

VD_OMNI FI.1994.0107 vom 7. Juli 1995

VD Tribunal cantonal, 1995-07-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1994.0107

FR: VD_OMNI FI.1994.0107 du 7 juillet 1995

IT: VD_OMNI FI.1994.0107 del 7 luglio 1995

Regeste

c/ACI | Imposition d'un contribuable domicilié à l'étranger à raison de biens immobiliers en Suisse. Répartition proportionnelle des dettes entre les différents actifs. Répartition des intérêts passifs selon le rapport entre les actifs.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 07.07.1995 FI.1994.0107

c/ACI | Imposition d'un contribuable domicilié à l'étranger à raison de biens immobiliers en Suisse. Répartition proportionnelle des dettes entre les différents actifs. Répartition des intérêts passifs selon le rapport entre les actifs.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 7 juillet 1995 sur le recours interjeté par X. X._____, représentée par Me Gilles Favre, avocat, Lausanne. contre la décision rendue sur réclamation le 5 juillet 1994 par l'Administration Cantonale des impôts concernant l'impôt cantonal et communal 1989-1990 (imposition d'un contribuable domicilié à l'étranger à raison de biens immobiliers en Suisse). * * * * *

* * * * * Composition de la section: M. Jean-Claude de Haller, président; M.

Charles-F. Constantin et M. Samuel Pichon, assesseurs Vu les faits suivants: A.

M. Y. X._____, de nationalité suisse, est décédé le 25 octobre 1987. Suite à ce décès, son épouse X. X._____ et ses deux enfants mineurs, nés en 1976 et en 1978, tous domiciliés à ***** (France), sont assujettis aux impôts en Suisse en raison des immeubles faisant parties de la succession de Y. X._____, immeubles situés dans le canton de Vaud. B. La déclaration d'impôt déposée par le représentant de la succession Y. X._____, indique les éléments suivants de revenu et de fortune.

Revenu:	Suisse	France	Total
Frs.	Frs.	Frs. Activité	
commerciale		(97'300)	(97'300)
Loyers	794'685		794'685
Revenu de titres		63'609	63'609
Valeur locative - (13'691)	20'000	20'000	794'685
	780'994		
Du revenu brut total de Frs. 780'994, sont à déduire, selon la déclaration, les frais et dépenses suivantes: - Cotisations d'assurances			
Frs.	2'000	- Intérêts de dettes	Frs. 610'235
- Frais d'entretien d'immeubles - Suisse			Frs. 156'949
France	Frs.	3'000	- Autres
déductions	Frs.	12'500	
Total		Frs. 784'684	Ce qui donne un
solde négatif de Frs. 3'620.- Quant à la fortune: elle se compose, selon la déclaration:			
d'immeubles pour	Frs. 4'932'800	de titres pour	Frs. 6'759'831

Total Frs. 11'692'631 dont à déduire des dettes pour Frs. 14'945'671
 C. Pour la période du 26 octobre 1987 au 31 décembre 1988, l'autorité de taxation a admis comme base de calcul du revenu imposable les chiffres figurant dans la déclaration. Elle a procédé comme il suit à la répartition internationale: Suisse

France	Total Frs.	Frs.	Frs.	REVENU Activité
indépendante			(97'300)	(97'300)
Immeubles		794'685	20'000	814'685
Titres et créances		-	63'609	63'609
Revenu brut total		794'685	(13'691)	780'994
DEDUCTIONS Intérêts passifs			302'676	
307'559	610'235	Frais d'immeubles		156'949
3'000	159'949	Divers -	12'500	12'500
déductions	459'625		323'059	782'684
net	335'060		(336'750)	(1'690)

base, elle a notifié au contribuable une taxation portant sur un revenu imposable de Frs. 335'000 au taux de Frs. 145'600 (quotient familial de 2,3), aucune fortune imposable n'étant retenue. Cette taxation a été notifiée le 14 décembre 1992. D. L'autorité de taxation a procédé de la même manière et sur la base des mêmes chiffres pour la période 1989-1990. Elle est cependant arrivée à un revenu imposable dans le canton de Vaud de Frs. 345'800, l'impôt étant calculé au taux de Frs. 150'300 (quotient familial de 2,3). Aucune fortune imposable n'a été retenue. La différence entre le revenu imposable retenu pour la période 1987-1988 (Frs. 335'000) et pour 1989-1990 (Frs. 345'800) résulte d'une répartition différente des intérêts passifs, les immeubles ayant été comptés pour 130 % de leur estimation fiscale pour 1987-1988 et pour 140 % de cette estimation en 1989-1990. La taxation pour 1989-1990 a, elle aussi, été notifiée le 14 décembre 1992. E. Ces deux taxations ont fait l'objet d'une réclamation déposée le 15 décembre 1992 par la Fiduciaire Dreyfus et Zurbuchen SA, représentant X. X. _____ et ses enfants. La fiduciaire Dreyfus et Zurbuchen reproche à l'autorité de taxation: a) d'avoir procédé à une répartition des intérêts passifs entre les revenus de source suisse et les revenus de source étrangère au prorata des actifs suisses et étrangers selon la méthode appliquée en matière de double imposition intercantonale alors que les passifs sont exclusivement représentés par des dettes hypothécaires grevant les immeubles situés à *****; b) de n'avoir pas tenu compte des pertes et excédents de charges à l'étranger pour déterminer le taux d'imposition. Ce faisant, l'autorité de taxation aurait violé la convention entre la Suisse et la France en vue d'éviter les doubles impositions. F. La Commission d'impôt de Lausanne-Ville a transmis le dossier à l'Administration Cantonale des impôts (ACI). Après examen du cas, l'ACI a invité le représentant des contribuables et lui a soumis la proposition suivante: Période fiscale 1987-1988 La réclamation est acceptée par la prise en considération du revenu global pour déterminer le taux applicable, soit 0. L'imposition vaudoise est, de ce fait, supprimée. Il en est de même pour l'impôt fédéral direct. Période fiscale 1989-1990 Pour les mêmes motifs, la réclamation est acceptée en ce qui concerne l'impôt fédéral direct. La taxation est maintenue, en revanche, en ce qui concerne l'impôt cantonal. L'ACI entendait, en effet, faire usage d'une nouvelle disposition de la LI (art. 7 al. 3) entrée en vigueur le 1er janvier 1989 et ayant la teneur suivante: "Les personnes mentionnées à l'article 3, alinéa 1, chiffre 3, lettres a à e, LI, doivent l'impôt au moins sur le revenu ou le bénéfice réalisé dans le canton et sur la fortune ou le capital qui y est investi, au minimum au taux de ces éléments". Lors d'une audition du 21 février 1992, le

représentant du contribuable à maintenu la réclamation en ce qui concerne l'impôt cantonal et communal 1989-1990. Sur ce, l'ACI, par décision du 5 juillet 1994, a rejeté la réclamation en ce qui concerne l'impôt cantonal et communal 1989-1990. G. La contribuable, représentée par Me Gilles Favre, avocat, a recouru contre cette décision en date du 8 août 1994. Elle avance, en substance, les arguments suivants: (a) Le nouvel article 7 alinéa 3 LI entré en vigueur le 1er janvier 1989 n'a pas la portée que lui attribue l'ACI. Selon la recourante, il "ne fait pas l'ombre d'un doute que la notion de "revenus ou bénéfices réalisés dans le canton" à laquelle se réfère cet alinéa correspond au revenu et bénéfice nets réalisés dans le canton en tenant compte d'une répartition objective des intérêts passifs et non pas au revenu déterminé selon les règles en matière de double imposition, soit avec la déduction proportionnelle des intérêts passifs". En d'autres termes, selon la recourante, l'autorité de taxation devrait, s'agissant de résidents étrangers propriétaires d'immeubles dans le canton, procéder à deux calculs: - l'un selon l'article 7, al. 1 et 2 LI, avec une déduction proportionnelle des dettes (comme en matière intercantonale) et un calcul de l'impôt au taux applicable au revenu total (suisse et étranger); - l'autre selon l'article 7, al. 3, sur la base du revenu net vaudois et au taux applicable à ce seul revenu, étant entendu que les intérêts passifs et les frais d'immeuble sont attribuées objectivement à l'actif qu'ils grèvent. Dans le premier cas, aucun impôt ne serait dû, en l'espèce; dans le second cas, il en résulterait un revenu imposable de Frs. 24'501 au taux de 10'652 (quotient familial 2,3). (b) La décision incriminée viole l'interdiction de la discrimination prévue à l'article 26 de la Convention conclue entre la France et la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions. (c) Cette décision viole le principe de l'égalité de traitement. (d) Enfin, elle viole aussi le principe de la proportionnalité de l'imposition consacré lui aussi par l'article 4 CF. En conclusion, la recourante conclut principalement à l'annulation de toute taxation au titre de l'impôt cantonal et communal 1989-1990 et, subsidiairement, à l'imposition d'un revenu de Frs. 24'501 au taux de 10'562. Dans sa détermination du 11 octobre 1994, l'ACI maintient sa position et réfute les arguments de la recourante. En réplique du 10 novembre 1994, la recourante maintient l'idée que l'article 7 LI ouvre un choix d'imposition au contribuable. Elle se réfère à une circulaire de l'ACI du mois d'août 1989, ainsi qu'à des instructions de cette même administration à l'intention des personnes domiciliées à l'étranger et possédant des immeubles dans le canton. L'ACI a renoncé à dupliquer. Considérant en droit:

1. Le recours du 8 août 1994 dirigé contre la décision sur réclamation du 5 juillet 1994 a été formé par acte écrit et motivé dans le délai légal prévu à l'article 104, al. 2 LI. Il est donc recevable. 2. Aux termes de l'article 3, al. 3, lettre a, LI (dans la teneur en vigueur à l'époque), les personnes domiciliées à l'étranger sont assujetties aux impôts dans le canton pour la fortune immobilière et le revenu qui en provient. L'article 4, lettre c de la loi actuelle pose la même règle. Le droit du pays de situation d'imposer la fortune immobilière et les revenus qu'en proviennent est reconnu de manière générale sur le plan international (voir la Convention Modèle de l'OCDE, art. 6 et 22). La convention entre la Suisse la France en vue d'éviter les doubles impositions s'en tient elle aussi à cette règle (art. 6 et 24). La recourante ne conteste d'ailleurs pas, dans le principe, son assujettissement aux impôts suisses. La dispute porte sur le calcul du revenu imposable en Suisse et sur le taux d'imposition de ce revenu. 3. La convention entre la Suisse et la France ne contient aucune règle sur la répartition des éléments d'imposition entre les deux Etats, s'agissant de déterminer la fortune immobilière imposable dans l'Etat de situation et le revenu qui en provient. Il en va de même d'ailleurs selon la Convention-Modèle OCDE.

Cette question est laissée à la pratique des autorités fiscales des deux Etats contractants (OCDE, Commentaire ad art. 22, chiffre 7). Selon la pratique adoptée par l'un et l'autre Etat, il peut en résulter une double imposition que seule une procédure amiable permettrait éventuellement d'éliminer. Aucun des deux Etats n'est donc tenu de se départir unilatéralement de sa pratique en vue d'éviter une double imposition (J.- M. Rivier, Droit fiscal International, p. 154, M. Widmer, Der Abzug ausländischer Verluste nach Schweiz Steuerrecht, Revue Fiscale 1982, p. 58, E. Känzig, Wehrsteuer, 1982, N. 4 ad art. 24 AIFD).

4. La Suisse applique de manière constante la méthode utilisée en matière de double imposition intercantonale. Selon cette méthode, les dettes sont réparties de manière proportionnelle entre les différents actifs qui constituent la fortune du contribuable. Quant aux intérêts passifs, ils sont répartis entre les deux cantons (entre les deux Etats en matière internationale) selon le rapport entre les actifs. Il n'est pas tenu compte, dans cette méthode, de l'affectation d'un emprunt à l'acquisition d'un actif déterminé ni non plus du fait qu'un actif déterminé servirait de garantie pour un emprunt sous forme de charge hypothécaire, ou de dépôt. Les actifs et passifs sont considérés de manière globale. La répartition des intérêts passifs se fait, elle aussi, sur une base globale. En revanche, les frais d'acquisition du revenu font l'objet d'une imputation directe aux recettes dont ils permettent l'acquisition. L'impôt sur le revenu ainsi déterminé est calculé au taux correspondant au revenu total du contribuable. La doctrine et la jurisprudence s'accordent pour approuver cette pratique (J.- M. Rivier, op. cit. p. 82 et ss, E. Känzig, op. cit., TA-ZH 28.9.94, STE A 21.12.No 10).

5. En ce qui concerne l'impôt fédéral direct, les autorités fiscales vaudoises se sont conformées en tous points à cette pratique aussi bien en ce qui concerne le calcul du revenu imposable que le calcul de l'impôt et cela pour les années de taxation 1987-1988 et 1989-1990. Il en a été de même en ce qui concerne l'impôt cantonal et communal 1987-1988. En revanche, s'agissant de l'impôt cantonal 1989-1990, les autorités fiscales vaudoises ont appliqué le nouvel article 7, al. 3 LI, dont la teneur a été reproduite ci-dessus (lettre F). Cela amène l'autorité de taxation à s'écarter de la pratique intercantonale s'agissant de déterminer le taux d'impôt applicable au revenu de source suisse. Il en résulte, en l'espèce, une aggravation sensible de la charge fiscale suisse, ce à quoi s'oppose la recourante. Pour elle, en agissant comme elle le fait, l'autorité fiscale vaudoise méconnaîtrait la portée du nouvel article 7, al. 3 LI. En outre, elle violerait la clause contre la discrimination de la convention entre la Suisse et la France en vue d'éviter les doubles impositions (art. 26), ainsi que l'art. 4 CF. 6.

Selon la recourante, le législateur aurait, en adoptant l'article 7, al. 3 LI, ouvert la voie à un système d'imposition subsidiaire dans l'hypothèse où le système d'imposition selon l'article 7, al. 1 et 2 LI (méthode intercantonale) ne serait pas praticable ou conduirait à un résultat moins favorable que le calcul de l'impôt effectué selon l'article 7, al. 3 LI. Dans le cadre de cette imposition subsidiaire, on devrait s'écarter totalement de la méthode de répartition intercantonale et adopter une répartition objective des intérêts passifs en vue de déterminer les "revenus ou bénéfices réalisés dans le canton". En l'espèce, cette méthode impliquerait, de l'avis de la recourante, que les charges hypothécaires soient portées totalement en déduction du rendement des immeubles sis dans le canton de Vaud. Il s'agirait donc d'opérer deux calculs d'impôts, le calcul selon l'article 7 al. 3 LI, tel qu'indiqué étant retenu si la charge fiscale qui en résulte est moins élevée. Telle ne serait pas la portée de l'article 7, al. 3, selon l'ACI. A son avis, il s'agissait uniquement d'assurer l'imposition du revenu qu'un contribuable résidant à l'étranger retire d'immeubles sis dans le canton, en évitant que cette imposition ne soit réduite à néant ou fortement diminuée par des pertes subies hors de

Suisse. La nouvelle disposition n'a pas mis en question, en revanche, la pratique traditionnelle concernant le calcul du revenu imposable en Suisse et, en particulier, la répartition proportionnelle des dettes et des intérêts passifs. 7. Les travaux législatifs donnent raison à l'ACI. Si le législateur avait voulu s'écarter d'une méthode reconnue et pratiquée de manière générale, on devrait en trouver une indication dans les travaux législatifs. Or, comme le relève l'autorité intimée, le Grand Conseil a précisé son intention en disant que "les règles découlant de la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale et les conventions internationales auxquelles la Suisse est partie sont réservées conformément à l'article 3, al. 4" (BGC, 18 mai 1988, p. 977). La loi sur l'impôt fédéral direct du 14.12.1990 entrée en vigueur le 1er janvier 1995 contient une disposition semblable (art. 7, al. 2 LIFD). Cette disposition était contenue dès le début dans le projet de loi soumis à discussion. Elle n'a pas provoqué d'opposition et les discussions sur ce projet de loi étaient bien avancées lorsque le législateur vaudois a adopté l'article 7, al. 3. Il n'est pas faux de penser qu'il a été inspiré par les travaux législatifs en cours au niveau fédéral. On peut donc aussi se référer aussi à ces travaux pour discerner la volonté du législateur vaudois. Dans son Message du 25 mai 1983 (p. 166 du tiré à part), le Conseil fédéral précise la portée de l'article 7, al. 2 LIFD dans ces termes: "Le 2e alinéa introduit à l'égard des contribuables domiciliés à l'étranger un taux minimum, en ce sens que celui qui est déterminant pour le revenu acquis en Suisse ne pourra dorénavant plus être réduit en raison de pertes subies à l'étranger dont la vérification s'avère souvent malaisée". Cela signifie que la modification porte uniquement sur le taux de l'impôt et que rien n'est changé quant à la méthode de calcul du revenu imposable lui-même. 8. La solution préconisée par la recourante pourrait par ailleurs ouvrir la voie à de graves abus. Si, comme le postule la recourante, un résident étranger propriétaire d'immeubles dans le canton pouvait opter sur base d'une disposition légale pour une imposition d'un revenu net selon une méthode dite objective (c'est-à-dire en faisant abstraction des règles de répartition intercantonale), il lui serait facile de grever les immeubles sis dans le canton de charges hypothécaires annulant pratiquement toute imposition, alors même qu'il disposerait hors de Suisse d'une fortune importante et de substantiels revenus. L'autorité fiscale ne pourrait refuser la déduction des dettes et des intérêts passifs. On devrait assister sans moyen d'y parer, au transfert hors de Suisse de la matière immobilière imposable. Une telle perspective n'est pas acceptable. 10. La recourante reproche à l'ACI de violer l'article 26 de la Convention entre la France et la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions. Cette disposition interdit la discrimination fondée sur la nationalité. Les nationaux d'un Etat ne peuvent être soumis à un traitement autre ou plus lourd que les citoyens de l'autre Etat se trouvant dans la même situation. Ainsi, un citoyen français résident en France et propriétaire d'immeubles en Suisse ne peut être traité différemment d'un citoyen suisse résident en France et propriétaire d'immeubles en Suisse. De même un citoyen français résident en Suisse ne pourrait être traité moins favorablement qu'un citoyen suisse résident en Suisse. L'article 26, al. 2, CDI France-Suisse corrobore ce point de vue. L'accent doit être mis sur le fait qu'à situation comparable les nationaux des deux Etats contractants doivent être traités de la même manière. En revanche, l'égalité de traitement n'exige pas que les résidents et les non-résidents soient traités de la même manière (OCDE, Commentaires ad art. 24 - J.- M. Rivier, Droit fiscal international, Neuchâtel 1983, pp. 108 et ss). La recourante est de nationalité suisse. Elle ne peut donc invoquer l'article 26 de la Convention franco-suisse. Au surplus, fût-elle de nationalité française, qu'une discrimination ne serait pas établie, si les Suisses résidant en France dans des circonstances

semblables sont traités comme elle l'est. La recourante ne prétend pas que tel ne soit pas le cas ni n'allègue quelque indice que ce soit dans ce sens. 11. Il reste à voir si la règle instaurée par l'article 7, al. 3 LI est conforme à l'art. 4 CF. Le fait qu'une disposition analogue figure dans la LIFD, ainsi que dans les lois d'impôts de nombreux cantons ne constitue pas, en soi, une preuve de sa compatibilité avec la disposition constitutionnelle. Il représente cependant l'indice d'un consensus général en face duquel il convient de se montrer circonspect. La différence entre l'imposition selon l'article 7, al. 1 et 2 et l'imposition selon l'art. 7, al. 3 LI réside dans le choix du taux d'impôt. Jusqu'à l'introduction de l'article 7, al. 3 LI, l'impôt était calculé au taux correspondant au revenu total du contribuable, ce qui pouvait se révéler favorable ou défavorable au contribuable. L'article 7, al. 3 modifie cette situation en prévoyant un taux minimum, soit au taux correspondant au moins au revenu imposable en Suisse. Pour les contribuables domiciliés ou en séjour en Suisse, c'est-à-dire pour les contribuables assujettis de manière illimitée, le taux de l'impôt est fixé en fonction du revenu total même si certains éléments du revenu et de la fortune échappent à l'imposition en Suisse du fait du droit interne ou d'une convention internationale. La relation personnelle qu'entretient le contribuable avec son pays et son canton de domicile exige que l'impôt réclamé soit mesuré à l'aune de sa capacité contributive personnelle. La situation des personnes domiciliées à l'étranger, assujetties aux impôts suisses de manière limitée seulement est-elle suffisamment différente pour justifier un traitement fiscal différent ? (ATF 112 Ia 243, Cons. 4a et 258, cons. 4b). (a) Il n'y a pas dans l'assujettissement limité de lien personnel fondé sur la relation étroite, créée par le domicile et, dans une mesure moindre, la résidence (notamment dans la résidence prolongée). Le contribuable n'entretient avec l'Etat en question que des rapports économiques. Ce dernier peut se sentir autorisé à lui demander une prestation fiscale proportionnelle aux revenus qu'il en retire sans avoir à tenir compte de sa situation globale ou personnelle. Il incombe à l'Etat de domicile ou de résidence de tenir compte de ces éléments, une opinion que partage la Cour européenne de Justice (EC Tax Review, 2-1995, pp. 109 et ss). S'agissant des impôts directs, la situation des résidents et des non-résidents n'est pas comparable en règle générale (voir aussi M. Widmer, op. cit., p. 48). (b) On trouve de telles considérations à la base de l'imposition à la source de certains revenus, tels que les impôts à la source (impôt anticipé) sur les dividendes et les intérêts. Il n'est nullement tenu compte de la capacité contributive du bénéficiaire des prestations. Une telle imposition n'est pas arbitraire à moins qu'elle ne conduise à des inégalités choquante (ATF 91 I 81 - 96 I 45). (c) D'autres considérations d'ordre pratique peuvent être avancées. Les autorités fiscales suisses ne disposent pas de moyens d'investigation leur permettant de vérifier notamment la réalité et le montant de dépenses encourues ou de pertes subies à l'étranger. La recourante reconnaît elle-même qu'une imposition basée sur l'ensemble des revenus et de la fortune n'est pas toujours praticable. Ce sont aussi ces considérations, on l'a vu, qui ont incité le législateur fédéral à introduire dans la LIFD une disposition analogue à l'article 7, al. 3 LI. Ce sont aussi ces mêmes considérations que l'on retrouve dans la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 91 I 81 - contre TA Zurich, 28.9.94, STE 1995, A 21.12 N. 10). (d) Ces mêmes considérations amènent à penser que la charge fiscale résultant de l'application de l'article 7, al. 3 LI ne viole pas non plus l'art. 4 CF sous l'angle du principe de la proportionnalité. Par définition, l'imposition objective des personnes assujetties de manière limitée n'a pas à tenir compte de la capacité contributive personnelle. Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est rejeté.

II. Un émoulement de Frs. 5'000.-- (cinq mille francs) est mis à la charge de la

recourante. Lausanne, le 7 juillet 1995 Le président: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint.

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