à 33a de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 LIFD - RS 642.11 ; LIFD (art. 25. LIFD).

L'article 32 alinéa 2 LIFD énumère les frais d'acquisition du revenu fiscalement déductibles, à savoir : les frais nécessaires à l'entretien des immeubles appartenant à la fortune privée du contribuable, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers. Ne peuvent être déduits les autres frais et dépenses, en particulier les impôts de la Confédération, des cantons et des communes sur le revenu, sur les gains immobiliers et sur la fortune, ainsi que les impôts étrangers analogues (art. 34 let. e LIFD).

Les frais d'entretien au sens large comprennent les frais d'exploitation - soit les frais qui sont en connexité immédiate avec la possession d'un bien immobilier, dans la mesure uniquement où le propriétaire les assume - les frais d'administration et les frais d'entretien au sens étroit (DE MITRI, Les frais d'entretien d'immeubles privés en droit fiscal, BR 2004 p. 139 et ss ; MERLINO, Commentaire Romand, ad art. 32 n° 41).

Les frais d'exploitation qui sont des dépenses courantes liées économiquement ou juridiquement à la possession d'un immeuble, sont énumérés à l'article 1 alinéa 1 lettre a chiffre 3 de l'Ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct du 24 août 1992 (RS 642.116.2). Il s'agit des contributions périodiques pour l'enlèvement des ordures ménagères (mais non les contributions prélevées selon le principe du pollueur-payeur), de l'épuration des eaux, de l'éclairage et du nettoyage des rues, de l'entretien des routes, des taxes immobilières représentant des impôts réels, des rétributions au concierge, des frais d'entretien et d'éclairage des pièces utilisées en

commun, de l'ascenseur, etc., dans la mesure où le propriétaire les assume.

L'impôt réel est assis sur la valeur fiscale de l'immeuble, sans que les dettes soient déductibles (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., 2007, § 13 n° 41). L'impôt immobilier complémentaire qui est dû sur la valeur fiscale de l'immeuble, sans l'abattement de 4%, et sans la possibilité de déduire les éventuelles dettes qui le grèvent, est un impôt réel (art. 76 al. 2 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (D 3 05 ; LCP) (X. OBERSON, op cit., § 13 n° 42). La déduction de cet impôt cantonal est donc admise en impôt fédéral direct.

- 7/10 - A/2403/2008 Le Tribunal fédéral a retenu que l'impôt réel immobilier ou l'impôt foncier prévu par le droit cantonal est déductible car il grève directement une source de revenu précise, sans référence à la situation du contribuable (ATF 110 Ib 17).

E. 8

Au niveau cantonal, l'article 6 alinéa 4 1ère phrase LIPP-V prévoit que sont déduits du revenu, les frais nécessaires à l'entretien des immeubles privés que possède le contribuable, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers.

Il ressort expressément de l'exposé des motifs de cette disposition (MCG 2000 22/IV 3570) que n'est pas déductible l'impôt réel sur la possession immobilière (impôt immobilier complémentaire) de même que les travaux apportant une plus-value. Il incombe au contribuable de faire la distinction entre ces derniers et les frais d'entretien déductibles.

De plus, l'article 9 lettre e LIPP-V exclut expressément la déduction des autres frais et dépenses, en particulier celle des impôts de la Confédération, des cantons et de communes sur le revenu, sur les gains immobiliers et sur la fortune, ainsi que les impôts fonciers et les impôts étrangers analogues.

L'article 1 alinéa 1 du règlement d'application de 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 19 décembre 2001 (D 3 16.01 ; RIPP-V) prévoit que sont déductibles les frais, les primes d'assurances, ainsi que les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement, effectivement supportés par le contribuable, dont la déduction est autorisée dans le cadre de l'impôt fédéral direct, selon les prescriptions fédérales sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés et sur les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables, édictées notamment par le Département fédéral des finances et l'administration fédérale des contributions, à l'exception des taxes immobilières représentant des impôts réels, qui ne peuvent être déduits (art. 6 al. 4 et 9 lettre e LIPP-V).

E. 9

Selon l'article 9 alinéa 1 1ère phrase de la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (RS 642.14 ; LHID) les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables. L'alinéa 2 énumère les déductions générales. Sur les immeubles que possède le contribuable et qui font partie de son patrimoine privé, les cantons peuvent prévoir des déductions pour la protection de l'environnement, les mesures d'économie d'énergie et la restauration des monuments historiques (art. 9 al. 3 LHID). On n'admettra pas d'autres déductions (sous réserve des déductions pour les enfants et autres déductions sociales de droit cantonal selon l'article 9 alinéa 4 LHID).

- 8/10 - A/2403/2008 L'harmonisation fiscale vise à un ajustement réciproque des impôts directs de la Confédération et des cantons, une plus grande transparence du système fiscal suisse et une simplification de la taxation en particulier dans l'intérêt des contribuables, tout en ménageant le plus possible l'autonomie - en particulier financière - des cantons (Rapport Cagianut, p. 73; MARKUS REICH, in Martin Zweifel/Peter Athanas, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht [ci-après: Kommentar StHG], Bâle 2002, 2e éd., n. 29 Vorbemerkungen ad art. 1/2 LHID, p. 10 s.; URS R. BEHNISCH, Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar [St. Galler Kommentar], Zurich 2002, n. 7 et 23 ad art. 129 Cst.). Elle ne doit pas conduire à une uniformisation des systèmes fiscaux, mais à leur coordination sur la base du principe de subsidiarité (art. 46 al. 2 Cst.). Toutefois, dans les domaines où il n'existe pas ou plus de besoin de régime cantonal différent, il se justifie d'admettre une harmonisation plus poussée sur la base du droit fédéral, même si cela ne ressort pas clairement de la lettre de la loi. En effet, le champ d'autonomie cantonale doit avoir une fonction claire et déterminée et n'est pas un but en soi (ATF 128 II 56 consid. 6a p. 64 s.; REICH, Kommentar StHG, n. 34 et 39 ad art. 1 LHID). ATF 130 II 73 consid. 5.2

Selon la jurisprudence (ATF 133 II 287 ; ATF 128 II 66 consid. 4b ; arrêt 2A.683/2004 du 15 juillet 2005, consid. 4.4 publié in StE 2006 B 25.6 n° 53 et RDAF 2005 II p. 502), les frais d'entretien d'immeubles font partie des frais d'acquisition du revenu circonscrits à l'article 9 alinéa 1 LHID. Il ne reste aux cantons, sous l'angle de l'harmonisation, aucune autonomie pour déterminer dans quelle mesure les frais d'entretien d'immeuble sont déductibles. La notion de frais d'acquisition du revenu ne peut être interprétée, sous le régime de l'harmonisation fiscale, d'une manière différente pour le droit cantonal que pour le domaine de l'impôt fédéral direct. Une interprétation différente compromettrait l'objectif d'harmonisation fiscale verticale et la simplification que la promulgation de la législation d'harmonisation fiscale vise dans l'application du droit (cf. cause 2A.480/2004 du 2 février 2005, consid. 3.3 ; ATF 128 II 66 consid. 4b p. 71 ss).

E. 10

Au vu de la jurisprudence susmentionnée, l'impôt immobilier complémentaire, qui est un impôt réel entrant dans la définition des frais d'exploitation et partant, des frais d'entretien au sens large, fait partie des frais d'acquisition du revenu et doit être déduit du revenu. Dans la mesure où les articles 9 lettre c LIPP-V et 1 alinéa 1 RIPP- V prévoient autre chose, ils sont contraires à l'article 9 alinéa 1 LHID et à l'article 127 Constitution fédérale de la Confédération suisse, du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101).

Le recours doit donc être admis sur ce point, la décision annulée et le dossier renvoyé à l'administration pour nouvelle taxation au sens des considérants.

E. 11

En application des articles 52 alinéa 1 LPFisc, 87 alinéa 1 LPA et 1 et 2 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (RFPA

- 9/10 - A/2403/2008 – E 5 10.03), le contribuable, qui succombe partiellement, est condamné au paiement d'un émolument réduit à 200 fr.

Vu l'issue du litige, et compte tenu du fait que le contribuable a eu recours aux services d'un avocat, la commission allouera au contribuable une indemnité de procédure de 500 fr. à la charge de l'Etat de Genève, soit pour lui le Département des finances (art. 87 al. 2

LPA).

- 10/10 - A/2403/2008

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