RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

**A/2767/2006-FIN** **ATA/218/2007**

# ARRÊT

# DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

# du 8 mai 2007

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

et

**Madame et Monsieur P_____**
représentés par la fiduciaire Romar S.A., mandataire

## EN FAIT

1. Madame P_____ est domiciliée dans le canton de Genève depuis 1982. Son époux, Monsieur P_____, y a habité entre 1987 et le 1er septembre 1995, date à laquelle il s'est établi à Paris.

   Les époux P_____ sont propriétaires d'immeubles qu'ils occupent en France, à Chens-sur-Léman et à Val d'Isère.

2. A la suite du départ de M. P_____ pour Paris, l'administration fiscale cantonale (ci-après l'AFC) a établi une taxation intermédiaire et notifié divers bordereaux. Les époux P_____ ayant élevé réclamation, de nouveaux bordereaux leur ont été notifiés le 14 mai 2004. Le bordereau litigieux concernait la période postérieure au départ de M. P_____, soit celle courant du 2 septembre 1995 au 31 décembre 1996. Le revenu net retenu pour le taux était de CHF 108'000.-, alors que le revenu net imposable était de CHF 140'300.-. L'AFC avait refusé de déduire du revenu net imposable la part suisse des intérêts passifs liés aux immeubles étrangers, soit CHF 32'282.- arrondis à CHF 32'245.-.

3. Le 11 juin 2004, les époux P_____ ont demandé à l'AFC pourquoi le revenu non imposable avait été ajouté au revenu net au lieu d'en être soustrait. L'AFC a transmis ce pli à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : la commission) comme valant recours.

4. Le 9 mars 2005, l'AFC s'est opposée au recours. Le déficit de la répartition internationale des revenus ne pouvait être attribué au revenu imposable en Suisse.

5. Le 21 juin 2006, la commission a admis le recours. L'article 6 alinéa 3 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) prévoyait la déduction requise lorsque les biens sis à l'étranger faisaient partie d'un patrimoine commercial, ce qui n'était pas le cas en l'espèce. A défaut de convention internationale visant la répartition des intérêts passifs, il y avait lieu d'appliquer par analogie les principes régissant la double imposition intercantonale. Selon ces derniers, l'excédent d'intérêts, après attribution au rendement de la fortune, était attribué au canton du domicile principal. En application de ces principes, l'excédent d'intérêts passifs sur le plan français devait être attribué à la Suisse en déduction du revenu imposable et du revenu déterminant le taux d'imposition.

6. Le 27 juillet 2006, l'AFC a saisi le Tribunal administratif d'un recours. L'article 6 alinéa 3 LIFD prévoyait que, sauf dans des cas non réalisés en l'espèce, les pertes subies à l'étranger ne devaient pas être prises en considération en Suisse, si ce n'était pour la détermination du taux de l'impôt. Contrairement à

ce qu'affirmait la commission, cette disposition s'appliquait également aux personnes physiques détenant un bien immobilier à l'étranger. Les règles relatives à la répartition internationale des intérêts passifs aboutissaient à la même solution.

7. Le 26 septembre 2006, Mme P_____ s'est opposée au recours, persistant dans ses explications antérieures.

8. Le 6 décembre 2006, l'administration fédérale des contributions s'est ralliée aux arguments de l'AFC et conclut à l'admission du recours.

## 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 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. L'article 6 alinéas 1 et 3 LIFD, entré en vigueur le 1er 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.

Ainsi que l'a relevé le Tribunal administratif du canton de Vaud le 9 octobre 2003 (Revue Fiscale 2004, pp. 446 à 450) la disposition précitée prévoit elle-même que les pertes subies à l'étranger, découlant de la prise en considération d'intérêts passifs attribués aux immeubles sis hors de Suisse, ne sont pas déductibles des éléments imposables en Suisse ; elles doivent seulement être prises en considération pour la détermination du taux. L'article 6 alinéa 3 2ème phrase LIFD autorise la déduction en Suisse de pertes subies par un établissement stable à l'étranger. Ce régime n'est toutefois applicable que lorsqu'un tel

établissement existe. En revanche, lorsque la perte subie est liée à un immeuble sis à l'étranger, on se trouve dans le cas des « autres hypothèses » prises en compte par l'article 6 alinéa 3, 3ème phrase LIFD, qui n'autorise la prise en compte de cette perte que pour la détermination du taux.

3. Le raisonnement de la commission - qui aboutit à une solution inverse - ne peut pas être suivi. Elle a en effet considéré que seule la première phrase de l'article 6 alinéa 3 LIFD était applicable, écartant l'intégralité de la fin de cet alinéa, du fait que les immeubles dont sont propriétaires les recourants ne font pas partie de leur patrimoine commercial. La première phrase fixe une règle générale applicable aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles. La seconde fixe le sort des pertes réalisées par une entreprise suisse disposant d'un établissement stable à l'étranger. Quant à la dernière phrase, elle indique comment traiter toutes les autres hypothèses de pertes subies à l'étranger, notamment par une entreprise ou un immeuble.

4. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis et la décision rendue par la commission annulée. Le bordereau de taxation intermédiaire rectifié, du 14 mai 2004, sera confirmé.

Un émolument de procédure en CHF 1'500.- sera mis à la charge des époux P_____, qui succombent (art. 87 LPA).

* * * * *

**PAR CES MOTIFS**

**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 27 juillet 2006 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 21 juin 2006 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct ;

confirme la décision sur réclamation et rétablit le bordereau de taxation intermédiaire rectifiée du 14 mai 2004 ;

met à la charge des époux P_____ un émolument de CHF 1'500.- ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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 Laus 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'article 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 de l'impôt fédéral direct, à Madame et Monsieur P_____ ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

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

Au nom du Tribunal administratif :

| | |
|---|---|
| la greffière-juriste : | le président : |
| C. Del Gaudio-Siegrist | F. Paychère |

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :