

VD_OMNI FI.2012.0093 vom 15. November 2013

VD Tribunal cantonal, 2013-11-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2012.0093

FR: VD_OMNI FI.2012.0093 du 15 novembre 2013

IT: VD_OMNI FI.2012.0093 del 15 novembre 2013

Regeste

A. X. _____, B. X. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recourants domiciliés en Grande-Bretagne, copropriétaires d'un immeuble dans le canton de Vaud. Dès lors que les art. 6 al. 3 1ère phr. LIFD et 6 al. 3 LI sont également applicables aux personnes physiques assujetties de manière limitée en Suisse, se pose la question de la manière dont doit en l'occurrence trouver application l'art. 6 al. 3 3ème phr. LIFD (et l'art. 6 al. 4 2ème phr. LI), qui prévoit que dans toutes les hypothèses autres que celles où est permise la déduction en Suisse de pertes subies par un établissement stable sis à l'étranger (art. 6 al. 3 2ème phr. LIFD et 6 al. 4 1ère phr. LI), les pertes subies à l'étranger ne doivent être prises en considération en Suisse que lors de la détermination du taux de l'impôt. Au vu de l'interprétation qu'il convient de donner des art. 6 al. 3 3ème phr. LIFD et 6 al. 4 2ème phr. LI, la perte de répartition subie à l'étranger par les recourants ensuite d'une première répartition proportionnelle aux actifs localisés des intérêts hypothécaires, qui constitue une perte à l'étranger au sens des dispositions précitées, ne saurait être prise en compte dans la détermination du revenu imposable en Suisse (consid. 6 à 8). Recours rejeté au sens des considérants et décision attaquée, confirmée par substitution de motifs. Recours au Tribunal fédéral rejetés dans la mesure où ils sont recevables en tant qu'ils concernent l'impôt fédéral direct, respectivement l'impôt cantonal (2C_1201/2013 et 2C_1202/2013 du 15 janvier 2015).

Erwägungen

E. 1

Le litige porte sur l'impôt cantonal et communal, ainsi que sur l'impôt fédéral direct, pour la période 2008. La matière est régie par la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11). Lorsque, comme en l'espèce, la question juridique à trancher est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal et peut, partant, être traitée avec un raisonnement identique, tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal et communal, une seule décision est rendue, sans que le dispositif de l'arrêt ne distingue entre les deux catégories d'impôt (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262/263).

E. 2

La Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord sont liés par la Convention du 8 décembre 1977 en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (ci-après: CDI-GB; RS 0.672.936.712; dans sa version en vigueur depuis le 19 décembre 2012). Conformément au principe de l'effet négatif qui prévaut en Suisse, une convention de double imposition ne peut en principe pas instaurer une imposition inconnue du droit suisse; elle ne peut que limiter le droit d'imposer prévu au plan national (cf. ATF 2A.421/2000 du 11 mai 2001 consid. 3c, traduit in RDAF 2001 II p.

267; cf. aussi ATF 117 Ib 358 consid. 3 p. 366). Les modalités de l'imposition sur les plans matériel et formel relèvent donc uniquement du droit interne de l'Etat auquel la compétence d'imposer est attribuée en vertu de la convention (cf. arrêts 2C_625/2008 du 30 janvier 2009 consid. 4.2; 2C_265/2007 du 8 octobre 2007 consid. 2.1). En d'autres termes, il faut distinguer l'attribution de la compétence d'imposer un élément de revenu ou de fortune, qui est réglée par la convention de double imposition, de l'exercice de cette compétence, qui relève, sous réserve de dispositions particulières fixées dans la convention, du droit fiscal interne des Etats contractants (cf. arrêt 2C_625/2008 précité consid. 4.2, et la référence citée). Ainsi, aucune des dispositions de la CDI-GB n'est-elle directement applicable à la problématique posée en l'occurrence.

E. 3

Le litige porte exclusivement sur la question de la manière dont il convient de procéder à la répartition internationale, s'agissant plus particulièrement des intérêts passifs. En matière d'imposition des personnes physiques, 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 (art. 6 al. 1 LIFD). L'assujettissement fondé sur un rattachement économique est limité aux parties du revenu qui sont imposables en Suisse selon les art. 4 et 5; au moins le revenu acquis en Suisse doit être imposé (art. 6 al. 2 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. 6 al. 3 LIFD). L'art. 6 al. 1 à 4 LI contient des dispositions semblables à celles de l'art. 6 al. 1 à 3 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 hors du canton (art. 6 al. 1 LI). 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 les art. 4 et 5. Au moins le revenu acquis dans le canton et la fortune qui y est située doivent être imposés (art. 6 al. 2 LI). 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 (art. 6 al. 3 LI). Si une entreprise suisse ayant son siège, son administration effective ou un établissement stable dans le canton 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. 6 al. 4 LI). Concernant l'imposition des personnes morales, 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 (art. 52 al. 1 LIFD). L'assujettissement fondé sur un rattachement économique est limité au bénéfice imposable en Suisse au sens de l'art. 51 (art. 52 al. 2 LIFD). Dans les relations internationales, l'étendue de l'assujettissement d'une entreprise, d'un établissement stable ou d'un immeuble est définie conformément aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale. Une entreprise suisse peut compenser les pertes d'un établissement stable à l'étranger avec des bénéfices réalisés en Suisse si l'Etat dans lequel cet établissement est sis n'a pas déjà tenu compte de ces pertes. Si cet établissement réalise des bénéfices au cours des sept années suivantes, l'impôt sera récupéré pendant ces exercices dans la mesure où les reports de pertes sont compensés dans l'Etat où il est sis. Les pertes portant sur des immeubles à l'étranger ne seront prises en considération que si un établissement stable est exploité dans le pays concerné. Les dispositions prévues dans les conventions de double imposition sont réservées (art. 52 al. 3 LIFD). Les contribuables qui ont leur siège et leur administration effective à l'étranger doivent l'impôt sur le bénéfice qu'ils réalisent en Suisse (art. 52 al. 4 LIFD). L'art. 87 LI contient des dispositions semblables à celles de l'art. 52 al. 1 à 4 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 hors du canton (art. 87 al. 1 LI). L'assujettissement fondé sur un rattachement économique est limité à la partie du bénéfice et du capital qui est imposable dans le canton selon l'art. 84 (art. 87 al. 2 LI). L'étendue de l'assujettissement dans les relations intercantionales et internationales est définie conformément aux règles du droit fédéral concernant la double imposition intercantonale. Une entreprise suisse ayant son siège, son administration effective ou un établissement stable dans le canton peut compenser les pertes d'un établissement stable à l'étranger avec des bénéfices réalisés en Suisse si l'Etat dans lequel cet établissement est sis n'a pas déjà tenu compte de ces pertes. Si cet établissement réalise des bénéfices au cours des sept années suivantes, l'impôt sera récupéré pendant ces exercices dans la mesure où les reports de pertes sont compensés dans l'Etat où il est sis. Les pertes portant sur des immeubles à l'étranger ne seront prises en considération que si un établissement stable est exploité dans le pays concerné. Les dispositions prévues dans les conventions de double imposition sont réservées (art. 87 al. 3 LI). Les contribuables qui ont leur siège et leur administration effective à l'étranger doivent l'impôt sur le bénéfice qu'ils réalisent en Suisse (art. 87 al. 4 LI).

E. 4

a) Les recourants, tout en étant domiciliés en Grande-Bretagne, sont copropriétaires d'un immeuble en Suisse; ils sont donc assujettis de manière limitée en Suisse. La pratique de l'autorité intimée en matière de répartition internationale des intérêts passifs consiste d'une part à appliquer les règles fédérales relatives à l'interdiction de la double imposition intercantonale en cas de rattachement personnel, soit illimité, en Suisse, en se fondant sur l'art. 6 al. 3 1^{ère} phr. LIFD (et sur l'art. 6 al. 3 LI), et d'autre part à procéder à une répartition "partielle", c'est-à-dire limitée à une première répartition des intérêts passifs sans prise en considération de pertes de répartition, des intérêts passifs d'un contribuable assujetti de manière limitée en Suisse. L'ACI considère ainsi que l'art. 6 al. 3 1^{ère} phr. LIFD (ainsi que l'art. 6 al. 3 LI) ne vaut que pour les cas d'assujettissement illimité en Suisse, mais ne

concerne en revanche pas les cas d'assujettissement limité en Suisse, tels le cas d'espèce. Les recourants contestent une telle appréciation, estimant que l'art. 6 al. 3 1^{ère} phr. LIFD est applicable aux deux types d'assujettissement, et donc à leur situation. Le litige porte sur l'interprétation à donner à l'art. 6 al. 3 1^{ère} phr. LIFD, soit sur la question de savoir si cette disposition est également applicable aux personnes physiques assujetties de manière limitée en Suisse. b) La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. Toutefois, si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il faut alors rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment les travaux préparatoires, le but et l'esprit de la règle, les valeurs sur lesquelles elle repose, ainsi que sa relation avec d'autres dispositions légales (ATF 139 II 49 consid. 5.3.1 p. 54, 78 consid. 2.4 p. 83; 139 III 78 consid. 4.3 p. 81/82; 138 II 105 consid. 5.2 p. 107/108, 217 consid.

E. 4.1

p. 224, 440 consid. 13 p. 453, 557 consid. 7.1 p. 565/566, et les arrêts cités). c) La doctrine est partagée sur la question à résoudre. Certains auteurs considèrent que l'art. 6 al. 3 1^{ère} phr. LIFD ne vaut que pour les personnes physiques assujetties de manière illimitée en Suisse (cf. Felix Richner, Walter Frei, Stefan Kaufmann, Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2^{ème} éd., 2009, ad art. 6, n° 18; Jean-Blaise Paschoud, in Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 6, n° 12; Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2001, ad art. 6, n° 21 à 23). D'autres auteurs sont au contraire d'avis que la disposition en cause est également applicable aux personnes physiques assujetties de manière limitée en Suisse (cf. Peter Athanas et Giuseppe Giglio, in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], I/2a, 2^{ème} éd., 2008, ad art. 6, n° 3 et 16/17; Peter Riedweg et Daniela Fricker, Die Besteuerung der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens in der Schweiz, ASA 64 [1995/1996] 513, spé. 522/523). d) Dans un arrêt rendu le 3 février 1994 (StE 1995 A.21.12 n° 10), la Commission de recours en matière fiscale I du Canton de Zurich (ci-après: la Commission) s'est prononcée sur l'interprétation à donner à une disposition semblable à l'art. 6 al. 3 1^{ère} phr. LIFD. Cette disposition prévoyait que la répartition intercantonale et internationale pour les établissements stables devait respecter les principes du droit fédéral en matière d'interdiction de la double imposition. La Commission de recours a considéré que les principes développés par le Tribunal fédéral en matière d'interdiction de la double imposition intercantonale étaient applicables à la détermination du bénéfice imposable dans le Canton de Zurich d'une entreprise sise dans un autre canton ou à l'étranger, mais qui y disposait d'un établissement stable. Le Tribunal fédéral ne semble pas pour sa part avoir déjà tranché la question de l'interprétation à donner à l'art. 6 al. 3 1^{ère} phr. LIFD, ce qu'il a en revanche fait dans un arrêt récent à propos de l'art. 52 al. 3 1^{ère} phr. LIFD (cf. ATF 139 II 78 consid. 2.4.1 p. 83/84). Cette disposition traite de l'étendue de l'assujettissement des personnes morales et dispose d'un al. 3 1^{ère} phr. semblable à l'art. 6 al. 3 1^{ère} phr. LIFD. Le Tribunal fédéral a ainsi jugé que la règle de l'art. 52 al. 3 LIFD selon laquelle, dans les relations internationales, l'étendue de l'assujettissement d'une entreprise, d'un établissement stable ou d'un immeuble est définie conformément aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale vaut tant pour l'assujettissement illimité que limité. Il s'est notamment référé sur ce point au commentaire relatif au projet d'art. 6 LIFD contenu dans le Message du Conseil fédéral concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt

fédéral direct du 25 mai 1983 (ci-après: le Message) (FF 1983 III 1 spé. 165), citant ce qui suit: "Cette disposition fixe l'étendue matérielle de l'assujettissement illimité et limité. A cet égard, afin de définir l'étendue de l'assujettissement pour une entreprise, un établissement stable ou un immeuble dans les relations avec l'étranger, le 3e alinéa renvoie aux principes du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition." Le Tribunal fédéral a ainsi précisé que, sur la base des travaux préparatoires, l'on ne saurait considérer que la disposition en cause régleme uniquement l'un des deux types d'assujettissement, soit le cas dans lequel une personne morale de droit suisse dispose d'un établissement stable à l'étranger. L'interprétation systématique de l'art. 52 LIFD amène le Tribunal fédéral à la même conclusion. Il constate en effet que la loi définit d'abord les principes relatifs aux rattachements personnel et économique, puis l'étendue de l'assujettissement qui en découle; elle détermine ensuite l'étendue de l'assujettissement en lien avec différents domiciles secondaires dans les relations internationales.

E. 5

a) S'agissant de l'art. 6 al. 3 1 ère phr. LIFD, le Tribunal de céans ne voit pas de motifs de s'écarter de l'interprétation à laquelle a procédé le Tribunal fédéral concernant l'art. 52 al. 3 1 ère phr. LIFD. Au vu du texte clair de l'art. 6 al. 3 1 ère phr. LIFD, qui ne précise d'aucune manière qu'il ne s'appliquerait qu'aux cas d'assujettissement illimité, mais qui est général, l'on doit considérer que cette disposition vise l'ensemble des cas d'assujettissement en matière internationale, et donc également l'assujettissement limité. Le fait que la 2 ème phr. de l'al. 3 traite d'un cas d'assujettissement illimité n'implique pas que la 1 ère phr. ne concernerait que des cas de ce type, sachant en particulier que cette 2 ème phr. ne concerne d'ailleurs que les établissements stables et non pas également les entreprises ou les immeubles. Elle ne fait que définir des règles spécifiques pour un cas particulier d'assujettissement dans les relations internationales. Les interprétations historique et systématique confortent l'interprétation littérale. Le commentaire relatif au projet d'art. 6 LIFD (dont les 2 ème et 3 ème phr. étaient alors absentes du projet de loi) figurant dans le Message contenait à la suite de ce que le Tribunal fédéral en a cité dans son arrêt la phrase suivante: "cela a pour conséquence, dans notre contexte, qu'un contribuable qui possède une entreprise, un établissement stable ou un immeuble à l'étranger n'est pas imposé en Suisse pour ces éléments, même s'il n'est en fait pas assujetti à l'étranger". Le fait que le commentaire fasse ainsi référence à des cas d'assujettissement illimité ne signifie pourtant pas que l'art. 6 al. 3 1 ère phr. LIFD doive être compris comme ne concernant que ce type de cas. Le Conseil fédéral précise, dans la première phrase du commentaire relatif au projet d'art. 6 LIFD, que cette disposition "fixe l'étendue matérielle de l'assujettissement illimité et limité". Il poursuit en disant que "à cet égard", soit s'agissant de l'étendue de l'assujettissement illimité et limité, "afin de définir l'étendue de l'assujettissement pour une entreprise, un établissement stable ou un immeuble dans les relations avec l'étranger, le 3e alinéa renvoie au principe du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition". L'on doit donc comprendre que le Conseil fédéral visait, par le biais de cette disposition, les cas d'assujettissement tant illimité que limité. L'analyse systématique de l'art. 6 LIFD permet d'aboutir à la même conclusion. L'art. 6 al. 1 LIFD définit l'assujettissement illimité, l'al. 2 l'assujettissement limité et l'al. 3 les règles à respecter pour les deux cas d'assujettissement dans les relations internationales. Dans la mesure où la clause de renvoi est absolument identique dans les deux dispositions de sorte que, s'agissant de la portée à donner au renvoi figurant à l'art. 6 al. 3 LI, une interprétation par analogie de l'art. 6 al. 3 LIFD est parfaitement justifiée (cf. arrêt 2C_625/2008 du 30 janvier 2009

consid. 6.6), l'on doit considérer que l'art. 6 al. 3 LI vise également les cas d'assujettissement limité. b) C'est en conséquence à tort que l'autorité intimée a considéré que l'art. 6 al. 3 1^{ère} phr. LIFD, respectivement l'art. 6 al. 3 LI, ne concernait pas les cas d'assujettissement limité en Suisse, tels celui des recourants, qui, tout en étant domiciliés en Grande-Bretagne, sont copropriétaires d'un immeuble en Suisse et sont donc assujettis de manière limitée en Suisse. Le grief des recourants sur ce point est en conséquence fondé.

E. 5.1

p. 22; 133 I 149 consid. 3.1 p. 153; 132 I 13 consid. 5.1 p. 17/18, et les arrêts cités). b) Le fait que, comme en l'espèce, l'excédent d'intérêts passifs attribué à l'étranger ne soit pas compensé avec les revenus de fortune attribués à la Suisse, alors même que l'excédent d'intérêts passifs attribué à la Suisse peut être compensé avec les revenus de fortunes attribués à l'étranger, ne viole pas les principes de l'égalité de traitement et de l'interdiction de l'arbitraire, au vu de l'interprétation qu'il convient de donner aux art. 6 al. 3 LIFD et 6 al. 3 et 4 LI (cf. consid. 5 à 7). Une telle manière de procéder est en effet conforme aux deux dispositions précitées. Le grief des recourants sur ce point est mal fondé.

E. 6

Dès lors que l'art. 6 al. 3 1^{ère} phr. LIFD est également applicable aux personnes physiques assujetties de manière limitée en Suisse, se pose la question de la manière dont l'art. 6 al. 3 3^{ème} phr. LIFD doit en l'occurrence trouver application. Cette disposition prévoit que, 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. Il s'agit donc de déterminer dans quelle mesure, ensuite d'une répartition proportionnelle des intérêts passifs au pro rata des actifs, la perte de 25'984 fr., liée aux intérêts passifs, attribuée à l'étranger en déduction du revenu net de la fortune, qui se solde par un montant de -72 fr, pourrait être prise en charge en Suisse. Se pose néanmoins au préalable la question de savoir si la répartition des intérêts passifs, au niveau international, doit être effectuée selon la méthode objective ou selon la méthode de répartition proportionnelle aux actifs bruts localisés. a) Se référant à l'art. 6 al. 2 2^{ème} phr. LIFD, les recourants invoquent le fait que dans les cas d'assujettissement limité, une répartition objective (et non proportionnelle) des intérêts passifs pourrait être envisagée. Selon eux, une telle répartition permettrait en l'occurrence d'éviter le résultat insatisfaisant auquel ils sont confrontés. Aux termes de l'art. 6 al. 2 1^{ère} phr. LIFD, l'assujettissement fondé sur un rattachement économique est limité aux parties du revenu qui sont imposables en Suisse selon les art. 4 et 5. La 2^{ème} phr. de cette disposition prévoit qu'au moins, le revenu acquis en Suisse doit être imposé. Certains auteurs déduisent de l'art. 6 al. 2 2^{ème} phr. LIFD, ainsi que le relèvent les recourants, que la méthode objective est applicable aux contribuables imposés de manière limitée en Suisse (cf. en particulier Felix Richner, Walter Frei, Stefan Kaufmann, Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2^{ème} éd., 2009, ad art. 6, n° 20; Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2001, ad art. 6, n° 24/26, qui précise qu'en matière d'immeubles, la prise en compte de cette méthode est évidente). L'utilisation d'une telle méthode impliquerait que les intérêts hypothécaires soient déduits du revenu exclusivement réalisé au lieu de situation de l'immeuble, soit en l'occurrence en Suisse (cf. Felix Richner, Walter Frei, Stefan Kaufmann, Hans Ulrich Meuter, op. cité, ad art. 6, n° 23; Peter Athanas et Giuseppe Giglio, in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], I/2a, 2^{ème} éd., 2008, ad art. 6, n° 179). Les auteurs qui préconisent la prise en compte de la méthode objective pour

les personnes assujetties de manière limitée en Suisse n'excluent néanmoins pas que les intérêts passifs, en particulier hypothécaires, fassent l'objet d'une répartition proportionnelle aux actifs (cf. Felix Richner, Walter Frei, Stefan Kaufmann, Hans Ulrich Meuter, op. cit., ad art. 6, n° 27; Peter Locher, op. cit., ad art. 6, n° 26). Le Tribunal fédéral relève de manière générale qu'aussi bien dans les relations intercantionales qu'internationales, la pratique suisse veut que les intérêts passifs soient répartis proportionnellement à la localisation des actifs dans les différents Etats (cf. arrêt 2A.36/2007 du 21 août 2007 consid. 3.1, StE 2009 B.11.3 n° 18, et les références citées; FI.2003.0048 du 9 octobre 2003 consid. 1c, et les références citées). Le Tribunal fédéral estime qu'une telle méthode constitue une solution judicieuse et pratique (cf. arrêt 2A.36/2007 précité consid. 3.2). b) L'on ne voit en l'occurrence pas les raisons pour lesquelles il conviendrait de s'écarter de la pratique selon laquelle les intérêts passifs sont répartis proportionnellement aux actifs bruts localisés. Ainsi que le relève le Tribunal fédéral dans son arrêt du 20 juin 1996 (publié in RF 1997 p. 515 consid. 2b/aa et bb), ce système permet d'éviter les difficultés de vérification quant à la relation entre un élément de la fortune du contribuable et une dette, respectivement entre un revenu et les intérêts de celui-ci et surtout les déplacements de passifs au gré du contribuable. Une relation entre les immeubles et les dettes hypothécaires ne s'impose pas comme un principe. La jurisprudence a depuis longtemps souligné que le droit d'imposition ne devait pas dépendre de la manière dont les contribuables répartissent leurs dettes et qu'il était inexact de considérer que les dettes hypothécaires grevant un immeuble seraient dans une relation si étroite avec celui-ci qu'elles devraient être entièrement et exclusivement déduites de la valeur de l'objet grevé (ATF 62 I 91 consid. 2a p. 98). Un emprunt hypothécaire peut en effet tendre à d'autres fins qu'au financement de l'immeuble grevé. Les conditions du marché des capitaux peuvent guider les décisions du contribuable relatives à la répartition des dettes ainsi qu'à l'affectation des revenus immobiliers. Lorsque les taux hypothécaires sont modérés, le contribuable sera enclin à grever son patrimoine immobilier et à placer les fonds ainsi empruntés sur d'autres valeurs. L'on ne saurait en conséquence suivre les recourants lorsqu'ils préconisent l'application à leur situation de la méthode objective dans la répartition des intérêts hypothécaires. L'interprétation de l'art. 6 al. 3 3^{ème} phr. LIFD, et celle de l'art. 6 al. 4 2^{ème} phr. LI qui lui correspond, doit ainsi être en l'occurrence effectuée en se fondant sur la répartition proportionnelle aux actifs bruts localisés, méthode qu'a utilisée l'ACI.

E. 7

En substance, l'art. 6 al. 3 3^{ème} phr. 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. 6 al. 4 2^{ème} phr. LI. L'art. 6 al. 3 2^{ème} phr. LIFD, de même que l'art. 6 al. 4 1^{ère} phr. LI, permettent la déduction en Suisse de pertes subies par un établissement stable sis à l'étranger, cela selon un mécanisme relativement complexe. a) La jurisprudence s'est déjà prononcée sur l'interprétation à donner à l'art. 6 al. 3 3^{ème} phr. LIFD. Le Tribunal fédéral a ainsi jugé qu'exception faite des établissements stables, cette disposition prévoit expressément que les pertes subies à l'étranger ne pouvaient être prises en considération que pour la détermination du taux de l'impôt (cf. arrêt 2A.36/2007 consid. 2.2; cf. également arrêt du Tribunal fédéral in NStP 2000 19 consid. 2b, dans lequel le Tribunal fédéral a précisé qu'une telle appréciation valait notamment pour les immeubles étrangers). Cette interprétation a été adoptée par un grand nombre de juridictions cantonales qui se sont penchées sur la question (cf. ATA/288/2012 du 8 mai 2012 de la Chambre administrative de la Cour de justice du

Canton de Genève consid. 9, et les références citées; cf. également FI.2003.0048 du

E. 9

Il résulte de ce qui précède que si l'interprétation faite par les recourants de l'art. 6 al. 3 1^{ère} phr. LIFD, respectivement de l'art. 6 al. 3 LI, est correcte, tel n'est pas le cas de celle des art. 6 al. 3 3^{ème} phr. LIFD et 6 al. 4 2^{ème} phr. LI. Le recours doit ainsi être rejeté au sens des considérants et la décision attaquée, confirmée par substitution de motifs. Des frais réduits sont mis à la charge des recourants, qui n'ont pas droit à des dépens (art. 49 al. 1 et 55 al. 1 a contrario de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; RSV 173.36]).

E. 9.1

p. 42 et la jurisprudence citée). Les situations comparées ne doivent pas nécessairement être identiques en tous points, mais leur similitude doit être établie en ce qui concerne les éléments de fait pertinents pour la décision à prendre (ATF 129 I 113 consid. 5.1 p. 125; 125 I 1 consid. 2b/aa p. 4; 123 I 1 consid. 6a p. 7 et la jurisprudence citée). Une décision est arbitraire lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou lorsqu'elle contredit d'une manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité, ou si elle apparaît insoutenable, en contradiction manifeste avec la situation effective, adoptée sans motifs objectifs et en violation d'un droit certain. En outre, il ne suffit pas que les motifs de la décision critiquée soient insoutenables, encore faut-il que cette dernière soit arbitraire dans son résultat (ATF 138 IV 13 consid.

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