

## VD\_OMNI FI.2003.0048 vom 9. Oktober 2003

VD Tribunal cantonal, 2003-10-09, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2003.0048](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2003.0048)

FR: VD\_OMNI FI.2003.0048 du 9 octobre 2003

IT: VD\_OMNI FI.2003.0048 del 9 ottobre 2003

### Regeste

c/ACI | Le droit fiscal international laisse le soin au droit interne de définir la manière de procéder à la répartition des dettes entre les différents actifs du contribuable (la solution suisse: en proportion des actifs bruts localisés), puis des intérêts passifs (selon la même clé); peu importe que l'Etat de situation de l'immeuble connaisse une autre méthode et qu'il en découle une perte de répartition.

### Erwägungen

#### E. 6

de la convention entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et la fortune (ci-après: CDI-F; RS 0.672.934.91; v. également art. 24 de cette convention). b) En droit interne, l'art. 19 de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (ci-après: AIFD) se fait l'écho de ce principe. Il confirme ainsi que le revenu provenant d'immeubles sis à l'étranger n'est pas imposé; il réserve toutefois l'art. 44 AIFD, dont il découle que le revenu immobilier de source étrangère est pris en considération pour le taux (l'art. 7 al. 2 de la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux - ci-après: aLI -, dans sa teneur en vigueur en 1994, comportait une règle similaire, impliquant l'application également du taux global). c) Le droit international ne règle d'ailleurs pas ce problème des taux et il laisse toute latitude à cet égard au droit interne. De même, il ne précise pas de quelle manière le revenu immobilier, imposé dans l'Etat de la source, mais exonéré dans l'Etat de résidence doit être calculé; là encore, il laisse au droit interne le soin de fixer ses propres règles de calcul, celles-ci pouvant ainsi être différentes dans l'un ou l'autre Etat concerné (v. à ce sujet le commentaire de la convention-modèle de l'OCDE de novembre 1997, remarque no 4 in fine ad art. 6; dans le même sens, v. ATF 91 I 351; Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international, Berne 2001, no 207; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, le droit fiscal international, Neuchâtel 1983, 154 s.; Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 2e éd. Berne 2000, p. 292 s.; Ernst Höhn éd., Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, Berne 1984, p. 281). En conséquence, la jurisprudence du Tribunal fédéral a retenu, en s'inspirant des principes régissant la double imposition intercantonale, qu'il y avait lieu de procéder à une répartition des dettes, ainsi que des intérêts passifs en proportion des actifs bruts localisés (ATF 91 I 351 précité; dans le même sens, v. arrêt du 20 juin 1996, concernant une affaire vaudoise, Revue fiscale 1997, 515). Il importe peu que d'autres Etats prévoient un autre système, soit par exemple une attribution objective des dettes, comme l'Allemagne, même s'il peut en découler une surimposition ou une sous-imposition (Oberson, ibidem).

2. Il convient dès lors d'examiner de plus près les solutions arrêtées par le droit interne, cela en distinguant les périodes ici litigieuses; en effet, le 1er janvier 1995 est entrée

en vigueur la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (ci-après : LIFD); simultanément, le législateur vaudois avait adopté un premier train de règles adaptant le droit cantonal au droit fédéral harmonisé (l'année fiscale 1994 sera ainsi examinée sous lettre a ci-après; la période 1995-1996 le sera sous lettre b). a) aa) On a déjà évoqué ci-dessus les dispositions des art. 19 et 44 AIFD, qui prévalaient pour l'impôt fédéral direct perçu pour l'année 1994; cet impôt n'est toutefois pas litigieux dans le cas d'espèce. Il reste que les solutions dégagées en cette matière sont transposables en droit cantonal. Les recourants ne contestent d'ailleurs pas l'application en l'espèce de la jurisprudence du Tribunal fédéral retenant une prise en compte des dettes et des intérêts passifs en proportion des actifs bruts localisés, point qui découle, on l'a vu, du droit interne. Ils se bornent exclusivement à contester le fait que le surcroît de coûts attribué aux immeubles français par le biais de cette méthode, ne soit pas déductible du revenu imposable en Suisse. Les intéressés ont raison tout d'abord de souligner que leur situation diffère de celle tranchée par le Tribunal administratif, puis par le Tribunal fédéral dans la cause déjà citée (ATF publié à la Revue fiscale 1997); il s'agissait en effet de contribuables assujettis de manière illimitée en France, mais détenant des immeubles en Suisse; dans le cas d'espèce, on se trouve dans la situation inverse (assujettissement illimité en Suisse et détention d'immeubles en France; cela peut conduire en effet à l'application de principes différents: dans ce sens, s'agissant de la LIFD, Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bâle 2001, no 26 s. et 28 ss ad art. 6 LIFD). Il reste que le Tribunal fédéral a jugé, dans le cadre de l'art. 19 AIFD, que les pertes provenant de la fortune placée dans des entreprises ou des établissements stables situés à l'étranger ne pouvait pas être déduites du revenu imposable réalisé par le contribuable en Suisse (Revue fiscale 1983, 464). S'agissant des pertes provenant d'immeubles sis à l'étranger, la même solution a été retenue par la jurisprudence cantonale (ZBI 1978, 214). Le tribunal estime que, dans la mesure où l'art. 19 AIFD traite simultanément du revenu provenant d'immeubles sis à l'étranger et celui tiré de la fortune placée dans des entreprises ou des établissements stables situés à l'étranger, il convient aussi de traiter la question des pertes de la même manière dans les deux situations. C'est donc à juste titre que la jurisprudence cantonale précitée a refusé d'admettre la déduction de pertes liées à des immeubles sis à l'étranger, dès lors que cette solution converge avec l'arrêt du Tribunal fédéral précité, rendu à propos de pertes subies par des entreprises ou des établissements stables situés à l'étranger; il en découle une entorse au principe de l'imposition du revenu global net (contra Rivier, op. cit., p. 64). Ce n'est d'ailleurs pas le seul cas où le Tribunal fédéral admet que ce principe doit céder le pas en relation avec des conflits de souveraineté fiscale; cela étant, le tribunal de céans se rallie à la jurisprudence précitée, rendue sous l'empire de l'AIFD. b) aa) S'agissant de la période 1995-1996, il convient de rappeler la teneur des nouvelles dispositions applicables dès le 1er janvier 1995 : - art. 6 al. 3 LIFD "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." - art. 5 al. 3 aLI, dans sa teneur valable dès le 1er janvier 1995 "L'étendue de l'assujettissement dans les relations intercantionales et internationales est définie conformément aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale. En cas de pertes provenant de l'étranger, l'art. 55g est applicable par analogie [...]" - art. 55g al. 3 aLI "Si une entreprise suisse, ayant son siège, son administration effective ou un établissement stable dans le canton, compense 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 sera prise en considération, a posteriori que pour déterminer le taux de l'impôt dans le canton. 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, qui ne peut cependant être inférieur au taux minimum d'imposition." b) En substance, l'art. 6 al. 3, 3e phrase LIFD exclut la prise en considération de pertes subies à l'étranger, sauf pour la détermination du taux, cela "dans toutes les autres hypothèses" ; on trouve la même règle en droit cantonal, en application de l'art. 55g al. 3 aLI in fine, applicable par le jeu du renvoi de l'art. 5 al. 3 aLI. Il convient ainsi de définir les cas que visent cette règle. Il est clair que l'art. 6 al. 3, 2e phrase LIFD permet la déduction en Suisse de pertes subies par un établissement stable sis à l'étranger, cela selon un mécanisme relativement complexe (même solution avec l'art. 55g al. 3, 1e phrase aLI). Il s'agit bien évidemment de cerner le champ d'application de ce régime particulier; cependant, il apparaît clairement que la perte subie en relation avec un immeuble sis à l'étranger figure au nombre des "autres hypothèses" visées à l'art. 6 al. 3, 2e phrase LIFD (et 55g al. 3, 1ère phrase aLI); tel est en tous les cas la solution à laquelle aboutit la jurisprudence cantonale récente (dans ce sens, v. notamment *Revue fiscale* 1999, 470; v. aussi *Locher, Kommentar*, no 43 ad art. 6 LIFD et les réf. citées; v. cependant *Athanas/Widmer in Athanas/Zweifel, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, I/2a, Bâle 2000, no 56 et 89 ad art. 6 LIFD). bb) Il découle des considérations qui précèdent que, s'agissant de la période 1995-1996, le droit positif prévoit lui-même que les pertes subies à l'étranger (découlant de la prise en considération d'intérêts passifs attribués aux immeubles sis hors de Suisse) ne sont pas déductibles des éléments imposables en Suisse, mais ne peuvent être pris en considération que pour le taux. c) Cela conduit en définitive au rejet du recours, pour l'année fiscale 1994 tout d'abord, pour la période fiscale 1995-1996, ensuite, cela tant en matière d'impôt fédéral direct, qu'en matière d'impôt cantonal et communal.

3. Vu l'issue du pourvoi, les recourants supporteront les frais de la cause; leurs conclusions en dépens seront au surplus écartées (art. 55 LJPA).

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