

# **BGer 2C\_198/2014 vom 4. September 2014**

Bundesgericht, 2014-09-04, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_198\\_2014](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_198_2014)

FR: TF 2C\_198/2014 du 4 septembre 2014

IT: TF 2C\_198/2014 del 4 settembre 2014

## **Erwägungen**

### **E. 1**

L'autorité précédente a rendu une seule décision valant pour les deux catégories d'impôts, ce qui est admissible, dès lors que la question juridique à trancher est réglée de la même façon en droit fédéral et dans le droit cantonal harmonisé (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.). Dans ces circonstances, on ne peut reprocher aux recourants d'avoir, dans leur recours au Tribunal fédéral, formé les mêmes griefs et pris des conclusions valant pour les deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2 p. 263 s.). Par souci d'unification par rapport à d'autres cantons dans lesquels deux décisions sont rendues, la Cour de céans a toutefois ouvert deux dossiers, l'un concernant l'impôt fédéral direct (2C\_199/2014) et l'autre l'impôt cantonal et communal (2C\_198/2014). Comme l'état de fait est identique et que les questions juridiques se recoupent, les deux causes seront néanmoins jointes et il sera statué dans un seul arrêt (cf. art. 71 LTF et 24 PCF [RS 273]).

### **E. 1.1**

L'arrêt attaqué concerne le revenu imposable des périodes fiscales 2004 à 2008. Comme ce domaine relève du droit public et qu'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF n'est réalisée, la voie du recours en matière de droit public est ouverte sur la base des art. 82 let. a LTF et 146 LIFD. En matière d'impôt cantonal et communal, l'imposition du revenu étant une matière harmonisée aux art. 7 ss de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), la voie du recours en matière de droit public est aussi réservée par l'art. 73 al. 1 LHID (cf. ATF 134 II 186 ss).

### **E. 1.2**

Pour le reste, déposé en temps utile (cf. art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (cf. art. 42 LTF), le recours est dirigé contre une décision finale (cf. art. 90 LTF) rendue par un tribunal supérieur statuant en dernière instance cantonale (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF). Il a en outre été interjeté par les contribuables destinataires de la décision attaquée, qui ont un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

### **E. 1.3**

D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral, qui comprend le droit international.

### **E. 2.1**

Conformément à la jurisprudence, les dispositions de l'ALCP ne trouvent application qu'en présence d'un élément d'extranéité. Cela signifie qu'un ressortissant d'un État membre doit avoir fait usage des droits et libertés reconnus par l'Accord pour être fondé à se prévaloir

des dispositions correspondantes dudit Accord, ce que l' art. 2 ALCP énonce expressément en interdisant toute discrimination "dans l'application et conformément aux dispositions des annexes I, II et III de l'Accord" ( ATF 136 II 241 consid. 11 p. 247 ss).

En l'espèce, en étant domiciliés en France, où ils sont propriétaires de leur logement et en travaillant en Suisse, les recourants de nationalité néerlandaise, peuvent invoquer le bénéfice des droits et libertés garantis par l'Accord et ses annexes.

### **E. 2.2**

Dans la mesure en outre où les recourants réalisent l'essentiel de leurs revenus en Suisse, ils doivent être qualifiés de quasi-résidents et être traités comme des contribuables résidents ( ATF 136 II 241 consid. 13 p. 249 ss), comme l'a constaté à bon droit l'instance précédente (arrêt attaqué, consid. 11 p. 14), qui a examiné par conséquent le régime fiscal résultant de l' art. 6 LIFD et des dispositions similaires de droit cantonal.

### **E. 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.

#### **E. 3.1**

L'art. 6 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) 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 [...]

#### **E. 3.2**

Le canton de Genève a repris les règles de l' art. 6 LIFD à l'art. 5 al. 1 et 4 de l'ancienne loi genevoise du 22 septembre 2000 sur l'imposition des personnes physiques - objet de l'impôt - assujettissement à l'impôt (aLIPP-I; RSGE D 3 11; dans sa teneur applicable à la période fiscale 2008, remplacée depuis le 1er janvier 2010 par la loi du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques [RSGE D 3 08]) qui avait 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 hors du canton.

### **E. 4**

Les recourants ne formulent aucune critique à l'encontre de l'interprétation par la jurisprudence des art. 6 LIFD et 5 aLIPP-I. Ils soutiennent en revanche que cette interprétation est contraire à l'ALCP.

#### **E. 4.1**

Ils invoquent en premier lieu l'art. 2 ALCP qui interdit toute discrimination envers les ressortissants d'une partie contractante en raison de leur nationalité ainsi que l'art. 21 al. 2 ALCP qui prévoit qu'aucune disposition de l'accord ne peut être interprétée de manière à empêcher les parties contractantes d'établir une distinction, dans l'application des dispositions pertinentes de leur législation fiscale, entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans des situations comparables, en particulier en ce qui concerne leur lieu de résidence.

Ils sont d'avis qu'en leur qualité de quasi-résidents, ils doivent être traités de la même manière qu'un contribuable ayant sa résidence principale en Suisse.

Le grief de violation de l'ALCP doit être rejeté pour les motifs suivants.

#### **E. 4.2**

Les recourants n'expliquent pas et le Tribunal fédéral ne voit pas en quoi le refus par l'instance précédente de déduire de leur revenu imposable en Suisse en qualité de quasi-résidents l'excédent de charges provenant de leur immeuble sis à l'étranger serait différent du même refus opposé, selon la jurisprudence ( ATF 140 II 141 consid. 4 et 5 p. 146 ss, 157 consid. 5 p. 159 s.), aux contribuables ayant leur résidence principale en Suisse qui sont, dans une situation comparable à la leur, propriétaires d'un immeuble à l'étranger. Leur traitement fiscal à cet égard est en tout point identique, de sorte que les recourants ne peuvent trouver aucun appui pour défendre leur thèse dans les arrêts de la CJCE du 21 février 2006 C-152/03

Ritter-Coulais (Rec. 2006 I-1711), du 18 juillet 2007 C-182/06

Lakebrink (Rec. 2007 I-6705), du 16 octobre 2008 C-527/06

Renneberg (Rec. 2008 I-7735), qui concernaient des contribuables qui avaient été traités différemment par l'Etat d'emploi, s'agissant de la prise en compte de rendements immobiliers négatifs, que ne l'auraient été des personnes résidentes (cf. ATF 140 II 141 consid. 7.1.1 p. 152).

#### **E. 4.3**

Les recourants se prévalent également de deux arrêts de la CJCE du 11 septembre 2007 C-76/05

Epoux Schwarz (Rec. 2007 I-6849) et C-318/05

Commission contre Allemagne (Rec. 2007 I-6957). Ils soutiennent que le refus qui leur est opposé constitue une "restriction indistinctement applicable" de la libre circulation contraire à l'ALCP. Ils perdent de vue que cette objection a déjà été écartée par le Tribunal fédéral dans un arrêt du 23 janvier 2014 aux considérants duquel il peut être renvoyé sur ce point, du moment que le mémoire de recours ne développe aucune critique qui aurait pour effet de changer la jurisprudence ( ATF 140 II 141 consid. 7.2.3 p. 154 s.).

#### **E. 5**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. Succombant, les recourants doivent supporter un émolument judiciaire, solidairement entre eux ( art. 65 et 66 LTF ). Il

n'est pas alloué de dépens ( art. 68 LTF ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.