

Leonardo Gomez Mariaca

Un commentaire de l'ATF 140 II 141

Travail de proséminaire en droit fiscal

Université de Fribourg

Faculté de droit

Sous la direction du Prof. Henri TORRIONE

Chaire de Philosophie du droit / Droit fiscal Faculté de droit

Numéro d'étudiant :

Nombre de semestre : 5

Avenue Beauregard 2, 1700 Fribourg

076 585 03 41

Leonardo.gomezmarica@unifr.ch

Sujet attribué le, 20 septembre 2021

Remis le, 2021

Tables des matières

<i>Tables des matières</i>	- 1 -
<i>Tables des abréviations</i>	- 2 -
<i>Bibliographie</i>	- 4 -
<i>Introduction</i>	- 10 -
<i>I. L'ATF 140 II 141</i>	- 10 -
A. Les faits et la procédure.....	- 11 -
B. La position du couple marié A et B	- 12 -
C. La position du TF	- 14 -
D. Le vice à la condition d'éligibilité du juge assesseur.....	- 18 -
<i>II. État du droit positif abordé dans l'ATF 140 II 141</i>	- 20 -
A. Le domicile fiscal et les intérêts passifs privés	- 20 -
B. L'interdiction de la double imposition intercantonale.....	- 21 -
C. La libre circulation des personnes	- 23 -
<i>III. Réflexion sur l'ATF 140 II 141</i>	- 25 -
A. La prise en charge de l'excédent d'intérêts passifs	- 25 -
B. Faut-il modifier l'art. 6 al. 3, 3 ^{ème} phr. LIFD ?	- 27 -
<i>Conclusion</i>	- 28 -

Tables des abréviations

aff.	affaire
ALCP	Accord du 1 ^{er} juin 2002 entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses États membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes (RS 0.142.112.681)
art.	article
ATF	Arrêt du Tribunal fédéral
Cf.	Confer
Ch.	Chapitre
CJUE	Cour de justice de l'Union européenne
Cst.	Constitution fédéral de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (RS 101)
éd.	édition
édit.	éditeur(s)
etc.	et cetera
fr.	francs
IFD	impôt fédéral direct
LAMal	LF du 18 mars 1994 sur l'assurance-maladie (RS 832. 10)
LF	loi fédéral
LIFD	LF du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (RS 642. 11)
LIHD	LF du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes
LOJ	Loi du 9 octobre 2009 sur l'organisation judiciaire du canton de Genève (E 2 05) (RS 642 14)
LTF	LF du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (RS 173. 110)
n ^o (s)	numéro(s)
NStP	Die neue Steuerpraxis

OJ	LF du 16 décembre 1943 d'organisation judiciaire (RS 173. 110)
p.	page
phr.	phrase
pp.	pages
RDAF	Revue de droit administratif et de droit fiscal
Prof.	professeur
Rec.	recueil de la jurisprudence de la CJCE
s	suivant(e)
ss	suivant(e)s
t.	tome
TCE	traité instituant la communauté européenne
TF	tribunal fédéral
TFUE	traité sur le fonctionnement de l'Union européenne
TUE	traité sur l'Union européenne
UE	Union européenne

Bibliographie

Doctrine

AGNER Peter/ JUNG Beat/ STEINMANN Gotthard, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Zurich 2001, art. 6 LIFD.

AGNER Peter et al, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct / Complément au Commentaire de Peter Agner, Beat Jung et Gotthard Steinmann*, Zurich 2001, art. 6 LIFD.

Athanas Peter (édit.), *Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern / Direkte Bundessteuer und Steuerharmonisierung*, Berne 1993.

ATHANAS Peter / HÖHN Ernst, in : Athanas Peter (édit.), *Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern*, Berne 1993.

Athanas Peter / Zweifel Martin (édit.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht / Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinde (StHG)*, 2^e éd., Bâle 2002.

Aubry Girardin Florence / Noël Yves (édit.), *CoRo Impôt fédéral direct / Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2^e éd., Bâle 2017.

BARAKAT Aurélien, *Les approches de la réalité économique en droit fiscal suisse*, thèse Fribourg, Genève/ Zürich/ Bâle 2019.

BAUER-BALMELLI Maja / NYFFENEGGER Markus, art. 3 LHID, in : Athanas Peter / Zweifel Martin (édit.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht / Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinde (StHG)*, 2^e éd., Bâle 2002.

Beusch Michel / Zweifel Martin (édit.), *Kommentar zu schweizerischen Steuerrecht / Bundesgesetz über die direkte Bundesteuer (DBG)*, 3^e éd., Bâle 2017.

Beusch Michael / De Vries Reilingh Daniel / Zweifel Martin (édit.) , *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht / Interkantonaies Steuerrecht*, 2^e éd., Bâle 2021.

BLUMANN Claude / DUBOUIS Louis, *Droit matériel de l'Union européenne*, 8^{ème} édition, Paris 2019.

BOILLET Véronique, *L'interdiction de discrimination en raison de la nationalité au sens de l'Accord sur la libre circulation des personnes*, thèse Lausanne, Bâle 2010.

CARLIER Jean-Yves in : *Les bénéficiaires et les exclus de la libre circulation des personnes*, Leclerc Stéphane (édit.), *La libre circulation des personnes dans l'Union européenne*, Bruxelles 2009, p. 15 ss.

CRAIG Paul / DE BÛRCA Grainne, *EU Law-text, cases and materials*, 7^{ème} éd., oxford 2020.

DE LA ROSA Stéphane in : *L'écriture des libertés de circulation*, De la Motte Alexandre / Dubout Edouard (édit.), *L'unité des libertés de circulation – In varietate concordia ?* , Bruxelles 2013, p. 9 ss.

De la Motte Alexandre / Dubout Edouard (édit.), *L'unité des libertés de circulation – In varietate concordia ?* Bruxelles 2013.

DE VRIES REILINGH Daniel, *Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse - systèmes, relations, comparaison et examen de la jurisprudence*, thèse Neuchâtel, Genève 2011 (cité : DE VRIES REILINGH, Comparaison droit fiscal).

DE VRIES REILINGH Daniel, *La double imposition intercantonale*, 2^{ème} éd., Berne 2013 (cité : La double imposition).

DE VRIES REILINGH Daniel, *Manuel de droit fiscal international*, 2^{ème} éd. Berne 2014 (cité : DE VRIES REILINGH, Manuel de droit fiscal international).

DE VRIES REILINGH Daniel / PASCHOUD Jean-Blaise, art. 6 LIFD in : Aubry Girardin Florence / Noël Yves (édit.), *CoRo Impôt fédéral direct / Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2^e éd., Bâle 2017.

FREI Walter et al., *Handkommentar zum DBG / (Bundesgesetz über die direkte Bundesteuer)*, 3^e éd., Zürich 2016, art. 6 LIFD.

Geiger Rudolf / Khan Daniel-Erasmus / Kotzur Markus (édit.), *European Union Treaties – Treaty on European Union – Treaty on the Functioning of the European Union*, Munich 2015.

GRISEL Diane / KADDOUS Christine, *Libre circulation des personnes et des services*, Bâle 2012.

HENRICH Sophia / KHAN Daniel-Erasmus, art. 21 TFUE, in: Geiger Rudolf / Khan Daniel-Erasmus / Kotzur Markus (édit.), *European Union Treaties – Treaty on European Union – Treaty on the Functioning of the European Union*, Munich 2015.

HÖHN Ernst / WALDBURGER Robert, *Steuerrecht / Steuer ver Vermögen, Erwerbstätigkeit, Unternehmen, Vorsorge, Versicherung*, vol. 2, 9^e éd., Berne 2002.

Leclerc Stéphane (édit.), *La libre circulation des personnes dans l'Union européenne*, Bruxelles 2009.

LOCHER Peter, *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (Art. 1-48) DBG*, vol. I, 2^e éd., Bâle 2019, art. 6 LIFD n^{os} 49 et 50.

MAIER Julian, *Die steuerlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien des Freizügigkeitsabkommens Schweiz-EU*, Baden 2013.

MÄUSLI-ALLENSPACH Peter, in : Beusch Michael / De Vries Reilingh Daniel / Zweifel Martin (édit.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht / Interkantonaies Steuerrecht*, 2^e éd., Bâle 2021.

OBERSON Xavier, *Droit fiscal suisse*, 5^e éd., Bâle 2021.

OBRIST Thierry, *Introduction au droit fiscal suisse*, 2^e éd., Bâle 2018.

OESTERHELT Stefan / SCHREIBER Susanne, art. 6 LIFD, in : Beusch Michel / Zweifel Martin (édit.), *Kommentar zu schweizerischen Steuerrecht / Bundesgesetz über die direkte Bundesteuer (DBG)*, 3^e éd., Bâle 2017.

Reich Markus, *Steuerrecht*, 3^e éd. Zurich / Bâle / Genève 2020.

ROLLI Bernard / RYSER Walter, *Précis de droit fiscal suisse (impôts directs)*, 4^e éd., Berne 2002.

SENN Robert Hans, *Die Liegenschaft des Privatmögens im interkantonalen und internationalen Steuerrecht (aus schweizerischer Sicht)*, thèse de licence et de doctorat, Zurich 1985.

TRYFONIDOU Alina, *The Impact of Union Citizenship on the EU's Market Freedoms*, Oxford / Portland 2016.

YERSIN Danielle, *L'égalité de traitement en droit fiscal*, in : RDS 1992 II, pp. 145- 297.

Jurisprudence et conclusions des avocats et avocates généraux

CJCE, arrêt du 14 février 1995, *Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker*, aff. C-279/93, Rec 1995, p. I-00225, ECLI:EU:C:1995:31 [Schumacker].

CJCE, arrêt du 21 février 2006, *Hans-Jürgen Ritter-Coulais et Monique Ritter-Coulais contre Finanzamt Gernersheim*, aff.C-152/03, Rec. 2006, p. I- 01711, ECLI:EU:C:2006:123 [Ritter-Coulais].

CJCE arrêt du 18 juillet 2007, *État du Grand-Duché de Luxembourg contre Hans Ulrich Lakebrink et Katrin Peters-Lakebrink*, aff. C-182/06, Rec. 2007, p. I-06705, ECLI :EU :C :2007 :452 [Lakerbrink].

CJCE, arrêt du 11 septembre 2007, *Herber Schwart et Marga Gootjes-Schwarz contre Finanzamt Bergisch Gladbach*, aff.C-76/05, Rec. 2007, p. I-06849, ECLI:EU:C:2007:492 [Époux Schwarz].

CJCE, arrêt du 11 septembre 2007, *Commission des Communautés européennes contre République fédérale d'Allemagne*, aff. C-318/05, Rec. 2007, p. I- 06957, ECLI:EU:C:2007:495 [Commission contre Allemagne].

CJCE, arrêt du 16 octobre 2008, *R. H. H. Renneberg contre Staatssecretaris van Financiën*, aff.C-527/06, Rec. 2008, p. I- 07735, ECLI:EU:C:2008:566 [Rennenberg].

Introduction

Le TF se pose régulièrement la question très actuelle de la déductibilité de l'excédent de charge lié à un immeuble à l'étranger. Cette question, d'autant plus passionnante qu'elle confronte la situation spécifique des résidents suisses propriétaires d'un immeuble dans un autre canton et celle, bien particulière elle aussi, des résidents suisses propriétaire d'un immeuble situé à l'étranger, sera traitée dans ce travail de proséminaire via l'analyse de l'ATF 140 II 141.

Il sera donc question, dans un premier temps, de dérouler les faits et la procédure qui ont mené à la décision de l'ATF 140 II 141, avant d'explorer les différentes positions des partis en cause dans cette affaire (*infra* I). Dans un second temps, il sera nécessaire d'examiner l'état du droit positif sur les différentes interrogations soulevées par l'ATF 140 II 141 afin de bien comprendre les problématiques qui en découlent (*infra* II) et enfin, dans un troisième et dernier temps, il sera question de proposer une réflexion critique autour des problématiques amenées par l'ATF 140 II 141 (*infra* III).

I. L'ATF 140 II 141

L'ATF 140 II 141, daté au 23 janvier 2014, oppose un couple marié A et B résident en Suisse d'une part, et l'Administration fiscale genevoise d'autre part. Afin de bien débiter cette analyse, il est essentiel de résumer les faits objectifs ainsi que le déroulement de la procédure qui ont amené à la décision du TF (*infra* A). Une fois que les faits et la procédure bien compris, il sera utile dans un second temps de s'intéresser à l'argumentaire présenté par le couple marié A et B dans cette affaire (*infra* B). Ensuite, il faudra se tourner vers le TF pour explorer sa réponse à l'argumentaire des recourants en prenant le temps de bien développer le raisonnement qui a amené à son verdict (*infra* C) et enfin, il sera intéressant de faire un léger détour pour s'attarder sur un point particulier de l'arrêt qui n'a en soi rien avoir avec le droit fiscal mais que le TF aborde pourtant en tout premier lieu : le vice à la condition d'éligibilité de l'un des juge assesseur de première instance (*infra* D).

A. Les faits et la procédure

Ici l'ATF 140 II 141 expose le couple marié A et B, qui sont des ressortissants français domiciliés au moment des faits dans le canton de Genève et propriétaires d'une villa à C. en Suisse ainsi que d'une résidence secondaire à D. en France¹. Pour la période de 2008, les contribuables ont déclaré trois emprunts hypothécaires : un premier emprunt d'un montant de 1'000'000 fr. destiné à grever leur immeuble de C. (les intérêts passifs y afférents était de 40'500 fr.), les deux autres, représentant 5'538'641 fr. une fois additionnés, concernaient des travaux de rénovation de leur chalet de D. (les intérêts y relatifs ascendants à 159'360 fr.)². Le 4 octobre 2010, l'administration fiscale genevoise a fixé les montants d'impôt dus par les deux ressortissants français pour la période 2008 en reprenant, au titre du revenu, 52'346 fr., montant correspondant à un excédent de charges en relation avec l'immeuble de D en France, puisque les revenus de ce dernier ne suffisaient pas à couvrir la totalité des intérêts passifs³. Le couple marié A et B a émis une réclamation contre cette décision, mais l'administration fiscale genevoise a confirmé sa position par décisions du 3 novembre 2010⁴.

Ne se laissant pas décourager, les contribuables ont alors recouru à la Commission cantonale de recours en matière administrative, dont les compétences ont depuis été reprises par le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève⁵. Le 3 octobre 2011, ce dernier a rejeté le recours, de même que la Chambre administrative de la Cour de justice du canton de Genève qu'ils sont ensuite allés voir, par arrêt du 21 août 2012⁶. Usant d'un recours en matière de droit public, le couple est ensuite allé demander au TF d'annuler l'arrêt attaqué et de renvoyer le dossier à l'Administration fiscale genevoise pour que cette dernière fixe une nouvelle

¹ ATF 140 II 141 consid. A, JdT 2014 I 143.

² *Idem.*

³ *Ibidem.*

⁴ ATF 140 II 141 consid. B, JdT 2014 I 143.

⁵ *Idem.*

⁶ *Ibidem.*

somme d'impôts due par les ressortissants français pour la période de 2008 en prenant en compte les arguments du dit-couple⁷.

Toutefois, l'affaire connaît un rebondissement inattendu : le 22 mars 2013, la Cour de justice du canton de Genève informe le TF que l'un des membres du Tribunal administratif de première instance du canton de Genève n'était, au moment de la rémission du verdict, plus domicilié dans le canton de Genève, et ne remplissait donc plus l'une des conditions d'éligibilité des juges⁸. Les contribuables sont alors mis au courant de ce vice affectant l'arrêt du Tribunal administratif de première instance, et ces derniers font savoir par courrier du 9 avril 2013, qu'ils renonçaient officiellement à s'en plaindre⁹. Après analyse de l'argumentaire des recourant, le TF a finalement rejeté le recours le 23 janvier 2014¹⁰.

B. La position du couple marié A et B

La position du couple A et B repose essentiellement sur l'interprétation à faire de l'art. 6 al. 3 LIFD, et comprend deux arguments bien distincts. Le premier argument repose sur l'idée qu'un excédent d'intérêts passifs n'est pas assimilable à des pertes subies à l'étranger par un établissement stable d'une entreprise suisse en lien avec l'art. 6 al. 3 LIFD, mais que les intérêts passifs doivent être traités conformément à la réglementation destinée à la double imposition intercantonale (Cf. *infra* II / B), c'est-à-dire qu'ils doivent être répartis proportionnellement à la valeur des actifs localisés entre les fors compétents pour imposer ceux-ci¹¹.

Ainsi, couple A et B soutient qu'un excédent d'intérêts passifs à l'étranger peut s'expliquer par l'application de la méthode de répartition proportionnelle à la valeur des actifs localisés, sans que les intérêts passifs ne présentent aucun lien avec l'immeuble à l'étranger mis en cause, s'alignant ainsi avec l'opinion doctrinale des auteurs Peter ATHANAS et Giuseppe GIGLIO pour qui l'art. 6 al. 3

⁷ ATF 140 II 141 consid. C, JdT 2014 I 143.

⁸ *Idem*.

⁹ *Ibidem*.

¹⁰ ATF 140 II 141 consid. C, JdT 2014 I 143.

¹¹ OBERSON, p. 598 n°15 et p.599 n° 16.

LIFD renvoie aux règles de l'interdiction de la double imposition intercantonale (*infra* III / B) ¹².

Le couple marié A et B soutient également que l'Administration fiscale genevoise n'a pas appliqué la règle d'interdiction de la double imposition intercantonale à la première répartition, puisqu'ici les frais d'acquisition sont attribués de manière objective au for du lieu de situation de l'immeuble, les intérêts passifs sont répartis proportionnellement à la valeur des actifs localisés, et qu'il faudrait plutôt, selon eux et en se référant à Daniel DE VRIES REILINGH, appliquer le système prévu par les règles de l'interdiction de la double imposition intercantonale jusqu'au bout (*infra* III / A) et de donc déduire dans le cadre d'une seconde répartition, l'excédent d'intérêts passifs de 52'346 fr. des rendements de fortune imposables en Suisse¹³. Enfin, ils affirment que l'art. 5 al. 4 LIPP-I reprend pratiquement les mêmes principes que ceux de l'art. 6 al. 3 LIFD, et qu'il n'y aurait donc pas de logique à traiter la question de manière différente pour l'impôt cantonal et communal, et font ainsi valoir une utilisation arbitraire de cette disposition au sens de l'art. 9 Cst.¹⁴.

Le second argument fait appel au droit fiscal international et repose sur l'idée qu'en excluant la déduction des pertes étrangères de l'assiette imposable en Suisse, l'art. 6 al. 3, 3^e phr., LIFD viole le principe de la libre circulation des personnes, est contraire à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne ainsi qu'à l'ALCP, puisque l'accord précise la notion d'interdiction de la discrimination indirecte¹⁵. Pour le couple A et B, les arrêts C-279/93 *Schumacker*, l'arrêt C-152/03 *Ritter-Coulais*, l'arrêt C-182/06 *Lakebrink*, l'arrêt C-527/06 *Renneberg*, l'arrêt C-76/05 *Epoux Schwarz* et enfin l'arrêt C-318/05 *Commission contre Allemagne* obligerait la Suisse à prendre un éventuel excédent d'intérêts passifs dans le calcul du taux d'imposition ainsi que, contrairement à la situation actuelle, lors du calcul

¹² AGNER/ JUNG/ STEINMANN, art. 6 LIFD, n°5; FREI et al., art. 6 LIFD n° 68; OESTERHELT/ SCHREIBER, art. 6 LIFD, n° 34.

¹³ DE VRIES REILINGH, *Comparaison droit fiscal*, p. 295.

¹⁴ ATF 140 II 141 consid. 8, JdT 2014 I 156.

¹⁵ ATF 140 II 141 consid. 6, JdT 2014 I 143.

de la base imposable, puisque selon eux, le contraire violerait le principe de libre circulation (Cf. *infra* II / C) du fait que cela conditionnerait l'accès a marché¹⁶.

Maintenant que les différents arguments du couple marié A et B sont exposés, il est temps de se tourner vers la Haute Cour afin d'explorer la réponse qu'elle a fourni à la position des recourants.

C. La position du TF

Tout d'abord, pour ce qui en est du premier argument des recourants, le TF met en avant le fait que la jurisprudence exclue, conformément à l'art. 6 al. 3, 3^e phr. LIFD, que des pertes subies à l'étranger puissent être prises en compte dans le calcul de l'assiette imposable en Suisse, et que cette règle s'applique également à des éventuels immeubles situés à l'étranger¹⁷. Plus précisément, pour ce qui en est de la notion de « pertes subies à l'étranger » mentionnées à l'art. 6 al. 3, 3^e phr. LIFD, le TF cite en exemple l'opinion doctrinale de Peter LOCHER pour qui ces dernières prennent en considération tous résultats négatifs autres que les pertes subies à l'étranger qu'aurait enduré un établissement d'une entreprise suisse, situation réglementé quant-à-elle par l'art. 6 al. 3, 2^e phr. LIFD¹⁸.

Ensuite, le TF balaie la tentative de recours à l'opinion doctrinale de Daniel DE VRIES REILINGH du couple marié A et B, arguant que l'interprétation de l'art. 6 al. 3, 3^e phr. LIFD que fait l'auteur ne fonctionne pas dans l'état actuel des choses, puisque cette dernière disposition stipule que les pertes subies à l'étranger sont prises en charge de manière indirecte, soit uniquement pour fixer le taux d'imposition¹⁹. Ce qu'il faut en retenir, argue le TF, c'est que Daniel

¹⁶ CJCE, aff. C-279/93, *Schumacker*, ECLI:EU:C:1995:31, pts 59; CJCE, aff. C-152/03, *Rittler-Coulais*, ECLI:EU:C:2006:123, pts 41; CJCE, aff. C-182/06, *Lakerbrink*, ECLI:EU:C:2007:452, pts 42; CJCE, aff. C-76/05, *Époux Schwarz*, ECLI:EU:C:2007:492, pts 99; CJCE, aff. C-318/05, *Commission contre Allemagne*, ECLI:EU:C:2007:495, pts 139; CJCE, aff. C-527/06, *Rennenberg*, ECLI:EU:C:2008:566, pts 84.

¹⁷ Arrêt 2A.409/1997 du 12 novembre 1999 consid. 2b, in NStP 2000 p. 19; AGNER/ JUNG/ STEINMANN, art. 6 LIFD, n°7, DE VRIES REILINGH / PASCHOUD, art 6 LIFD, n°35.

¹⁸ LOCHER, art. 6 LIFD, n°49.

¹⁹ AGNER/ JUNG/ STEINMANN, art. 6 LIFD, n°7, DE VRIES REILINGH / PASCHOUD, art 6 LIFD, n°29; LOCHER, art. 6 LIFD, n°50.

DE VRIES REILINGH espère et appel au travers de sa formulation, à une modification de l'art. 6 al. 3, 3^e phr. LIFD, plutôt qu'il ne le réinterprète, ce qui rend donc sa position doctrinale intéressante mais bien inutile au couple marié A et B dans l'état actuel du droit²⁰.

De plus, le TF affirme que l'interprétation que font les auteurs Peter ATHANAS et Giuseppe GIGLIO de l'art. 6 al. 3 LIFD s'éloigne trop du texte de ladite disposition, puisque si la 1^{ère} phr. de l'art. 6 al. 3 LIFD renvoie aux règles de l'interdiction de la double imposition intercantonale et la 2^e phr. réglemente quant-à-elle les éventuelles pertes subies à l'étranger par un établissement stable d'une entreprise nationale suisse, la 3^e phr. enfin prend en compte "toutes les autres hypothèses"²¹. Selon le TF, cette 3^e et dernière phr. limite donc la portée de la 2^e, puisque tant que l'assujettissement ne s'applique pas aux rendements des entreprises suisses, des établissements stables et des immeubles se trouvant à l'étranger, il est tout à fait logique que les résultats négatifs ne puissent pas non plus être déduits au moment de déterminer l'assiette imposable en Suisse²². Aussi, si effectivement l'art. 3 LHID qui traite de l'assujettissement à raison du rattachement personnel du contribuable, ne contient, à la différence de la LIFD, aucune disposition précisant l'étendue de cet assujettissement et ne règle donc pas la question de la déductibilité des pertes subies à l'étranger de l'assiette de l'impôt, cela ne doit pas être interprété comme une possibilité de marge de manœuvre aux cantons, et ce serait donc aux recourants d'exposer en quoi la mauvaise application de la LIPP-I est une violation du droit fédéral, en l'occurrence la protection contre l'arbitraire (art. 9 Cst.) ce qu'il ne font pas²³. Le TF rejette donc le premier argument du couple A et B²⁴.

²⁰ DE VRIES REILINGH, Comparaison droit fiscal, n°708 ; SENN, p. 109.

²¹ ATF 140 II 141 consid. 5.3, JdT 2014 I 143.

²² ATF 140 II 157 consid. 7.5, JdT 2014 I 166; FREI et al., art. 6 LIFD, n°68; OESTERHELT/SCHREIBER, art. 6 LIFD n° 28.

²³ ATF 138 V 67 consid. 2.2, JdT 2012 I 69; BAUER-BALMELLI / NYFFENEGGER, art. 3 LHID, n°33; REICH, p. 200 -201, n°s 38-39.

²⁴ ATF 140 II 141 consid. 5.3, JdT 2014 I 143.

Pour ce qui en est du second argument du couple marié A et B, argument reposant sur droit fiscal international, le TF fait remarquer que le revenu que perçoit quelqu'un travaillant dans un État membre mais résidant dans un autre État ne constitue, en règle générale, qu'une infime portion de son revenu final, et que sa capacité contributive s'apprécie selon son domicile fiscal (*infra* II / A), qui quant-à-lui se trouve généralement à sa résidence habituelle²⁵. Le TF soutient donc que le fait qu'un État membre ne fasse pas bénéficier un non-résident d'avantages fiscaux qui seraient accordés à un résident ne constitue pas un acte discriminatoire, puisqu'il existe des différences objectives entre les deux situations, et que deux situations différentes doivent être traitées de manières différentes²⁶. Le TF reconnaît toutefois qu'il est envisageable de parler de discrimination dans ce genre de cas à la condition que les deux catégories de contribuables soient, dépendamment de l'objet et des dispositions nationales en cause, objectivement comparables, puisque toutes choses égales doivent être traitées de manière égale et toutes choses différentes doivent être traitées de manière différente²⁷.

Le TF prend également le temps de résumer les affaires mises en avant par les recourants : l'affaire *Schumacker* concerne le résident d'un État qui, travaillant dans un autre État, gagne l'essentiel de ses ressources imposables de ce dernier et dont la conclusion est que l'État d'emploi doit traiter ce contribuable, bien que non-résident dans son territoire, de la même manière que des personnes résidentes, puisque le contraire reviendrait alors à une discrimination à l'encontre de la libre circulation des travailleurs²⁸. L'affaire C-76/05 *Epoux Schwarz* et l'affaire C-318/05 *Commission contre Allemagne* concernent une réglementation allemande permettant aux résidents de déduire de l'assiette imposable des frais d'écolage dans des établissements privés allemands, excluant ainsi de la déduction de l'assiette imposable les

²⁵ DE VRIES REILINGH, Manuel de droit fiscal international, n°17 ; OBERSON, p. 572 ; OBRIST, n°70.

²⁶ ATF 140 II 157 consid. 7. 6. 3, JdT 2014 I 166.

²⁷ ATF 136 II 241 consid. 13.2 et 13.3, JdT 2010 I 250 ; KADDOUS / GRISEL, p. 297 ss.

²⁸ CJCE, aff. C-279/93, *Schumacker*, ECLI:EU:C:1995:31, pts 59 ; KADDOUS / GRISEL, p. 297 ss et 430 ss.

frais d'écolage des écoles privées d'un autre État membre, et la Cour a fini par estimer que la réglementation en question était contraire à la libre prestation des services d'abord, mais puisque les enfants av le droit de se rendre dans un autre état membre pour y chercher une formation, aussi à la liberté de circuler sur le territoire des États membre puisque cette disposition désavantageait les travailleurs qui travaillaient en Allemagne et dont les enfants étaient inscrits dans une école privée située dans un autre État membre, limitant l'accès au travail²⁹. Enfin, les arrêts *Ritter-Coulais*, *Lakebrink* et *Renneberg* concernent des propriétaires immobiliers résidents dans un État membre mais travaillant dans un autre État membre, situation complexe puisque l'État dans lequel ils travaillaient avait pris en compte des rendements immobiliers négatifs qu'il n'aurait pas été pris en compte si les propriétaires immobiliers avaient été des personnes résidentes et en cela, la Cour en a conclu à une discrimination allant à l'encontre de la libre circulation³⁰.

