

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1383/2009-ICCIFD

ATA/632/2009

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 1^{er} décembre 2009

1^{ère} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE
ADMINISTRATIVE**

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

Monsieur H_____

EN FAIT

1. Monsieur H_____ était en 2004 domicilié 13, rue X_____ à Genève et partant, contribuable dans ce canton.
2. Dans sa déclaration fiscale 2004, le contribuable a déclaré trois biens immobiliers sis respectivement dans le canton de Vaud et en France, soit :
 - Un immeuble loué à Bassins (Vaud) pour lequel les loyers encaissés s'élevaient à CHF 18'000.-, les charges et frais d'entretien effectifs à CHF 3'500.- ;
 - Un immeuble occupé à Saint-Tropez (France) d'une valeur de CHF 95'000.-, dont la valeur locative brute était estimée à CHF 1'710.- et les charges et frais d'entretien à CHF 3'000.- ;
 - Un immeuble commercial, industriel à Saint-Tropez (France) pour lequel les loyers encaissés s'élevaient à CHF 15'600.- et les charges et frais d'entretien à CHF 7'000.-.

Le contribuable a également déclaré des intérêts hypothécaires s'élevant à CHF 10'746.- et des dettes hypothécaires au montant de CHF 250'000.-.

3. Par bordereau ICC du 4 janvier 2007, le contribuable a été taxé sur un revenu imposable de CHF 44'894.- au taux de CHF 50'370.- et une fortune de CHF 124.- au taux de CHF 440.-. L'impôt dû s'élevait à CHF 7'262.-.

Le tableau de répartition intercantonale établi par l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) faisait apparaître une perte française de CHF 4'364.- générant un excédent négatif cantonal pour Genève de CHF 884.-.

4. Par bordereau IFD du 4 janvier 2007, le contribuable a été taxé sur un revenu imposable de CHF 56'900.- au taux de CHF 56'900.-. L'impôt dû s'élevait à CHF 757,80.

5. Le contribuable a élevé réclamation contre les deux bordereaux précités. La répartition intercantonale et française n'était pas conforme à la réalité.

L'AFC-GE a statué sur réclamation par deux décisions séparées du 12 mars 2007.

6. Selon bordereau rectificatif du 12 mars 2007, le nouveau revenu imposable ICC s'élevait à CHF 46'283.- au taux de CHF 51'783.- et l'impôt dû à CHF 7'596,35. La fortune restait inchangée.

Quant au bordereau rectificatif IFD, le nouveau revenu imposable s'élevait à CHF 58'500.- et l'impôt dû à CHF 805,30.

Le revenu de l'activité accessoire salariée mentionné sur la décision de taxation du canton de Vaud pour un montant de CHF 7'628.- avait été rajouté aussi bien pour l'ICC que pour l'IFD.

7. En temps utile, le contribuable a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts cantonaux et communaux (ci-après : CCRICC) et la commission cantonale de recours en matière d'impôt fédéral direct (ci-après : CCRIFD) d'un recours contre les bordereaux précités. Il contestait entre autres la répartition intercantonale et internationale. En substance et en résumé, il demandait que les intérêts passifs de ses immeubles sis sur France soient portés en déduction des revenus de ceux situés en Suisse.
8. Par décision du 11 mars 2009, la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), ayant repris depuis le 1^{er} janvier 2009 les compétences de la CCRICC d'une part et de la CCRIFD d'autre part, a partiellement admis le recours.

Selon la jurisprudence du Tribunal administratif, conformément à l'application de l'art. 6 al. 3 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), les pertes subies à l'étranger découlant de la prise en considération d'intérêts passifs attribués aux immeubles sis hors de Suisse n'étaient pas déductibles des éléments imposables en Suisse ; elles devaient seulement être prises en considération pour la détermination du taux de l'impôt. Il en résultait que les intérêts hypothécaires et chirographaires afférents aux immeubles genevois, vaudois et français du contribuable devaient être répartis conformément aux règles rappelées ci-avant. Contrairement à ce que soutenait le recourant, les intérêts hypothécaires afférents aux immeubles sis en France ne pouvaient être pris en considération que pour la détermination du taux de l'impôt et n'exerçaient aucune influence sur la détermination de l'assiette fiscale.

Cela étant, pour l'IFD, l'AFC-GE avait calculé un excédent négatif cantonal de CHF 884.- compte tenu des montants suivants : Vaud (CHF 5'248.-) et France (- CHF 4'364.-). Or, la perte française ne devait pas être prise en considération pour la détermination de l'assiette fiscale. Par conséquent, c'était un montant de CHF 0.- qui devait être inscrit dans le tableau, à la place des CHF 884.-.

Concernant l'ICC, les mêmes principes devaient être appliqués.

La cause était renvoyée à l'AFC-GE pour l'établissement d'un nouveau tableau de répartition et nouvelle taxation.

