

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1511/2015-ICCIFD

ATA/1385/2017

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 10 octobre 2017

4^{ème} section

dans la cause

Madame A_____

représentée par Me Baudouin Dunand, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
14 décembre 2015 (JTAPI/1449/2015)**

EN FAIT

1) Durant l'année 2013, Madame A_____ était domiciliée avec son époux à Lanzarote en Espagne.

2) Dans sa déclaration fiscale du 30 septembre 2014 pour l'année 2013, Mme A_____ a déclaré deux immeubles occupés par la propriétaire, les deux pour une part de copropriété de 50 %, l'un sis en Valais et l'autre à la rue B_____ à Genève.

Elle a également déclaré un immeuble loué, sis chemin C_____ à Puplinge, des loyers encaissés de CHF 36'000.-, des charges et frais d'entretien de CHF 19'575.-, une dette hypothécaire de CHF 462'500.- ainsi que des intérêts hypothécaires de CHF 18'037.-.

3) a. Par décision de taxation du 23 février 2015 concernant l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2013, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fixé un impôt de CHF 805.-, sur la base d'un revenu imposable de CHF 7'000.-.

Un total de revenus bruts immobiliers de CHF 36'942.- était retenu, des intérêts hypothécaires de CHF 9'374.- déduits ainsi que des charges et frais d'entretien d'immeuble de CHF 20'564.-, soit un revenu total de CHF 7'004.-.

b. Par décision de taxation en matière d'impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2013, du 23 février 2015, l'AFC-GE a fixé l'impôt à CHF 4'871.95, sur la base d'un revenu de CHF 6'702.- et d'une fortune de CHF 383'178.-.

Un total de revenus bruts immobiliers de CHF 36'565.- était retenu, des intérêts hypothécaires de CHF 9'374.- déduits ainsi que des charges et frais d'entretien d'immeuble de CHF 20'489.-, soit un revenu total de CHF 6'702.-.

Une fortune brute immobilière de CHF 845'678.- et des dettes hypothécaires à hauteur de CHF 462'500.- étaient retenues.

4) Le 9 mars 2015, la contribuable, par l'intermédiaire d'un mandataire, a élevé réclamation à l'encontre des taxations ICC et IFD 2013.

L'AFC-GE avait omis de prendre en considération l'intégralité des intérêts débiteurs payés, soit un montant de CHF 18'037.60 comme indiqué dans la déclaration.

5) Le 8 avril 2015, par deux décisions sur réclamation, l'une concernant l'ICC et l'autre l'IFD, l'AFC-GE a rectifié l'imposition de la contribuable.

Il avait tenu compte uniquement des biens immobiliers sis sur le canton de Genève. Conformément à l'information de l'AFC-GE n° 1/2008 du 15 janvier 2008 (ci-après : l'information n° 1/2008), en l'absence des revenus du couple, il avait appliqué le taux maximum sur les biens sis à Genève. Les intérêts de dettes étaient donc limités au 60 % de la valeur locative, diminuée des frais d'entretien.

Pour l'IFD, le revenu imposable était de CHF 6'200.- et l'impôt de CHF 713.-.

Pour l'ICC, le revenu imposable était de CHF 6'250.- et la fortune de CHF 357'000.-. L'impôt était de CHF 4'559.50

- 6) Le 11 mai 2015, la contribuable a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE en concluant à leur annulation et au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour nouvelle taxation aux conditions exposées. Elle n'était redevable d'aucun impôt sur le revenu tant pour l'ICC que pour l'IFD.

Seuls CHF 9'374.- avaient été déduits au titre des intérêts hypothécaires au lieu du montant effectivement payé. Elle n'avait pourtant formulé aucune demande pour être taxée sur la base du régime appliqué par l'AFC, soit celui de la procédure dite simplifiée. L'information n° 1/2008 n'était pas applicable. En vertu des règles de la bonne foi, avant de procéder d'office à une taxation selon cette procédure, l'AFC-GE aurait dû lui demander son accord.

Taxée selon la procédure ordinaire, son revenu était négatif selon le calcul suivant : des loyers annuels perçus de CHF 36'000.-, dont à déduire des charges de CHF 19'575.- et des intérêts hypothécaires de CHF 18'037.60, soit une perte de CHF 1'612.60. Cette perte ne pouvait donner lieu à une imposition.

- 7) Le 11 août 2015, l'AFC a répondu au recours en concluant à son rejet.

La détention de droits de propriété sur un immeuble sis en Suisse créait un assujettissement à l'impôt limité aux parties du revenu et de la fortune qui étaient imposables en Suisse. Le taux d'imposition devait être celui qui serait applicable au revenu total ou à la fortune totale du contribuable et, en toutes hypothèses à celui correspondant aux éléments sis en Suisse.