Finalement, le TF rappelle que le couple marié A et B ont leur domicile fiscal bien établi en Suisse, et qu'ils exercent dans cette dernière une activité lucrative qui est leur principale source de revenu (contrairement à la situation présentée dans l'affaire *Schumacker*) : ils ne peuvent donc pas se prévaloir d'affaires concernant le statut fiscal de non-résidents comme dans les affaires *Ritter-Coulais*, *Lakebrink* et *Renneberg*³¹. De plus, le TF ajoute que l'art. 6 al. 1 et 3 LIFD ne prétend pas avoir pour objet de conditionner l'accès au marché du travail, puisqu'il ne fait au fond que limiter, dans le cadre d'un assujettissement sans limites, le rendement d'immeubles situés à l'étranger, empêchant ainsi du même coup de déduire un excédent d'intérêts passifs de l'assiette de l'impôt suisse et que, dans le cas contraire, des contribuables suisses résidants dans un pays de l'UE où possédant une résidence secondaire ne pourraient pas déduire de leurs revenus un rendement négatif

²⁹CJCE, aff. C-76/05, *Époux Schwarz*, ECLI :EU:C:2007:492, pts 90 ss; CJCE, aff. C-318/05, *Commission contre Allemagne*, ECLI :EU:C:2007:495, pts 129 ss ; GRISEL /KADDOUS, p. 266.

³⁰ CJCE, aff. C-152/03, *Rittler-Coulais*, ECLI:EU:C:2006:123, pts 41; CJCE, aff. C-182/06, *Lakerbrink*, ECLI:EU:C:2007:452, pts 42; CJCE, aff. C-527/06, *Rennenberg*, ECLI:EU:C:2008:566, pts 84.

³¹ ATF 140 II 141 consid. 7.1.2, JdT 2014 I 153.

de cet immeuble et seraient donc dissuadés de venir s'établir en Suisse³². L'art. 6 LIFD est donc finalement avantageux pour les contribuables, puisque si le rendement immobilier est positif, le revenu de l'immeuble à l'étranger n'est pas additionné aux autres revenus imposables en Suisse, ce qui est une véritable chance dans la perspective de la progressivité de l'impôt, tout le contraire des affaires *Commission contre Allemagne* et *Époux Schwarz*, dans lesquelles les réglementations en cause, même si elles s'appliquaient indépendamment de la nationalité des travailleurs, constituaient une entrave réelle à la libre circulation des personnes, ce qui n'est pas le cas ici, ces deux affaires sont donc inutiles aux recourants³³.

En vue de ce qui précède, le TF finit donc par rejeter le recours et déclare que la réglementation mise ne cause ici n'entrave pas la libre circulation et qu'il n'est par conséquent pas nécessaire de savoir si des restrictions de ce genre sont interdites par l'ALCP sur lequel les recourants se fondent, puisqu'il ne s'agit pas d'une entrave à la libre circulation³⁴.

D. Le vice à la condition d'éligibilité du juge assesseur

Il y a un point qui n'a pas encore été abordé au travers de ce travail : le fait que le TF entame l'ATF 140 II 141 par revenir sur le fait que l'un des juges assesseurs qui a participé au prononcé de l'arrêt du Tribunal administratif de première instance ne domiciliait plus dans le canton de Genève au moment de rendre le verdict et que donc il ne remplissait plus toutes les conditions d'éligibilité des juges selon l'art. 5 al. 2 et 2 LOJ, qui exige que les juges assesseurs aient l'exercice des droits politiques et soient domiciliés dans le canton de Genève³⁵.

L'art. 30 al. 1 Cst. demande à ce qu'une autorité judiciaire soit compétente, impartiale, indépendante, et que donc elle statue dans une composition

³² OESTERHELT/ SCHREIBER, art. 6 n° 28.

³³ CJCE, aff. C-76/05, *Époux Schwarz*, ECLI :EU:C:2007:492, pts 90 ss; CJCE, aff. C-318/05, *Commission contre Allemagne*, ECLI :EU:C:2007:495, pts 129 ss.

³⁴ ATF 140 II 141 consid. 7.1.3, JdT 2014 I 155.

³⁵ ATF 140 II 141 consid. 1, JdT 2014 I 144.

régulière³⁶. Les décisions ayant été prises avec la participation d'un magistrat qui ne domiciliait plus dans le canton lors du prononcé de ladite décision entraînait l'annulabilité de cette dernière mais pas l'annulation automatique, surtout que la condition de domicile dans le canton ne sert pas à garantir l'indépendance des juges, mais à obliger les magistrats à présenter un lien avec le canton³⁷.

Toutefois, dans le cas du couple A et B, ces derniers ont expressément renoncé à se plaindre par lettre du 9 avril 2013, après avoir été mis au courant du vice également par lettre le 22 mars 2013³⁸. Ici, la problématique à laquelle fait face le TF est la suivante : puisque ce dernier n'a pas à vérifier d'office le respect des dispositions cantonales ainsi que les droits constitutionnels éventuellement violés (art. 102 al. 2 LTF), il n'y aurait donc pas vraiment lieu d'examiner les conséquences que pourrait avoir le vice en question, mais dans une série d'arrêts spécifiques, le TF a jugé que le fait que l'un des juges ne remplissait plus la condition d'éligibilité du domicile dans le canton prévu par le droit cantonal allait effectivement à l'encontre de l'art. 30 al. 1 Cst. et que cela entraînait donc l'annulation du jugement, raison pour laquelle le TF se permet de revenir sur la question, citant notamment deux articles où des cas similaires s'étaient présentés : les ATF 129 V 335 et 135 V 124, le premier ayant été rendu sous l'OJ et sur recours de droit administratif, une voie de droit qui obligeait le TF à revoir d'office l'application du droit fédéral, ce qui incluait alors les droits constitutionnels, et le second ayant été rendu sous la LTF avec pour particularité de devoir traiter la question de la compétence d'un tribunal arbitral au regard de l'art. 89 LAMal, disposition que le TF vérifie d'office³⁹.

La question à laquelle le TF a répondu après avoir procédé à un échange de vues (art. 23 al. 1 LTF) est la suivante : "Est-il exact que le Tribunal fédéral examine la régularité de la composition des instances précédentes, dans la

³⁶ ATF 129 V 335 consid. 1.3.1, JdT 2003 I 338.

³⁷ ATF 136 I 207 consid. 5.6, JdT 2010 I 218.

³⁸ ATF 140 II 141 consid. C, JdT 2014 I 144.

³⁹ ATF 129 V 334 consid 3,3, JdT 2003 I 341 ; ATF 135 V 124 consid. 4.3.2 , JdT 2009 I 133 (trad.).

mesure où celle-ci est régie par le droit cantonal, seulement si un grief est soulevé à cet égard ?"⁴⁰.

Puisque le TF a répondu par l'affirmative et que les recourants avaient de toute façon spécifiquement renoncé par écrit à se plaindre du vice en question, le TF a décrété dans cette affaire qu'il n'était pas nécessaire d'examiner les conséquences que ce vice pouvait avoir, réaffirmant ainsi que ce-dernier n'allait pas entraîner la nullité du jugement qu'il avait remis en question.

II. État du droit positif abordé dans l'ATF 140 II 141

Maintenant que les faits, la procédure et les arguments des partis amenant au verdict de l'ATF 140 II 141 sont bien compris, il faut maintenant approfondir les différentes notions de droit positif mises en cause au travers de l'arrêt. Tout d'abord, il faudra s'intéresser aux notions de domicile fiscale et d'intérêts passifs privés, puisque ce sont avant tout ces notions-là qui sont discutées ici (*infra* A). Dans un second temps, afin de bien comprendre l'argumentaire avancé par le couple marié A et B, il sera nécessaire de s'intéresser à la notion d'interdiction de la double imposition intercantonale (*infra* B). Enfin, il sera temps d'analyser plus en profondeur le principe de la libre circulation des personnes afin de bien comprendre le rôle qu'il joue dans notre affaire (*infra* C).

A. Le domicile fiscal et les intérêts passifs privés

Le domicile fiscal d'une personne physique en Suisse, selon l'art. 3 al. 2 LIFD, art. 3 al. 2 LHID et l'art. 2 al. 2 LIPP, est en principe, le domicile civil, soit le lieu où l'intéressé réside avec l'intention de s'y établir durablement et le lieu où l'on peut situer comme étant le centre de ses intérêts, notion qui se détermine par l'ensemble des circonstances objectives⁴¹. Nous pouvons donc constater l'existence de deux éléments constitutifs : un premier élément objectif, le séjour, qui suppose donc que la personne physique soit présente à un endroit, et un second élément subjectif, l'intention de s'établir durablement, et en cela on ne se base pas sur la volonté intime de l'intéressé, mais des

⁴⁰ ATF 140 II 141 consid. C, JdT 2014 I 146.

⁴¹ ATF 125 I 458 consid. 2, JdT 1999 I 467 ; ATF 138 II 300 consid. 3.6.3, JdT 2012 I 309 ; OBERSON, p.75 ; Reich, p. 233 n° 18.

circonstances reconnaissables par les tiers, grâce auxquelles il est possible de déduire la véracité de cette volonté⁴². Puisque le domicile fiscal est déduit d'après le centre des intérêts personnels, de ses relations personnelles et professionnelles, et que ces notions se déterminent de manière objective et non pas en fonction des affirmations de la personnes physique en question, il n'est pas possible de choisir soi-même son domicile fiscal⁴³.

En ce qui concerne les intérêts passifs privés (art. 33 al. 1 lit. Let. a LIFD), le TF affirme que la notion d'intérêt est avant tout une notion économique, qui doit être observée en utilisant la méthode de l'interprétation⁴⁴. Ainsi, pour le TF, l'existence d'une dette en capital est la condition *sinequanone* pour que soit créée une dette d'intérêts déterminante fiscalement⁴⁵. Cette condition peut être divisée en 3 éléments principaux : une forme de rémunération n'étant pas un amortissement de la dette existante ou des frais d'investissement, une dette en capital réelle qui n'est pas une forme indirecte d'engagement et une connexion entre la dette et l'intérêt⁴⁶.

B. L'interdiction de la double imposition intercantonale

Le droit fiscal intercantonal est régi par la LHID, la jurisprudence du TF, des conventions intercantionales, par des conventions intercantionales et enfin, par des Circulaires et des accords entre cantons⁴⁷. Le principe de l'interdiction de la double imposition est inscrit à l'art. 127 al. 3 Cst. Ce dernier demande qu'un contribuable ne soit pas soumis par plusieurs cantons, sur le même objet et pendant la même période, à des impôts analogues : c'est ce que le TF nomme « la double imposition effective »⁴⁸. L'art. 127 al. 3 Cst. interdit également qu'un canton viole les limites de sa souveraineté fiscale et tente de prélever

⁴² Arrêt 2C_627/2011 du 7 mars 2012, consid. 4.1 ; OBERSON, p. 76.

⁴³ ATF 41 III 51 consid. JdT 1915 II 93 ; ATF 132 I 29 consid. 4.1, JdT 2005 I 36 ; Arrêt 2C_627/2011 du 7 mars 2012, consid. 4.1 ; Arrêt 2C_484/2009 du 9 janvier 2009, consid. 3.2 ; OBERSON p. 77.

⁴⁴ Arrêt 2C_398/2008 du 19 novembre 2008, consid. 2.1 ; arrêt 2C_874/2013 du 21 mai 2014 consid. 2.1.

⁴⁵ Arrêt du 30 septembre 1992 (Archives 62, 683), in : RDAF 1995 p. 35, consid 2a.

⁴⁶ Arrêt 2C_516/2011 du 28 décembre 2011, consid. 3.1 ; arrêt 2C_142/2014, in RDAF 2015 II p.458 du 13 avril 2015, consid. 2.3.3 ; BARAKAT, n° 352.

⁴⁷ DE VRIES REILINGH, La double imposition, n°73.

⁴⁸ ATF 140 I 114 consid. 2.3.1, JdT 2014 I 118 ; ATF 138 I 297 consid. 3.1, JdT 2012 I 300 ; ATF 131 I 145 consid. 3, 2005 I 149 ; DE VRIES REILINGH, La double imposition, n°23.

un impôt dont la perception est de la compétence d'un autre canton : c'est ce que le TF nomme « la double imposition virtuelle »⁴⁹. Le principe veut donc que l'imposition du revenu et de la fortune mobilière d'une personne physique ou morale revient au canton où cette personne a son domicile fiscal, comme le précise l'art. 3 a. 2 LIHD⁵⁰. L'interdiction de la double imposition intercantonale sous-entend un conflit de souveraineté fiscale entre deux ou plusieurs cantons⁵¹.

La loi traitant de l'assujettissement à raison du rattachement personnel est précisée dans l'art. 3 de la LHID du 14 décembre 1990. Ce dernier, comme l'a relevé le TF, ne réglemente pas l'étendue de l'assujettissement, contrairement à l'art. 6 LIFD. La Suisse applique la méthode proportionnelle dans le cadre de la taxation des dettes et des intérêts passifs, ce qui veut dire que le fisc répartit proportionnellement les dettes et les intérêts passifs en fonction de la situation des actifs⁵². C'est seulement un excédent de frais d'acquisition du revenu dans le pays du lieu de situation de l'immeuble qui constitue une perte subie à l'étranger et qui peut être pris en considération dans le calcul du taux d'imposition⁵³. Selon le TF, cette méthode permet de ne pas avoir à vérifier la relation entre un élément de fortune du contribuable et une dette, entre un revenu et les intérêts de ce-dernier, ainsi que les déplacements de passifs au gré du contribuable⁵⁴. Une autre méthode, la méthode objective qui demande que les parts de bénéfice et de capital qui reviennent objectivement à un lieu sont attribuées au for spécial concerné, est appliqué en droit fiscal intercantonal aux rendements, charges et frais d'entretien d'immeubles⁵⁵.

Puisqu'il n'existe pas de règles conventionnelles en droit fiscal international en ce qui concerne la répartition des dettes et des intérêts passifs, la Haute Cour a estimé que chaque État est donc libre d'appliquer la méthode prévue par son

⁴⁹ DE VRIES REILINGH, La double imposition, n°34.

⁵⁰ *Idem*, n°190.

⁵¹ MÄUSLI-ALLENSPACH, p. 17.

⁵² Arrêt 2C_1202/2013 du 15 janvier 2015.

⁵³ DE VRIES REILINGH, Manuel droit fiscal, n°635.

⁵⁴ HÖHN / MÄUSLI, p. 255-256 ; DE VRIES REILINGH, Comparaison droit fiscal, p. 287.

⁵⁵ HÖHN / MÄUSLI, p. 287.

système fiscale⁵⁶. Le TF a donc jugé que la règle de répartition proportionnelle des dettes et des intérêts passifs s'applique également dans les relations internationales⁵⁷.

Dans notre cas, l'Administration cantonale genevoise a d'abord fixé les intérêts passifs déductibles à 156'684 fr. en se référant à l'art. 33 al.1 let. a LIFD, avant de répartir ce résultat selon la valeur des actifs bruts localisés (63,49 % pour le canton de Genève, donc 99'480 fr., et de 36,51 % pour la France, donc 57'204 fr.)⁵⁸. En prenant compte d'un rendement net de 4'858 fr. pour l'immeuble en France, l'excédent d'intérêts passifs a été calculé à 52'346 fr., un montant qui n'a pas été déduit au moment de la détermination du revenu imposable en Suisse (228'589 fr.), mais il a toutefois été pris en considération pour le calcul du taux d'imposition (228'589 fr. - 52'346 fr. = 176'243 fr.)⁵⁹.

C. La libre circulation des personnes

La liberté de circuler et de séjourner dans un État dont le citoyen n'a pas la nationalité est un élément essentiel du droit de l'UE ainsi qu'un pilier du marché unique⁶⁰. Cette liberté est réglée à l'art. 21 TFUE, autrefois l'art. 18 TCE, mais également dans le droit dérivé comme p.ex. dans la directive 2004/382⁶¹. La notion de « citoyenneté européenne » a un impact sur la liberté de circuler des personnes, puisqu'elle donne le droit aux citoyens et citoyennes qui en bénéficient de circuler librement entre les États membres de l'UE, mais aussi de jouir de toutes les autres libertés fondamentales⁶². Cette citoyenneté affirme les droits découlant d'un droit des citoyens de l'UE, en plus des droits des États membres dont ils sont les ressortissants⁶³.

La jurisprudence communautaire a en effet beaucoup évolué en ce qui concerne la notion de discrimination ; elle comprend aujourd'hui, en plus des

⁵⁶ Arrêt du TD du 20 août 1996 publié in : Revue fiscale 1997, p. 515 ; DE VRIES REILINGH, Comparaison droit fiscal, n°694.

⁵⁷ ATF 91 I 351 consid. 1, JdT 1965 I 354 ;

⁵⁸ ATF 140 II 141 consid. 5.1, JdT 2014 I 143.

⁵⁹ *Idem*.

⁶⁰ CARLIER, p. 30 ; CRAIG / DE BÜRCA, p. 926 ; DE LA ROSA, p. 30.

⁶¹ HENRICH / KHAN, art. 21 TFUE n° 8.

⁶² HENRICH / KHAN, art. 21 TFUE n° 10 ; TRYFONIDOU, p. 61.

⁶³ BLUMANN / DUBOIS, n° 18 ; HENRICH / KHAN, art. 21 TFUE n° 4.

discriminations directes et indirectes, les différentes restrictions applicables de la libre circulation des personnes, qui sont définies comme une série de mesures qui ont pour but de rendre moins attrayant l'exercice des différentes libertés fondamentales garanti par le TFUE des ressortissants des États membres⁶⁴. Toutefois, l'exercice que consiste la distinction entre les restrictions applicables non discriminatoire de la libre circulation des personnes et les différentes mesures indirectement discriminatoires n'est pas aisé⁶⁵, surtout que ladite jurisprudence communautaire n'est pas très constante sur ce point⁶⁶. Les restrictions non discriminatoire de la libre circulation compatibles avec le traité doivent néanmoins, selon la jurisprudence de la Cour, remplir quatre conditions bien distinctes : ces restrictions ne doivent premièrement pas s'appliquer de manière discriminatoire, elles doivent être justifiées par des circonstances impérieuses qui porte sur l'intérêt général, elles doivent pouvoir garantir la bonne réalisation de l'objectif pour lesquelles elles sont mises en place et ne doivent pas aller plus loin de ce qui est nécessaire pour atteindre ce dernier⁶⁷. De plus, tant que ces mesures ne visent pas à conditionner l'accès au marché du travail, il n'est pas raisonnable de les qualifier d'entraves⁶⁸.

En ce qui concerne l'ALCP, l'art. 2 ALCP interdit formellement les discriminations, la question est maintenant de savoir si les restrictions applicables à la libre circulation sont prohibées ou non par cette disposition. La doctrine est très partagée à ce sujet, mais la majorité considère que les restrictions indistinctement applicables ne sont pas admises dans le domaine que couvre l'ALCP dans le cadre de l'interdiction des discriminations⁶⁹.

⁶⁴ CJCE, aff. C-318/05, *Commission contre Allemagne*, ECLI:EU:C:2007:495, pts 139 ; GRISEL / KADDOUS, p. 251 ; BOILLET, p. 82.

⁶⁵ BOILLET, p. 84.

⁶⁶ CJCE, aff. C-527/06, *Rennenberg*, ECLI:EU:C:2008:566, pts 84 ; BOILLET, p. 408.

⁶⁷ MAIER, p. 189.

⁶⁸ BOILLET, p. 83 .

⁶⁹ BOILLET, p. 91 ; GRISEL /KADDOUS, p. 880 ; MAIER, p. 166.

III. Réflexion sur l'ATF 140 II 141

Maintenant que le déroulement de l'ATF 140 II 141 est bien compris et que le droit positif l'entourant a été mis au clair, il est temps, afin de terminer ce travail, de proposer une réflexion sur l'ATF 140 II 141 et sur les problématiques qu'il soulève. Ainsi, dans un premier temps, il sera passionnant de confronter les différentes positions doctrinales entourant la prise en charge de l'excédent d'intérêts passifs attribué à l'étranger (*infra A*), pour ensuite, dans un second temps et dernier temps, afin, d'apporter une conclusion et de lancer une piste de réflexion, la question d'une éventuelle modification de l'art. 6 al. 3, 3^{ème} phr. LIFD sera explorée (*infra B*).

A. La prise en charge de l'excédent d'intérêts passifs

L'ATF 140 II 141 n'est pas la première affaire où le TF a été amené à se prononcer sur la question de la prise en charge d'intérêts passifs et / où de charges attribuées à l'étranger⁷⁰. Le TF a confronté régulièrement, et ce depuis un certain nombre d'années, plusieurs opinions doctrinales sur le sujet, mais à toujours finit par conclure que la Suisse n'a pas à prendre en charge l'excédent d'intérêts passifs alloués à l'étranger⁷¹. Il est intéressant de confronter ici ces différentes opinions doctrinales qui ont l'air de faire tant débats au sein de la Haute Cour.

Si l'on s'intéresse tout d'abord à la doctrine majoritaire, cette dernière estime que la détermination de la perte à l'étranger qui peut être déduite en Suisse doit être effectuée selon le droit suisse, alors que la déduction des pertes à l'étranger doit être conforme à la législation étrangère, ce qui veut dire que lesdites pertes étrangères non déductible en Suisse peuvent soit être le résultat de l'exploitation d'une entreprise, soit être le résultat de l'exploitation d'un immeuble tant que ces derniers éléments sont situés à l'étranger⁷². Le fait qu'une perte subie à l'étranger peut, si qu'elle est égale aux revenus nets imposables en Suisse, entraîner un taux d'imposition nul à ces éléments, met

⁷⁰ ATF 2A.36/2007 du 21 août 2007, consid. 2.2 ; ATF 140 II 157 consid. 7.5, JdT 2014 I 166.

⁷¹ *Idem*.

⁷² FREI et al., art. 6 LIFD, n°68 ; LOCHER, art. 6 LIFD, n°49; OESTERHELT/ SCHREIBER, art. 6 LIFD, n°34.

en lumière l'idée suivante, qui est celle à laquelle souscrit la doctrine majoritaire jusqu'à ce jour : du moment qu'un revenu provenant de l'étranger n'est pas imposable en Suisse, il fait sens que les pertes subies subie à l'étranger ne soient pas déductibles en Suisse⁷³.

À ce sujet, il est intéressant d'examiner plus en profondeur la position de la doctrine minoritaire. Tout d'abord, Daniel DE VRIES REILINGH est particulièrement sceptique sur l'idée que la méthode de répartition proportionnelle des dettes et des intérêts passifs privés soit bien appropriée lorsque transposée au droit fiscal international, faisant remarquer que la méthode de répartition proportionnelle des dettes et des intérêts passifs privés en matière de droit fiscal intercantonal n'est qu'un composant de tout un système, et que dans ce système, lorsque la méthode conduit à un revenu négatif dans un for, d'autres règles subsidiaires assez complexes s'appliquent afin de régler le problème, les règles les plus importantes étant les suivantes : les intérêts passifs privés répartis avec la méthode proportionnelle sont supportés en premier lieu par les cantons disposant de rendements de la fortune, si ces intérêts passifs excèdent les rendements de fortune, cet excédent doit être pris en charge par les autres cantons, cette deuxième répartition peut être suivie par une troisième répartition selon les mêmes principes⁷⁴. En conséquence, Daniel DE VRIES REILINGH maintient que si le TF tient absolument à maintenir la méthode proportionnelle, ces règles devraient également être transposées en droit fiscal international, ce qui voudrait dire qu'en cas d'excédent d'intérêts passifs à l'étranger de la part d'un étranger qui résiderait en Suisse et qui posséderait un immeuble en Suisse, cette dernière serait dans l'obligation de supporter cet excédent du moment qu'elle dispose de revenus de la fortune immobilière, situation très désavantageuse pour le fisc⁷⁵. C'est pourquoi l'auteur recommande vivement la méthode objective, plus cohérente selon lui, puisque la méthode proportionnelle repose sur la bonne coordination des différents systèmes fiscaux, ce qui est possible en

⁷³ ATF 140 II 157 consid. 7.5, JdT 2014 I 166.

⁷⁴ DE VRIES REILINGH, Comparaison droit fiscal, n^{os}695 et 696.

⁷⁵ *Idem*, n^o 697.

Suisse entre les cantons, mais trop complexe lorsque l'on prend en compte la diversité des systèmes au niveau du droit fiscal international⁷⁶.

B. Faut-il modifier l'art. 6 al. 3, 3^{ème} phr. LIFD ?

Le problème que soulève le TF, c'est que Daniel DE VRIES REILINGH se heurte au texte de l'art. 6 al. 3, 3^{ème} phr LIFD, qui est clair sur le fait que les pertes subies à l'étranger ne sont prises qu'indirectement en charge, et donc uniquement pour fixer le taux d'imposition⁷⁷.

La question se pose alors : faut-il, comme l'appel de ses vœux Daniel DE VRIES REILINGH, modifier l'art. 6 al. 3, 3^{ème} phr. LIFD afin d'admettre les déductions des excédents ? Comme le souligne l'auteur, il faudrait alors préciser dans cette nouvelle version que les excédents sont déductibles sauf si cela résulte à prendre deux fois en compte la même charge⁷⁸.

Afin d'apprécier de façon critique la valeur et les conséquences de la solution apportée par le TF dans notre ATF 140 II 141, il faut revenir sur une affirmation de Daniel DE VRIES REILINGH quant à la modification éventuelle de l'art. 6 al. 3, 3^{ème} phr. LIFD: « Cette solution serait aussi mieux comprise par le contribuable et ainsi plus facilement acceptée »⁷⁹. Il est effectivement vrai, au vu du nombre très important de cas que doit traiter le TF dont l'argumentaire des recourant repose précisément sur l'ambiguïté de cette disposition, qu'un changement législatif de l'art. 6 al. 3, 3^{ème} phr. LIFD est souhaitable afin de clarifier une fois pour toute la question de la prise en charge de l'excédent des intérêts passifs à l'étranger. Toutefois, une modification de cette disposition n'implique pas obligatoirement de donner raison à l'auteur, il est également envisageable pour le législateur d'inscrire définitivement que l'excédent d'intérêts passif réalisé à l'étranger ne sont pris en charge que pour fixer le taux d'imposition et non dans le calcul de l'assiette fiscale.

⁷⁶ *Idem*, n° 699.

⁷⁷ ATF 140 II 141 consid. 5.3, JdT 2014 I 150.

⁷⁸ DE VRIES REILINGH, Comparaison droit fiscal, n°708.

⁷⁹ *Ibidem*

Faut-il donc donner raison à Daniel DE VRIES REILINGH et donner la possibilité de déduire les excédents d'intérêts passifs à l'étranger, où faut-il que le TF assume la position qu'il tient depuis des décennies jusqu'au bout en l'inscrivant clairement dans cette disposition, et ce malgré les incohérences existantes à transposer une partie d'un système d'imposition et non son entièreté ? Que l'on penche pour une opinion doctrinale ou pour une autre, une clarification de ladite disposition semble aujourd'hui nécessaire.

Conclusion

Au terme de ce travail, l'analyse de l'ATF 140 II 141 permet au lecteur de bien comprendre pourquoi l'excédent d'intérêts passifs privés ne peut être pris en considération dans la détermination de l'assiette de l'impôt, mais qu'il peut toutefois l'être pour la détermination du taux imposable (*supra* I/A).

Puisque la LHID ne contient aucune règle sur les pertes liées à des immeubles situés à l'étranger, la problématique soulevée par l'ATF 140 II 141, doit être examinée à en se référant aux principes constitutionnels généraux, soit l'égalité de traitement et la capacité contributive (*supra* II/B). Puisque les résidents suisses propriétaires d'un immeuble situé dans un autre canton et ceux propriétaires d'un immeuble situé à l'étranger ne sont pas dans une situation comparable, il existe assez de motifs pour traiter de manière différente ces deux situations (*supra* II/C).

Dès lors, il n'est pas possible d'appliquer la pratique intercantonale en cas d'immeubles situé à l'étranger (*supra* II). Enfin, l'argument logique central du TF est le suivant, et c'est sur cette dernière affirmation que se conclura ce commentaire d'arrêt : si le revenu n'est pas imposable, il est alors logique que les pertes subies ne soient pas déductibles (*supra* III /).

Leonardo Gomez Mariaca

Le 20 novembre 2021