

GE_GERICHTE JTAPI/660/2021 vom 24. Juni 2021

GE Cour de justice, 2021-06-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_660_2021

FR: GE_GERICHTE JTAPI/660/2021 du 24 juin 2021

IT: GE_GERICHTE JTAPI/660/2021 del 24 giugno 2021

Erwägungen

E. 1

Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE (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).

E. 2

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

E. 3

En vertu de l'art. 70 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10), applicable en vertu de l'art. 2 al. 2 LPFisc, le tribunal peut, d'office ou sur requête, joindre en une même procédure des affaires qui se rapportent à une situation identique ou à une cause juridique commune.

E. 4

En l'occurrence, dans la mesure où les causes nos A/2926/2020 et A/2928/2020 se rapportent à un complexe de faits et une problématique juridique identiques, le tribunal les joindra afin qu'il soit statué au moyen d'un seul jugement.

E. 5

La recourante sollicite la prise en compte de l'IIC dans le calcul du bouclier fiscal prévu par l'art. 60 LIPP. Elle soutient par ailleurs que le rendement net de la fortune devrait correspondre à 1 % la fortune nette après la déduction sociale sur cette fortune.

E. 6

Aux termes de cette disposition, pour les contribuables domiciliés en Suisse, les impôts sur la fortune et sur le revenu - centimes additionnels cantonaux et communaux compris - ne peuvent excéder au total 60 % du revenu net imposable. Toutefois, pour ce calcul, le rendement net de la fortune est fixé au moins à 1 % de la fortune nette (al. 1). Sont considérés comme rendement net de la fortune, au sens de cette disposition, les revenus provenant de la fortune mobilière et

- 7/12 - A/2926/2020 immobilière, sous déduction notamment des frais mentionnés à l'art. 34 let. a, c, d et e LIPP (al. 2).

E. 7

Dans son jugement du 20 juin 2016 (JTAPI/635/2016), qui concerne la taxation de la recourante pour l'année 2011, le tribunal a déjà jugé, en se fondant sur les travaux législatifs

conduisant à l'adoption de l'art. 60 LIPP, que l'IIC n'était pas compris dans les impôts sur la fortune entrant en ligne de compte dans la détermination du pourcentage de 60% du revenu net imposable de l'art. 60 LIPP (cf. consid. 6). La recourante n'a pas recouru contre ce jugement. Statuant, par arrêt du 20 février 2018 (ATA/168/2018), sur le recours que l'AFC-GE avait interjeté contre ce jugement (sur un autre point), la chambre administrative a notamment relevé que, faute d'avoir elle-même recouru contre ce jugement, la recourante ne pouvait plus remettre en cause l'exclusion de l'IIC du champ des impôts entrant en ligne de compte pour l'application du bouclier fiscal et que, par conséquent, ses conclusions à cet égard étaient irrecevables. La chambre administrative a pour surplus précisé que dans son arrêt du 22 août 2017 (ATA/1201/2017 consid. 14), elle avait elle-même admis la solution adoptée par le tribunal (consid. 2b). Le tribunal a par ailleurs adopté cette même solution dans ses jugements des 18 décembre 2017 (JTAPI/1342/2017 consid. 6), 30 juin 2014 (JTAPI/754/2014 consid. 8) et 8 février 2012 (JTAPI/215/2012). Il convient par ailleurs de rappeler que selon la jurisprudence et la doctrine, et contrairement à ce que soutient la recourante, l'IIC ne constitue pas un impôt sur la fortune, mais un impôt foncier. Les taxes immobilières ou impôts fonciers correspondent en effet à des impôts réels (cf. Nicolas MERLINO, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, p. 686 n. 57 ad art. 32 LIFD) qui sont basés sur la valeur fiscale de l'immeuble (cf. Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, p. 304 n. 53 ; cf. aussi JTAPI/1101/2016 du 31 octobre 2016 consid. 5). C'est d'ailleurs pour cette raison que l'IIC ne fait pas partie du droit harmonisé et relève uniquement du droit cantonal (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_734/2008 du 29 janvier 2009 consid. 1.1 et les références citées ; ATA/670/2014 du 26 août 2014 ; ATA/593/2014 du 29 juillet 2014 consid. 4), ce qui n'aurait pas pu être le cas s'il était un impôt sur la fortune (cf. art. 2 al. 1 let. a et 13 al. 1 la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14). En outre, l'IIC constitue une charge d'exploitation de l'immeuble tant en matière de bail à loyer (ATF 142 III 568 consid. 2.1 ; 141 III 245 consid. 6.3) qu'en droit fiscal, où il revêt la caractéristique d'un impôt réel - donc lié à l'immeuble en cause et non au propriétaire de ce dernier -, qui entre dans la définition des frais d'exploitation et, ainsi, des frais d'entretien au sens large (cf. ATA/742/2014 du 23 septembre 2014 consid. 6 ; ATA/218/2011 du 5 avril 2011 consid. 7 ; ATA/1488/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2 en fait et la référence citée).

- 8/12 - A/2926/2020 Il s'ensuit que l'IIC constitue une déduction liée à la fortune - au titre de « frais nécessaires à l'entretien des immeubles » - prévue à l'art. 34 let. d LIPP.

E. 8

Pour le surplus, le Tribunal fédéral a jugé que le système instauré par la deuxième phrase de l'art. 60 al. 1 LIPP permet, dans le calcul du revenu net imposable du contribuable - dont le rendement net de la fortune n'est qu'un élément parmi d'autres - de prendre en considération un rendement net de la fortune équivalant au moins à 1% de la fortune nette. Si le rendement net de la fortune d'un contribuable est inférieur à 1 % de sa fortune nette, c'est ce pourcentage qu'il faudra prendre en compte dans le calcul. Cela ne permet toutefois nullement de considérer que le résultat final du calcul en question, soit le « revenu net imposable » de l'art. 60 al. 1 LIPP 1ère phrase, doit toujours s'élever au moins à 1% de la fortune nette du contribuable. Le revenu net imposable pourrait en effet, selon les circonstances du cas d'espèce, être inférieur à ce montant. Le Tribunal fédéral a jugé dans cette affaire que le calcul du « revenu net imposable » devait être alors effectué sur la base d'un rendement net (fictif) de la fortune fixé à 1% de la fortune nette du contribuable, « en

tenant compte toutefois ensuite de toutes les déductions pertinentes » (arrêts 2C_869/2017 et 2C_870/2017 du 7 août 2018 consid. 3.6), soit celles auxquelles renvoi l'art. 28 LIPP, aux termes duquel « le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux articles 29 à 37 LIPP ». Parmi ces déductions figure notamment celle prévue pour des dons (à l'art. 37 LIPP, aux termes duquel « sont déduits du revenu les dons en espèces et sous forme d'autres valeurs patrimoniales en faveur de personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique, jusqu'à concurrence de 20% des revenus diminués des déductions prévues aux articles 29 à 36 »). Les frais liés à la fortune (cf. art. 34 LIPP), dont notamment l'IIC (cf. consid. 7 supra), ne sont quant à eux pas déductibles du rendement net (fictif) de la fortune correspondant à 1 % de la fortune nette (cf. ATA/601/2020 du 16 juin 2020 consid. 8b).

E. 9

Selon la jurisprudence du tribunal, confirmée par la chambre administrative, le calcul du rendement net fictif de 1 % de la fortune s'opère sur la base de la fortune nette avant les déductions sociales prévues à l'art. 58 LIPP (cf. not. JTAPI/135/2020 du 3 février 2020, confirmé par l'ATA/601/2020 du 16 juin 2020). Il convient de rappeler à cet égard que selon la systématique de la LIPP (cf. chapitre IV, section 3 intitulée « Détermination de la fortune nette ») la détermination de la « fortune nette » s'opère en application des art. 56 et 57 LIPP, avant les déductions sociales qui sont régies à la section suivante (à l'art. 58) et que, par conséquent, on doit admettre que l'art. 60 al. 1 2ème phr. renvoie à cette « fortune nette », et non à celle que l'on obtient après lesdites déductions sociales.

- 9/12 - A/2926/2020

E. 10

À l'instar du revenu imposable et conformément aux principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, qui s'appliquent de manière générale aux cantons (cf. ATF 137 II 353 consid. 6.1), les déductions ne sont admises que lorsqu'elles trouvent leur cause dans des événements ayant lieu durant la période de calcul (ATF 137 II 353 consid. 6.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 8.1.2 ; 2C_627/2014, 2C_628/2014 du 8 janvier 2015 consid. 6.1 ; 2C_911/2013 du 26 août 2014 consid. 5.1.3 ; 2C_567/2012 du 15 mars 2013 consid. 6.2 ; 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1). En application de ces principes, chaque exercice est considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants. Le contribuable ne saurait choisir l'année fiscale au cours de laquelle il fait valoir les déductions autorisées. Chaque dépense ou recette doit être attribuée à l'exercice durant lequel est née l'obligation ou la prétention juridique (ATA/534/2018 du 29 mai 2018 consid. 7a ; ATA/234/2015 du 3 mars 2015 ; ATA/14/2015 du 6 janvier 2015 ; ATA/268/2011 du 3 mai 2011).

E. 11

En matière fiscale, lorsqu'un fait déterminant pour la taxation reste incertain, les règles générales sur le fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, veulent qu'il incombe à celui qui fait valoir 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. Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_137/2019 du 23 janvier 2020

consid. 6.3). Ainsi, lorsqu'il fait valoir que l'impôt a un caractère confiscatoire, le contribuable, qui a la charge de la preuve (cf. ATA/168/2018 du 20 février 2018 consid. 6), ne peut se limiter à alléguer celui-ci sans aucune démonstration de sa réalité, le seul niveau d'imposition ne suffisant pas à cet égard (ATA/168/2018 du 20 février 2018 consid. 6 ; ATA/779/2015 du 28 juillet 2015 consid. 5d ; ATA/781/2015 du 28 juillet 2015 consid. 4c).

E. 12

En l'espèce, il est établi et non contesté que le rendement effectif net de la fortune est nul et que, par conséquent, il y a lieu de prendre en compte, pour le calcul du bouclier fiscal, le rendement fictif, lequel doit - contrairement à ce que soutient la recourante - correspondre à 1 % de la fortune nette telle que déterminée avant la déduction sociale prévue à l'art. 58 LIPP. C'est ainsi à bon droit que l'AFC-GE a pris en compte les montants de CHF 82'043.- (2012) et CHF 93'886.- (2013) au titre de rendement (fictif) de la fortune et qu'elle en a ajouté la différence avec les rendements nets de fortune effectifs aux revenus bruts de la contribuable. L'AFC-GE a par la suite soustrait de ces revenus bruts les déductions pour lesquelles la recourante a apporté une justification suffisante (2012 : CHF 8'364.- de primes d'assurances-maladies, CHF 2'138.- de frais médicaux CHF 126.- de primes

- 10/12 - A/2926/2020 d'assurance-vie et d'intérêts d'épargne et CHF 20'000.- de charges de famille ; 2013 : CHF 1'204.- pour des frais professionnels, CHF 10'542.- pour « diverses déductions générales et d'autres frais » et CHF 20'156.- pour charges de famille), étant précisé que ces déductions ne sont pas liées à la fortune de la recourante. S'agissant des dons (CHF 12'190.- en 2012 et CHF 12'646.- en 2013), en vertu de la jurisprudence (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_869/2017 et 2C_870/2017 consid. 3.6), ils doivent, en principe, suivre le même sort que les déductions précitées, à savoir qu'ils sont eux-aussi déductibles du revenu net corrigé compte tenu du rendement (fictif) de la fortune, mais à concurrence de 20 % de ce dernier, après prise en compte des autres déductions. Sur ce point, le dossier doit être renvoyé à l'AFC-GE, afin qu'elle détermine les montants déductibles au titre de dons. Quant à la prise en compte de l'IIC dans ce calcul, aucun élément ne permet de s'écarter de la jurisprudence susmentionnée qui est fondée sur la volonté du législateur et selon laquelle cet impôt n'entre pas en ligne de compte dans la détermination du pourcentage de 60 % du revenu net imposable de l'art. 60 LIPP. Il convient de préciser que l'IIC est à prendre en compte seulement en tant que frais immobilier venant en déduction du rendement effectif de la fortune - lequel est en l'occurrence de CHF 0.- précisément parce que les frais immobiliers sont élevés - et qu'il ne saurait être déduit (une seconde fois) du rendement (fictif) net de la fortune nette, lequel doit correspondre au moins à 1 % de celle-ci (cf. à ce sujet ATA/601/2020 du 16 juin 2020 consid. 8b). Pour le surplus, dans la mesure où la recourante n'a pas été en mesure de démontrer le paiement effectif des frais de garde allégués (CHF 8'000.- en 2012 et CHF 8'062.- en 2013), ce qu'elle a du reste elle-même reconnu dans sa réponse à l'AFC-GE du 19 mars 2015, aucune déduction à ce titre ne peut être prise en compte dans le calcul du bouclier fiscal. Enfin, contrairement à ce que prétend l'autorité intimée, la déductibilité des cotisations à l'AVS échappe aux principes d'étanchéité des exercices et de périodicité de l'impôt, dans la mesure où, selon la jurisprudence (cf. not. ATA/517/2010 du 3 août 2010), celles-ci sont déductibles lors de l'année de leur versement effectif. Cela étant, pour les cotisations à l'AVS alléguées par la recourante (année 2013), celle-ci n'a fourni aucun justificatif attestant de leur paiement effectif au cours de cette année, se limitant à produire une décision de l'OCAS datée de février 2014. Il s'ensuit que ces cotisations ne peuvent

entrer en ligne de compte pour le calcul du bouclier fiscal de l'année 2013.

E. 13

Au vu de ce qui précède, les recours seront admis très partiellement.

E. 14

Vu cette issue, un émolument réduit de CHF 900.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe dans une très large mesure (art. 144 al. 1 LIFD et 52 al.

- 11/12 - A/2926/2020 1 LPFisc). Il est partiellement couvert par les deux avances de frais de CHF 400.- chacune, versées à l'ouverture du recours.

E. 15

Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF 500.- sera allouée à la recourante (art. 87 al. 2 LPA a contrario).

- 12/12 - A/2926/2020

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