Selon la procédure ordinaire, l'imposition d'un contribuable nécessitait la communication de ses revenus et fortune mondiaux tant pour la répartition internationale des éléments imposables que pour la détermination du taux d'imposition applicable.

La procédure simplifiée avait été appliquée dès lors que, lacunaire, la déclaration fiscale déposée par la contribuable ne permettait pas de procéder par la voie ordinaire. Elle consentait à appliquer la procédure ordinaire, en lieu et place

de la procédure simplifiée, à condition que la contribuable fournisse les informations relatives à ses revenus et fortune hors de Suisse.

- 8) Le 3 septembre 2015, la contribuable a répliqué en maintenant les conclusions prises dans son recours.

La position de l'AFC-GE était erronée puisque la question du taux applicable ne pouvait se poser que si un revenu taxable était réalisé, ce qui n'était pas le cas pour l'exercice 2013. Il n'y avait dès lors pas lieu de déclarer les éléments de revenu et de fortune hors de Suisse.

- 9) Le 28 septembre 2015, l'AFC-GE a dupliqué.

Sous réserve du cas d'application de la procédure simplifiée, il n'appartenait pas à la contribuable de décider unilatéralement de la manière dont elle souhaitait accomplir ou pas ses obligations fiscales. Elle avait le devoir de déposer une déclaration fiscale complète et conforme à la vérité.

- 10) Le 14 décembre 2015, le TAPI a rejeté le recours.

La procédure ordinaire pouvait être effectivement employée pour la détermination de l'impôt sur le revenu mais non pour l'impôt sur la fortune pour lequel le raisonnement de la contribuable ne pouvait être retenu.

- 11) Par acte mis à la poste le 15 janvier 2016, la contribuable a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) contre le jugement du TAPI, concluant à son annulation ainsi qu'à celle des décisions de l'AFC-GE et à la taxation selon les termes du recours.

Elle n'avait déposé aucune réclamation concernant la taxation des éléments de sa fortune à Genève mais contre la pratique de taxer un revenu négatif. Elle n'avait jamais opté pour la méthode simplifiée et c'est à tort que celle-ci avait été appliquée par l'AFC-GE. Si la taxation était faite selon la procédure ordinaire, elle ne devrait aucun impôt sur le revenu ni pour l'ICC ni pour l'IFD.

- 12) Le 19 janvier 2016, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.

- 13) Le 17 février 2016, l'AFC-GE a répondu au recours en concluant à son rejet.

Faute pour la recourante d'avoir déclaré l'entier de ses revenus et de sa fortune mondiaux, ni ceux de son mari, c'était de manière fondée qu'elle avait procédé à la taxation sur la base de la procédure simplifiée. Les éléments en sa possession pour l'année fiscale en cause ne lui permettaient pas de procéder par la voie ordinaire.

- 14) La cause a ensuite été gardée à juger, ce dont les parties ont été informées le 18 mai 2016.

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) Le litige porte sur l'imposition ICC et IFD 2013 de la recourante et plus précisément sur la taxation de son revenu par l'utilisation de la méthode simplifiée.
- 3) Le contribuable, qu'il soit assujetti de façon illimitée ou limitée, a l'obligation de remplir une déclaration, même s'il n'a pas reçu de formule de l'autorité (art. 124 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 26 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc – D 3 17). La déclaration doit être sincère, complète et conforme à la vérité. Tous les éléments du revenu, du bénéfice, de la fortune ou du capital, qu'ils soient imposable ou non doivent être déclarés (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc).
- 4) a. Les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique, notamment, lorsqu'elles sont propriétaires d'un immeuble sis en Suisse (art. 4 al. 1 let. c LIFD). L'assujettissement fondé sur un rattachement économique est limité aux parties du revenu qui sont imposables en Suisse selon les art. 4 et 5 LIFD (art. 6 al. 2 LIFD).

b. Le droit fiscal cantonal prévoit une réglementation similaire, d'un rattachement économique fondé sur la propriété d'un immeuble, limité aux parties du revenu imposables en suisse (art. 4 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 3 al. 1 let.c de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08 ; art. 5 al. 2 LIPP).
- 5) a. L'imposition des personnes physiques qui ne sont que partiellement assujetties à l'impôt sur le revenu en Suisse, est faite par application du taux auquel leur revenu serait imposé si tous les éléments étaient imposables en Suisse (art. 7 al. 1 LIFD).

b. Sur le plan cantonal, pour les personnes qui ne sont imposables dans le canton que sur une partie de leur revenu ou de leur fortune, le taux de l'impôt doit être celui qui serait applicable au revenu total ou à la fortune totale du contribuable (art. 5 al. 1 LIPP).

La prise en compte des éléments imposables en Suisse et ailleurs a pour but de respecter la capacité contributive de chacun et l'égalité de traitement. Notamment, elle entend éviter que la personne qui a des éléments imposables en Suisse et dans d'autres États ne soit privilégiée en Suisse par rapport à la personne dont tous les éléments imposables se trouvent dans cet État (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1133/2015 du 11 novembre 2016 consid. 5.2 ; ATA/1188/2015 du 3 novembre 2015).

- 6) a. L'AFC-GE a pour pratique depuis 1995 (information 1/2008) de soumettre à une procédure dite simplifiée les déclarations de contribuables domiciliés hors de Suisse mais possédant des biens immobiliers sis dans le canton, pour lesquelles seuls la valeur immobilière, la valeur locative, les dettes hypothécaires et les intérêts passifs relatifs au bien immobilier sis dans le canton sont pris en considération. Les intérêts passifs effectifs sont déductibles, mais à concurrence de 60 % de la valeur de rendement, soit le montant de la location moins les frais d'entretien. Le revenu net est ensuite imposé au taux maximum.

Cette façon de procéder a été régulièrement annoncée, notamment dans une information 6/1995 du 7 juin 1995 remplacée par une information 9/2003 à l'attention des associations professionnelles, remplacée par l'information 1/2008 adressée aux mêmes associations et au contenu similaire. Ces informations indiquent que le contribuable peut opter pour une durée minimale de deux ans consécutifs, pour la procédure simplifiée, en lieu et place de la procédure ordinaire où l'ensemble des revenus acquis et de la fortune sis en Suisse ou à l'étranger est déclaré et lors de laquelle la taxation est opérée selon les règles ordinaires de répartition des éléments imposables.

b. Cette pratique a été reconnue et confirmée par la jurisprudence cantonale. L'information doit être considérée comme une ordonnance interprétative, et à l'instar d'une pratique publiée, tout contribuable peut s'en prévaloir, le fait qu'elle soit adressée aux associations professionnelles ne constituant pas un obstacle à ce principe (ATA/787/1997 du 23 décembre 1997 ; ATA H. du 18 novembre 1997).

- 7) La recourante estime que c'est à tort que l'AFC a appliqué cette procédure à sa taxation sans qu'elle n'ait opté pour la procédure simplifiée.

a. Aux termes de l'art. 5 al. 3 et 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), les organes de l'État et les particuliers doivent agir de manière conforme aux règles de la bonne foi. Cela implique notamment qu'ils s'abstiennent d'adopter un comportement contradictoire

ou abusif (ATF 136 I 254 consid. 5.2 ; 134 V 306 consid. 4.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_227/2015 du 31 mai 2016 consid. 7 ; 1C_153/2015 du 23 avril 2015 consid. 4).

b. En l'espèce, la recourante, représentée par un mandataire, a choisi, lorsqu'elle a rempli sa déclaration fiscale 2013, de ne déclarer à l'AFC-GE que les biens immobiliers sis dans le canton et les éléments constituant des revenus et des charges qui leur sont liés. Elle a ainsi sciemment refusé de déclarer des éléments de fortune et de revenu qui sont à l'étranger, de même que ceux de son époux. Elle a par la suite recouru contre l'application de la procédure simplifiée qui permet précisément de ne prendre en compte que les éléments déclarés. Elle a ainsi adopté un comportement contradictoire. À cela s'ajoute que l'AFC-GE lui a donné, à la suite de son recours, la possibilité de déclarer les éléments qui permettraient de procéder à une taxation selon la procédure ordinaire. La recourante n'a pas saisi cette opportunité, à nouveau, de façon contradictoire.

Au vu de ce qui précède, l'application faite par l'AFC-GE d'une procédure simplifiée, annoncée depuis 1995 comme étant une alternative possible pour les contribuables établis hors de Suisse, à la déclaration fiscale de la recourante dans laquelle elle ne fait état que des éléments nécessaires pour que cette procédure puisse être appliquée, ne prête pas le flanc à la critique.

En effet, l'AFC-GE pouvait de bonne foi comprendre que tel était l'option choisie par la recourante. Face au comportement contradictoire de la recourante, qui a, de surcroît, une deuxième fois renoncé à déclarer les éléments qui permettraient de procéder à une taxation ordinaire en cours de procédure, la décision de l'AFC-GE qui résulte de l'application de la procédure simplifiée, doit être confirmée.

8) Infondé, le recours sera rejeté.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA). Il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 15 janvier 2016 par Madame A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 14 décembre 2015 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 500.- à la charge de Madame A_____ ;

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

dit que, conformément aux art. 82 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 Me Baudouin Dunand, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance .

Siégeant : Mme Junod, présidente, Mme Krauskopf, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

la présidente siégeant :

J. Poinso

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :