du 23 décembre 1997

dans la cause

Monsieur X_____
représenté par REFIDAR, société fiduciaire

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

A/784/1997-FIN

EN FAIT

1. Monsieur X_____ est domicilié rue Y_____ à Z_____ - Espagne. Suite au décès de son père, il a hérité en 1991 un immeuble sis sur la commune de A_____ dont la valeur fiscale a été arrêtée à CHF 5'000'000.--. Il est à ce titre assujetti de manière limitée aux impôts genevois.

2. Dans sa déclaration pour l'impôt cantonal 1994, M. X_____ n'a mentionné qu'un revenu de CHF 92'160.--, soit le rendement (valeur locative) de sa fortune immobilière (CHF 3'200'000.--, après abattement de 36%) à Genève. Les dettes hypothécaires et les intérêts y relatifs étaient portés en déduction à hauteur respectivement de CHF 2'500'000.-- et 237'177.--. Ainsi, son revenu imposable était nul; seule restait imposable sa fortune, d'un montant final de CHF 700'000.--.

3. Le 11 novembre 1994, l'Administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a invité M. X_____ à compléter sa déclaration par l'indication de l'ensemble de ses revenus et de sa fortune en Suisse et à l'étranger. Ses dettes et les intérêts correspondants devaient être répartis proportionnellement à l'ensemble de ses avoirs. Cette demande était assortie de la menace d'une taxation d'office, sans possibilité de déduction, au taux maximum du barème.

4. En réponse à ce courrier, M. X_____ a exposé le 15 novembre 1994 que sa déclaration 1994 devait être considérée comme complète. Il ressortait clairement des articles 29 et 44 de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre l887 (LCP - D 3 05) que le propriétaire d'un immeuble sis à Genève devait être taxé exclusivement sur son bien immobilier, après déduction des intérêts et dettes y relatifs.

5. Le 16 décembre 1994, l'AFC a notifié à M. X_____ un bordereau de taxation d'un montant de CHF 62'445,30, calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 92'160.-- et d'une fortune de CHF 3'200'000.-- au taux maximum de 19% de l'art. 32A al. 3 LCP.

6. M. X_____ a élevé réclamation le 19 décembre 1994. Il a conclu à l'annulation du bordereau et relevé que l'avis de modification accompagnant celui-ci n'indiquait pas le motif de refus des déductions demandées; l'attestation

bancaire produite remplissait la condition du domicile fiscal genevois, de l'article 44 alinéa 2 LCP.

7. Par bordereau rectificatif du 2 août 1995, l'AFC a établi le revenu imposable à CHF 36'864.-- (60% du revenu déclaré) et la fortune imposable à CHF 1'280'000.-- (60% de la fortune déclarée), ce qui avait pour conséquence un dégrèvement de CHF 36'604,20. La lettre accompagnant cette nouvelle taxation indiquait que celle-ci était basée non seulement sur l'article 40 LPC, mais également sur la nouvelle procédure simplifiée entérinée par la Chambre immobilière et l'AFC.

8. M. X_____ a interjeté recours en temps utile contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission de recours). L'AFC appliquait l'article 40 LCP de manière extensive, alors que cette disposition ne concernait que les contribuables ayant leur domicile principal à Genève. Seule l'application des articles 28 alinéa 1 (sic) et 44 LCP se justifiait en cas d'assujettissement limité à la possession d'un immeuble sur territoire genevois. A teneur de ces dispositions, seules étaient relevantes la valeur fiscale de l'immeuble et la valeur locative y relative, sous déduction des intérêts passifs. Non seulement l'AFC n'avait pas détaillé son mode de calcul, mais elle avait appliqué rétroactivement son information n° 6/95 du 7 juin 1995 qui permettait la déduction des dettes hypothécaires et des intérêts y afférents à concurrence de 60% de la valeur du capital après abattement pour la dette hypothécaire, et de 60% de la valeur locative pour les intérêts.

9. Invitée à répondre à ce recours, l'AFC a exposé le 18 octobre 1995 que la déduction proportionnelle des intérêts des dettes s'appliquait également sur le plan international, en l'absence de disposition spéciale à ce propos dans la convention internationale entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune du 26 avril 1966 (ci-après : CDI-E - RS 0.672. 933.21). Le contribuable qui refusait de faire état de l'ensemble de ses revenus et de sa fortune ne pouvait bénéficier d'aucune déduction, à teneur de l'instruction de taxation n° 132 du mois de juillet 1979. Elle avait cependant accordé à bien plaire certaines déductions, par application rétroactive de l'information n° 6/95 déjà mentionnée. La loi ne prévoyait pas un traitement distinct pour les personnes assujetties de façon limitée en raison de la propriété d'un immeuble dans le canton. Ainsi, l'imposition du revenu tel que calculé par l'AFC devait être

confirmée.

10. Par décision du 26 juin 1997, notifiée le 15 juillet 1997, la commission de recours a rejeté les conclusions du recourant.

En l'absence de disposition de droit international applicable en la matière, tant la déduction des intérêts que celle des dettes devait s'effectuer selon la méthode qui prévalait au lieu de situation de l'immeuble. Or le droit suisse ne permettait de telles défalcations que dans le rapport existant entre les actifs immobiliers et la fortune totale du contribuable. Malgré le refus du recourant de communiquer l'intégralité de ses revenus et de sa fortune, l'AFC avait fait preuve de générosité en lui accordant néanmoins les déductions de 60% prévues dans son information n° 6/95, bien que celle-ci n'était pas en vigueur au moment de la taxation.

11. Par acte déposé ée 12 août 1997, M. X_____ a interjeté recours auprès du Tribunal administratif contre la décision précitée. Sa villa de A_____ constituait le seul élément imposable en Suisse, à teneur de la CDI-E. En tant que lex specialis par rapport à l'article 14 LCP, seuls les textes clairs des articles 29 alinéas 1 et 2 et 44 alinéas 1 et 2 LCP devaient trouver application.

12. L'AFC a conclu au rejet du recours en reprenant son argumentation et ses conclusions.

13. La commission de recours a persisté dans sa décision.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 8 al. 1 ch. 18 de la loi sur le Tribunal administratif et le Tribunal des conflits du 29 mai 1970 - LTA - E 5 05; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Les articles 6 alinéa 1 et 3 et 22 alinéa 1 CDI-E prévoient que les revenus qu'un résident espagnol tire d'un bien immobilier sis en Suisse et la fortune qu'il représente sont imposables dans cet Etat. Ce traité ne règle cependant pas la question de la déduction des dettes et des intérêts passifs, de sorte qu'il appartient à chaque Etat d'appliquer ses propres méthodes dans la détermination du profit

imposable soumis à sa juridiction (J.-M. RIVIER, Le droit fiscal international, Neuchâtel 1983, p. 154 ch. 4 et réf. cit.).

3. Selon l'article 2 alinéa 1 lettre c chiffre 3 LCP, les personnes physiques domiciliées hors du canton de Genève sont astreintes au paiement des impôts sur leurs revenus et sur leur fortune, dans les limites résultant des dispositions de la loi, lorsqu'elles sont propriétaires d'immeubles situés dans le canton.

4. Le taux de l'impôt doit être celui qui serait applicable au revenu total ou à la fortune totale du contribuable, comme le prévoit l'article 14 alinéa 1 LCP.

Cette norme répond au principe selon lequel en cas d'assujettissement limité dans un canton, cet Etat a le pouvoir de fixer le taux de l'impôt en tenant compte des éléments qui échappent à sa propre souveraineté (ATF 121 I 152; 120 Ia 352-353; SJ 1960 p. 9; ATA S. du 7 février 1990, S. du 21 janvier 1997; W. RYSER et B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse : Impôts directs, 3ème édition, Berne 1994, chiffres 68 et 69, p. 123; J.-M. RIVIER, op. cit., p. 292).

Ni la systématique de la loi, ni la lettre des articles 29 et 44 LCP ou les travaux préparatoires y relatifs ne font apparaître que ces dispositions doivent être considérées comme une lex specialis par rapport à ce principe général. De surcroît, rien ne permet d'affirmer que l'article 14 LCP vise exclusivement les contribuables domiciliés en Suisse (DCCR 126/88 du 15 décembre 1988 publiée in RF 1992 p. 140 et réf. cit.).

5. Il découle de cette méthode de calcul que le contribuable résidant à l'étranger est tenu de déclarer l'ensemble de ses revenus et de sa fortune, de manière à déterminer le taux de l'imposition, faute de quoi l'administration est en droit de prendre en considération le taux maximum prévu par la loi, soit 19% à Genève (art. 32 LCP; DCCR 157/96 du 27 juin 1996 publiée in RF 1997 p. 568; ATA H. du 18 novembre 1997; ATF 91 I 354; J.-M. RIVIER, op. cit., p. 83-84 et 154 ch. IV; J.-M. RIVIER, L'imposition du revenu et de la fortune, Neuchâtel 1980, p. 272 ch. 2).

Ce mode de calcul était d'ailleurs confirmé par l'AFC dans son instruction de taxation n° 132 du mois de juillet 1979.

6. En refusant la communication de l'ensemble des

éléments constituant ses revenus et sa fortune, malgré le courrier recommandé de l'AFC du 11 novembre 1994, le recourant s'est exposé à l'application du taux maximum indiqué plus haut.

La pratique selon laquelle le taux maximum du barème est appliqué aux contribuables qui refusent de procéder à une telle déclaration figure d'ailleurs clairement au dos des formulaires à remplir, sous section "Avis important".

C'est donc à juste titre que la commission a confirmé la méthode de calcul appliquée.

7. Toutefois, l'information de l'AFC n° 6/95 du 7 juin 1995 intitulée "Imposition cantonale et communale limitée à des biens immobiliers sis dans le canton appartenant à des personnes physiques domiciliées à l'étranger" prévoit désormais que les dettes hypothécaires et les intérêts y afférents peuvent être admis à concurrence de 60% de la valeur du capital après abattement pour la dette hypothécaire et à 60% de la valeur locative pour les intérêts. Cette information a remplacé l'instruction de taxation de 1979.

8. Ces documents doivent être qualifiés d'ordonnances interprétatives. Tout contribuable intéressé a la faculté de s'en prévaloir, à l'instar d'une pratique publiée (B. KNAPP, Précis de droit administratif, Bâle 1994, p. 76, n° 365).

L'information n° 6/95 doit être considérée comme admissible, dès lors qu'elle correspond à une interprétation compatible avec la loi et qu'elle repose sur des motifs sérieux et respectueux du principe de l'égalité de traitement (art. 4 de la Constitution fédérale du 29 mai l874 - RO 101).

9. Le principe de non-rétroactivité commande que l'autorité judiciaire ignore tout changement de réglementation entré en vigueur postérieurement à la décision d'une autorité administrative. Les nouvelles pratiques administratives font cependant exception à ce principe. Ainsi, un contribuable dont la taxation n'est pas encore devenue définitive peut bénéficier d'une nouvelle pratique, en dépit du fait que les contribuables placés dans une situation identique n'ont pu en bénéficier (ATA H. du 18 novembre 1997; RDAF 1996 p. 157-160).

Il faut dès lors admettre que la commission de recours a confirmé à juste titre l'application rétroactive de l'information 6/95 à la taxation 1994 du recourant, telle que la prévoit le bordereau rectificatif du 2 août 1995.

10. Au vu de ce qui précède, la décision attaquée sera confirmée.

Entièrement mal fondé, le recours sera dès lors rejeté.

Un émolument de CHF 1'000.-- sera mis à la charge du recourant.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 12 août 1997 par Monsieur X_____ contre la décision n° 133 de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 26 juin 1997;

au fond :

le rejette ;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 1'000.--;

communique le présent arrêt à la société fiduciaire REFIDAR, mandataire du recourant, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Schucani, Mme Bonnefemme-Hurni, MM. Thélin, Paychère, juges.

Au nom du Tribunal administratif :
la greffière-juriste : le vice-président :

V. Montani D. Schucani

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le p.o. la greffière :

Mme J. Rossier-Ischi