RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/615/2021 ICC JTAPI/1098/2021

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 1er novembre 2021

dans la cause

Madame A_____, représentée par MOORE STEPHENS REFIDAR SA, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Le présent litige concerne les impôts cantonaux et communaux (ICC) 2018.

2. Madame A_____ (ci-après : la contribuable ou la recourante) était domiciliée à Genève dans sa propriété sise B_____ à C_____, soit la parcelle n° 1_____ de la commune de C_____, jusqu'au 31 octobre 2017, date à laquelle elle a annoncé son départ pour E_____, Emirats Arabes Unis.

3. Par courrier du 28 février 2018, Me D_____, notaire, a indiqué à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) que la contribuable avait vendu à un tiers la parcelle précitée, le transfert de propriété étant prévu le 9 mai 2018.

4. Dans sa déclaration fiscale 2018, la contribuable a indiqué qu'elle résidait à E_____ depuis le 1er novembre 2017 et qu'elle avait vendu la parcelle n° 1_____ de la commune de C_____ à un tiers en 2018. Elle a notamment mentionné un revenu brut immobilier de CHF 24'182.- correspondant à la valeur locative de ladite propriété, a déduit des charges et frais d'entretien d'immeubles de CHF 4'836.- mais n'a mentionné aucune fortune immobilière.

   En effet, la contribuable a indiqué pour la parcelle précitée, sous feuille D de sa déclaration fiscale, un capital selon estimation de CHF 0.- et un capital après abattement de CHF 0.-.

5. L'AFC-GE a notifié à la contribuable un bordereau ICC 2018 du 30 septembre 2019 portant sur la période d'imposition du 1er janvier au 8 mai 2018, avec un avis de taxation du même jour. L'AFC-GE a pris en compte les éléments suivants :

   - un revenu brut immobilier de CHF 24'182.- (CHF 68'012.- pour le taux) ;

   - des charges et frais d'entretien immobiliers de CHF 4'836.- (CHF 13'601.- pour le taux) ;

   - une fortune immobilière de CHF 5'756'917.- correspondant à la somme du capital après abattement de CHF 3'000'000.- (valeur de l'immeuble avant agrandissement), et du capital après abattement de CHF 2'756'917.- (valeur de l'agrandissement effectué).

   Pour calculer l'impôt sur la fortune ainsi que l'impôt complémentaire sur la fortune, l'AFC-GE a, dans un premier temps, appliqué à la fortune imposable de CHF 5'756'917.- les taux correspondants. Ensuite, les montants de ces impôts ont étés réduits proportionnellement à la période d'imposition. Les centimes additionnels, ainsi que l'aide à domicile sur la fortune, ont été calculés sur la base du montant ainsi réduit de l'impôt sur la fortune.

6. Par courrier du 15 octobre 2019, sous la plume de son conseil, la contribuable a élevé réclamation contre ce bordereau, en contestant l'imposition de sa fortune immobilière au motif que cette fortune immobilière n'existait déjà plus par une simple action économique au jour de la vente de l'immeuble. De plus, la contribuable signalait que les services de l'AFC-GE n'appliquaient pas « le calcul de l'impôt immobilier complémentaire pour la période fiscale 2018 et cela par l'absence de la base taxable y relative ». En outre, la contribuable déclarait que la taxation établie dérogeait « au principe général d'imposition ainsi qu'à l'article 49 alinéa 1 LPFisc », ce qui créait une « notion de double imposition ». Enfin, elle soulevait qu'il appartiendrait au nouveau propriétaire de l'immeuble de s'acquitter de la totalité de l'impôt sur la fortune comprenant l'immeuble en cause pour toute l'année 2018 en application des dispositions prévues à cet effet.

   Dans la mesure où l'imposition devait être maintenue et en cas de recours de sa part, la contribuable a demandé à ce que l'AFC-GE dépose comme pièce l'avis d'imposition 2018 établi auprès du nouveau propriétaire.

7. Par décision sur réclamation du 21 janvier 2021, l'AFC-GE a maintenu inchangé le bordereau ICC 2018 au motif que la contribuable était propriétaire de l'immeuble jusqu'au 8 mai 2018 et qu'en application de l'art. 13 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), elle était responsable des impôts afférents à l'immeuble jusqu'à cette date. L'AFC-GE a ajouté que l'impôt immobilier complémentaire était un impôt annuel déterminé sur la base de la situation au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt était dû selon l'art. 49 al. 1 LIPP et que c'était la raison pour laquelle il n'y avait pas lieu d'établir un calcul au prorata temporis.

8. Par acte du 19 février 2021, sous la plume de son conseil, la contribuable a recouru contre cette décision sur réclamation auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) concluant, sous suite de frais et dépens, à ce que le tribunal reconnaisse « l'absence de toute fortune immobilière née de la vente du bien immobilier au 8 mai 2018 », admette l'incohérence de l'interprétation de l'art. 13 LIPP « rappelé précédemment et retenu comme conclusion par l'AFC dans la réponse rendue le 21 janvier 2021 », admette que, dans le cas d'espèce, la responsabilité face au paiement de l'impôt ne signifie pas que celui-ci soit dû, déboute entièrement l'AFC-GE dans sa réponse rendue sur réclamation et enfin ordonne la notification de bordereaux rectifiés pour les ICC 2018.

   La vente de l'immeuble, que la recourante fixait au 8 mai 2018, mettait un terme à l'assujettissement économique au sens de l'art. 7 al. 2 LIPP compte tenu de la disparition de l'élément imposable. À cette date-là, la substance fiscale immobilière disparaissait et était remplacée par le produit de la vente de l'immeuble attribué mécaniquement à la fortune mobilière de la recourante, non imposable en l'espèce car la recourante n'était plus domiciliée dans le canton de

Genève. Elle semblait déduire d'une lecture combinée des art. 13 et 49 LIPP que la responsabilité des impôts afférents à l'immeuble en cause devait être portée par la personne inscrite comme propriétaire de l'immeuble au Registre foncier au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt était dû et que l'art. 13 LIPP, s'il établissait une responsabilité face au paiement de l'impôt, n'impliquait pas que celui-ci soit dû par la recourante.

9. Dans sa réponse du 26 avril 2021, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

L'article 49 LIPP n'était pas la base légale fondant l'imposition dans le temps d'un contribuable n'ayant pas été assujetti à Genève pendant toute la période fiscale considérée, cette question étant régie par l'art. 64 LIPP applicable en l'espèce. Les arguments de la recourante n'étaient pas fondés car l'AFC-GE avait mis fin à l'assujettissement économique de la recourante dès l'inscription au Registre foncier de la vente immobilière. De plus, l'attribution mécanique du produit de la vente à la fortune mobilière, tout comme la question de son imposition, n'étaient pas pertinentes car le litige ne portait que sur la fortune immobilière. Ensuite, comme la recourante était seule propriétaire de l'immeuble, elle était responsable des impôts y afférents en vertu de l'art. 13 LIPP, l'imposition dans le temps étant quant à elle déterminée par l'art. 64 al. 3 LIPP. Enfin, quand bien même, selon la recourante, « la substance immobilière imposable de fait n'existait plus », elle avait été taxée en tant qu'élément de fortune aussi longtemps qu'elle en avait été propriétaire, ou plus exactement jusqu'à l'inscription de la vente au Registre foncier le 9 mai 2018, cette inscription était constitutive et réalisait le transfert de propriété au sens de l'art. 656 al. 1 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210).

10. Malgré l'invitation du tribunal, la recourante n'a pas répliqué.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (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).

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.

3. Le litige porte sur la question de savoir si la recourante était imposable sur son bien immobilier comme élément de fortune immobilière pour la période allant du 1er janvier au 8 mai 2018.

4. À titre préliminaire, la Convention du 6 octobre 2011 entre la Confédération suisse et les Émirats Arabes Unis en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI CH-UAE ; RS 0.672.932.51) ne contient aucune disposition sur l'impôt sur la fortune. Partant, seul le droit national est applicable.

5. Aux termes de l'art. 3 al. 1 let. c LIPP, intitulé « rattachement économique », les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison d'un attachement économique lorsque : elles possèdent un ou plusieurs immeubles sis dans le canton, en ont la jouissance ou sont titulaires de droits réels portant sur un immeuble sis dans le canton.

   À l'art. 3 al. 1 let. c LIPP, qui vise le rattachement économique pour possession d'immeuble, correspond l'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). Cette deuxième disposition a le même sens que l'art. 8 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) particulièrement en ce que la propriété d'un immeuble situé dans un canton constitue un critère de rattachement économique à l'impôt, notamment cantonal et communal (arrêt du Tribunal fédéral 2C_133/2018 du 28 février 2018 = RDAF 2018 II 584 consid. 2.3).

   L'art. 5 al. 2 LIPP prévoit que l'assujettissement fondé sur un rattachement économique est limité aux parties du revenu et de la fortune, ainsi qu'aux gains immobiliers qui sont imposables dans le canton.

   Selon l'art. 7 al. 2 LIPP, l'assujettissement prend fin le jour du décès du contribuable, de son départ pour l'étranger ou le jour de la disparition de l'élément imposable dans le canton.

6. L'art. 46 LIPP prévoit que l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette après déductions sociales. Les immeubles sont notamment soumis à l'impôt sur la fortune (art. 47 let. a LIPP).

   Selon la jurisprudence, lorsqu'il s'agit de calculer la durée pendant laquelle l'aliénateur a été propriétaire de l'immeuble, les dates déterminantes sont celles du Registre foncier (ATA/557/2009 du 3 novembre 2009).

7. Selon l'art. 13 LIPP, la personne inscrite comme propriétaire d'un immeuble au registre foncier est responsable des impôts afférents à l'immeuble, respectivement solidairement responsable des impôts à percevoir auprès de l'usufruitier.

8. L'art. 49 LIPP prévoit à son premier alinéa que l'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû.

L'art. 64 LIPP est intitulé « imposition de la fortune » et se trouve dans le chapitre « imposition dans le temps ». L'art. 64 al. 1 LIPP reprend le principe contenu à l'art. 49 al. 1 LIPP puisqu'il prévoit que la fortune imposable se détermine d'après son état à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement.

L'art. 64 al. 3 LIPP prévoit que, si les conditions de l'assujettissement ne sont réalisées que durant une partie de la période fiscale, seul le montant de l'impôt correspondant à cette durée est prélevé.

9. Selon l'art. 656 al. 1 CC, relatif à l'acquisition de la propriété foncière, l'inscription au Registre foncier est nécessaire pour l'acquisition de la propriété foncière.

10. En l'espèce, si la recourante n'était pas domiciliée dans le canton de Genève durant la période fiscale 2018, elle y était en revanche propriétaire d'un immeuble, à savoir la parcelle n°1_____ sise dans la commune de C_____, jusqu'au 8 mai 2018. La date du 9 mai 2018 retenue par l'AFC-GE comme date de transfert de la propriété n'est pas contestée par la recourante et est seule pertinente à l'exclusion de la date de la vente. L'assujettissement économique était fondé exclusivement sur la propriété de la parcelle précitée.

Le bordereau contesté n'impose ni la fortune mobilière issue de la vente ni une éventuelle « fortune immobilière née de la vente du bien immobilier au 8 mai 2018 » mais impose la fortune immobilière dont la recourante était propriétaire jusqu'au 8 mai 2018, de sorte que les griefs y relatifs sont écartés.

La date du 31 décembre retenue par l'art. 49 al. 1 LIPP concerne le moment où l'état de la fortune se détermine en cas d'imposition sur une période fiscale complète. Dans le cas d'une imposition limitée dans le temps, il convient de se référer à l'art. 64 al. 1 LIPP qui fixe ce moment à la fin de l'assujettissement.

L'art. 13 LIPP prévoit que la personne inscrite comme propriétaire au Registre foncier est présumée responsable des impôts afférents à l'immeuble et ne fonde pas en lui-même l'impôt relatif à l'immeuble, qui dans le cas d'espèce est fondé par les règles d'assujettissement, d'objet fiscal, d'imposition dans le temps et les autres règles pertinentes applicables.

11. Par conséquent, l'assujettissement de la recourante est fondé sur un rattachement économique allant, pour la période 2018, du 1er janvier au 8 mai inclus, période durant laquelle la recourante était inscrite comme propriétaire de la parcelle précitée au Registre foncier en 2018. L'impôt a notamment pour objet la fortune immobilière sise dans le canton de Genève. La fortune est déterminée à la fin de la période d'assujettissement. Seul le montant de l'impôt correspondant à la durée d'assujettissement doit être prélevé.

12. L'AFC-GE dans son bordereau ICC 2018 ne parvient pas à une conclusion différente, n'imposant à titre de fortune que la fortune immobilière et ce proportionnellement à la durée de l'assujettissement, à savoir du 1er janvier au 8 mai 2018, selon la méthode de calcul décrite plus haut. Il ne saurait être retenu que la solution de l'AFC serait mal fondée.

13. Il s'ensuit que le recours, mal fondé, sera rejeté.

14. En application des art. 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante, qui succombe, est condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

    Vu l'issue du litige, aucune indemnité ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 19 février 2021 par Madame A_____ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 21 janvier 2021 ;

2. le rejette ;

3. met à la charge de la recourante un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;

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

5. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Michèle PERNET, présidente, Stéphane TANNER et Caroline GOETTE, juges assesseurs

Au nom du Tribunal :

La présidente

Michèle PERNET

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière