

# **NE\_GERICHTE CDP.2016.1 vom 17. Januar 2017**

NE Tribunal cantonal, 2017-01-17, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_CDP.2016.1](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2016.1)

FR: NE\_GERICHTE CDP.2016.1 du 17 janvier 2017

IT: NE\_GERICHTE CDP.2016.1 del 17 gennaio 2017

## **Erwägungen**

### **E. 1**

En matière fiscale, lorsque le contenu des dispositions légales concernées est identique au niveau fédéral et cantonal, comme c'est le cas en l'occurrence (cf. infra, cons. 2), il est loisible au contribuable de déposer un seul recours avec une motivation commune pour l'impôt fédéral direct et pour les impôts cantonal et communal ( ATF 135 II 260 cons. 1.3.2). Pour les mêmes motifs, le Tribunal est autorisé à se prononcer sous la forme d'une décision unique, pour autant toutefois que la motivation permette de saisir clairement qu'il est question de deux catégories d'impôts (ATF précité, cons. 1.3.1). Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

### **E. 2**

a) Selon l'article 151 al. 1 de la loi sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD), relatif aux conditions d'un rappel d'impôt, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Cette disposition correspond à celle contenue à l'article 53 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID), sous réserve de la dernière phrase qui figure dans l'alinéa 2 de l'article 151 LIFD, ainsi qu'à l'article 221 al. 1 de la loi cantonale sur les contributions directes du 21 mars 2000 (LCdir). Selon la jurisprudence constante de la Cour de droit public, les règles cantonales doivent être interprétées en fonction du droit fédéral, non seulement lorsqu'elles ont la même teneur que celui-ci (RJN 1986, p. 65), mais également en raison de l'entrée en vigueur de la LHID au 1er janvier 1993 (cf. par exemple arrêts de la CDP du 16.08.2011 [ CDP.2010.183 ] cons. 2b et du 05.09.2011 [ CDP.2010.362 ] cons. 3 in fine). S'agissant de la procédure en rappel d'impôt, l'article 153 al. 1 LIFD prévoit que le contribuable est avisé par écrit de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt. Cette disposition n'a pas été intégrée à la LHID mais se retrouve à l'article 223 LCdir. b) En l'espèce, par courrier du 27 mars 2014, le Service des contributions a informé les contribuables que, suite à leur déclaration d'impôt 2012, il était dans l'obligation d'ouvrir à leur égard une procédure en rappel des impôts directs cantonal et communal ainsi que de l'impôt fédéral direct pour les années 2004 à 2011, à mesure qu'il était apparu qu'ils n'avaient pas indiqué une partie de leurs revenus (rendement de capitaux et rendement d'immeubles à l'étranger) et de leur fortune (capitaux, immeubles à l'étranger) dans leurs déclarations d'impôts antérieures. L'autorité fiscale a demandé aux contribuables de produire l'ensemble des documents permettant des taxations complètes et exactes. Suite à un échange de courriers électroniques, le Service intimé a envoyé à A.X. et B.X., le 3 juin 2015, un tableau récapitulatif - dont certains éléments

avaient dû être estimés à défaut de documents permettant un chiffrage exact - qui servait de base de calcul au rappel d'impôt concernant les périodes fiscales 2004 à 2011. Partant, l'autorité fiscale a ouvert une procédure de rappel d'impôt en respectant les dispositions légales applicables.

### **E. 3**

Les dispositions du par. 1 s'appliquent aux revenus provenant de l'exploitation directe, de la location ou de l'affermage, ainsi que de toute autre forme d'exploitation de biens immobiliers.

### **E. 4**

Lorsqu'un résident de Suisse reçoit des revenus qui, conformément aux dispositions des art. 10, 11 et 12 sont imposables en Italie, la Suisse accorde un dégrèvement à ce résident, à sa demande. Ce dégrèvement consiste:

- a. en l'imputation de l'impôt payé en Italie conformément aux dispositions des art. 10, 11 et 12 sur l'impôt suisse qui frappe les revenus de ce résident; la somme ainsi imputée ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt suisse, calculé avant l'imputation, correspondant aux revenus qui sont imposés en Italie, ou
- b. en une réduction forfaitaire de l'impôt suisse qui tienne compte des principes généraux de dégrèvement énoncés sous let. a ci-dessus, ou
- c. en une exemption partielle des revenus en question de l'impôt suisse, mais au moins en une déduction de l'impôt payé en Italie du montant brut des revenus reçus d'Italie.

Toutefois, ce dégrèvement consiste en une déduction de l'impôt payé en Italie du montant brut des revenus en question reçus d'Italie lorsque le bénéficiaire résident de Suisse ne peut, en vertu des dispositions du par. 4 des art. 10, 11 et 12, du par. 3 de l'art. 17 et de l'art. 23, bénéficier de la limitation prévue au par. 2 des art. 10, 11 et 12 de l'impôt italien frappant les dividendes, intérêts et redevances.

La Suisse déterminera le genre de dégrèvement et réglera la procédure selon les prescriptions concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions.

### **E. 6**

LIFD, 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 (al.1). 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. Les personnes assujetties en Suisse uniquement pour une partie de leur revenu doivent s'acquitter de leurs impôts calculés selon le taux applicable à la totalité de leurs revenus selon l'article

### **E. 7**

Les dettes et les intérêts passifs liés à des immeubles sis à l'étranger sont déductibles au même titre que s'ils concernaient des biens en Suisse. Ainsi, le contribuable domicilié en Suisse, de la même manière qu'il doit déclarer l'entier de sa fortune mondiale, peut faire valoir l'entier de ses dettes mondiales, qu'elles soient hypothécaires ou chirographaires, et des intérêts passifs qui s'y rattachent. Toutefois, la dette garantie par un immeuble et les

intérêts y afférents ne sont pas répartis de manière objective (i.e. liés au revenu du bien grevé), mais répartis entre les Etats concernés, de manière proportionnelle, en fonction des actifs bruts localisés. Enfin, les déductions sociales sont réparties entre les deux Etats, proportionnellement, en fonction de la fortune nette et du revenu net ( De Vries Reilingh , op. cit. no 636, p. 203 s.). Le système d'exemption sous réserve de progressivité utilisé pour éviter une double imposition exige que le revenu et la fortune immobiliers soient précisément répartis entre la Suisse et l'étranger. Aussi, dans le cadre des répartitions internationales établies par le Service intimé, les dettes et les intérêts passifs sont répartis proportionnellement aux actifs bruts localisés.

## **E. 8**

En l'occurrence, sur la base des principes exposés ci-dessus, et en prenant à titre exemplatif l'année 2004, la Cour de céans est en mesure de détailler le calcul du rappel d'impôt du service intimé en se fondant sur les chiffres ressortant des tableaux récapitulatifs (impôt fédéral direct, cantonal et communal) des revenus et de la fortune non déclarés annexés aux décisions de rappel d'impôt pour les périodes fiscales 2004 à 2011. Pour ce faire, il convient de prendre les revenus déjà imposés, selon les taxations entrées en force (cf. colonne "Revenu imposé des tableaux "/ "Impôt fédéral direct / Impôt cantonal" / "Impôt communal") au taux de la totalité des revenus (cf. colonne "Revenu total imposé" desdits documents). S'y ajoute, le revenu non déclaré après répartition qui ressort du tableau "Répartition intercantonale pour personnes physiques / Période fiscale 2004" pour aboutir au "Revenu total imposable" qui déterminera le taux, soit 167'600 francs (CHF 167'724 arrondis vers le bas) pour l'impôt cantonal et communal et 166'800 francs pour l'impôt fédéral direct. La colonne intitulée "revenu imposable" constitue l'assiette de la taxation en Suisse. Pour l'année 2004, le revenu soumis à l'impôt a ainsi été fixé à 142'100 francs (CHF 142'116 arrondis vers le bas) pour l'impôt cantonal et communal et à 141'400 francs pour l'impôt fédéral direct, pour un impôt dû de 17'027.30 francs pour l'impôt cantonal, 15'324.60 francs pour l'impôt communal et 8'356.85 francs pour l'impôt fédéral direct. Aussi, le redressement constitue la différence entre les impôts fixés par les taxations entrées en force et les impôts dus sur le montant redressé. Il sera revenu ci-dessous sur d'éventuelles différences, en rapport avec toutes les années du rappel d'impôt. Pour toutes les années objets du rappel d'impôt, - et contrairement à ce qui prévalait jusqu'à présent, soit la déduction de l'entier des intérêts passifs sur le revenu en Suisse puisque les biens immobiliers connus étaient en Suisse de sorte qu'il n'y avait pas de répartition - le montant total des intérêts passifs a été ventilé au moyen d'une répartition internationale permettant une répartition en fonction des actifs immobiliers localisés dans chaque pays. L'autorité fiscale a ainsi retenu à titre d'intérêts passifs à l'étranger, un montant de 5'920 francs en 2004, de 4'829 francs en 2005, de 4'892 francs en 2006, de 4'235 francs en 2007, de 3'961 francs en 2008, de 3'107 francs en 2009, de 4'153 francs en 2010 et 3'890 francs en 2011. Le revenu de fortune immobilière net à l'étranger a ainsi été fixé à 2'680 francs en 2004, à 3'771 francs en 2005, à 3'708 francs en 2006, à 4'365 francs en 2007, à 4'639 francs en 2008, à 5'493 francs en 2009, à 4'447 francs en 2010 et à 4'750 francs en 2011. Partant, c'est de la répartition des intérêts passifs – quand bien même l'hypothèque ne grèverait que l'immeuble suisse – que naît l'augmentation de la charge fiscale totale en Suisse dans la mesure où le montant des intérêts passifs attribués à l'Etat de domicile est moins important.

## **E. 9**

Appliquées au cas concret, ces règles aboutissent, pour l'année 2004, à ce qu'un revenu additionnel de 9'600 francs - qui n'avait pas été déclaré et qui ressort du récapitulatif établi par l'intimé, dont 8'640 francs de revenu immobilier italien imposable en Italie (dont on rappelle qu'il s'agit d'un revenu déjà réduit des dépenses organiques de 20 % constituées par les frais d'entretien), entraîne une augmentation de la base de taxation neuchâteloise de 8'300 francs. Ce résultat est la conséquence du système qui veut que les déductions générales, en l'espèce les intérêts passifs de 16'931 francs, qui grevaient auparavant le seul revenu suisse, sont désormais réparties en fonction des actifs bruts localisés, compte tenu de la présence d'actifs immobiliers attribués à l'Italie. Les capitaux mobiliers (comptes bancaires) sont attribués à l'Etat de domicile, donc à la Suisse. Les déductions sociales de 8'700 francs sont réparties selon la proportion entre les revenus nets imposables en Italie et en Suisse. Cette répartition des charges déductibles répercute sur l'Italie une déduction de 5'920 francs au terme d'intérêts passifs et de 1'324 francs au titre de déductions sociales, soit un "manque à déduire" pour la taxation suisse de 7'244 francs. C'est ainsi un surplus de revenu de 7'244 francs, auquel s'ajoutent les revenus de titres des comptes nouvellement annoncés par 1'016 francs, soit 8'260 francs, qui majorent les facteurs retenus pour la taxation suisse. Le récapitulatif des rappels d'impôt (impôt cantonal, impôt communal, impôt fédéral direct) tient compte de 8'300 francs (8'400 francs pour l'IFD). Le chiffre retenu pour le supplément de revenus imposables dans le canton de Neuchâtel est ainsi défavorable aux recourants par 40 francs. Pour l'année 2005, le rappel d'impôt est correctement effectué. Il porte sur 10'000 francs de revenu non déclaré comprenant 8'640 francs de revenu immobilier imposable en Italie, le redressement final de l'impôt suisse portant sur une assiette de 7'000 francs pour l'ICC (6'800 francs pour l'IFD). Les déductions générales (intérêts passifs de CHF 14'968) qui grevaient auparavant le seul revenu suisse, sont réparties selon les actifs bruts localisés à raison de 67.73 % pour la Suisse et 32.27 % pour l'Italie. Les déductions sociales, de 4'980 francs, sont réparties selon la proportion entre les revenus nets imposables en Italie et en Suisse (proportion de 83,28 % et de 16,72 %). Cette répartition des charges déductibles répercute sur l'Italie une déduction de 4'829 francs au terme d'intérêts passifs et de 833 francs au titre de déductions sociales, soit un "manque à déduire" pour la taxation suisse de 5'662 francs. C'est ainsi un surplus de revenu de 5'662 francs, auquel s'ajoutent les revenus de titres des comptes nouvellement annoncés, par 1'420 francs, qui majorent la taxation suisse, soit 7'082 francs pour l'ICC, arrondis à la centaine de francs inférieure (6'800 francs pour l'IFD), ce qui est correct. Pour l'année 2006, l'intimé a retenu un supplément de revenus imposables dans le canton de Neuchâtel de 13'900 francs, composé notamment des revenus non déclarés de 10'464 francs comprenant 8'640 francs de revenu immobilier italien. Or, la répartition entraîne la prise en compte pour l'Italie d'une part proportionnelle des intérêts passifs de 4'892 francs et des déductions sociales de 3'504 francs, auxquelles s'ajoutent les revenus de capitaux non déclarés par 1'824 francs, soit 10'220 francs. Le chiffre retenu pour le supplément de revenus imposables dans le canton de Neuchâtel est ainsi défavorable aux recourants par 3'600 francs. Pour l'année 2007, l'intimé a retenu un supplément de revenus imposables dans le canton de Neuchâtel de 12'200 francs, composé notamment des revenus non déclarés de 10'868 francs comprenant 8'640 francs de revenu immobilier italien. Or, la répartition internationale entraîne la prise en compte pour l'Italie d'une part proportionnelle des intérêts passifs de 4'235 francs et de déductions sociales de 5'846 francs, soit 10'081 francs auxquelles s'ajoutent les revenus de capitaux non déclarés de 2'228 francs, soit 12'309 francs. Le chiffre retenu pour le supplément de revenus imposables dans le canton

de Neuchâtel est ainsi plus favorable aux recourants par 100 francs. Pour l'année 2008, l'intimé a retenu un supplément de revenus imposables dans le canton de Neuchâtel de 19'400 francs, composé notamment des revenus non déclarés de 11'270 francs comprenant 8'640 francs de revenu immobilier italien. Or, la répartition internationale entraîne la prise en compte pour l'Italie d'une part proportionnelle des intérêts passifs de 3'961 francs et de déductions sociales de 10'911 francs, soit 14'872 francs auxquelles s'ajoutent les revenus de capitaux non déclarés de 2'630 francs, soit 17'502 francs. Le chiffre retenu pour le supplément de revenus imposables dans le canton de Neuchâtel est ainsi défavorable aux recourants à raison de 1'900 francs. Pour l'année 2009, l'intimé a retenu un supplément de revenus imposables dans le canton de Neuchâtel de 19'100 francs, composé notamment des revenus non déclarés de 11'671 francs comprenant 8'640 francs de revenu immobilier italien. Or, la répartition internationale entraîne la prise en compte pour l'Italie d'une part proportionnelle des intérêts passifs de 3'107 francs et de déductions sociales de 11'055 francs, soit 14'162 francs auxquelles s'ajoutent les revenus de capitaux non déclarés de 3'031 francs, soit 17'193 francs. Le chiffre retenu pour le supplément de revenus imposables dans le canton de Neuchâtel est ainsi défavorable aux recourants à raison de 2'000 francs. Pour l'année 2010, l'intimé a retenu un supplément de revenus imposables dans le canton de Neuchâtel de 14'000 francs, composé notamment des revenus non déclarés de 11'660 francs comprenant 8'640 francs de revenu immobilier italien. Or, la répartition internationale entraîne la prise en compte pour l'Italie d'une part proportionnelle des intérêts passifs de 4'153 francs et de déductions sociales de 6'874 francs, soit 11'027 francs auxquels s'ajoutent les revenus de capitaux non déclarés de 3'020 francs, soit 14'047 francs, ce qui est correct. Pour l'année 2011, l'intimé a retenu un supplément de revenus imposables dans le canton de Neuchâtel de 13'900 francs, composé notamment des revenus non déclarés de 12'130 francs comprenant 8'640 francs de revenu immobilier italien. la répartition internationale entraîne la prise en compte par l'Italie d'une part proportionnelle des intérêts passifs de 3'890 francs et de déductions sociales de 6'469 francs, soit 10'359 francs auxquels s'ajoutent les revenus de capitaux non déclarés de 3'490 francs, soit 13'849 francs. Le chiffre retenu pour le supplément de revenus imposables dans le canton de Neuchâtel est ainsi défavorable aux recourants à raison de 100 francs. b) Il ressort de ces calculs que les recourants ont été l'objet d'un rappel inexact pour les années 2004, 2006, 2007, 2008, 2009. Si l'on peut s'abstenir de corriger les années où la différence ne porte que sur 100 francs, car elle peut provenir d'arrondis opérés par le système informatique, il n'en est pas de même des années 2006 (CHF 3'600), 2008 (CHF 1'900) et 2009 (CHF 2'000). La correction, sur les trois impôts, aboutit à une différence que l'on peut estimer à 2'500 francs constituant ainsi un montant non négligeable. c) Par souci d'être complet, on mentionnera que, dans la mesure où il s'agit en l'espèce d'appliquer des règles de répartition identiques en droit fédéral et en droit cantonal, que ce soit en application de la CDI ou des règles de droit intercantonal visant à éviter la double imposition, le raisonnement mené et les conclusions adoptées pour l'impôt fédéral direct peuvent être transposées en droit cantonal et vice versa.

## **E. 10**

Partant, c'est en vain que les recourants font valoir une violation de la CDI-I et, partant, du droit interne concernant l'imposition des immeubles et de leur revenu. En effet, contrairement à ce qu'ils allèguent, les revenus immobiliers réalisés à l'étranger n'ont pas été taxés en Suisse. C'est uniquement en raison d'erreurs de report que les décisions de rappel doivent être partiellement modifiées. Il suit des considérants qui précèdent que les recourants obtiennent partiellement gain de cause. Ils doivent supporter une part de frais

réduite (art. 47 al. 1 LJPA ), estimée ex æquo et bono à 550 francs, imputée sur leur avance de frais dont le solde leur sera restitué. N'étant pas représentés par un mandataire professionnel et n'exposant pas avoir engagé des frais pour la défense de leurs intérêts, ils n'ont pas droit à une allocation de dépens partielle (art. 48 LPJA a contrario).

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