

GE_GERICHTE JTAPI/127/2021 vom 8. Februar 2021

GE Cour de justice, 2021-02-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_127_2021

FR: GE_GERICHTE JTAPI/127/2021 du 8 février 2021

IT: GE_GERICHTE JTAPI/127/2021 del 8 febbraio 2021

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

E. 2

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

E. 3

Au préalable, le tribunal donne acte à l'AFC-GE de ce qu'elle accepte d'arrêter la valeur locative de l'immeuble londonien à CHF 66'954.-, conformément aux conclusions du recourant. Le recours doit dès lors être admis sur ce point.

E. 4

Le recourant se plaint d'un défaut de motivation des décisions entreprises.

E. 5

La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu le devoir pour le juge de motiver sa décision, afin que le justiciable puisse la comprendre, la contester utilement s'il y a lieu et exercer son droit de recours à bon escient. Pour répondre à ces exigences, le juge doit mentionner, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidé et sur lesquels il 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 (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1 p. 565). La violation du droit d'être entendu est réparable devant l'instance de recours si celle-ci jouit du même pouvoir d'examen des questions litigieuses que l'autorité intimée, et si l'examen de ces questions ne relève pas de l'opportunité, car l'autorité de recours ne peut alors substituer son pouvoir d'examen à celui de l'autorité de première instance (ATF 137 I 195 consid. 2.3.2).

E. 6

Le recourant ne peut être suivi.

- 6/11 - A/1697/2020 Même si les références de jurisprudence et les circulaires de la conférence suisse des impôts ne sont pas mentionnées dans les décisions sur réclamation, l'intéressé a été en mesure de comprendre ces prononcés et de les déférer au tribunal. Par ailleurs, l'AFC-GE s'est longuement déterminée sur son recours dans son mémoire responsif. Ainsi, même à supposer que l'autorité intimée n'aurait pas respecté le droit d'être entendu du contribuable, cette violation aurait été réparée en procédure de recours, étant

précisé que le tribunal dispose des mêmes compétences que l'AFC-GE dans la procédure de taxation. (art. 142 al. 4 LIFD ; art. 50 al. 2 LPFisc) et que les questions litigieuses ne relèvent que de la légalité et non de l'opportunité. Partant, le grief tiré de la violation du droit d'être entendu doit être rejeté.

E. 7

Le contribuable demande que les déductions opérées sur son revenu (en l'occurrence, les contributions d'entretien, les primes d'assurances, les intérêts de capitaux d'épargne et les frais médicaux) soient attribuées entièrement à la Suisse et non de manière proportionnelle.

E. 8

Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent en Suisse, respectivement à Genève (art. 3 al. 1 LIFD ; art. 2 al. 1 LIPP). 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, respectivement hors-canton (art. 6 al. 3 LIFD ; art. 5 al. 1 LIPP). Les personnes physiques qui ne sont que partiellement assujetties à l'impôt sur le revenu en Suisse se voient appliquer le taux auquel leur revenu serait imposé si tous les éléments étaient imposables en Suisse (art. 7 al. 1 LIFD). L'art. 6 al. 1 LIPP est son pendant en droit genevois.

E. 9

L'art. 7 LIFD vise notamment la situation des contribuables assujettis de manière illimitée en raison d'une cause de rattachement personnel, mais imposables également à l'étranger en raison d'une entreprise, d'un établissement stable ou d'un immeuble. Elles se voient appliquer le taux auquel leur revenu serait imposé si tous les éléments étaient imposables en Suisse, soit le taux global (Jean-Blaise PASCHOUD, Daniel de VRIES REILINGH in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2ème édition, 2017, art. 7, § 1g et 2, p. 166).

E. 10

La Convention entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu du 8 décembre 1977 (CDI-UK – RS 0.672.936.712) prévoit, à son art. 6 § 1, que les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de biens immobiliers (y compris les revenus des exploitations agricoles ou

- 7/11 - A/1697/2020 forestières) situés dans l'autre État contractant, sont imposables dans cet autre État. Cette disposition correspond à l'art. 6 § 1 du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, établi par l'OCDE (ci-après : Modèle OCDE). Lorsqu'un résident de Suisse reçoit des revenus qui, en vertu de la législation du Royaume-Uni et conformément aux dispositions de la Convention, sont imposables au Royaume-Uni, la Suisse exempte, sous réserve des dispositions des § 3, 4 et 6, ces revenus de l'impôt suisse; toutefois, cette exemption ne s'applique aux gains visés au § 4 de l'art. 13 qu'après justification de l'imposition de ces gains dans le Royaume-Uni (art. 22 § 2 CDI-UK). Lorsque des revenus sont exonérés de l'impôt par une disposition quelconque de la Convention, ils peuvent néanmoins être pris en considération pour calculer l'impôt sur d'autres revenus ou pour fixer le taux de cet impôt (art. 22 § 6 CDI-UK). Cette méthode d'élimination de la double imposition correspond à la méthode d'exemption, prévue par

l'art. 23A § 3 du Modèle OCDE.

E. 11

Selon la doctrine (Madeleine SIMONEK in Martin ZWEIFEL, Michael BEUSCH, René MATTEOTTI, Internationales Steuerrecht, 2015, art. 23 A, B OECD-MA, § 79-82 et 91), aucune convention de double imposition conclue par la Suisse ne contient de dispositions sur la détermination du revenu ou de la fortune à exempter ; celle-ci est entièrement régie par le droit interne. Ni la LIFD ni les lois fiscales cantonales ne réglementent l'exemption prévue par les conventions de double imposition. En ce qui concerne notamment l'exemption unilatérale des entreprises, des établissements stables et des biens immobiliers à l'étranger, la LIFD renvoie aux principes du droit intercantonal en matière de double imposition (art. 6 al. 3 et art. 52 al. 3 LIFD). Toutefois, il n'existe pas de dispositions légales concernant les autres revenus étrangers qui doivent être exemptés par la Suisse sur la base d'une CDI, en l'absence d'une base légale. Au niveau cantonal, la situation est similaire (à Genève, art. 5 al. 3 LIPP). Toutefois, à moins qu'un traité ou une base légale interne n'en dispose autrement, la doctrine et la jurisprudence s'appuient traditionnellement sur les principes du droit fiscal intercantonal pour déterminer les revenus ou la fortune à exempter, même si aucune loi n'y renvoie. La jurisprudence en Suisse suit également les principes intercantonaux en ce qui concerne les déductions générales et les déductions sociales. Selon ces principes, les déductions générales, qui ne sont pas directement liées à la réalisation d'un revenu spécifique, c'est-à-dire qui n'ont pas le caractère de frais d'acquisition du revenu, ainsi que les déductions sociales, doivent être réparties proportionnellement, en fonction de la situation du revenu net. La LIFD ne contient une réglementation explicite que pour les déductions sociales :

- 8/11 - A/1697/2020 conformément à l'art. 35 al. 3 LIFD, elles sont réparties proportionnellement en cas d'assujettissement partiel. Le terme « assujettissement partiel » comprend - comme à l'art. 7 al. 1 LIFD - les contribuables assujettis de manière limitée et illimitée. Il manque en revanche une réglementation expresse pour la répartition des déductions générales.

E. 12

La répartition proportionnelle des déductions générales a été confirmée au niveau cantonal pour les relations internationales, par exemple pour les versements à des institutions d'utilité publique et les frais médicaux (arrêt du Tribunal fiscal du canton de Bâle-Ville du 20 février 2009 in StE 2009 B 11.3 n° 21), pour la déduction pour double revenu (arrêt du Tribunal administratif du canton de Zurich du 26 mars 2004 in StE 2005 B 11.3 n° 17), pour les contributions d'entretien versées au conjoint divorcé (arrêt du Tribunal administratif du canton de Zurich, du 14 septembre 1993 in StE 1994 B 11.3 n° 9 ; décision de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts I du canton de Zurich du 5 novembre 1992 in StE 1994 B 11.3 n° 7), ainsi que s'agissant des cotisations AVS des personnes sans activité lucrative (arrêt du Tribunal administratif du canton de Zurich du 17 mars 2010 in StE 2011 B 11.3 n° 23). Dans l'arrêt du 14 septembre 1993 susmentionné, le Tribunal administratif du canton de Zurich a jugé que, dans les relations internationales, les contributions d'entretien versées au conjoint divorcé doivent être réparties proportionnellement entre les juridictions fiscales concernées, de la même manière que les autres montants exemptés d'impôt, c'est-à-dire au prorata des revenus perçus dans les juridictions fiscales concernées, dans la mesure où les dispositions en matière de conflit de

lois ne s'y opposent pas.

E. 13

Selon la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C_550/2016 du 8 mars 2017 consid. 4.1 et les réf.), en matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique. Le principe de la généralité de l'imposition interdit, d'une part, que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif (interdiction du privilège fiscal), car les charges financières de la collectivité qui résultent des tâches publiques générales qui lui incombent doivent être supportées par l'ensemble des citoyens ; il prohibe, d'autre part, une surimposition d'un petit groupe de contribuables. Les différents principes de droit fiscal déduits de l'égalité de traitement ont été codifiés à l'art. 127 al. 2 Cst.. En vertu de cette disposition, dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés.

E. 14

En l'espèce, le recourant demande que les déductions litigieuses soient attribuées intégralement à la Suisse, par analogie à ce qui se pratique en droit interne. Il fait valoir que la méthode employée in casu par l'AFC-GE se révèle injuste, car en

- 9/11 - A/1697/2020 2017, il n'a réalisé aucun revenu « réel » au Royaume-Uni. De plus, il se plaint d'une violation du principe d'égalité de traitement : selon lui, s'il était locataire d'un bien immobilier au Royaume-Uni, il pourrait déduire au niveau Suisse la totalité des contributions d'entretien versées et aucune répartition internationale de celles-ci n'aurait lieu. Enfin, il se prévaut du principe de l'interdiction de la double imposition.

E. 15

Le recourant ne peut être suivi. C'est à tort qu'il critique la méthode de répartition de la contribution d'entretien versée à son ex-épouse et celle des autres déductions, employée par l'AFC-GE. Contrairement à ce qu'il soutient, il n'existe pas de pratique en droit fiscal intercantonal transposable au plan international, selon laquelle il conviendrait de répartir les déductions générales de manière objective. Au contraire, en matière internationale, conformément à la doctrine et à la jurisprudence qui ont été exposées ci-dessus, il convient de répartir les déductions générales – c'est-à-dire celles qui ne présentent aucun lien avec la réalisation d'un revenu particulier – de manière proportionnelle au revenu réalisé dans les États concernés. La jurisprudence l'a expressément confirmé notamment pour ce qui est des contributions d'entretien et des frais médicaux. Il n'existe aucune raison de procéder différemment en ce qui concerne les primes d'assurance-maladie, qui constituent également des déductions générales. In casu, il résulte des tableaux de répartition internationale du revenu imposable, du 12 mai 2020, que l'AFC-GE a correctement effectué la répartition des déductions générales entre la Suisse et le Royaume-Uni, en proportion du revenu net réalisé dans ces deux États, à savoir 82.74 % et 17.26 %. C'est indûment que le recourant se plaint d'une violation du principe d'imposition selon la capacité contributive, ainsi que du fait qu'il se trouve désavantagé par rapport à un contribuable qui loue un bien immobilier à l'étranger. En effet, il est exact que ce dernier peut défalquer en Suisse l'intégralité de la contribution d'entretien, aucune répartition internationale n'ayant lieu dans ce cas. Toutefois, l'entier du loyer grève le revenu du locataire puisque ce montant n'est pas déductible. Le recourant n'est pas défavorisé par

rapport à un tel locataire, car même s'il ne peut pas déduire de son assiette fiscale la totalité de la contribution d'entretien en raison de la répartition internationale, la valeur locative de son bien sis à l'étranger n'est prise en compte que pour la détermination du taux d'imposition (sur ce dernier point, arrêt du Tribunal fédéral 2C_137/2019 du 23 janvier 2020 consid. 5.1). En d'autres termes, la déduction seulement partielle de la contribution d'entretien versée par le recourant est contrebalancée par le fait que la valeur locative de son appartement londonien est exemptée des impôts suisse et genevois (art. 6 al. 3 LIFD ; art. 5 al. 1 LIPP), mais elle est prise en compte pour le calcul du taux, conformément au principe d'exemption avec réserve de progressivité (art. 7 al. 1 LIFD ; art. 6 al. 1 LIPP).
L'argumentation du

- 10/11 - A/1697/2020 recourant selon lequel il conviendrait de considérer la valeur locative de l'appartement londonien comme un revenu « non réel » ne peut être retenu, précisément parce qu'il reviendrait à faire fi de ce dernier principe. Enfin, c'est à tort que l'intéressé se prévaut de l'interdiction de la double imposition internationale, puisque la valeur locative de son logement londonien n'a été prise en compte que pour la détermination du taux d'imposition.

E. 16

Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis partiellement et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelles taxations tenant compte d'une valeur locative de l'immeuble londonien à CHF 66'954.-.

E. 17

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), le recourant qui obtient partiellement gain de cause, est condamné au paiement d'un émolument réduit s'élevant à CHF 500.-. Il est couvert par l'avance de frais de CHF 700.-, versé à la suite du dépôt du recours. Le solde de l'avance de frais de CHF 200.- lui est restitué. Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF 800.-, à la charge de l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, sera allouée au recourant (art. 87 al. 2 à 4 LPA et 6 RFPA).

- 11/11 - A/1697/2020

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