9. L'AFC-GE a saisi le Tribunal administratif d'un recours contre la décision précitée par acte du 17 avril 2009.

Le recours ne portait que sur la manière dont devait être appliquée la jurisprudence du Tribunal administratif, citée par la commission elle-même, en matière de répartition internationale.

Référence était faite à un arrêt du Tribunal administratif du 8 mai 2007 (ATA/218/2007) duquel il ressortait que lorsque la perte subie était liée à un immeuble sis à l'étranger, on se trouvait dans le cas des « autres hypothèses » visées à l'art. 6 al. 3, 3^{ème} phrase LIFD, lequel n'autorisait la prise en compte de cette perte que pour la détermination du taux. La commission avait rappelé de manière exacte les règles de répartition intercantonale mais l'application qu'elle en avait faite n'était pas correcte. En effet, la perte française de CHF 4'364.- ne devait pas être prise en considération pour la détermination de l'assiette. Ainsi, il ne suffisait pas d'inscrire un montant de CHF 0.- dans le tableau à la place des CHF 884.-.

Pour l'ICC, le solde négatif genevois de CHF 884.- devait être repris par les revenus vaudois qui le supportaient et le revenu net genevois augmenté dans la même proportion. S'agissant du solde négatif français de CHF 4'364.-, celui-ci ne devait être pris en compte que pour fixer le taux de l'impôt. Ainsi, il ne sera plus pris en charge par le canton de Vaud qui verrait donc son revenu net augmenter.

En IFD, le solde négatif français de CHF 3'521.- ne devait être pris en compte que pour fixer le taux de l'imposition.

La modification du revenu net genevois entraînait un changement dans la déduction des frais médicaux ainsi que pour les primes d'assurance entre Genève et Vaud.

A l'appui de son recours, l'AFC-GE a produit deux tableaux de répartition ICC d'une part et IFD d'autre part, correspondant à la répartition effectuée à l'occasion de la décision sur réclamation le 12 mars 2007.

L'AFC-GE conclut à l'annulation de la décision querellée.

10. L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) s'est déterminée le 29 mai 2009, faisant siennes les observations et conclusions de l'AFC-GE. En particulier, l'excédent de charges relatif à l'immeuble sis en France ne devait pas être pris en considération pour la détermination de l'assiette fiscale mais bien uniquement pour la détermination du taux de l'impôt.
11. Invité à se prononcer sur le recours, M. H_____ s'est déterminé le 15 juin 2009. Ses arguments n'avaient pas changé par rapport à ceux qu'il avait avancés lors de son recours devant la commission. Il fallait simplement les reprendre. Pour le surplus, il confirmait avoir exécuté des paiements en faveur de l'AFC-GE et précisait d'autre part, que cette dernière avait initié une poursuite à son encontre.

12. Interpellée sur cette question, l'AFC-GE a répondu le 22 juin 2009 que les paiements évoqués par M. H_____ avaient trait à l'année fiscale 2003.
13. 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. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. L'art. 6 al. 1 et 3 LIFD, entré en vigueur le 1^{er} janvier 1995, a la teneur suivante :
 - ¹. 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.
 - ² [...]
 - ³. 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.
3. Selon la jurisprudence du tribunal de céans qui n'a, à ce jour, pas été remise en cause, la perte liée à un immeuble sis à l'étranger est prise en considération pour la détermination du taux et cela en application de l'art. 6 al. 3 3^{ème} phrase LIFD (ATA/218/2007 du 8 mai 2007).

Le Tribunal administratif n'a pas de raison de s'écarter de sa jurisprudence, ce d'autant moins en l'espèce où la commission, l'AFC-GE et l'AFC-CH y font expressément référence.

4. Dans son recours, l'AFC-GE estime que si la commission a rappelé de manière exacte les règles de répartition intercantonale, l'application qu'elle en a faite n'est pas correcte. L'AFC-CH est du même avis. Quant au contribuable, il n'a pas discuté cette question. A aucun moment, que ce soit devant l'AFC-GE, la commission ou le Tribunal administratif, il n'a contesté de manière précise le tableau de répartition intercantonale et internationale établi par l'AFC-GE. Dès lors, le Tribunal administratif fera sien le tableau de répartition intercantonale établi le 12 mars 2009 par l'AFC-GE. En conséquence, le recours sera admis, la décision litigieuse annulée et les bordereaux rectificatifs ICC et IFD du 12 mars 2007 rétablis.

5. Un émoulement de CHF 500.- sera mis à la charge de M. H_____, initiateur de la procédure. Aucune indemnité ne sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 17 avril 2009 par l'administration fiscale cantonale contre la décision du 11 mars 2009 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision du 11 mars 2009 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

rétablit les bordereaux rectificatifs ICC et IFD 2004 émis par l'administration fiscale cantonale le 12 mars 2007 ;

met à la charge de Monsieur H_____ un émoulement de CHF 500.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité ;

dit que, conformément aux art. 82 et 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 la commission cantonale de recours en matière administrative, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'à Monsieur H_____.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy et Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. a.i. :

F. Rossi

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :