
**Le droit fiscal intercantonal et le droit
fiscal international de la Suisse**

systemes, relations, comparaison et examen de la jurisprudence

Thèse présentée à la Faculté de droit
de l'Université de Neuchâtel

Pour l'obtention du titre de docteur en droit

Par

Daniel DE VRIES REILINGH

Acceptée sur proposition du jury :

Prof. Robert DANON, Faculté de droit de l'Université de Neuchâtel,
directeur de thèse

Prof. Pascal MAHON, Faculté de droit de l'Université de Neuchâtel,
rapporteur interne

Prof. Peter LOCHER, Faculté de droit de l'Université de Berne,
rapporteur externe

Soutenue le 28 septembre 2010

Université de Neuchâtel

2010

Mots-clés en français : droit fiscal suisse ; droit fiscal intercantonal ; double imposition intercantonale ; droit fiscal international ; comparaison du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international ; exonération unilatérale ; entreprise ; établissement stable ; immeuble ; jurisprudence du Tribunal fédéral.

Mots clés en anglais : Swiss tax law ; Swiss intercantonal tax law ; intercantonal double taxation ; international tax law ; comparaison of intercantonal tax law and international tax law ; unilateral exemption ; enterprise ; permanent establishment ; real estate ; Case law of the Federal Court.

Résumé : Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international ont essentiellement la même fonction, soit d'éviter les doubles imposition, mais chacun à son niveau: le premier entre cantons, à l'intérieur de la Suisse, et le second entre les Etats souverains. Partant de ce constat, le présent ouvrage a pour objet d'examiner de manière systématique les rapports entre le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse.

Divisée en trois parties, suivies d'une synthèse et conclusion, la thèse aborde dans sa première partie les notions théoriques fondamentales du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international pour en dégager les similitudes et les différences. La deuxième partie est consacrée à l'examen des règles et notions du droit interne suisse limitant le droit d'imposer dans les rapports internationaux pour les comparer aux règles et notions – similaires voire identiques – du droit fiscal intercantonal. Dans la troisième partie, l'auteur examine la jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral en droit fiscal international et la compare à celle rendue en droit fiscal intercantonal.

Bien que l'étude montre que le droit fiscal international suisse est – en quelque sorte – né du droit fiscal intercantonal et que les règles unilatérales suisses pour éviter les doubles impositions internationales – examinées dans la deuxième partie – aient été reprises du droit fiscal intercantonal, le droit fiscal international diffère sur de nombreux points du droit fiscal intercantonal. Le droit fiscal international poursuit aujourd'hui des chemins très différents du droit fiscal intercantonal. Il subit l'influence notamment du droit européen et son évolution est beaucoup plus rapide. Une reprise des règles du droit fiscal intercantonal en droit fiscal international n'est pour cette raison souvent plus possible. L'auteur propose des adaptations de certaines règles actuelles de répartition internationale pour mieux tenir compte des particularités du droit fiscal international suisse.

IMPRIMATUR POUR LA THESE

**Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la
Suisse : systèmes, relations, comparaison et examen de la
jurisprudence**

Daniel DE VRIES REILINGH

UNIVERSITE DE NEUCHATEL

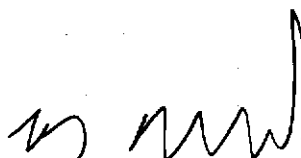
FACULTE DE DROIT

La Faculté de droit de l'Université de Neuchâtel,
sur le rapport des membres du jury

- M. Jean-Philippe Dunand (président)
- M. Robert Danon (directeur de thèse)
- M. Pascal Mahon (rapporteur interne)
- M. Peter Locher (professeur émérite de l'Université de
Berne, rapporteur externe)

autorise l'impression de la présente thèse.

Neuchâtel, le 28 septembre 2010


Jean-Philippe Dunand, doyen

Remerciements

Arrivé au terme de cette étude, j'ai le privilège, mais aussi l'agréable devoir, de remercier tous ceux qui m'ont entouré, guidé, soutenu, aidé, mais aussi supporté tout au long de ce travail.

En premier lieu, naturellement, ma reconnaissance va à mon directeur de thèse, M. le Professeur Robert DANON, pour sa grande disponibilité, son enthousiasme communicatif, son soutien sans faille et l'enrichissement né de nos discussions dont certaines idées évoquées se retrouvent, sous une forme ou une autre, dans le présent ouvrage.

Je tiens également à remercier les rapporteurs interne et externe, MM les Professeur Pascal MAHON et Peter LOCHER, pour leur intérêt, leur remarques critiques et constructives et le temps consacré. Je remercie aussi le Professeur Jean-Philippe DUNAND d'avoir présidé le jury de thèse.

Je suis reconnaissant à l'Etude BMP Associés, à Lausanne, et en particulier à Me Olivier WENIGER, docteur en droit et avocat, d'avoir accepté, durant mon engagement au sein de l'Etude, un aménagement de mon horaire de travail qui soit compatible avec un tel projet, mais aussi de son soutien et intérêt.

Je dois aussi remercier ma belle-mère, Anne-Marie DE VRIES REILINGH, qui a relu – comme d'habitude suis-je tenté d'écrire – le manuscrit et corrigé avec compétence et célérité mes erreurs de français et d'orthographe. Je dois beaucoup à Julien DUBOIS, qui s'est chargé de la mise en forme de l'entier de la thèse pour la rendre plus agréable à lire.

C'est à Jeanine que je dois cependant le plus. Elle m'a permis en premier lieu de me consacrer à ces recherches dont le sens nous échappe parfois. Elle m'a ensuite soutenu et parfois – hélas – supporté pendant cette période, mais aussi conseillé sur tel ou tel thème ou choix scientifique. Merci à elle.

Finalement, je remercie nos enfants, Aurélien, Ségolène et Thaïs, pour leur intérêt pour « ce livre » de manière générale, leur enthousiasme toujours renouvelé et l'admirable patience dont ils ont fait preuve lors de la soutenance.

Sommaire

Table des matières	XIII
Bibliographie	XXIX
Messages du Conseil fédéral, Circulaires, Rapports, etc.	XLIX
Table des abréviations utilisées	LIII
Remarques préliminaires	1
Première partie : histoire, définitions et sources du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international	3
1 Petite introduction historique	3
1.1 Droit fiscal intercantonal : les origines	3
1.2 Droit fiscal international	4
1.3 Comparaison des origines du droit fiscal intercantonal et international	10
1.4 Excursus : le premier arrêt en matière de fiscalité de la CJCE	12
2 Souveraineté, répartition de compétences et conflit de systèmes fiscaux	14
2.1 Droit fiscal intercantonal	14
2.2 Droit fiscal international	18
2.3 Comparaison du droit fiscal intercantonal et international	22
3 La notion de « double imposition »	25
3.1 La notion « double imposition » en droit fiscal intercantonal	25
3.2 La notion « double imposition » en droit fiscal international	38
3.3 Comparaison du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international	47
4 Les causes de la double imposition	54
4.1 Le droit fiscal intercantonal	54

4.2	Le droit fiscal international.....	55
4.3	Comparaison du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international	61
5	Définition du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international	68
5.1	Droit fiscal intercantonal	68
5.2	Droit fiscal international	70
5.3	Comparaison	72
6	Les sources du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international	73
6.1	Droit fiscal intercantonal	73
6.2	Droit fiscal international	86
6.3	Comparaison	101
	Deuxième partie : l'exonération unilatérale des entreprises, établissements stables et immeubles étrangers.....	107
7	Le principe de l'exonération des entreprises, établissements stables et immeubles étrangers.....	108
7.1	En Suisse.....	108
7.2	Comparaison avec les Pays-Bas	113
8	La mesure de l'exonération des entreprises, établissements stables et immeubles étrangers.....	117
9	La notion « entreprises » dans les rapports internationaux et dans les rapports intercantonaux.....	119
9.1	Le terme « entreprise » en droit fédéral (LIFD)	119
9.2	Le terme « entreprise » en droit fiscal intercantonal.....	123
9.3	Distinction de l'entreprise par rapport à l'établissement stable et par rapport à l'activité lucrative indépendante	131
9.4	Excursus : les sociétés de personnes non commerciales.....	138
9.5	Excursus: le traitement fiscal réservé à la SCPC (art. 98-109 LPCC)	142
9.6	La notion « entreprise » du droit conventionnel de la Suisse	147
9.7	Comparaison	150

10	La notion « établissement stable » dans les rapports internationaux et dans les rapports intercantonaux.....	153
10.1	La définition de l'établissement stable en matière d'impôt fédéral direct	154
10.2	La définition de l'établissement stable dans les rapports intercantonaux.....	160
10.3	La notion d'établissement stable en droit fiscal international	179
10.4	Comparaison	192
11	La notion « immeubles » dans les rapports internationaux et dans les rapports intercantonaux.....	196
11.1	Définition des immeubles en matière d'impôt fédéral direct	196
11.2	La notion d'immeubles en droit fiscal intercantonal	220
11.3	La notion d'immeuble en droit fiscal conventionnel de la Suisse	233
11.4	Comparaison de la notion d'immeubles en droit international et en droit intercantonal	245
	Troisième partie : la jurisprudence du Tribunal fédéral en droit fiscal international et sa comparaison avec le droit fiscal intercantonal.....	247
12	Les personnes physiques dans les relations internationales.....	248
12.1	La rémanence du domicile en droit international : l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 juillet 2004	248
12.2	Le déplacement du domicile entre différents pays : arrêt du Tribunal fédéral du 8 novembre 2007.....	255
12.3	Excursus : coordination de la notion de domicile entre la LHID et la LIFD	258
12.4	La répartition internationale du revenu de conjoints domiciliés dans deux pays différents : l'arrêt du Tribunal fédéral du 11 mai 2001	269
12.5	Déductibilité des frais d'acquisition du revenu du travail exercé en Suisse d'un travailleur domicilié à l'étranger : l'arrêt du Tribunal fédéral du 9 décembre 1996	273
12.6	Déduction des cotisations au troisième pilier A d'un résident étranger travaillant en Suisse : ATF 117 Ib 358.....	276

12.7	L'ALCP et la procédure d'imposition à la source : l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010.....	278
12.8	Attribution des revenus d'un sportif à l'Etat du lieu de l'activité – application de l'art. 17 MC OCDE : l'arrêt du Tribunal fédéral du 6 mai 2008.....	281
12.9	La méthode de répartition des dettes et des intérêts passifs dans les rapports internationaux : l'arrêt du Tribunal fédéral du 20 août 1996.....	286
12.10	Excédents d'intérêts passifs et de charges attribués à l'étranger : l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Thurgovie du 13 janvier 1999.....	292
12.11	Prise en charge d'une perte sur immeubles situés à l'étranger : l'arrêt du Tribunal fédéral du 19 novembre 1999	297
12.12	Corrections de valeurs sur des immeubles étrangers et répartition des intérêts passifs des commerçants d'immeubles : l'arrêt du Tribunal fédéral du 21 août 2007	304
13	Les entreprises dans les relations internationales	308
13.1	Existence ou non d'une entreprise à l'étranger : l'arrêt du Tribunal fédéral du 13 août 2007.....	308
13.2	Attribution d'une participation à l'établissement stable suisse ou au siège étranger pour le remboursement de l'impôt anticipé : l'arrêt du Tribunal fédéral du 22 février 2008	312
13.3	Répartition internationale du bénéfice d'une société d'assurance : ATF 103 Ia 233	317
13.4	Répartition internationale du bénéfice d'une banque : ATF 117 Ib 248	320
13.5	Prise en charge de la perte suisse par l'étranger : l'arrêt du Tribunal fédéral du 10 décembre 2003	323
	Quatrième partie : synthèse et conclusion	331
14	Histoire, définitions et sources du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international	331
14.1	Histoire : convergences.....	331
14.2	Souveraineté des acteurs : différences fondamentales.....	332
14.3	La notion de « double imposition »	332
14.4	Les causes de la double imposition : la différence des systèmes.....	334

14.5	Les sources du droit fiscal intercantonal et international.....	335
15	L'exonération unilatérale des entreprises, établissements stables et immeubles étrangers.....	337
15.1	Le principe de l'exonération et sa justification.....	337
15.2	La mesure de l'exonération.....	338
15.3	La notion « entreprises » dans les rapports internationaux et dans les rapports intercantonaux.....	338
15.4	La notion « établissement stable » dans les rapports internationaux et dans les rapports intercantonaux.....	339
15.5	La notion « immeubles » dans les rapports internationaux et dans les rapports intercantonaux.....	341
16	La jurisprudence du Tribunal fédéral en droit fiscal international – comparaison avec le droit fiscal intercantonal.....	344
16.1	Les personnes physiques dans les relations internationales.....	344
16.2	Les entreprises dans les relations internationales.....	348
17	Conclusion.....	351
Annexes : tableaux synoptiques des règles de répartition (ou de partage) valables en droit fiscal intercantonal.....		
i		
A.	Règles de répartition (ou de partage) applicables aux personnes physiques et aux entreprises pour l'imposition du revenu/bénéfices.....	i
B.	Règles de répartition (ou de partage) applicables aux personnes physiques et entreprises pour l'imposition de la fortune/du capital.....	ii
C.	Règles de répartition des déductions du revenu/de la fortune des personnes physiques.....	iii

Table des matières

Sommaire.....	VII	
Table des matières	XIII	
Bibliographie	XXIX	
Messages du Conseil fédéral, Circulaires, Rapports, etc.....	XLIX	
Table des abréviations utilisées	LIII	
Remarques préliminaires	1	
Première partie : histoire, définitions et sources du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international.....	3	
1	Petite introduction historique	3
1.1	Droit fiscal intercantonal : les origines	3
1.2	Droit fiscal international	4
1.2.1	La question de la compétence de la Confédération pour conclure des traités internationaux dans le domaine fiscal	5
1.2.2	Le début de l'activité fiscale internationale de la Confédération	9
1.3	Comparaison des origines du droit fiscal intercantonal et international	10
1.4	Excursus : le premier arrêt en matière de fiscalité de la CJCE	12
2	Souveraineté, répartition de compétences et conflit de systèmes fiscaux.....	14
2.1	Droit fiscal intercantonal	14
2.1.1	Le fédéralisme, la souveraineté limitée des cantons et la répartition des compétences.....	14
2.1.2	Les conflits de systèmes fiscaux à l'intérieur de la Suisse	17
2.2	Droit fiscal international	18
2.2.1	La souveraineté des Etats, en matière fiscale notamment.....	18
2.2.2	Les conflits de systèmes fiscaux entre plusieurs Etats souverains	20

2.3	Comparaison du droit fiscal intercantonal et international	22
2.3.1	Souveraineté fiscale	22
2.3.2	Conflits de systèmes fiscaux	24
3	La notion de « double imposition »	25
3.1	La notion « double imposition » en droit fiscal intercantonal	25
3.1.1	Double imposition effective (actuelle).....	25
3.1.1.1	Identité du sujet de l'impôt	26
3.1.1.1.1	Le principe	26
3.1.1.1.2	La problématique des prix de transferts (au sein d'un groupe) en particulier	27
3.1.1.2	Identité de l'objet de l'impôt	30
3.1.1.3	Similarité des impôts	31
3.1.1.4	Identité de la période fiscale	32
3.1.2	Double imposition virtuelle	32
3.1.3	Interdiction du traitement discriminatoire («Schlechterstellungsverbot»)	35
3.1.3.1	Principe	35
3.1.3.2	Plus d'exception au principe de l'interdiction du traitement discriminatoire	36
3.2	La notion « double imposition » en droit fiscal international	38
3.2.1	Rappel du mode de fonctionnement des CDI	38
3.2.2	La définition « classique » de la notion « double imposition » en droit fiscal international	40
3.2.3	La double imposition effective	42
3.2.4	La double imposition virtuelle	43
3.2.4.1	Le droit d'imposition exclusif.....	43
3.2.4.2	Le droit d'imposition limité et illimité	44
3.2.4.2.1	Le droit d'imposition limité	44
3.2.4.2.2	Le droit d'imposition illimité.....	45
3.2.5	La double imposition économique.....	46
3.3	Comparaison du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international	47
3.3.1	En général	47
3.3.2	L'interdiction de la double imposition virtuelle	48
3.3.3	L'interdiction du traitement discriminatoire	49

4	Les causes de la double imposition	54
4.1	Le droit fiscal intercantonal	54
4.2	Le droit fiscal international	55
4.2.1	Le conflit d'assujettissements illimités (conflit résidence-résidence)	56
4.2.2	Le conflit d'assujettissements illimité et limité (conflit source-résidence)	57
4.2.3	Le conflit d'assujettissements limités (conflit source-source)	57
4.2.4	La double imposition économique	57
4.2.5	Le conflit de qualification	58
4.2.5.1	La solution du Commentaire OCDE	59
4.2.5.2	La position de la Suisse	60
4.2.6	Le conflit d'attribution	60
4.3	Comparaison du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international	61
4.3.1	Conflit d'assujettissements illimités (conflit résidence-résidence)	61
4.3.2	Conflit d'assujettissements illimité et limité (conflit source-résidence)	62
4.3.3	Conflit d'assujettissements limités (conflit source-source)	63
4.3.4	Double imposition économique	64
4.3.5	Conflit de qualification	64
4.3.6	Conflit d'attribution	66
5	Définition du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international	68
5.1	Droit fiscal intercantonal	68
5.2	Droit fiscal international	70
5.3	Comparaison	72
6	Les sources du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international	73
6.1	Droit fiscal intercantonal	73
6.1.1	La LHID	73
6.1.2	La jurisprudence du Tribunal fédéral	75
6.1.3	Rapport et interaction entre la LHID et la jurisprudence en matière de double imposition intercantonale	77
6.1.3.1	Le rapport entre la LHID et la jurisprudence en matière intercantonale	77

6.1.3.2	L'interaction entre la LHID et la jurisprudence en matière intercantonale : quelques arrêts récents	79
6.1.4	Les conventions intercantionales, les circulaires et accords généraux et les accords entre cantons dans des cas particuliers	82
6.1.4.1	Les conventions intercantionales	82
6.1.4.2	Les Circulaires et accords de nature générale entre les cantons	84
6.1.4.3	Les accords entre cantons dans des cas particuliers.....	86
6.1.5	Mesures unilatérales prises par les cantons	86
6.2	Droit fiscal international	86
6.2.1	Les Conventions modèles et les travaux y relatifs.....	87
6.2.1.1	L'OCDE.....	87
6.2.1.1.1	Structure du MC OCDE.....	87
6.2.1.1.2	Histoire et importance du MC OCDE.....	88
6.2.1.1.3	Importance du MC OCDE pour la Suisse de manière générale.....	89
6.2.1.2	La Société des Nations (SdN) et les Nations Unies	90
6.2.1.3	Le MC des Etats-Unis.....	91
6.2.2	Les conventions de double imposition conclues par la Suisse	91
6.2.2.1	La compétence de conclure des CDI en Suisse	92
6.2.2.1.1	La Confédération	92
6.2.2.1.2	Les cantons	92
6.2.2.2	Le rang des traités, en particulier des CDI, dans la hiérarchie des actes normatifs suisses.....	94
6.2.2.3	Les dispositions d'exécution.....	98
6.2.3	Le droit interne	99
6.2.4	Excursus : le droit européen.....	99
6.3	Comparaison	101
6.3.1	Hiérarchie des sources du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international	101
6.3.2	Le « soft law » en droit international et en droit intercantonal	103
6.3.3	Densité normative.....	104
6.3.4	La nature des sources du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international.....	105

Deuxième partie : l'exonération unilatérale des entreprises, établissements stables et immeubles étrangers.....		107
7	Le principe de l'exonération des entreprises, établissements stables et immeubles étrangers.....	108
7.1	En Suisse.....	108
7.1.1	La LHID et le droit cantonal.....	108
7.1.2	La jurisprudence en matière de double imposition intercantonale.....	109
7.1.3	La LIFD	110
7.1.4	Comparaison	111
7.2	Comparaison avec les Pays-Bas	113
7.2.1	Enseignement de la comparaison avec les Pays-Bas	114
7.2.2	Le principe de l'exonération unilatérale et inconditionnelle est-il justifié dans les rapports internationaux ?.....	115
8	La mesure de l'exonération des entreprises, établissements stables et immeubles étrangers.....	117
9	La notion « entreprises » dans les rapports internationaux et dans les rapports intercantonaux.....	119
9.1	Le terme « entreprise » en droit fédéral (LIFD)	119
9.1.1	Symétrie des termes « entreprise » (et « établissement stable ») en cas d'assujettissement limité et illimité.....	119
9.1.2	La définition selon la doctrine	120
9.1.3	L'exigence d'installations fixes et permanentes à l'étranger.....	121
9.2	Le terme « entreprise » en droit fiscal intercantonal.....	123
9.2.1	La LHID.....	123
9.2.2	La jurisprudence en matière intercantonale	124
9.2.3	La notion d'exploitation (ou base fixe d'affaires) en droit fiscal intercantonal.....	125
9.2.3.1	La jurisprudence récente du Tribunal fédéral	126
9.2.3.2	Critique de la jurisprudence du Tribunal fédéral	129
9.2.3.2.1	Absence de référence à la LHID.....	129
9.2.3.2.2	Différence de traitement en droit international.....	131
9.3	Distinction de l'entreprise par rapport à l'établissement stable et par rapport à l'activité lucrative indépendante	131
9.3.1	Distinction par rapport à l'établissement stable.....	131
9.3.2	Distinction par rapport à l'activité lucrative indépendante.....	132
9.3.2.1	Distinction en théorie.....	132

9.3.2.2	La distinction en pratique : la jurisprudence du Tribunal fédéral	134
9.3.2.3	La critique de la jurisprudence par la doctrine.....	135
9.3.2.4	Prise de position.....	136
9.4	Excursus : les sociétés de personnes non commerciales.....	138
9.4.1	Traitement en droit fiscal international de la Suisse	138
9.4.2	Traitement en droit fiscal intercantonal et comparaison.....	139
9.4.3	Prise de position : contradiction avec l'activité lucrative indépendante	140
9.5	Excursus: le traitement fiscal réservé à la SCPC (art. 98-109 LPCC).....	142
9.5.1	Description de la SCPC	142
9.5.2	Discussion du traitement fiscal de la SCPC.....	144
9.5.2.1	Fortune privée ou fortune commerciale ?	144
9.5.2.2	For d'imposition lorsque des personnes morales participent à la SCPC	146
9.6	La notion « entreprise » du droit conventionnel de la Suisse	147
9.7	Comparaison	150
9.7.1	Comparaison entre le droit intercantonal et la LIFD	150
9.7.2	Comparaison entre le droit conventionnel et le droit interne suisse.....	151
10	La notion « établissement stable » dans les rapports internationaux et dans les rapports intercantonaux.....	153
10.1	La définition de l'établissement stable en matière d'impôt fédéral direct	154
10.1.1	Symétrie des définitions en cas d'assujettissements limité et illimité.....	154
10.1.2	La formulation et sa comparaison avec le MC OCDE	155
10.1.3	La liste des art. 4 al. 2, deuxième phrase et 51 al. 2, deuxième phrase LIFD: liste déclarative ou constitutive ?	156
10.1.4	Les trois critères.....	158
10.1.4.1	Des installations de l'entreprise	158
10.1.4.2	Des installations fixes et permanentes	159
10.1.4.3	Des installations dans lesquelles s'exerce une partie de l'activité de l'entreprise	159
10.1.5	Synthèse.....	160
10.2	La définition de l'établissement stable dans les rapports intercantonaux.....	160
10.2.1	La LHID.....	160

10.2.2	Le droit cantonal	162
10.2.2.1.1	La définition du terme « établissement stable ».....	162
10.2.2.2	L'exonération unilatérale des établissements stables étrangers en vertu du droit cantonal.....	164
10.2.3	La jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale.....	165
10.2.3.1	Des installations fixes et permanentes	165
10.2.3.2	Des installations dans lesquelles s'exerce une part quantitativement et qualitativement importante de l'activité	166
10.2.3.3	Des installations faisant partie de l'entreprise	167
10.2.3.4	Casuistique.....	169
10.2.3.5	Prise de position au sujet de la casuistique	173
10.2.3.6	Le cas particulier des chantiers de constructions	173
10.2.4	Interaction entre le droit jurisprudentiel intercantonal et de la LHID examinée à l'aide de l'arrêt Shell	175
10.2.5	Prise de position.....	176
10.3	La notion d'établissement stable en droit fiscal international	179
10.3.1	Structure de l'art. 5 MC OCDE.....	179
10.3.2	Définition autonome de l'art. 5 MC OCDE, son effet sur le droit suisse et ses éléments constitutifs.....	179
10.3.2.1	Définition autonome de l'art. 5 MC OCDE.....	179
10.3.2.2	L'effet sur le droit interne suisse et le but de la norme.....	180
10.3.2.3	Les éléments constitutifs de l'établissement stable	181
10.3.3	Une installation d'affaires.....	181
10.3.3.1	Un support matériel	181
10.3.3.2	Le pouvoir de disposer et son attribution à l'entreprise.....	183
10.3.3.3	Exemples.....	185
10.3.4	Une installation « fixe ».....	186
10.3.5	L'exercice de l'activité entrepreneuriale par l'intermédiaire de cette installation fixe	188
10.3.5.1	L'importance relative et absolue de l'installation.....	188
10.3.5.2	Degré de permanence ou durée.....	189
10.3.5.3	Le type d'activité	191
10.4	Comparaison	192
10.4.1	Comparaison du droit conventionnel et de la LIFD.....	192
10.4.1.1	La formulation et la définition de manière générale	192
10.4.1.2	La nature constitutive ou non de la liste des art. 4 al. 2, deuxième phrase et 51 al. 2, deuxième phrase LIFD	193

10.4.1.3	Les trois critères.....	193
10.4.1.3.1	L'installation d'affaires.....	193
10.4.1.3.2	Une installation fixe.....	194
10.4.1.3.3	L'exercice de l'activité entrepreneuriale par l'intermédiaire de cette installation fixe	194
10.4.2	Comparaison du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international	194
11	La notion « immeubles » dans les rapports internationaux et dans les rapports intercantonaux	196
11.1	Définition des immeubles en matière d'impôt fédéral direct	196
11.1.1	Symétrie ou asymétrie du terme « immeuble » en cas d'assujettissement limité et illimité	196
11.1.2	Définition : renvoi au droit civil	198
11.1.3	La propriété foncière (droit civil)	199
11.1.3.1	La partie intégrante	200
11.1.3.2	Les accessoires.....	202
11.1.4	Les droits réels limités (droit civil).....	202
11.1.4.1	Les servitudes («Dienstbarkeiten»)	203
11.1.4.2	Les droits de gage immobiliers («Grundpfandrechte»)	204
11.1.4.3	Les charges foncières («die Grundlasten»).....	205
11.1.5	Est-ce que les droits réels limités font partie des immeubles exclus de l'impôt en cas d'assujettissement limité ?	206
11.1.5.1	La doctrine	206
11.1.5.2	Prise de position.....	207
11.1.6	Aperçu et proposition de lege ferenda	209
11.1.7	Les droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels	210
11.1.7.1	La propriété économique de l'actionnaire-locataire sur le bien immobilier mis à sa disposition	211
11.1.7.1.1	La position de la doctrine.....	211
11.1.7.1.2	La jurisprudence du Tribunal fédéral concernant la mise à disposition d'immeubles à des proches.....	212
11.1.7.1.3	Les conséquences.....	214
11.1.7.2	Les constructions sur fonds d'autrui	215
11.1.7.2.1	Les constructions sur fonds d'autrui situés à l'étranger.....	216
11.1.7.2.2	Les constructions sur fonds d'autrui situées en Suisse	217

11.1.8	Excursus : le courtage d'immeubles situés à l'étranger.....	217
11.1.8.1	La non-exonération des commissions de courtage sur des immeubles étrangers sur la base du droit interne.....	217
11.1.8.2	Les motifs de la non-exonération des commissions de courtage sur des immeubles étrangers	218
11.1.8.2.1	Sur la base du droit intercantonal	218
11.1.8.2.2	Sur la base de la LIFD	219
11.1.8.3	L'application des règles conventionnelles	219
11.2	La notion d'immeubles en droit fiscal intercantonal	220
11.2.1	La LHID.....	220
11.2.1.1	Le courtage d'immeubles.....	222
11.2.1.2	Les droits personnels assimilables économiquement aux droits de jouissance réels	223
11.2.2	Comparaison de la LHID et de la LIFD.....	223
11.2.2.1	Les dispositions légales	224
11.2.2.2	Comparaison	225
11.2.3	La jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale.....	226
11.2.3.1	La jurisprudence du Tribunal fédéral concernant la propriété foncière.....	226
11.2.3.2	Les parties intégrantes et les accessoires	230
11.2.4	Appréciation et comparaison de la LHID et de la jurisprudence en matière intercantonale	232
11.3	La notion d'immeuble en droit fiscal conventionnel de la Suisse	233
11.3.1	Le système d'attribution de compétence du MC OCDE.....	233
11.3.2	La définition du terme « immeuble » : renvoi au droit interne	234
11.3.3	Les listes « positive » et « négative » de l'art. 6 al. 2 MC OCDE	236
11.3.3.1	La liste « positive ».....	236
11.3.3.1.1	Les accessoires.....	237
11.3.3.1.2	Le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières.....	238
11.3.3.2	La liste « négative ».....	238
11.3.4	La définition des revenus immobiliers.....	239
11.3.4.1	En général	239
11.3.4.2	Exemples.....	240
11.3.5	Excursus : le traitement des actions des sociétés immobilières	242
11.3.5.1	La règle générale.....	242

11.3.5.2	Les exceptions : la CDI-F et la CDI-FIN.....	242
11.3.5.2.1	La CDI-F.....	243
11.3.5.2.2	La CDI-FIN.....	244
11.4	Comparaison de la notion d'immeubles en droit international et en droit intercantonal.....	245
Troisième partie : la jurisprudence du Tribunal fédéral en droit fiscal international et sa comparaison avec le droit fiscal intercantonal.....		247
12	Les personnes physiques dans les relations internationales.....	248
12.1	La rémanence du domicile en droit international : l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 juillet 2004.....	248
12.1.1	Objet du litige.....	248
12.1.2	Les considérants du Tribunal fédéral.....	248
12.1.3	Discussion et comparaison avec le droit fiscal intercantonal.....	249
12.1.3.1	La position de la doctrine au sujet de la « rémanence du domicile » en droit fiscal international.....	249
12.1.3.2	La rémanence – comparaison entre le droit fiscal international et le droit fiscal intercantonal.....	251
12.1.3.2.1	Fondement théorique.....	251
12.1.3.2.2	Prise de position.....	252
12.1.3.2.3	Examen de la jurisprudence du Tribunal fédéral.....	253
12.2	Le déplacement du domicile entre différents pays : arrêt du Tribunal fédéral du 8 novembre 2007.....	255
12.2.1	Objet du litige.....	255
12.2.2	Les considérants du Tribunal fédéral.....	256
12.2.3	Commentaire et comparaison avec le droit fiscal intercantonal.....	257
12.3	Excursus : coordination de la notion de domicile entre la LHID et la LIFD.....	258
12.3.1	Le domicile alternant en matière de double imposition intercantonale.....	258
12.3.2	Hypothèse : transposer la notion de domicile alternant dans un contexte international.....	259
12.3.3	D'autres divergences entre le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international en matière de domicile des personnes physiques.....	261

12.3.3.1	Le séjour saisonnier	261
12.3.3.1.1	En droit intercantonal.....	261
12.3.3.1.2	Comparaison avec le droit fiscal international.....	262
12.3.3.2	La position dirigeante	263
12.3.3.2.1	En droit fiscal intercantonal.....	263
12.3.3.2.2	Comparaison avec le droit fiscal international.....	264
12.3.3.3	Le domicile séparé des conjoints	265
12.3.3.3.1	En droit intercantonal.....	265
12.3.3.3.2	Comparaison avec le droit fiscal international.....	266
12.3.4	Petite digression : des conflits d'attribution de revenus d'employés se déplaçant souvent dans un contexte international	267
12.4	La répartition internationale du revenu de conjoints domiciliés dans deux pays différents : l'arrêt du Tribunal fédéral du 11 mai 2001	269
12.4.1	Objet du litige	269
12.4.2	Les considérants du Tribunal fédéral.....	270
12.4.3	Commentaire et comparaison avec le droit fiscal intercantonal	271
12.4.3.1	Commentaire.....	271
12.4.3.1.1	La méthode de répartition	271
12.4.3.1.2	Des obligations fiscales en Suisse de l'époux domicilié à l'étranger ?	271
12.4.3.2	Comparaison avec le droit fiscal intercantonal.....	272
12.5	Déductibilité des frais d'acquisition du revenu du travail exercé en Suisse d'un travailleur domicilié à l'étranger : l'arrêt du Tribunal fédéral du 9 décembre 1996	273
12.5.1	L'objet du litige	273
12.5.2	Les considérants du Tribunal fédéral.....	273
12.5.3	Commentaire et comparaison avec le droit fiscal intercantonal	275
12.6	Déduction des cotisations au troisième pilier A d'un résident étranger travaillant en Suisse : ATF 117 Ib 358.....	276
12.6.1	Objet du litige	276
12.6.2	Les considérants du Tribunal fédéral.....	276
12.6.3	Commentaire et comparaison avec le droit fiscal intercantonal	277
12.7	L'ALCP et la procédure d'imposition à la source : l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010.....	278
12.7.1	Objet du litige	278
12.7.2	Les considérants du Tribunal fédéral.....	279

12.7.3	Commentaire et comparaison avec le droit fiscal intercantonal	280
12.7.3.1	Commentaire.....	280
12.7.3.2	Comparaison avec le droit fiscal intercantonal.....	281
12.8	Attribution des revenus d'un sportif à l'Etat du lieu de l'activité – application de l'art. 17 MC OCDE : l'arrêt du Tribunal fédéral du 6 mai 2008.....	281
12.8.1	Objet du litige	281
12.8.2	Les considérants du Tribunal fédéral.....	282
12.8.3	Discussion de la manière de juger l'affaire par le Tribunal fédéral et comparaison avec le droit fiscal intercantonal.....	285
12.9	La méthode de répartition des dettes et des intérêts passifs dans les rapports internationaux : l'arrêt du Tribunal fédéral du 20 août 1996	286
12.9.1	L'objet du litige	286
12.9.2	Les considérants du Tribunal fédéral.....	287
12.9.3	Commentaire et comparaison avec le droit fiscal intercantonal	288
12.9.3.1	Commentaires relatifs à l'adéquation de la méthode en droit fiscal international.....	288
12.9.3.2	Commentaires relatifs aux particularités du système de répartition du droit fiscal intercantonal.....	290
12.10	Excédents d'intérêts passifs et de charges attribués à l'étranger : l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Thurgovie du 13 janvier 1999.....	292
12.10.1	Objet du litige : prise en charge de l'excédent d'intérêts passifs attribués à l'étranger par le domicile suisse.....	292
12.10.2	Les considérants du Tribunal administratif du canton de Thurgovie.....	292
12.10.3	Commentaire et comparaison avec le droit fiscal intercantonal	294
12.11	Prise en charge d'une perte sur immeubles situés à l'étranger : l'arrêt du Tribunal fédéral du 19 novembre 1999	297
12.11.1	Objet du litige	297
12.11.2	Les considérants du Tribunal fédéral.....	297
12.11.3	Commentaire et comparaison avec le droit fiscal intercantonal	299
12.11.3.1	L'ancienne jurisprudence en droit fiscal intercantonal.....	299
12.11.3.2	La nouvelle jurisprudence en droit fiscal intercantonal.....	301

12.11.3.3	Application par analogie en droit fiscal international de la nouvelle jurisprudence.....	302
12.11.3.4	Critique générale de l'arrêt discuté ici.....	302
12.12	Corrections de valeurs sur des immeubles étrangers et répartition des intérêts passifs des commerçants d'immeubles : l'arrêt du Tribunal fédéral du 21 août 2007.....	304
12.12.1	Objet du litige.....	304
12.12.2	Les considérants du Tribunal fédéral.....	304
12.12.3	Commentaire.....	306
13	Les entreprises dans les relations internationales.....	308
13.1	Existence ou non d'une entreprise à l'étranger : l'arrêt du Tribunal fédéral du 13 août 2007.....	308
13.1.1	Objet du litige.....	308
13.1.2	Les considérants du Tribunal fédéral.....	308
13.1.3	Discussion et comparaison avec le droit fiscal intercantonal.....	309
13.1.3.1	Discussion.....	309
13.1.3.2	Comparaison avec le droit fiscal intercantonal.....	310
13.2	Attribution d'une participation à l'établissement stable suisse ou au siège étranger pour le remboursement de l'impôt anticipé : l'arrêt du Tribunal fédéral du 22 février 2008.....	312
13.2.1	Objet du litige.....	312
13.2.2	Les considérants du Tribunal fédéral.....	313
13.2.3	Comparaison avec le droit fiscal intercantonal et discussion.....	314
13.2.3.1	Comparaison avec le droit fiscal intercantonal.....	314
13.2.3.2	Discussion : le droit fiscal international.....	316
13.3	Répartition internationale du bénéfice d'une société d'assurance : ATF 103 Ia 233.....	317
13.3.1	Objet du litige.....	317
13.3.2	Les considérants du Tribunal fédéral.....	318
13.3.3	Discussion et comparaison avec le droit fiscal intercantonal.....	319
13.4	Répartition internationale du bénéfice d'une banque : ATF 117 Ib 248.....	320
13.4.1	Objet du litige.....	320
13.4.2	Les considérants du Tribunal fédéral.....	321
13.4.3	Discussion et comparaison avec le droit fiscal intercantonal.....	322

13.5	Prise en charge de la perte suisse par l'étranger : l'arrêt du Tribunal fédéral du 10 décembre 2003	323
13.5.1	Objet du litige	323
13.5.2	Les considérants du Tribunal fédéral	324
13.5.3	Commentaires	325
13.5.3.1	Au sujet de l'attribution de la totalité du résultat à X GbmH (Allemagne)	325
13.5.3.2	Au sujet de la consolidation du résultat d'A. & Co. et B. & Co.	325
13.5.3.3	Au sujet de la qualification de for spécial de la participation de X GbmH en tant que commanditaire des sociétés A. & Co. et B. & Co.	326
13.5.3.4	Au sujet des règles de répartition applicables aux commanditaires des sociétés en commandite	328
13.5.3.5	Au sujet de la prise en compte de la perte de B. & Co.	329
	Quatrième partie : synthèse et conclusion	331
14	Histoire, définitions et sources du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international	331
14.1	Histoire : convergences	331
14.2	Souveraineté des acteurs : différences fondamentales	332
14.3	La notion de « double imposition »	332
14.3.1	Les points communs – du moins en apparence	332
14.3.2	Les différences	333
14.3.2.1	La problématique de prix de transfert en matière de double imposition intercantonale	333
14.3.2.2	L'interdiction de la double imposition virtuelle	333
14.3.2.3	L'interdiction du traitement discriminatoire	334
14.4	Les causes de la double imposition : la différence des systèmes	334
14.5	Les sources du droit fiscal intercantonal et international	335
14.5.1	La hiérarchie des sources : une grande similitude	335
14.5.2	Le « soft law »	335
14.5.3	La plus grande densité normative en droit intercantonal	335
14.5.4	La nature des sources : caractère seulement négatif du droit fiscal international	335
15	L'exonération unilatérale des entreprises, établissements stables et immeubles étrangers	337
15.1	Le principe de l'exonération et sa justification	337

15.2	La mesure de l'exonération.....	338
15.3	La notion « entreprises » dans les rapports internationaux et dans les rapports intercantonaux.....	338
15.4	La notion « établissement stable » dans les rapports internationaux et dans les rapports intercantonaux.....	339
15.4.1	La symétrie en matière d'impôt fédéral direct.....	339
15.4.2	Comparaison du droit conventionnel et de la LIFD.....	340
15.4.3	Comparaison du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international.....	340
15.5	La notion « immeubles » dans les rapports internationaux et dans les rapports intercantonaux.....	341
15.5.1	Asymétrie du terme « immeuble » en cas d'assujettissement limité et illimité en matière de LIFD.....	341
15.5.2	La notion d'immeubles en droit fiscal intercantonal.....	342
15.5.2.1	Comparaison de la LHID et la LIFD.....	342
15.5.2.2	La jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale et son importance.....	342
15.5.3	Comparaison de la notion d'immeubles en droit international et en droit intercantonal.....	343
16	La jurisprudence du Tribunal fédéral en droit fiscal international – comparaison avec le droit fiscal intercantonal.....	344
16.1	Les personnes physiques dans les relations internationales.....	344
16.1.1	La rémanence du domicile en droit international : comparaison avec le droit intercantonal.....	344
16.1.2	Excursus : coordination de la notion de domicile entre la LHID et la LIFD.....	345
16.1.3	Les méthodes de répartition du revenu.....	346
16.1.3.1	Les frais d'acquisition du revenu du travail.....	346
16.1.3.2	Les dettes, les intérêts passifs et les excédents.....	346
16.2	Les entreprises dans les relations internationales.....	348
16.2.1	L'importance du concept d'entreprise en tant que critère de rattachement.....	348
16.2.2	Attribution d'une participation à l'établissement stable suisse ou au siège étranger pour le remboursement de l'impôt anticipé.....	348
16.2.3	Répartition internationale du bénéfice.....	349
16.2.4	Prise en charge de la perte suisse par l'étranger.....	350
17	Conclusion.....	351

Annexes : tableaux synoptiques des règles de répartition (ou de partage) valables en droit fiscal intercantonal.....	i
A. Règles de répartition (ou de partage) applicables aux personnes physiques et aux entreprises pour l'imposition du revenu/bénéfices	i
B. Règles de répartition (ou de partage) applicables aux personnes physiques et entreprises pour l'imposition de la fortune/du capital	ii
C. Règles de répartition des déductions du revenu/de la fortune des personnes physiques.....	iii

Bibliographie

- AGNER/
DIGERONIMO/
NEUHAUS/
STEINMANN AGNER, Peter/DIGERONIMO, Angelo/NEUHAUS,
Hans-Jürg/STEINMANN, Gotthard, Commentaire de
la loi sur l'impôt fédéral direct, Complément au
Commentaire de Peter AGNER, Beat JUNG et
Gotthard STEINMANN, Zurich 2001
- AGNER/JUNG/
STEINMANN AGNER, Peter/JUNG, Beat/STEINMANN, Gotthard,
Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct,
Zurich 2001
- ALIG ALIG, Kurt, Personengesellschaften im interkanton-
alen und internationalen Steuerrecht, thèse St-Gall
1980
- ALTMAN ALTMAN, Zvi Daniel, Dispute Resolution under Tax
Treaties, Amsterdam 2005
- ALTORFER ALTORFER, Werner, «Secondary Adjustment» und
Verrechnungssteuer, in: Festschrift ZUPPINGER,
Berne 1989, p. 552
- ARNOLD, B., 2008
Update ARNOLD, Brian J., The 2008 Update of the OECD
Model : An Introduction, Bulletin for International
Taxation, 63 (2009), p. 178
- ARNOLD, Joan ARNOLD, Joan C., Is there a permanent establish-
ment ? United States Branch Report, Cahiers de
droit fiscal international (CDFI), Vol. 94a (2009),
p. 667
- ARNOLD, M. ARNOLD, Martin, Der steuerrechtliche Wohnsitz
natürlicher Personen im interkantonalen Verhältnis
nach der neueren bundesgerichtlichen Recht-
sprechung, Archives 68, p. 449
- ARNOLD, M.
Geschäfts- und
Privatvermögen ARNOLD, Martin, Geschäfts- und Privatvermögen
im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, Archi-
ves 75, p. 265
- ARNOLD, M.
Steuersonne ARNOLD, Martin, Nichts Neues unter der Steuer-
sonne? Archives 67, p. 593

Bibliographie

- ARNOLD/MEIER/
SPINNLER ARNOLD, Martin/MEIER, Alfred/SPINNLER, Peter, Steuerpflicht bei Auslandbezug, Archives 70, p. 1
- ATHANAS ATHANASSOGLU, Peter, Die Steuerauscheidung bei interkantonalen Fabrikationsunternehmungen, thèse St-Gall 1988
- AUBERT, Traité, Vol I AUBERT, Jean-François, Traité de droit constitutionnel suisse, Vol. I, Neuchâtel 1967
- AUBERT/MAHON AUBERT, Jean-François/MAHON, Pascal, Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, Zurich 2003
- AUER/MALINVERNI/
HOTTELIER, Vol. I AUER, Andreas/MALINVERNI, Giorgio/HOTTELIER, Michel, Droit constitutionnel suisse, Vol. I., 2^{ème} éd., Berne 2006
- AULT/SASSEVILLE AULT, Hugh/SASSEVILLE, Jacques, 2008 OECD Model : The New Arbitration Provision, Bulletin for International Taxation 63 (2009), p. 208
- BAKER BAKER, Philip, Double taxation conventions, Londres 2001 (feuillets mobiles)
- BARKOCZY BARKOCZY, Stephen, Australian Tax Casebook, 9^{ème} éd., Australie 2008
- BAUMANN BAUMANN, Robert, Die Tragweite der Schubert-Praxis, PJA 8/2010, p. 1009
- BAUMGARTNER/
SCHELLING BAUMGARTNER, Peter/SCHELLING, Christoph, Schiedsgerichtsbarkeit im internationalen Steuerrecht wird Realität, FStR 2008/3, p. 159
- BEHNISCH,
Rechtsprechung 2002
und 2003 BEHNISCH, Urs R., Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts in den Jahren 2002 und 2003, RJB (= ZBJV) 2005, p. 441
- BEHNISCH,
Rechtsprechung 2006
und 2007 BEHNISCH, Urs R., Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts in den Jahren 2006 und 2007, RJB (= ZBJV) 2008, p. 393
- BEHNISCH/SIMON BEHNISCH, Urs/SIMON, Patrick, Dreiecks- und Direktbegünstigungstheorie im Wandel, in: Jusletter du 3 mai 2010

-
- BENECKE/SCHNITGER BENECKE, Andreas/SCHNITGER, Arne, Lösung von Qualifikationskonflikten im internationalen Steuerrecht – der «abgeleitete» Qualifikationskonflikt, RIW (Recht der Internationalen Wirtschaft) 2000, S. 439
- BENOÎT BENOÎT, Anne, Vers une hiérarchie des normes internationales en droit interne suisse? RDS 2009 (128) I, p. 453
- BLUMENSTEIN, E. Das Doppelbesteuerungsabkommen BLUMENSTEIN, Ernst, Das Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Deutschen REICH, Archives 1, p. 3
- BLUMENSTEIN/LOCHER BLUMENSTEIN, Ernst/LOCHER, Peter, System des schweizerischen Steuerrechts, 6^{ème} éd., Zurich 2002
- BLUMENSTEIN/WEYERMANN BLUMENSTEIN, Ernst/WEYERMANN, Moritz Rudolf, Zur interkantonalen Abgrenzung bei industriellen Unternehmungen, VSA (Vierteljahresschrift für schweizerisches Abgabenrecht), Band VI, p. 97
- BOSS BOSS, Walter H, Règles de non-discrimination en matière d'imposition internationale, Rapport national suisse, Cahiers de droit fiscal international (CDFI), Vol. LXXVIIIb (1993), p. 665
- BRÜLISAUER BRÜLISAUER, Peter, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, thèse St-Gall 2006
- BRÜLISAUER Gewinnabgrenzung BRÜLISAUER, Peter, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, Archives 75, p. 337
- BSK-BGG-nom de l'auteur NIGGLI, Marcel Alexander/UEBERSAX, Peter/WIPRÄCHTIGER, Hans (édit.), Bundesgerichtsgesetz, Bâle 2008
- BÜHLER BÜHLER, Ottmar, Völkerrecht und Landesrecht im internationalen Steuerrecht (IStR), Zeitschrift für ausländisches öffentliches und Völkerrecht, Vol. 19, p. 668
- CADOSCH CADOSCH, Roger, The influence on Swiss tax law of the Swiss-EC agreement on the free movement of persons, Berne 2005
- CADOSCH, thèse CADOSCH, Roger M., Besteuerungsprobleme beim Electronic Commerce, thèse Berne 2001

- CASTAGNÈDE CASTAGNÈDE, Bernard, Précis de fiscalité internationale, 2^{ème} éd, Paris 2006
- CHORUS/GERVER/
HONDIUS CHORUS, Jeroen/GERVER, Piet-Hein/HONDIUS, Ewoud (édit.) Introduction to Dutch Law, 4^{ème} éd., Alphen aan den Rijn, Pays-Bas, 2006
- Commentaire aCst.,
nom de l'auteur AUBERT, Jean-François/EICHENBERGER, Kurt/MÜLLER, Jörg Paul/RHINOW, René A./SCHINDLER, Dietrich (édit.), Commentaire de la Constitution fédérale Suisse du 29 mai 1874, Bâle/Zurich/Berne 1996
- Commentaire OCDE Comité des affaires fiscales de l'OCDE, Commentaire du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE, 22 juillet 2010
- Commentaire OCDE
2008 Comité des affaires fiscales de l'OCDE, Commentaire du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE, 17 juillet 2008
- CONSTANTIN, Les
entreprises
internationales CONSTANTIN, Charles, Les entreprises internationales – Problèmes de double imposition, RDAF 29 (1973), p. 153
- CONSTANTIN, Les
mesures unilatérales CONSTANTIN, Charles, Les mesures unilatérales en vue d'éviter les doubles impositions internationales, Revue fiscale 1981, p. 469
- CR, nom de l'auteur YERSIN, Danielle/NOËL, Yves (édit), Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008
- CR-CO II, nom de
l'auteur TERCIER, Pierre/AMSTUTZ, Marc (édit.), Commentaire romand: Code des obligations II, Bâle 2008
- DANON, Le concept
de bénéficiaire effectif DANON, Robert, Le concept de bénéficiaire effectif dans le cadre du MC OCDE, FStR 2007/1, p. 38
- DANON/SALOMÉ DANON, Robert J./SALOMÉ, Hugues, De la double imposition internationale, Archives 73, p. 337
- DANON/SALOMÉ, La
double non-
imposition DANON, Robert/SALOMÉ, Hugues, L'élimination de la double non-imposition en tant qu'objet et but des CDI, Cahiers de droit fiscal international, Vol. 89a (2004), p. 677

-
- DÄTWYLER DÄTWYLER, Ulrich, Die Behandlung von Unternehmungsliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht, thèse St-Gall 1969
- DE HOSSON DE HOSSON, Fred C., The Slow and Lonesome Death of the Arbitration Convention, Intertax 2003, p. 482
- DE VRIES REILINGH, D. DE VRIES REILINGH, Daniel, La double imposition intercantonale, Berne 2005
- DE VRIES REILINGH, D., Existence ou non d'une entreprise à l'étranger DE VRIES REILINGH, Daniel, Existence ou non d'une entreprise à l'étranger et application de la clause dite du « monteur », in : Push-Service des arrêts, publié le 4 novembre 2008
- DE VRIES REILINGH, D., Immeubles DE VRIES REILINGH, Daniel, La répartition intercantonale des immeubles – Conséquences du revirement jurisprudentiel, FStR 2006/3, p. 202 et 2006/4, p. 266.
- DE VRIES REILINGH, D., La méthode de répartition DE VRIES REILINGH, Daniel, La méthode de répartition applicable aux conjoints domiciliés dans deux Etats différents, in : Push-Service des arrêts, publié le 6 mai 2009
- DE VRIES REILINGH, D., Le domicile DE VRIES REILINGH, Daniel, Le domicile des personnes physiques en droit fiscal intercantonal et international – état des lieux et comparaison, Archives 70 (2001), p. 275
- DE VRIES REILINGH, D., Légitimation DE VRIES REILINGH, Daniel, Légitimation des autorités cantonales, définition de l'établissement stable en matière de double imposition intercantonale et comparaison avec le droit fiscal international, in : Push-Service des arrêts, publié le 12 janvier 2009
- DE VRIES REILINGH, D., Lieu d'exploitation DE VRIES REILINGH, Daniel, Définitions et distinction entre le lieu d'exploitation (ou base fixe d'affaires) et l'établissement stable dans les rapports intercantonaux, in : Push-Service des arrêts, publié le 23 juillet 2009
- DE VRIES REILINGH, D., Premières expériences DE VRIES REILINGH, Daniel, Premières expériences de procédure sous la LTF en matière de droit fiscal harmonisé (LHID), in : Jusletter du 23 juin 2008

- DE VRIES REILINGH, D., Répartition proportionnelle
- DE VRIES REILINGH, Daniel, Répartition proportionnelle des intérêts passifs des commerçants d'immeubles également en matière internationale, in : Push-Service des arrêts, publié le 25 novembre 2008
- DE VRIES REILINGH, Jeanine
- DE VRIES REILINGH, Jeanine, L'application des Pactes des Nations Unies relatifs aux droits de l'homme de 1966 par les Cours constitutionnelles ou par les Cours suprêmes en Suisse, en Allemagne et au Canada, thèse Neuchâtel 1998
- Die schweizerische Bundesverfassung, nom de l'auteur
- EHRENZELLER, Bernhard/MASTRONARDI, Philippe/SCHWEIZER, Rainer J./VALLENDER, Klaus A. (édit.), Die schweizerische Bundesverfassung, 2^{ème} éd., Zurich/Bâle/Genève/St-Gall 2008
- DOERNBERG/HINNEKENS
- DOERNBERG, Richard/HINNEKENS, Luc, Electronic Commerce and International Taxation, La Haye/Londres/Boston 1999
- DOERNBERG/VAN RAAD
- DOERNBERG, Richard L./VAN RAAD, Kees, The 1996 United States model income tax convention, La Haye 1997
- Droit constitutionnel suisse, nom de l'auteur
- THÜRER, Daniel/AUBERT, Jean-François/MÜLLER, Jörg Paul (édit), Droit constitutionnel suisse, Zurich 2001
- DU PASQUIER/OBERSON
- DU PASQUIER, Shelby/OBERSON, Xavier, La société en commandite de placements collectifs – Aspects juridiques et fiscaux, Revue suisse de droit des affaires (RSDA), 3/2007, p. 207
- DUSS
- DUSS, Marco, Verfassungs- und DBA-widrige Quellen-Bundessteuer, Revue fiscale 1989, p. 305
- FLICK/WASSERMEYER/WINGERT
- FLICK, Hans/WASSERMEYER, Franz/WINGERT, Karl-Dieter, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland–Schweiz: Steuern vom Einkommen und Vermögen Nachlass- und Erbschaftssteuern: Kommentar, Cologne dès 1981 (feuillet mobiles)
- GANI
- GANI, Raphaël, La clause de limitation des bénéficiaires de la convention de double imposition entre la Suisse et les Etats-Unis, thèse Lausanne 2007
- GLAUSER
- GLAUSER, Pierre-Marie, Apports et impôt sur le bénéficiaire, thèse Genève 2005

-
- GLAUSER,
Transparence fiscale GLAUSER, Pierre-Marie, Transparence fiscale : vers un nouveau mode d'allocation internationale du profit dans les groupes de sociétés ? Revue fiscale 2006, p. 486
- GUNTER GUNTER, Jean-Pierre, Pratique de la fiscalité inter-cantonale: L'imposition des entreprises, Revue fiscale 1988, p. 117 et p. 201
- GUTMANN GUTMANN, Daniel, rapport français sur la double non-imposition, Cahiers de droit fiscal international (CDFI), Vol. 89a (2004), p. 309
- HÄFELIN/
HALLER/KELLER,
Supplément HÄFELIN, Ulrich/HALLER, Walter/KELLER, Helen, Bundesgericht und Verfassungsgerichtsbarkeit nach der Justizreform. Supplement zur 6. A. des «Schweizerischen Bundesstaatsrechts», Zurich/Bâle/Genève 2006
- Handbuch, nom de
l'auteur HÖHN, Ernst (édit.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2^{ème} éd., Berne/Stuttgart/Vienne 1993
- HASLEHNER HASLEHNER, Werner C., Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot im Internationalen Steuerrecht, thèse Vienne 2009
- HESS HESS, Toni, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilshaber in der Schweiz, thèse Zurich 2001
- HESS/SCHERRER HESS, Toni/SCHERRER, Patrick, Ausgewählte steuerrechtliche Fragen zum Kollektivanlagegesetz, Archives 77, p. 361
- HINNY,
Diskriminierungs-
verbot HINNY, Pascal, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, FStR 2004/3, p. 165
- HINNY,
Personenverkehrs-
abkommen HINNY, Pascal, Personenverkehrsabkommen und Schweizer Quellensteuerordnung, FStR 2004/4, p. 251
- HÖHN, Internationale
Steuerplanung HÖHN, Ernst, Internationale Steuerplanung, Berne/Stuttgart/Vienne 1996
- HÖHN/ATHANAS ,
nom de l'auteur HÖHN, Ernst/ATHANAS, Peter (édit.), Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Berne/Stuttgart/Vienne 1993

- HÖHN/MÄUSLI HÖHN, Ernst/MÄUSLI, Peter, Interkantonaies Steuerrecht, 4^{ème} éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2000
- HÖHN/WALDBURGER, Vol. I HÖHN, Ernst/WALDBURGER, Robert, Steuerrecht Band I, 9^{ème} éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2001
- HÖHN/WALDBURGER, Vol. II HÖHN, Ernst/WALDBURGER, Robert, Steuerrecht Band II, 9^{ème} éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2002
- HOLMES HOLMES, Kevin, International Tax Policy and Double Tax Treaties, IBFD Publications 2007
- HÜRLIMANN HÜRLIMANN, David, Restriktive Auslegung der Sportlerklausel durch das Bundesgericht – der Grundlohn von Sportlern fällt nicht unter die Sportlerklauseln der Doppelbesteuerungsabkommen, in Beusch, Michael/ISIS) (édit.), Entwicklungen im Steuerrecht 2009, Zurich/Bâle/Genève 2009, p. 453
- ISENBAERT ISENBAERT, Mathieu, The Contemporary Meaning of « Sovereignty » in the Supranational Context of the EC as Applied to the Income Tax Case Law of the ECJ, EC Tax Review, 2009-6, p. 264
- JACOT-GUILLARMOD, Fondements juridiques JACOT-GUILLARMOD, Olivier, Fondements juridiques internationaux de la primauté du droit international dans l'ordre juridique suisse, RJB (= ZBJV) 120 (1984), p. 227
- JACOT-GUILLARMOD, Primauté JACOT-GUILLARMOD, Olivier, La primauté du droit international face à quelques principes directeurs de l'Etat fédéral suisse, RDS 1985 (104) I, p. 385
- KÄLIN KÄLIN, Walter, Schubert und der Rechtsstaat oder : Sind Bundesgesetze massgeblicher als Staatsverträge ? RDS 1993 (112) I, p. 73
- KÄNZIG, I. Teil KÄNZIG, Ernst, Die Eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), I. Teil, 2^{ème} éd., Bâle 1982
- KAPALLE KAPALLE, Urs, Die Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen (KGK), FStR 2007/1, p. 122
- KELLER/SCHUCH/ SEIBOLD/WACKER KELLER, Andreas H./SCHUCH, Josef/SEIBOLD, Sabine/WACKER, Wilhelm H., Der Betriebstättenbegriff im Steuerrecht Deutschlands, Österreichs und der Schweiz, EC 1-2/1999, p. 115

-
- | | |
|---|--|
| KNECHTLE | KNECHTLE, Arnold, Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, thèse Fribourg 1976 |
| KOLB, Bilaterale Verträge I | KOLB, Andreas, Bilaterale Verträge I – Personenfreizügigkeit/Grenzgängerbesteuerung, FStR 2004/1, p. 22 |
| KOLB, Neufassung | KOLB, Andreas, Neufassung des Artikel 26 des OECD-Musterabkommens, Archives 73, p. 193 |
| KOLB, Ueberblick 2000 | KOLB, Andreas, Ueberblick über die Teilrevision 2000 des OECD-Musterabkommens, Archives 69, p. 860 |
| KOLB, Ueberblick 2002 | KOLB, Andreas, Ueberblick über das Update 2002 des OECD-Musterabkommens, Archives 71, p. 275 |
| KOLB, Ueberblick 2008 | KOLB, Andreas, Ueberblick über das Update 2008 des OECD-Musterabkommens, Archives 77, p. 625 |
| KOLB/LÜTHI, Ueberblick 1994 | KOLB, Andreas/LÜTHI, Daniel, Ueberblick über die Teilrevision 1994 des OECD-Musterabkommens, Archives 63 p. 614 |
| KOLB/LÜTHI, Ueberblick 1995 | KOLB, Andreas/LÜTHI, Daniel, Ueberblick über die Teilrevision 1995 des OECD-Musterabkommens, Archives 64, p. 300 |
| KOLLER | KOLLER, Thomas, Die Besteuerung von Unterhaltsleistungen an Kinder im Lichte von BGE 118 Ia 277 ff. (=ASA 61 S.741 ff.) und deren Auswirkungen auf das Zivilrecht, Archives 62, p. 289 |
| Kommentar DBG, nom de l'auteur | ZWEIFEL, Martin/ATHANAS, Peter (édit.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2 ^{ème} éd., Bâle 2008 |
| Kommentar StHG, nom de l'auteur | ZWEIFEL, Martin/ATHANAS, Peter (édit.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2 ^{ème} éd., Bâle/Genève/Munich 2002 |
| Kommentar Verrechnungssteuer, nom de l'auteur | ZWEIFEL, Martin/ATHANAS, Peter/BAUER-BALMELLI, Maja (édit.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Bâle/Genève/Munich 2005 |

Bibliographie

- LANG LANG, Michael, Qualifikationskonflikte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, in Festschrift Klaus VOGEL, Heiderlberg 2000, p. 907
- LANZ-BAUER LANZ-BAUER, Regula, Grenzen der gemeinsamen Steuerpflicht, Revue fiscale 1990, p. 55
- LENZ LENZ, Raoul, Les conventions suisses de double imposition, Lausanne 1951
- LOCHER, Kurt LOCHER, Kurt, Die Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Schweden vom 16. Oktober 1948, Supplement B to International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 1951
- LOCHER, Kurt, DBA-D LOCHER, Kurt, Das schweizerisch-deutsche Doppelbesteuerungsabkommen, 2 tomes, Bâle (feuillet mobiles)
- LOCHER, Kurt, Survey LOCHER, Kurt, A Survey of Swiss International Double Taxation Conventions, Archives 20, p. 59
- LOCHER, P., Die Beschwerde LOCHER, Peter, Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots von Art. 127 Abs. 3 BV, Archives 77, p. 497
- LOCHER, P., Interkant. Steuerrecht LOCHER, Peter, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, 3^{ème} éd., Berne 2009
- LOCHER, P., Internat. Steuerrecht LOCHER, Peter, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3^{ème} éd., Berne 2005
- LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I LOCHER, Peter, Kommentar zum DBG (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer), I. Teil, Therwil/Bâle 2001
- LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. II LOCHER, Peter, Kommentar zum DBG (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer), II. Teil, Therwil/Bâle 2004
- LOCHER, P., Steuerharmonisierung LOCHER, Peter, Steuerharmonisierung und interkantonales Steuerrecht, Archives 65, p. 609
- LOCHER, P., Zur «negativen Wirkung» LOCHER, Peter, Zur «negativen Wirkung» von Doppelbesteuerungsabkommen, RJB (= ZBJV) 124^{bis}, p. 365
- LOCHER/LOCHER LOCHER, Kurt/LOCHER, Peter, Die Praxis der Bundessteuern, IIIème partie: la double imposition intercantonale, Bâle/Therwil (feuillet mobiles)

-
- LOCHER/MEIER/
VON SIEBENTHAL/
KOLB LOCHER, Kurt/MEIER, Walter/VON SIEBENTHAL,
Rudolf/KOLB, Andreas, Doppelbesteuerungsabkom-
men Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Bâle/
Therwil (feuillet mobiles)
- LÜTHI LÜTHI, Daniel, Die Anwendung des OECD (bzw-
DBA-) Betriebsstättekonzepts auf den elektroni-
schen Geschäftsverkehr, in: Mélanges Walter
RYSER, Berne 2005, p. 121
- LÜTHI/KOLB,
Ueberblick 1992 LÜTHI, Daniel/KOLB, Andreas, Ueberblick über die
erste Teilrevision des OECD-Musterabkommens
von 1977, Archives 61, p. 493
- MAHON MAHON, Pascal, Réclamation de droit public et
recours de droit administratif – A propos de
subsidiarité(s), in : BOVAY, Benoît/NGUYEN, Minh
Son (édit.), Mélanges en l'honneur de Pierre MOOR,
Berne 2005, p. 415
- MARANTELLI MARANTELLI, Adriano, Rückerstattung der Ver-
rechnungssteuer bei einer inländischen Betriebs-
stätte mit ausländischem Stammhaus – das verrech-
nungssteuerliche «Betriebsstätten-Sandwich», in
Beusch, Michael/ISIS) (édit.), Entwicklungen im
Steuerrecht 2009, Zurich/Bâle/Genève 2009, p. 291
- MARANTELLI,
Quellenbesteuerung MARANTELLI, Adriano, Das Bundesgericht schlägt
eine erste Bresche in die Quellenbesteuerung, in :
Jusletter du 12 avril 2010
- MARTENET MARTENET, Vincent, Géométrie de l'égalité,
Zurich/Bâle/Genève/Paris/Bruxelles 2003
- MATTEOTTI MATTEOTTI, René, Steuergerechtigkeit und Rechts-
fortbildung, Berne 2007
- MAUTE MAUTE, Wolfgang, Makler-Provisionen am Ort der
Liegenschaft steuerbar?, Revue fiscale 2003, p. 473
- MAUTE/HIRT MAUTE, Wolfgang/HIRT, Beat, Der Beteiligungs-
abzug im interkantonalen Verhältnis, Revue fiscale
1991, p. 489
- MEIER,
Steuerrechtliche
Behandlung MEIER, Alfred, Steuerrechtliche Behandlung von
Kommissionen einer Immobilienmaklerin im inter-
kantonalen Verhältnis, EC 9/2002, p. 835

- MENÉTREY, Le statut fiscal des représentations diplomatiques et consulaires et de leur personnel
- MENÉTREY, Gérard, Le statut fiscal des représentations diplomatiques et consulaires et de leur personnel, RDAF 1978, p. 1 et 73
- MENÉTREY, Les privilèges fiscaux des fonctionnaires internationaux
- MENÉTREY, Gérard, Les privilèges fiscaux des fonctionnaires internationaux, RDAF 1973, p. 225 et 297
- METZGER
- METZGER, Dieter, Verträge sind einzuhalten – auch im internationalen Steuerrecht, Archives 59, p. 13
- MÖHR
- MÖHR, Markus, Die Bedeutung der Staatsangehörigkeit der natürlichen Personen im schweizerischen Steuerrecht, thèse St-Gall 2002
- MULLER, G.
- MULLER, Georges, La nouvelle convention franco-suisse contre la double imposition du 9 septembre 1966, RDAF 1968, p. 97 et 167
- MÜLLER, Johann, International Tax Planning
- MÜLLER, Johann, The Netherlands in International Tax Planning, 2^{ème} éd., Amsterdam 2007
- NEUHAUS
- Markus R. NEUHAUS, Verdeckte Gewinnausschüttungen aus steuerrechtlicher Sicht, in NEUHAUS/ZUMOFFEN/FRUTTERO/VOYAME/RAEMY/JAVET/SCHERRER/Watter/Marti, Verdeckte Gewinnausschüttungen, Schriftenreihe der Treuhand-Kammer, Vol. 150, Zurich 1997, p. 13
- NOËL
- NOËL, Yves, Le domicile fiscal des personnes physiques dans la jurisprudence actuelle, RDAF 2002 II, p. 405
- NOËL, Double imposition intercantonale et internationale 2002
- NOËL, Yves, La jurisprudence du Tribunal fédéral rendue en 2002 – Double imposition intercantonale et internationale, Archives 73, p. 55
- NOËL, Double imposition intercantonale et internationale 2003
- NOËL, Yves, La jurisprudence du Tribunal fédéral rendue en 2003 – Double imposition intercantonale et internationale, Archives 74, p. 51

-
- | | |
|---|--|
| NOËL, Double imposition intercantonale et internationale 2005 | NOËL, Yves, La jurisprudence du Tribunal fédéral rendue en 2005 – Double imposition intercantonale et internationale, Archives 76, p. 61 |
| NOËL, Double imposition intercantonale et internationale 2006 | NOËL, Yves, La jurisprudence du Tribunal fédéral rendue en 2006 – Double imposition intercantonale et internationale, Archives 77, p. 59 |
| NOËL, Mélanges RYSER | NOËL, Yves, Biehl, Schumacker ... et la Suisse: l'impôt à la source au scanner de la jurisprudence communautaire, in : Mélanges Walter RYSER, Berne 2005, p. 141 |
| OBERSON, R. | OBERSON, Raoul, L'immeuble et le droit fiscal, Bâle/Genève/Munich 1999 |
| OBERSON, X., Droit fiscal suisse | OBERSON, Xavier, Droit fiscal suisse, 3 ^{ème} éd., Bâle/Genève/Munich 2007 |
| OBERSON, X., Précis de droit fiscal international | OBERSON, Xavier, Précis de droit fiscal international, 3 ^{ème} éd., Berne 2009 |
| OBERSON, X., Problèmes récents | OBERSON, Xavier, Problèmes récents posés par l'imposition des artistes et sportifs non résidents, in : Mélanges Walter RYSER, Berne 2005 |
| OBERSON/PIAGET | OBERSON, Xavier/PIAGET, Lorenzo, Commerce électronique et fiscalité : évolution ou révolution ?, Archives 67, p. 363 |
| OECD Tax Policy Studies | OECD Tax Policy Studies E-commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation, Paris Mai 2005 |
| OESTERHELT | OESTERHELT, Stefan, Besteuerung des Erwerbseinkommens von gebietsfremden Personen, Revue fiscale 2010, p. 90 |
| OESTERHELT/WINZAP | OESTERHELT, Stefan/WINZAP, Maurus, Abkommensmissbrauch – Dänemark-Entscheidung zum Treaty-Shopping, EC 10/2006, p. 773 |
| OESTERHELT/WINZAP, Kollektive Kapitalanlage | OESTERHELT, Stefan/WINZAP, Maurus, Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger, FStR 2008/4, p. 266, 2009/1, p. 25 et 2009/2, p. 115 |

- PASCHOUD, Commerce professionnel d'immeubles PASCHOUD, Jean-Blaise, Commerce professionnel d'immeubles en droit fiscal intercantonal, EC 12/1985, p. 386
- PASCHOUD, Evolution ou révolution PASCHOUD, Jean-Blaise, Evolution ou révolution du droit fiscal intercantonal ? La loi sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux, Archives 69, p. 837
- PASCHOUD, Excédents PASCHOUD, Jean-Blaise, Excédents de charges et report de pertes dans les relations intercantionales, in : Festschrift ZUPPINGER, Berne 1989, p. 611
- PASCHOUD, L'imposition des immeubles PASCHOUD, Jean-Blaise, L'imposition des immeubles et de leur rendement en droit fiscal intercantonal, thèse Lausanne 1970
- PASCHOUD, Quelques aspects PASCHOUD, Jean-Blaise, Quelques aspects de l'imposition des gains immobiliers en droit fiscal intercantonal, RDAF 1970, p. 285
- PFUND/ZWAHLEN PFUND, Robert W./ZWAHLEN, Bernhard, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, II. Teil, Bâle 1985
- PIOTET PIOTET, Paul, Les droits réels limités en général, les servitudes et charges foncières, Traité de droit privé suisse, Tome V, 3, Fribourg 1978
- PIRES PIRES, Manuel, International Juridical Double Taxation of Income, Deventer, Pays-Bas, 1989
- DAILLIER/FORTEAU/PELLET QUOC DINH, Nguyen/DAILLIER, Patrick/FORTEAU, Mathias/PELLET, Alain, Droit international public, 8^{ème} éd., Paris 20029
- RAAS/RENTZSCH RAAS, Susanne/RENTZSCH, Daniel, National Report Switzerland, à paraître
- Rapport OCDE sur les sociétés de personnes OCDE, L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes, Questions de fiscalité internationale n° 6, Paris 1999
- REICH REICH, Markus, Das Amtshilfeabkommen in Sachen UBS oder die Grenzen der Staatsvertragskompetenz des Bundesrates, FStR 2010/2, p. 111

-
- REICH, Verdeckte
Vorteilzuwendungen REICH, Markus, Verdeckte Vorteilzuwendungen
zwischen verbundenen Unternehmen, Archives 54,
p. 609
- REICH/DUSS REICH, Markus/DUSS, Marco, Unternehmensum-
strukturierungen im Steuerrecht, Bâle et Francfort-
sur-le Main 1996
- REICH/KÖNIG REICH, Markus/KÖNIG, Beat, Europäisches Steuer-
recht, Zurich 2006
- REICH/
WALDBURGER,
Rechtsprechung 2002 REICH, Markus/WALDBURGER, Robert, Rechtspre-
chung im Jahre 2002, FStR 2003/3, p. 221 et FStR
2003/4, p. 298
- REICH/
WALDBURGER,
Rechtsprechung 2003 REICH, Markus/WALDBURGER, Robert, Rechtspre-
chung im Jahre 2003, FStR 2004/3, p. 214 et FStR
2004/4, p. 299
- REICH/
WALDBURGER,
Rechtsprechung 2005 REICH, Markus/WALDBURGER, Robert, Rechtspre-
chung im Jahr 2005, FStR 2006/3, p. 222 et FStR
2006/4, p. 304
- REICH/
WALDBURGER,
Rechtsprechung 2007 REICH, Markus/WALDBURGER, Robert, Rechtspre-
chung im Jahr 2007, FStR 2008/3, p. 224 et FStR
2008/4, p. 297
- REIMANN/
ZUPPINGER/
SCHÄRRER REIMANN, August/ZUPPINGER, Ferdinand/SCHÄR-
RER, Erwin, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz,
quatre vol., Berne 1961, 1963, 1966 et 1969
- REITH REITH, Thomas, Internationales Steuerrecht,
Munich 2004
- REY REY, Heinz, Die Grundlagen des Sachenrechts und
das Eigentum, 3^{ème} éd., Berne 2007
- REYMOND REYMOND, Jacques-André, L'assujettissement des
personnes morales, Archives 61, p. 345
- RICHNER, Die
unbeschränkte
Steuerpflicht RICHNER, Felix, Die unbeschränkte Steuerpflicht
natürlicher Personen, ZStP 1998, p. 159
- RICHNER/FREI/
KAUFMANN/
MEUTER RICHNER, Felix/FREI, Walter/KAUFMANN, Stefan/
MEUTER, Hans Ulrich, Handkommentar zum DBG,
2^{ème} éd., Zurich 2009
- RICHNER/FREI/
WEBER/BRÜTSCH RICHNER, Felix/FREI, Walter/WEBER, Barbara/
BRÜTSCH, Hans R., Kurzkomentar zum Zürcher
Steuergesetz, 2^{ème} éd., Zurich 1997

- RIVIER, Droit fiscal suisse – L'imposition du revenu et de la fortune
RIVIER, Jean-Marc, Droit fiscal suisse – L'imposition du revenu et de la fortune, 2^{ème} éd., Lausanne 1998
- RIVIER, L'assujettissement à l'impôt des personnes physiques
RIVIER, Jean-Marc, L'assujettissement à l'impôt des personnes physiques, Archives 61, p. 281
- RIVIER, L'égalité
RIVIER, Jean-Marc, L'égalité devant l'impôt des travailleurs suisses et étrangers, Archives 71, p. 97
- RIVIER, La relation entre le droit fédéral et le droit cantonal en matière d'impôts directs : harmonisation et uniformisation
RIVIER, Jean-Marc, La relation entre le droit fédéral et le droit cantonal en matière d'impôts directs : harmonisation et uniformisation, in: Mélanges Raoul OBERSON, Bâle 1995, p. 159
- RIVIER, Le droit fiscal international
RIVIER, Jean-Marc, Le droit fiscal international, Neuchâtel 1983
- RIVIER, Le fédéralisme fiscal en Suisse et dans l'union européenne
RIVIER, Jean-Marc, Le fédéralisme fiscal en Suisse et dans l'union européenne, Archives 65, p. 291
- ROELEVELD/CRAIG
ROELEVELD, Jennifer/CRAIG, West, Is there a permanent establishment? South Africa Branch Report, Cahiers de droit fiscal international (CDFI), Vol. 94a (2009), p. 569
- ROGGEN
ROGGEN, Jean-Blaise, Le nouveau Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, Revue fiscale 1994, p. 517 et 566
- RYSER
RYSER, Walter, Introduction au droit fiscal international de la Suisse, Berne 1980
- RYSER, L'ajustement restitutif
RYSER, Walter, L'ajustement restitutif ou l'ajustement secondaire après l'octroi d'un ajustement correspondant, FStR 2001, p. 295
- RYSER, L'érosion
RYSER, Walter, L'érosion unilatérale de la portée des traités préventifs de la double imposition, RJB (= ZBJV) 124bis, p. 397

-
- RYSER, La restitution de « l'excédent » RYSER, Walter, La restitution de « l'excédent » après l'obtention d'un « ajustement correspondant » ensuite d'un redressement de profits entre sociétés apparentées résidant dans des Etats différents, Archives 53, p. 465
- RYSER/ROLLI RYSER, Walter/ROLLI Bernard, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), 4^{ème} éd., Berne 2002
- SALOM SALOM, Jessica, L'attribution du revenu en droit fiscal suisse et international, thèse Neuchâtel, Genève/Zurich/Bâle 2010
- SALOMÉ SALOMÉ, Hugues, International Taxation of Partnerships : Divergences in the Personal Attribution of Income, Zurich/Bâle/Genève 2002
- SALOMÉ/DANON, Le conflit de qualification en droit fiscal international SALOMÉ, Hugues/DANON, Robert, Le conflit de qualification en droit fiscal international, Archives 71, p. 257
- SALVI SALVI, Irene, Schweizerische Besteuerung von Internationalen Personengesellschaften, Archives 64, p. 176
- SASSEVILLE/SKAAR SASSEVILLE/SKAAR, Is there a permanent establishment? General Report, Cahiers de droit fiscal international (CDFI), Vol. 94a (2009), p. 17
- SCHAUMBURG SCHAUMBURG, Harald, Internationales Steuerrecht, 3^{ème} éd., Cologne 2011
- SCHENK/WALTER SCHENK, Peter/WALTER, Philip, Ausscheidungsverluste (fast) den Garaus gemacht, EC 8/2005, p. 617
- SCHREIBER SCHREIBER, F., Kritische Darstellung der bundesgerichtlichen Praxis betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung und Vorschläge zur Regelung dieser Frage in einem gemäss Artikel 46 der Bundesverfassung zu erlassenden Bundesgesetze, Zweite gekrönte Preisschrift, Bâle 1882
- SEILER/VON WERDT/
GÜNGERICH SEILER, Hansjörg/VON WERDT, Nicolas/GÜNGERICH, Andreas, Bundesgerichtsgesetz (BGG), Berne 2007

- SENN SENN, Robert Hans, Die Liegenschaft des Privatvermögens im interkantonalen und internationalen Steuerrecht (aus schweizerischer Sicht), thèse Zurich 1985
- SIMONEK SIMONEK, Madeleine, Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht, Archives 73, p. 97
- SIMONEK, Entwicklungen 2006 SIMONEK, Madeleine, Unternehmenssteuerrecht – Entwicklungen 2006, Berne 2007
- SIMONTACCHI SIMONTACCHI, Stefano, Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention, Alphen aan den Rijn, Pays-Bas, 2007
- SKAAR SKAAR, Arvin A., Permanent Establishment – Erosion of a Tax Treaty Principle, Deventer, Pays-Bas, 1991
- STEINAUER, tome I STEINAUER, Paul-Henri, Les droits réels, Tome premier, 4^{ème} éd., Berne 2007
- STEINAUER, tome II STEINAUER, Paul-Henri, Les droits réels, Tome II, 3^{ème} éd., Berne 2002
- STEINAUER, tome III STEINAUER, Paul-Henri, Les droits réels, Tome III, 3^{ème} éd., Berne 2003
- STOCKAR, Gewinnkorrekturen STOCKAR, Conrad, Gewinnkorrekturen zwischen verbundenen Unternehmen, Archives 54, p. 321
- TIPKE/LANG TIPKE, Klaus/LANG, Joachim (édit.), Steuerrecht, 20^{ème} éd., Cologne 2010
- TSCHANNEN TSCHANNEN, Pierre, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, 2^{ème} éd., Berne 2008
- TUOR/SCHNYDER/
SCHMID/
RUMO-JUNGO TUOR, Peter/SCHNYDER, Bernhard/SCHMID Jörg/
RUMO-JUNGO, Alexandra, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 13^{ème} éd., Zurich/Bâle/Genève 2009
- ULLMER, Vol. I ULLMER, Rudolf Eduard, Die staatsrechtliche Praxis der schweizerischen Bundesbehörden aus den Jahren 1848-1860, Zurich 1862
- ULLMER, Vol. II ULLMER, Rudolf Eduard, Die staatsrechtliche Praxis der schweizerischen Bundesbehörden aus den Jahren 1848-1863, Zurich 1866

-
- VAN MUYDEN VAN MUYDEN, Berthold, Exposé critique de la jurisprudence fédérale en matière de double imposition suivi de propositions en vue du règlement de cette question par une loi fédérale conformément à l'art. 46 de la Constitution de 1874, Lausanne 1882
- VAN RAAD VAN RAAD, Kees, The Term « Enterprise » in the Model Double Taxation Conventions – Seventy Years of Confusion, *Intertax* 1994/11, p. 491
- VAN RAAD, Nondiscrimination in International Tax Law VAN RAAD, Cornelis, Nondiscrimination in International Tax Law, thèse Deventer, Pays-Bas, 1986
- VAN RAAD, Non-Discrimination VAN RAAD, Kees, Issues in the Application of Tax Treaty Non-Discrimination Clauses, *BIFD* 42 (1988), p. 347.
- VOGEL VOGEL, Klaus, Klaus VOGEL on Double Tax Conventions, 3^{ème} éd., Londres/La Haye/Boston 1998
- VOGEL, Internat. Steuerrecht VOGEL, Klaus, Internationales Steuerrecht, *Deutsche Steuer-Zeitung* 1997, p. 269
- VOGEL/LEHNER VOGEL, Klaus/LEHNER, Moris (édit.), Doppelbesteuerungsabkommen der BRD auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5^{ème} éd., Munich 2008
- WALDBURGER WALDBURGER, Robert, Das Einkommen aus unselbständiger Arbeit im internationalen Steuerrecht der Schweiz, thèse St-Gall 1990
- WALDBURGER, Rechtsprechung 2000 WALDBURGER, Robert, Rechtsprechung im Jahr 2000, *FStR* 2001/2, p. 151
- WALDBURGER, Rechtsprechung 2001 WALDBURGER, Robert, Rechtsprechung im Jahre 2001, *FStR* 2002/2, p. 138 et *FStR* 2002/3, p. 231
- WIDMER WIDMER, Stefan G., Die Betriebsstättebegründung des Principals nach der allgemeinen Betriebsstättendefinition, *FStR* 2005/2, p. 95
- WIDMER, Branch Report WIDMER, Stefan, Is there a permanent establishment ? Switzerland Branch Report, *Cahiers de droit fiscal international (CDFI)*, Vol. 94a (2009), p. 631

Bibliographie

- WIDMER, Tankstellen WIDMER, Stefan G., Tankstellen im interkantonalen Verhältnis, FStR 2009/4, p. 269
- WIDMER, Vertreterbetriebsstätte WIDMER, Stefan G., Die Vertreterbetriebsstätte im Internationalen Steuerrecht der Schweiz, Archives 72, p. 97
- YERSIN, développements récents YERSIN, Danielle, De quelques développements récents de la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière d'impôts directs, Archives 65, p. 353
- YERSIN, L'égalité YERSIN, Danielle, L'égalité de traitement en droit fiscal, Bâle 1992
- YERSIN, La distinction YERSIN, Danielle, La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée, dans le domaine immobilier, Archives 67, p. 97
- YERSIN, Le domicile des époux et la double imposition intercantonale YERSIN, Danielle, Le domicile des époux et la double imposition intercantonale, Revue fiscale 1988, p. 341
- ZGB II-nom de l'auteur HONSELL, Heinrich/VOGT, Nedim Peter/GEISER, Thomas (edit.), Basler Kommentar Zivilgesetzbuch II, 3^{ème} ed., Bâle 2007
- ZUPPINGER, Steuerrecht II ZUPPINGER, Ferdinand, Steuerrecht II, Zürich 1984
- ZÜRCHER ZÜRCHER, Emil, Kritische Darstellung der bundesgerichtlichen Praxis betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung und Vorschläge zur Regelung dieser Frage in einem gemäss Artikel 46 der Bundesverfassung zu erlassenden Bundesgesetze, Erste gekrönte Preisschrift, Bâle 1882

Messages du Conseil fédéral, Circulaires, Rapports, etc.

Circulaire n° 19 de l'AFC du 6 février 2008, intitulée « Leasing d'immeubles commerciaux ou industriels »

Circulaire n° 21 de la CSI intitulée « règles concernant l'estimation des immeubles en vue des répartitions intercantionales des impôts pour les périodes de taxation 1997-2008 (facteurs de répartition) » du 21 novembre 2006

Circulaire n° 25 de l'AFC du 5 mars 2009 intitulée « Imposition des placements collectifs de capitaux et de leurs investisseurs »

Circulaire n° 27 de la CSI du 15 mars 2007 intitulée « Double imposition intercantonale – élimination des pertes de répartition en droit intercantonal »

Circulaire n° 29 de la CSI du 27 juin 2007 intitulée « Leasing d'immeubles commerciaux ou industriels »

Circulaire n° 8 du 21 juin 2005 de l'Administration fédérale des contributions

Décision du 15 novembre 1865 de l'Assemblée fédérale sur un conflit de compétence soulevé par le canton de Bâle-Campagne, FF 1865 III 951

Message du 15 juillet 1864 du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale concernant un traité de commerce et d'établissement avec la France, FF 1864 II 257

Message du 28 octobre 1865 du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale touchant le refus par le gouvernement de Bâle-Campagne du droit d'établissement aux Israélites français, FF 1865 III 805

	<p>Rapport du 2 septembre 1864 de la Commission du Conseil des Etats touchant les traités convenus avec la France, FF 1864 II 633</p> <p>Rapport du 26 août 1864 de la Commission du Conseil national concernant les traités avec la France, FF 1864 II 547</p> <p>Rapport du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale sur sa gestion en 1928</p>
<p>Circulaire n° 24 de l'AFC du 1er juin 1960</p>	<p>Circulaire n° 24 de l'AFC du 1^{er} juin 1960 concernant l'imposition des sociétés étrangères qui entretiennent en Suisse des établissements stables, Archives 28, p. 499.</p>
<p>Circulaire n° 8 du 18 décembre 2001</p>	<p>Circulaire n° 8 de l'AFC du 18 décembre 2001 intitulée « Répartition fiscale internationale des sociétés principales »</p>
<p>Message CDI-S</p>	<p>Message du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale concernant l'approbation des conventions passées entre la Suisse et le royaume de Suède en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur le revenu et sur la fortune et dans celui des impôts sur les successions, FF 1948 III 485</p>
<p>Message coordination</p>	<p>Message du Conseil fédéral du 24 mai 2000 concernant la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux, FF 2000 IV p. 3587</p>
<p>Message du Conseil fédéral du 19 janvier 1932</p>	<p>Message du 19 janvier 1932 du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale concernant l'approbation de la convention conclue entre la Suisse et l'Allemagne en vue d'éviter la double imposition en matière d'impôts directs et d'impôts sur les successions, FF 1932 I 41</p>
<p>Message harmonisation fiscale</p>	<p>Message du Conseil fédéral du 25 mai 1983 concernant les Lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral direct, FF 1983 III 1</p>

Message LPCC	Message du Conseil fédéral du 23 septembre 2005 concernant la loi fédérale sur les placements collectifs de capitaux (Loi sur les placements collectifs), FF 2005 5993
Message nouvelle Cst.	Message du Conseil fédéral du 20 novembre 1996 relatif à une nouvelle Constitution fédérale, FF 1997 I 1
Message sur les accords bilatéraux II	Message du Conseil fédéral du 1 ^{er} octobre 2004 relatif à l'approbation des accords bilatéraux entre la Suisse et l'Union européenne, y compris les actes législatifs relatifs à la transposition des accords («accords bilatéraux II»), FF 2004 5593
Message sur les accords sectoriels	Message du Conseil fédéral du 23 juin 1999 relatif à l'approbation des accords sectoriels entre la Suisse et la CE, FF 1999 5440

Table des abréviations utilisées

Les cantons sont cités selon les plaques minéralogiques. Il en va de même des pays. Pour le surplus, sauf indication contraire, les abréviations usuelles sont utilisées.

a	ancien(ne)
ALCP	Accord sur la libre circulation des personnes
accords bilatéraux I	Accords sectoriels entre la Suisse et la Communauté européenne, conclus le 21 juin 1999 et entrés en vigueur le 1er juin 2002
accords bilatéraux II	Accords bilatéraux entre la Suisse et l'Union européenne conclus le 26 octobre 2004 et entrés en vigueur de manière progressive
aCst.	Ancienne Constitution fédérale de la Confédération suisse du 29 mai 1874
AFC	Administration fédérale des contributions
AI	Assurance-invalidité
AIFD	Arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct, remplacé dès le 1er janvier 1995 par la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) ; RO 1940 2021
Al./al.	Alinéa(s)
ALCP	Accord du 21 juin 1999 entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes (avec annexes, protocoles et acte final) ; RS 0.142.112.681
Archives	Archives de droit fiscal suisse
Art./art.	Article(s)
ATAF	Arrêts du Tribunal administratif fédéral suisse
ATC	Australian Tax Cases

Table des abréviations utilisées

ATF	Recueil officiel des arrêts du Tribunal fédéral suisse
AVS	Assurance-vieillesse et survivants
BGE	ATF
BIFD	Bulletin for International Fiscal Documentation
Bvdb	Besluit voorkoming dubbele belasting 2001
CC	Code civil suisse du 10 décembre 1907 ; RS 210
CDI	Convention(s) en vue d'éviter les doubles impositions ; Convention(s) de double imposition
CE	Communauté européenne
CEE	Communauté économique européenne
cf.	Confer
ch.	Chiffre(s)
CJCE	Cour de justice des Communautés européennes
CO	Loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse (Livre cinquième : Droit des obligations) ; RS 220
consid.	Considérant(s)
CSI	Conférence suisse des impôts
Cst.	Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 ; RS 101
EC	L'expert comptable suisse
éd.	Edition
édit.	Editeur(s)
etc.	et caetera
ex.	Exemple(s)
FF	Feuille fédérale
FStR	IFF Forum für Steuerrecht
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IFF	Institut für Finanzwirtschaft und Finanzrecht de l'Université de St-Gall
LIV	

ISF	Impôt (français) de solidarité sur la fortune
JO L / JO C	Journal officiel de l'Union européenne (L = Législation ; C = Communications et informations)
JT	Journal des Tribunaux
LHID	Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ; RS 642.14
LIA	Loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA) ; RS 642.21
LIFD	Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct ; RS 642.11
Loi d'harmonisation	LHID
Loi de coordination	Loi fédérale du 15 décembre 2000 sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux ; RO n° 16 du 24 avril 2001, p. 1050
LPCC	Loi fédérale du 23 juin 2006 sur les placements collectifs de capitaux (Loi sur les placements collectifs, LPCC) ; RS 951.31
LPP	Loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP) ; RS 831.40
LTAF	Loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF) ; RS 173.32
LTF	Loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF) ; RS 173.110
MC OCDE	Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE
MoU	Memorandum of Understanding
n°	Numéro(s)
NStP	Die neue Steuerpraxis
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques

Table des abréviations utilisées

OJ	Ancienne Loi fédérale du 14 décembre 1943 d'organisation judiciaire, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2006
ONU	Organisation des Nations unies
OPCC	Ordonnance du Conseil fédéral du 22 novembre 2006 sur les placements collectifs de capitaux (Ordonnance sur les placements collectifs, OPCC) ; RS 951.311
p.ex.	Par exemple
PA	Loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative ; RS 172.021
par.	Paragraphe(s)
PPE	Propriété par étages
Praxis	Praxis des Bundessteuerrecht
RDAF	Revue de droit administratif et de droit fiscal
RDAT	Rivista di diritto amministrativo e tributario ticinese (devenue RtiD, rivista ticinese di diritto, en 2004)
RDS	Revue de droit suisse (= ZSR, Zeitschrift für Schweizerisches Recht)
Rec.	Recueil
RJB	Revue des juristes bernois (= ZBJV, Zeitschrift des bernischen Juristenvereins)
RJN	Recueil de jurisprudence neuchâteloise
RO	Recueil officiel des lois fédérales
RS	Recueil systématique des lois fédérales
RSDA	Revue suisse de droit des affaires (= SZW, Schweizerische Zeitschrift für Wirtschaftrecht)
RSJ	Revue suisse de jurisprudence (= SJZ, Schweizerische Juristenzeitung)
s./ss	Suivant/suivants
SA	Société anonyme
Sàrl	Société à responsabilité limitée
LVI	

SC	Société en commandite
SCPC	Société en commandite de placements collectifs
SICAV	société d'investissement à capital variable
SJ	La Semaine Judiciaire
SNC	Société en nom collectif
StE	Der Steuerentscheid
TAF	Tribunal administratif fédéral
TF	Tribunal fédéral
TFA	Tribunal fédéral des assurances
TPT	Tax Prax Thurgau, Zeitschrift zur aktuellen Thurgauer Steuerpraxis
UE	Union Européenne
v.	versus
vol./Vol.	Volume(s)
ZBl	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht
ZStP	Zürcher Steuerpraxis

Remarques préliminaires

[1.] La mobilité croissante des personnes et l'essor des échanges internationaux (de marchandises, services et capitaux) contribuent à rendre les rapports internationaux de plus en plus importants et complexes. La fiscalité n'échappe pas à cette tendance. Le droit fiscal international, qui est un domaine relativement nouveau, prend ainsi une importance de plus en plus grande.

[2.] En droit fiscal intercantonal (ou, autrement dit, en matière de double imposition intercantonale), la Suisse a connu le même phénomène à une échelle réduite. Elle a une longue expérience, de près d'un siècle et demi, dans ce domaine. Il n'est dès lors pas surprenant que le droit fiscal intercantonal ait servi très tôt de source d'inspiration en matière internationale. Bien souvent des solutions du premier domaine ont été reprises telles quelles par le second. Les mesures unilatérales prises par la Suisse pour éviter les doubles impositions internationales sont ainsi largement inspirées des règles connues en droit fiscal intercantonal.

[3.] Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international ont essentiellement la même fonction, soit d'éviter des doubles impositions, mais chacun à un niveau différent : le premier entre les cantons, donc à l'intérieur de la Suisse, le second entre des Etats souverains, c'est-à-dire entre la Suisse et les autres pays. Partant de ce constat – que les deux droits visent tous les deux essentiellement à éviter des cas de double imposition et compte tenu de l'importance du droit fiscal intercantonal pour le droit fiscal international de la Suisse –, le présent ouvrage a pour objet d'examiner les rapports entre le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse.

[4.] Notre travail est divisé en trois parties, suivies d'une conclusion ou synthèse. La première partie, après une brève introduction historique, examinera les définitions et sources du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international et leur place dans l'ordre juridique suisse et les compare. Dans la deuxième partie, nous étudierons les dispositions de droit interne suisse limitant le droit d'imposer dans les rapports internationaux et les comparerons au droit fiscal intercantonal. La troisième partie sera consacrée à l'étude de la jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral en droit fiscal intercantonal et en droit fiscal international et à la comparaison des deux

domaines. La conclusion présente les résultats ressortant de l'étude de chacune des trois parties de manière succincte et synthétique. Le lecteur pressé, ayant déjà une bonne connaissance de la matière, pourra ainsi trouver immédiatement ce qui l'intéresse, c'est-à-dire les résultats essentiels de notre travail.

[5.] Nous prendrons la liberté de renvoyer par ci et par là au droit européen. Le droit européen prend une importance croissante pour la Suisse, bien que celle-ci ne soit pas membre de l'UE. Le droit fiscal n'échappe pas à cette tendance. Le droit fiscal européen présente en outre des analogies intéressantes avec le droit fiscal intercantonal. Il semblait donc naturel de ne pas s'arrêter aux frontières de notre pays et de jeter un regard – timide – à la situation européenne à titre de comparaison. Un examen exhaustif de la jurisprudence européenne aurait cependant conduit à élargir de manière trop importante le cadre de notre recherche, ce thème – c'est-à-dire la comparaison du droit fiscal intercantonal avec le droit fiscal européen – méritant à lui seul un ouvrage complet.

[6.] Par ce travail, nous souhaitons démontrer l'influence déterminante exercée par le droit fiscal intercantonal sur le droit fiscal international de la Suisse. Ce dernier domaine a souvent repris telles quelles les solutions du droit intercantonal, si bien que le droit intercantonal occupe – à nos yeux – une fonction très importante (même) pour le droit international. Il s'agit là en quelque sorte d'un constat de départ de notre étude.

[7.] En particulier l'examen de la jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral en matière de droit fiscal international et en droit fiscal intercantonal et leur comparaison devraient nous permettre de confronter tout d'abord le raisonnement de notre Haute Cour dans les deux matières et de déceler les différences et similitudes et, ensuite, de nous interroger si les solutions adoptées en matière internationale avaient été identiques si la situation jugée avait concerné les rapports intercantonaux. Nous examinerons également l'opportunité des solutions trouvées dans les deux domaines.

Première partie : histoire, définitions et sources du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international

1 Petite introduction historique

1.1 Droit fiscal intercantonal : les origines

[8.] La première Constitution fédérale de 1848 n'interdisait pas (encore) la double imposition intercantonale. Aux victimes d'une double imposition¹, les autorités fédérales opposèrent alors, dans un premier temps, c'est-à-dire jusqu'en 1862, que les législations fiscales relevaient de la souveraineté des cantons et qu'il n'appartenait pas à la Confédération d'intervenir tant que ces législations étaient conformes au droit fédéral et aux concordats². Avant même l'entrée en vigueur de la Constitution fédérale du 29 mai 1874, qui, enfin, contenait la disposition interdisant la double imposition intercantonale, en 1862, l'Assemblée fédérale accepta pour la première fois d'intervenir dans un cas de double imposition et d'ordonner au canton de Berne, qui avait prélevé l'impôt sur les successions sur des immeubles situés dans le canton de Fribourg, de rembourser les impôts au contribuable (un ancien Conseiller national)³. La Commission du Conseil national avait tenu

¹ C'est en 1851 que, pour la première fois, les autorités fédérales eurent à s'occuper d'un cas de double imposition intercantonale. Il s'agissait d'une personne d'origine zurichoise établie à St-Gall, à qui les autorités st-galloises réclamèrent la taxe des pauvres alors que la même charge lui incombait déjà dans son canton d'origine (VAN MUYDEN, p. 7).

² Le Conseil fédéral considéra que seule une entente entre les cantons permettait de remédier à l'inconvénient que représentait la double imposition intercantonale (ULLMER, Vol. I, n° 127). Il était de l'avis que le citoyen est astreint au paiement des impôts dans le canton où il habite, sans pour autant être dégagé de ses obligations vis-à-vis de son canton d'origine (VAN MUYDEN, p. 8). Cette manière de voir fut relativisée comme suit par l'Assemblée fédérale : « un citoyen suisse ne peut être imposé à double que lorsque le canton où il est établi consent aux poursuites dirigées contre lui par son canton d'origine » (VAN MUYDEN, p. 10).

³ Le Conseil fédéral ayant rejeté le recours du contribuable (M. DÜR) considérant qu'il n'y avait pas de conflit intercantonal et qu'aucune disposition de la Constitution n'était violée (VAN MUYDEN, p. 12 ; SCHREIBER, p. 171), M. DÜR porta son affaire devant l'Assemblée fédérale, qui admit son recours sans toutefois motiver sa décision (SCHREIBER, p. 171).

compte de l'aspect suivant, suivi en cela par la Commission du Conseil des Etats : elle considéra qu'il était incontesté que, s'agissant d'immeubles, le canton du lieu de situation était compétent pour exercer sa souveraineté. Ce canton était aussi compétent pour les imposer⁴.

[9.] Cette décision a ouvert la voie et les autorités de la Confédération n'ont par la suite plus eu de réticences à traiter les conflits de double imposition, se basant sur les principes de l'égalité devant la loi et de la liberté d'établissement⁵. La compétence formelle d'intervenir a cependant été puisée dans une disposition constitutionnelle autorisant la Confédération à adopter des normes sur l'établissement⁶.

[10.] A partir de 1860, pendant plus d'un siècle, plusieurs projets de loi et interventions parlementaires tendant à promulguer une réglementation légale systématique et cohérente n'ont abouti à aucune solution légale. Bien que tout le monde s'accordât à juger nécessaire d'adopter une telle réglementation, aucune proposition ne réussit à réunir une majorité.

[11.] Vu l'absence de résultat tangible de l'activité législative, le Conseil fédéral, puis dès 1874 le Tribunal fédéral (cf. ch. 6.1.2, p. 75), sont intervenus pour élaborer un système de règles de conflit considéré comme juste et équitable et qui, dans sa systématique, est cohérent. Ce système n'est pas immuable et notre Haute Cour a, par plusieurs décisions ponctuelles, su l'adapter et en particulier intégrer les modifications qui ont été nécessaires suite à l'entrée en vigueur de la LIFD en 1995 et de la LHID, qui déploie ses effets depuis le 1^{er} janvier 2001.

1.2 Droit fiscal international

[12.] Bien que la Suisse ait déjà très tôt dû se poser la question de la délimitation des compétences fiscales dans le domaine intercantonal, comme nous venons de le voir (cf. ch. 1.1, p. 3), et qu'elle n'ignorât pas les conséquences néfastes d'une double imposition, la Confédération n'est devenue

⁴ LOCHER/LOCHER, D (1) ; VAN MUYDEN, p. 13-14 ; ZÜRCHER, p. 9 ; SCHREIBER, p. 173 ; ULLMER, Vol. II, n° 694 ; cf. toutefois l'avis contraire de la Commission de recours du Conseil des Etats dans son rapport du 19 juillet 1862 également publié dans ULLMER, Vol. II, n° 694.

⁵ Le droit d'établissement n'était cependant pas accordé aux Suisses naturalisés depuis moins de cinq ans, ni aux Suisses de religion non chrétienne, ce qui est particulièrement choquant (cf. AUBERT, Traité, Vol. I, p. 36-37), la liberté de conscience et de croyance et la liberté des cultes n'ayant au demeurant été introduites qu'en 1874 (cf. art. 49 et 50 aCst.).

⁶ LOCHER/LOCHER, D (2).

active que très tardivement en matière internationale. Considérant que les impôts directs relevaient de la compétence des cantons⁷ et par égard à la souveraineté fiscale cantonale, elle n'a pas souhaité s'immiscer dans ce domaine, jugeant préférable de laisser aux cantons le soin de régler les conflits de double imposition internationale⁸. Se fondant sur l'art. 3 aCst. et sur une pratique suivie sans opposition pendant des dizaines d'années, les cantons prétendaient en effet se réserver le droit de conclure des CDI.

1.2.1 La question de la compétence de la Confédération pour conclure des traités internationaux dans le domaine fiscal

[13.] Les premières conventions de double imposition internationales auxquelles la Suisse a pris part n'ont ainsi pas été conclues par la Confédération en son propre nom, mais au nom d'un ou de plusieurs cantons⁹. L'art. 8 aCst. a cependant donné à la Confédération, dès l'adoption

⁷ La Confédération ne prélève en effet un impôt direct sur le revenu et la fortune et le bénéfice et le capital que depuis 1915, avec pour seule interruption l'année 1933 (CR, YERSIN, n° 1 ad Remarques préliminaires).

⁸ LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 71-72.

⁹ Cf. Message CDI-S, FF 1948 III 485, p. 486, qui énumère les conventions suivantes :

- a) Déclaration du 27 août 1872 entre la Grande-Bretagne et la Suisse (canton de Vaud) sur la perception des droits de succession et de legs ;
- b) Arrangement du 29 août/8 septembre 1910/22 février 1935 entre la France (Alsace-Lorraine) et la Suisse (canton de Bâle-Ville) en vue d'éviter la double imposition du revenu des employés ou ouvriers, ainsi que des médecins ;
- c) Arrangement du 15 octobre 1910/22 février 1935 entre la France (Alsace-Lorraine) et la Suisse (canton de Bâle-Campagne) en vue d'éviter la double imposition du revenu des employés ou ouvriers, ainsi que des médecins ;
- d) Arrangement du 2/16 août 1911/22 août 1921/22 février 1935 entre la France (Alsace-Lorraine) et la Suisse (canton de Soleure) en vue d'éviter la double imposition du revenu des employés ou ouvriers, ainsi que des médecins ;
- e) Arrangement du 24 juillet/18 septembre 1919 entre la France et la Suisse concernant la réciprocité du traitement des sommes affectées à des œuvres de bienfaisance en matière d'impôts sur les successions (échange de notes entre la légation de Suisse à Paris et le ministre français des affaires étrangères au sujet du legs Marcel BENOIST en faveur de la Confédération suisse) ;
- f) Arrangement du 26 août/9 octobre 1925 entre le Liechtenstein et la Suisse (canton de Grisons) sur la double imposition du produit du travail ;
- g) Déclarations de réciprocité concernant les droits de succession sur les legs affectés à des buts d'utilité publique ou de charité, échangées entre le gouvernement du Reich allemand et les cantons de AI (16 avril 1927), AR (18 juin 1927), UR (23 avril 1927), NW (30 juillet 1927), SG (24 mars/7 août 1928) et BL (3 avril 1928) ;

de la Constitution fédérale en 1848, la compétence de conclure des traités internationaux sur n'importe quel objet, y compris sur ceux qui relèvent du domaine législatif cantonal. La compétence des objets à régler en matière de traités de la Confédération est ainsi plus vaste que sa compétence législative.

[14.] Opposées à cette conception « centralisatrice », des thèses « fédéralistes » firent valoir que la répartition des compétences législatives entre la Confédération et les cantons devait également être observée lors de la conclusion de traités internationaux. Selon cette opinion, l'art. 8 aCst. ne donnerait à la Confédération que la compétence formelle de conclure tous les traités, y compris ceux qui ressortent du domaine législatif cantonal, la décision de conclure des traités en revanche étant l'affaire des cantons, qui ne devraient recourir à l'entremise du Conseil fédéral que pour entrer en relation avec les Etats étrangers, car la Confédération pourrait rendre illusoire la répartition constitutionnelle des compétences entre elle-même et les cantons si elle pouvait conclure des traités dans tous les domaines dévolus aux cantons¹⁰.

[15.] Déjà dans les premières années qui suivirent l'entrée en vigueur de la Constitution fédérale de 1848, la Confédération avait conclu des traités contenant des dispositions qui étaient du ressort des cantons. Ainsi, lors de la conclusion des traités avec la France le 30 juin 1864, la question de la compétence fut évoquée et discutée. Le Conseil fédéral était de l'avis que le droit de la Confédération de conclure des traités ne fût nullement restreint à certaines matières¹¹. Après avoir exposé la pratique suivie jusqu'alors, il signala en outre que « il n'a été conclu aucun traité de quelque importance qui ne consacre un empiètement sur le domaine laissé d'ailleurs à la

h) Arrangement du 20 juillet 1929 entre l'Allemagne et la Suisse (canton d'Argovie) en vue d'éviter la double imposition des usines hydrauliques du Rhin ;

i) Arrangement du 15 mai 1931 entre l'Allemagne et la Suisse (canton de Zurich) en vue d'éviter la double imposition des usines hydrauliques du Rhin ;

j) Arrangement du 18 octobre 1935 entre la France et la Suisse (cantons de Berne et de Neuchâtel) en vue d'éviter la double imposition du produit du travail.

Cf. en outre les traités énumérés par Kurt LOCHER (LOCHER, Kurt, Survey, p. 62-63), ceux mentionnés par RAAS/RENTZSCH (RAAS/RENTZSCH, p. 22 ss.) ainsi que la liste des conventions en vigueur en 1950 par LENZ (LENZ, p. 249-252).

¹⁰ Cf. Commentaire aCst., SCHINDLER, n° 6 ad art. 8; cf. également note de bas de page n° 16.

¹¹ Message du 15 juillet 1864 du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale concernant un traité de commerce et d'établissement avec la France, FF 1864 II 257, p. 261.

souveraineté cantonale »¹². L'Assemblée fédérale reconnut en principe, en ratifiant les traités précités avec la France, la compétence illimitée de la Confédération en matière de traités¹³.

[16.] Le Tribunal fédéral jugea lui aussi, en 1883 déjà, que la Confédération avait le droit de conclure des traités internationaux même en dehors des domaines réservés à la législation fédérale¹⁴.

[17.] Dans le domaine fiscal, le Département fédéral de justice et police a admis la compétence de la Confédération pour conclure des CDI en 1925 en se basant sur l'art. 8 aCst. Plus tard, le Conseil fédéral invoqua en outre l'art. 46 al. 2 aCst. En vue des négociations avec l'Allemagne, le Conseil fédéral soumit la question de la compétence de la Confédération aux cantons, qui étaient en premier concernés, et la Conférence des directeurs cantonaux des finances approuva l'avis du Conseil fédéral¹⁵. La doctrine était réticente à partager l'avis du Conseil fédéral¹⁶. Pour cette raison, le

¹² Message du 15 juillet 1864 du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale concernant un traité de commerce et d'établissement avec la France, FF 1864 II 257, p. 265.

¹³ Cf. également le rapport du 26 août 1864 de la Commission du Conseil national concernant les traités avec la France in FF 1864 II 547 ainsi que le rapport du 2 septembre 1864 de la Commission du Conseil des Etats touchant les traités convenus avec la France in FF 1864 II 633, en particulier p. 652, où figure le passage suivant : « Nous estimons, au contraire, que l'art. 8 formule le droit général de la Confédération de conclure des traités avec les Etats étrangers, sans qu'il ait été fait par là une réserve en faveur des Cantons. D'après notre manière de voir, au droit de faire des traités s'unit celui de statuer sur les objets en débat ». En outre, dans la décision du 15 novembre 1865 de l'Assemblée fédérale sur un conflit de compétence soulevé par le canton de Bâle-Campagne, celle-ci constata la compétence de la Confédération (FF 1865 III 951 ; cf. également le Message du 28 octobre 1865 du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale touchant le refus par le gouvernement de Bâle-Campagne du droit d'établissement aux Israélites français in FF 1865 III 805).

¹⁴ ATF IX 175 consid. 2 p. 178.

¹⁵ Cf. le Message du Conseil fédéral du 19 janvier 1932, FF 1932 I 41, p. 47-48 : « l'attitude des cantons fut dictée surtout par des considérations d'ordre pratique, d'autant plus qu'à la suite des tentatives faites pour conclure des traités de double imposition au nom d'une série de cantons (traité de double imposition des sept cantons septentrionaux avec l'Allemagne, du 24 mars 1923 ; traité de double imposition de St-Gall avec l'Autriche, du 24 octobre 1927, auquel adhèrent, en tout ou en partie, douze cantons et demi-canton), l'insuffisance de tels traités était devenue manifeste. En effet, si l'adhésion à de tels traités est laissée à la bonne volonté des cantons et que ceux-ci n'en fassent pas tous usage, la situation juridique sera très peu claire pour le contribuable. Quant à obtenir que tous les cantons déclarent leur adhésion à de tels accords, ce sera toujours difficile ».

¹⁶ Cf. LOCHER, Kurt, DBA-D, B, § 1, I A, 2 n° 2 qui cite à la note de bas de page n° 4 la doctrine en faveur de la compétence de la Confédération et celle qui y était opposée. Parmi les opposants figure Ernst BLUMENSTEIN (BLUMENSTEIN, E. Das Doppelbesteuerungsabkommen, p. 4-7). Ce dernier faisait notamment valoir que la souveraineté

message du Conseil fédéral du 19 janvier 1932 relatif à la CDI-D traite de cette question de manière détaillée. En approuvant cette CDI, le parlement a tacitement approuvé le point de vue du Conseil fédéral. Après la seconde guerre mondiale, la question de la compétence de la Confédération fut une nouvelle fois discutée lors de l'adoption de la CDI-S en 1948¹⁷.

[18.] Comme nous venons de voir, depuis que la Suisse a conclu la CDI avec l'Allemagne en 1931, la question de la compétence a été décidée en faveur de la Confédération¹⁸. A part les motifs tirés du droit international, des raisons de nature diverse, singulièrement des raisons d'ordre pratique et d'ordre économique, justifiaient aux yeux du Conseil fédéral que les CDI avec les Etats étrangers soient conclues par la Confédération, en sa compétence propre et avec effet obligatoire pour tout le territoire de la Suisse. Il a considéré que la conclusion des CDI offrait un intérêt général pour l'ensemble de l'économie du pays, car les conflits internationaux dans le domaine fiscal peuvent affecter tous les cantons et parce que l'élimination de ces conflits était un devoir de justice fiscale. En outre, depuis que la Confédération prélève elle-même l'impôt fédéral direct, elle est elle-même directement intéressée, à côté des cantons, aux mesures servant à garantir les sources fiscales qui lui sont attribuées¹⁹. Aujourd'hui, l'on peut considérer que le débat au sujet de la compétence est définitivement clos²⁰. Pour cette raison, toutes les CDI conclues par la Suisse en matière d'impôts sur le revenu et la fortune ne concernent pas seulement l'impôt fédéral direct, mais également les impôts cantonaux et communaux. A ce titre, elles font partie intégrante du droit fiscal fédéral et cantonal²¹.

fiscale cantonale garantie par l'art. 3 Cst. était complètement écartée (BLUMENSTEIN, E., *Das Doppelbesteuerungsabkommen*, p. 6-7). Au sujet des avis de la doctrine de l'époque cf. également LENZ, p. 30-31.

¹⁷ LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 73-74.

¹⁸ Cf. le Message du Conseil fédéral du 19 janvier 1932, FF 1932 I 41, p. 47-49 ; LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 74.

¹⁹ Message CDI-S, FF 1948 III 485, p. 487.

²⁰ LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 72, se référant à Commentaire aCst., SCHINDLER, n° 6 ss et 37 ad art. 8 ainsi qu'à BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 118.

²¹ BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 118; ATF 96 I 737 consid. 6a p. 747-748 = Archives 40, p. 437 consid. 6a p. 446.

1.2.2 Le début de l'activité fiscale internationale de la Confédération²²

[19.] Avant même que la Confédération ne devienne active, seul le canton de Bâle-Ville avait conclu, le 20 décembre 1910, un arrangement avec la Prusse pour éviter les doubles impositions. Cet arrangement visait la propriété non bâtie, la propriété bâtie et les professions industrielles et commerciales²³.

[20.] En 1925 et 1926, l'Allemagne, la Hongrie, l'Autriche et l'Italie ont souhaité conclure des CDI avec la Suisse. Le Conseil fédéral adopta d'abord une position prudente, c'est-à-dire d'attente²⁴. Dans son rapport de l'année 1928, il constata cependant que « les expériences faites avec la Convention sur la double imposition conclue avec l'Autriche, le 24 octobre 1927, ont montré qu'il est impossible, au moyen de conventions internationales auxquelles les cantons sont parties contractantes, d'obtenir une solution applicable à tout le territoire suisse. En outre, les Etats étrangers avec lesquels il serait désirable de passer des conventions sur la double imposition ne sont guère enclins à conclure des accords dont les effets ne s'étendent pas à toute la Suisse. La suppression de la double imposition ne sera donc possible que si la Confédération figure dans ces accords comme partie contractante »²⁵.

[21.] Dans son message à l'appui de la Convention entre la Suisse et l'Allemagne en vue d'éviter la double imposition en matière d'impôts directs et d'impôts sur les successions du 19 janvier 1932²⁶, le Conseil fédéral releva que notre Haute Cour s'était d'abord bornée à interdire la double imposition intercantonale, mais avait ensuite conféré une portée internationale à l'art. 46 al. 2 aCst. en interdisant aux cantons d'imposer la propriété foncière étrangère déjà frappée dans l'Etat du lieu de situation. Toutefois, hormis cette exception en faveur de la propriété foncière, il n'existait aucune protection contre une double imposition dans les rapports

²² Cf. également LENZ, p. 12-17 et, de manière générale, RAAS/RENTZSCH, p. 2-8.

²³ LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 72 ; Message du Conseil fédéral du 19 janvier 1932, FF 1932 I 41, p. 45. Bien que contenant des principes conformes à ceux proposés par le Reich en 1931, au moment où la Confédération a conclu la CDI avec le Reich allemand, l'arrangement précité conclu par le canton de Bâle-Ville avec la Prusse le 20 décembre 1910 n'avait plus une grande importance pratique, car la compétence fiscale avait entre-temps passé au Reich et seuls restaient réservés aux différents Etats certains impôts sur la propriété bâtie et sur les professions industrielles et commerciales (Message du Conseil fédéral du 19 janvier 1932, FF 1932 I 41, p. 45).

²⁴ LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 73.

²⁵ Rapport du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale sur sa gestion en 1928, p. 70.

²⁶ Cf. le Message du Conseil fédéral du 19 janvier 1932, FF 1932 I 41, p. 41-42.

entre la Confédération et les cantons d'une part et l'étranger d'autre part en tant que les cantons n'avaient pas conclu eux-mêmes des traités internationaux. Bien que les cantons appliquent, en règle générale, aussi aux conflits internationaux les principes établis par le Tribunal fédéral pour les relations intercantionales, en raison de la diversité des systèmes fiscaux et des charges d'imposition, cette pratique n'était pas suffisante. « Sous la pression des besoins financiers des Etats et du caractère nationaliste de l'économie publique, de nombreux pays modifièrent et développèrent pendant et surtout après la guerre leur législation fiscale en adoptant des règles plus sévères »²⁷.

[22.] Avant la seconde guerre mondiale, la Confédération ne conclut que deux CDI complètes concernant le revenu et la fortune, soit celle avec le Reich allemand en 1931 et celle avec la France en 1937. Après la seconde guerre mondiale, grâce à l'essor du développement économique et à la libéralisation des échanges internationaux, d'autres CDI avec des pays industrialisés, outre la CDI avec la Hongrie en 1942 (communiste) et le Pakistan en 1959 (pays en voie de développement), suivirent jusqu'en 1960 : la Suède en 1948, les Etats-Unis en 1951, les Pays-Bas en 1951, l'Autriche en 1953, la France en 1953 (révision de la CDI de 1937), le Royaume-Uni en 1954, la Finlande en 1956, la Norvège en 1956, le Danemark en 1957. L'activité internationale de la Suisse en matière de double imposition se développa de manière importante avec l'adoption du premier projet du MC OCDE en 1963 et le rythme des conclusions de nouvelles CDI, respectivement de révision des CDI existantes s'accéléra. Aujourd'hui, la Suisse est partie à un nombre très important de CDI en matière d'impôts sur le revenu et la fortune²⁸.

1.3 Comparaison des origines du droit fiscal intercantonal et international

[23.] Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international ont en commun qu'au début, les autorités politiques fédérales ont été très réticentes d'intervenir pour empêcher et régler les conflits de double imposition. Dans les deux domaines, cette réticence avait son fondement dans le fédéralisme suisse : la souveraineté cantonale – dont relève le domaine fiscal – était considérée comme principe supérieur, empêchant les autorités fédérales à intervenir. Les finances cantonales ressortant de la compétence – à l'époque

²⁷ Cf. le Message du Conseil fédéral du 19 janvier 1932, FF 1932 I 41, p. 42.

²⁸ LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 74.

exclusive – des cantons, la Confédération se devait de ne pas intervenir, sous peine de violer la souveraineté des cantons.

Dans les deux domaines (droit fiscal intercantonal et international), malgré les réticences susmentionnées, la Confédération est, après de longues hésitations, quand même intervenue, essentiellement pour des raisons pratiques et économiques. Continuer à s'abstenir aurait été déraisonnable et aurait nui considérablement à l'économie du pays. Même les cantons, directement concernés par l'intervention de la Confédération dans un domaine qui leur était réservé, ont reconnu qu'il était indispensable d'agir. Il est frappant qu'en droit fiscal intercantonal et international, les motivations qui ont poussé la Confédération à intervenir ont été, à quelques décennies d'intervalles, les mêmes.

[24.] L'étude du début de l'activité fiscale internationale de la Confédération montre que le droit fiscal international entretient des rapports très étroits avec le droit fiscal intercantonal et il n'est pas exagéré de dire que celui-là est né de celui-ci. Non seulement le Tribunal fédéral a-t-il reconnu, dans certaines situations bien précises, une portée internationale à l'interdiction de la double imposition intercantonale²⁹, mais aussi les cantons ont souvent appliqué – et continuent à le faire – les principes de répartition du droit intercantonal également en matière internationale. Cette pratique est cependant devenue, au fil du temps, insuffisante pour éliminer les problèmes de double imposition internationale³⁰. Le besoin de conclure des CDI s'est fait sentir et est devenu, surtout après la seconde guerre mondiale, de plus en plus pressant. En dépit des règles particulières contenues dans les CDI, le droit intercantonal continue donc à jouer un rôle très important pour le droit international.

²⁹ Bien que l'interdiction constitutionnelle de la double imposition intercantonale (art. 127 al. 3 Cst.) ne couvre que les rapports intercantonaux et qu'elle ne soit pas applicable à des conflits internationaux (LOCHER/LOCHER, § 2, III C, 1a, n° 1, 3, 5 à 9, 11, 13 et 14), notre Haute Cour a reconnu une portée internationale à cette disposition en interdisant aux cantons d'imposer des immeubles sis à l'étranger appartenant à des personnes domiciliées en Suisse. Dans cette situation, les cantons n'ont pas le droit d'imposer ces immeubles et leur rendement lorsqu'ils sont effectivement imposés à leur lieu de situation à l'étranger (LOCHER/LOCHER, § 2, III C, 2a). Certains auteurs ont, à juste titre, critiqué cette jurisprudence (Commentaire aCst., HÖHN, n° 69 ad art. 46 al. 2). Cf. également ch. 7.1.2, p. 109 ci-après.

³⁰ Cf. LOCHER, Kurt, p. 13.

1.4 Excursus : le premier arrêt en matière de fiscalité de la CJCE

[25.] A l'heure actuelle, un droit fiscal européen dans le sens d'un droit permettant à la UE de prélever un impôt direct sur le revenu et la fortune auprès des résidents établis sur son territoire n'existe pas. Faute d'être considérée comme un Etat, l'UE n'a pas la compétence originelle de prélever un tel impôt. Au demeurant, la souveraineté fiscale étant un attribut essentiel de la souveraineté nationale, ses Etats-membres ont, jusqu'à présent, été réticents à envisager de limiter leur souveraineté fiscale pour transmettre cette compétence à la UE³¹.

[26.] Le premier arrêt de la CJCE ayant trait aux discriminations fiscales subies par un travailleur étranger est l'arrêt BIEHL³². De nationalité allemande, M. BIEHL a travaillé pendant plusieurs années au Luxembourg où il a été imposé à la source, à l'instar des travailleurs luxembourgeois. Au moment de quitter le Luxembourg, dans le courant de l'année 1983, le remboursement du surplus d'impôt – probablement dû au fait que le taux d'impôt final était inférieur au taux appliqué pour la retenue à la source, en raison du revenu imposable inférieur à celui d'une année³³ – prélevé à la source lui a été refusé, au motif que la loi luxembourgeoise ne prévoyait un décompte d'impôt final que pour l'année entière et non pas en cas de départ en cours d'année.

[27.] M. BIEHL n'a donc pas subi de double imposition dans ce sens que le même objet de l'impôt (ou la même matière imposable) a été soumis au même impôt par plus d'un Etat pour la même période fiscale³⁴. La discrimination dont il a été l'objet n'était due qu'aux règles particulières du droit luxembourgeois interdisant de restituer le surplus d'impôt à la source perçu. Si l'on transpose cette affaire dans un contexte intercantonal suisse, l'interdiction de la double imposition contenue à l'art. 127 al. 3 Cst. n'aurait été d'aucun secours à M. BIEHL, car il n'était ni victime d'une double imposition, ni d'un traitement discriminatoire au sens du droit intercantonal³⁵. Il est ainsi très intéressant de relever que le premier cas de

³¹ Cf. REICH/KÖNIG, p. 1.

³² Arrêt de la CJCE du 12 février 1974, affaire C-152/73, Rec. 1974, p. 153.

³³ Cf. NOËL, Mélanges RYSER, note de bas de page n° 9 p. 143.

³⁴ Au sujet de cette quadruple identité en droit fiscal intercantonal et international, cf. ch. 3.1.1, p. 25 (droit fiscal intercantonal), respectivement ch. 3.2, p. 38 (droit fiscal international).

³⁵ Pour une définition de l'interdiction du traitement discriminatoire en droit intercantonal, cf. ch. 3.1.3, p. 35.

traitement discriminatoire jugé et condamné par la CJCE n'aurait pas été prohibé en application de l'art. 127 al. 3 Cst. interdisant la double imposition intercantonale. La portée du droit communautaire est donc plus large que celle de l'art. 127 al. 3 Cst.. Le but et la finalité du droit européen sont en effet fondamentalement différents : ils visent à assurer un marché intérieur libre. Les obstacles à la réalisation de ce but sont prohibés, peu importe les motifs à la base de l'adoption de la disposition incriminée. En effet, dans l'affaire BIEHL, l'Etat luxembourgeois faisait valoir que la règle luxembourgeoise incriminée avait pour but d'assurer la progressivité du taux de l'impôt en cas d'assujettissement inférieur à une année. Sans elle, un contribuable ne travaillant qu'une partie de l'année au Luxembourg (et une autre partie de l'année dans un autre pays) bénéficierait d'un taux d'imposition inférieur à celui applicable à la personne travaillant toute l'année au Luxembourg. A notre avis, cet argument était tout à fait pertinent, la disposition légale luxembourgeoise attaquée visant en effet à assurer l'égalité du traitement du travailleur quittant le pays en cours d'année par rapport à celui qui y était assujetti toute l'année. Ce résultat aurait cependant mieux pu être atteint en obligeant le travailleur quittant le pays (ou y arrivant) en cours d'année à déclarer ses revenus mondiaux.

2 Souveraineté, répartition de compétences et conflit de systèmes fiscaux

[28.] Sous le ch. 2 (p. 14 ss), nous examinerons le concept de souveraineté fiscale dans les domaines international et intercantonal pour ensuite les comparer et tirer des conclusions par rapport aux différences des systèmes pouvant exister entre les deux domaines. Une fois déterminée la nature de la souveraineté fiscale des acteurs (les cantons, respectivement les Etats), nous nous poserons la question de savoir *comment* les systèmes fiscaux entrent en conflit dans les deux domaines et causent ainsi des situations de double imposition. Nous dégagerons les points communs et les différences.

2.1 Droit fiscal intercantonal

2.1.1 Le fédéralisme, la souveraineté limitée des cantons et la répartition des compétences

[29.] Créée par la Constitution fédérale de 1848, la Suisse est un Etat fédéral formé par une confédération de cantons appelés « souverains ». Depuis cette date, la Suisse n'est plus une Confédération d'Etats, mais un Etat fédéral, les cantons ayant perdu leur souveraineté et étant incorporés dans un Etat supérieur, qui peut leur imposer des engagements qu'ils n'ont pas voulus ni prévus³⁶.

[30.] Le fédéralisme est une notion politique concrète, un élément essentiel de la collectivité étatique suisse. Il repose notamment sur une autonomie des cantons dans la détermination et l'accomplissement de leurs tâches, ainsi que dans la perception et l'affectation de leurs recettes. Il en résulte par conséquent pour eux la responsabilité du financement de leurs tâches³⁷.

[31.] Bien que la Constitution fédérale parle de cantons « souverains » (cf. en particulier l'art. 3 al. 3 Cst.), d'après la doctrine dominante, les cantons ne sont pas des Etats « souverains » au sens du droit international public, car il leur manque « l'immédiateté internationale ». Concrètement, contrairement aux Etats souverains au sens du droit international public, un supérieur

³⁶ AUBERT, Traité, Vol. I, p. 34.

³⁷ Commentaire aCst., SALADIN, n° 5 à 8 et 16 ad art. 3.

hiérarchique – la Confédération – ne leur fait pas défaut ; la souveraineté en matière de droit international public appartient bien plus en principe à la seule Confédération³⁸. En effet, tant qu'un canton ne s'est pas fait reconnaître le bénéfice de l'immédiateté internationale et quelle que soit l'étendue des compétences qui lui sont reconnues par la Confédération, il ne peut prétendre être un Etat souverain au sens du droit international³⁹.

[32.] Aux termes de l'art. 3 Cst. (tant dans sa version de 1999 que dans celle de 1874), « *les cantons sont souverains en tant que leur souveraineté n'est pas limitée par la Constitution fédérale et exercent tous les droits qui ne sont pas délégués à la Confédération* ». L'art. 3 Cst. donne ainsi aux cantons une compétence subsidiaire (ou résiduelle) générale au niveau fiscal comme dans les autres domaines⁴⁰. Les cantons sont en principe libres d'adopter le système d'imposition qui leur paraît adéquat, ou équitable ; ils doivent néanmoins respecter la Constitution, en particulier le principe de la force dérogatoire du droit fédéral, et les lois fédérales⁴¹. En raison de l'application directe de la LHID depuis le 1^{er} janvier 2001 (art. 72 al. 1 et 2 LHID), la liberté des cantons est considérablement restreinte⁴², car cette loi désigne les impôts directs que les cantons doivent prélever et fixe les principes selon lesquels la législation cantonale les établit (art. 1 al. 1 LHID)⁴³.

³⁸ AUBERT/MAHON, n° 5 ad art. 3 Cst.; TSCHANNEN, p. 241-242 ; Die schweizerische Bundesverfassung, SCHWEIZER, n° 7 ad art. 3 Cst. ; Droit constitutionnel suisse, JAAG, p. 477.

³⁹ DAILLIER/FORTEAU/PELLET, p. 469.

⁴⁰ L'autonomie constitutionnelle des cantons – aspect de la souveraineté conférée par la Constitution aux cantons et expressément reconnue à l'art. 47 Cst. – trouve cependant ses limites dans quelques dispositions spécifiques de la Constitution fédérale, dans plusieurs lois fédérales et dans la jurisprudence, le respect de ces limites étant assuré dans diverses procédures, soit devant l'Assemblée fédérale (garantie des constitutions cantonales), soit devant le Tribunal fédéral (AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol. I., n° 185 p. 63).

⁴¹ RIVIER, Droit fiscal suisse – L'imposition du revenu et de la fortune, p. 62 ; RIVIER, Le fédéralisme fiscal en Suisse et dans l'union européenne, p. 293 et les références citées ; RIVIER, La relation entre le droit fédéral et le droit cantonal en matière d'impôts directs : harmonisation et uniformisation, p. 159.

⁴² DE VRIES REILINGH, D., note de bas de page n° 3, p. 3.

⁴³ Sur le plan formel, l'on peut au demeurant observer un léger accroissement des compétences de la Confédération dans la mesure où elle fixe, depuis l'entrée en vigueur de la nouvelle Constitution fédérale le 1^{er} janvier 2000, les principes de l'harmonisation des impôts directs, même si, dans l'accomplissement de cette tâche, elle doit prendre en considération les efforts des cantons (art. 129 al. 1 Cst. de 1999), alors qu'autrefois l'harmonisation des impôts directs s'effectuait en collaboration avec les cantons (art. 42 quinquies Cst. de 1874), la phrase relative à la collaboration de la Confédération et des cantons au développement de l'harmonisation fiscale ayant été supprimée dans la nouvelle Constitution.

[33.] Les cantons peuvent partager leur compétence fiscale et la déléguer à des corporations publiques territoriales fondées par eux et qui leur sont soumises (compétence déléguée). L'organisation à l'intérieur du canton et la répartition entre canton et communes (ou autres entités subordonnées, comme par exemple, les cercles, paroisses, districts) relèvent du droit cantonal et de la libre appréciation du législateur cantonal⁴⁴. La délimitation des compétences à l'intérieur du canton ne peut par conséquent émaner que du canton⁴⁵, car les règles du droit fiscal intercantonal ne trouvent pas application dans les rapports intracantonaux⁴⁶. En règle générale, le droit fiscal intercantonal est applicable par analogie pour régler les conflits de double imposition qui peuvent se présenter à l'intérieur des frontières cantonales⁴⁷.

[34.] Les impôts que la Confédération peut prélever sont énumérés de manière détaillée et exhaustive dans la Constitution fédérale. Ce souci du détail et de l'exhaustivité est une manifestation de la méfiance du peuple et des cantons, profondément ancrée, envers la Confédération, à qui les moyens financiers ne sont pas mis à disposition de manière générale et « illimitée », mais seulement à « petites doses » et de manière limitée⁴⁸. Comme le relève à juste titre Danielle YERSIN, contrairement aux cantons, qui peuvent se contenter d'une base légale pour percevoir leurs impôts, sauf lorsque la constitution cantonale est plus exigeante, la Confédération ne peut prélever que les impôts que lui attribue expressément la Constitution fédérale⁴⁹. En matière d'impôts directs sur le revenu et la fortune des personnes physiques et sur le bénéfice et le capital des personnes morales, il s'agit de l'impôt fédéral direct (art. 128 al. 1 Cst.) que la Confédération peut prélever jusqu'en 2020.

[35.] Compte tenu de la compétence de prélever des impôts (souveraineté fiscale) attribuée par la Constitution tant à la Confédération (art. 128 al. 1 Cst.) qu'aux cantons (art. 3 Cst.), il est juste de dire qu'en matière d'impôts directs sur le revenu et la fortune (respectivement sur le bénéfice et le capital), la Confédération et les cantons ont des compétences parallèles : la

⁴⁴ Cf. BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 50-51 ; Kommentar StHG, REICH, n° 9-10 ad Vormerkungen zu Art. 1/2.

⁴⁵ ATF 114 Ia 80 consid. 2b p. 83 et 3b p. 84 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 91.

⁴⁶ Archives 54, p. 225 consid. 1 p. 227 ; Archives 45, p. 46 consid. 1 p. 48 ; DE VRIES REILINGH, D., n° 13 p. 5.

⁴⁷ DE VRIES REILINGH, D., n° 13 p. 5 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 91. Le droit fiscal intercantonal prend alors rang de droit cantonal dont le Tribunal fédéral ne peut revoir l'application en principe que sous l'angle restreint de l'arbitraire (Archives 45, p. 46 consid. 1 p. 48).

⁴⁸ Kommentar StHG, REICH, n° 5 ad Vorbemerkungen zu Art. 1/2.

⁴⁹ CR, YERSIN, n° 4 ad Remarques préliminaires.

Confédération et les cantons prélèvent un impôt sur la même matière imposable⁵⁰.

[36.] Dans ce contexte, il est intéressant de noter que la compétence *d'employer* les contributions publiques ne coïncide pas entièrement avec la compétence d'édicter des lois en matière fiscale (*compétence législative*) ni avec celle d'arrêter le montant d'impôt et de percevoir les impôts (*compétence administrative*) ; tandis que la compétence législative est en large partie attribuée à la Confédération et aux cantons, la compétence administrative est essentiellement réservée aux cantons et aux communes.

2.1.2 Les conflits de systèmes fiscaux à l'intérieur de la Suisse

[37.] Un état de fait est susceptible de toucher plusieurs cantons. Dans ce cas, des personnes ayant des rapports avec des lieux différents peuvent être imposées pour un même élément par plus d'un canton et être, partant, soumises à imposition à double. Autrement dit, les souverainetés fiscales peuvent entrer en conflit et entraîner une double (ou multiple) imposition.

[38.] Une double imposition existe lorsque les systèmes fiscaux de deux (ou plusieurs) cantons entrent « en collision » (raison pour laquelle Peter LOCHER qualifie le droit de la double imposition intercantonale de «Kollisionsrecht»⁵¹) ou en conflit. Il est indifférent de savoir si c'est le canton ou une entité intracantonale (comme une commune par exemple) qui revendique la souveraineté fiscale. Le conflit entre un canton et une commune d'un autre canton ou celui entre deux communes de deux cantons différents est également considéré comme un conflit de double imposition intercantonale⁵².

[39.] Les conflits de double imposition sont peu compatibles avec l'essence même de l'Etat fédéral, dès lors que l'unité nationale est ainsi sérieusement mise en cause par l'entrave à l'activité et aux échanges économiques⁵³. La question se pose néanmoins de savoir si l'Etat central doit intervenir dans la souveraineté des cantons pour limiter, voire empêcher les conflits ou s'il doit

⁵⁰ OBERSON, X., Droit fiscal suisse, p. 17 ; BLUMENSTEIN/LOCHER (BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 89) parlent à cet égard de « concurrence » entre la Confédération et les cantons.

⁵¹ LOCHER, P., Interkant. Steuerrecht, p. 6; cf. également BLUMENSTEIN/LOCHER (BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 93, 94 et 96 par exemple) qui parlent de «Kollisionsnormen» (« normes de conflit »).

⁵² LOCHER/LOCHER, § 2, III A, 1, n° 4; § 2, III A, 2, n° 1; HÖHN/MÄUSLI, § 1 n° 3, p. 4; DE VRIES REILINGH, D., n° 9 p. 4.

⁵³ Cf. dans ce sens LOCHER/LOCHER, § 1, II B, n° 2.

laisser cette tâche aux cantons, sans s'immiscer dans ce domaine. Il n'est en effet pas inhérent au système confédéral que l'Etat central intervienne dans ce domaine⁵⁴.

[40.] Pour des raisons liées à la cohésion nationale et afin de favoriser les échanges économiques, la Suisse a choisi la première approche. La double imposition intercantonale est interdite en vertu de l'art. 127 al. 3, première phrase Cst.. La Confédération doit prendre les mesures nécessaires pour l'empêcher (art. 127 al. 3, deuxième phrase Cst.)⁵⁵.

2.2 Droit fiscal international

2.2.1 La souveraineté des Etats, en matière fiscale notamment

[41.] La souveraineté est une notion juridique. C'est la qualité d'une collectivité publique qui n'a, juridiquement, pas d'autre supérieur que l'ordre juridique international et, dans l'espace où elle exerce son pouvoir, pas d'égal non plus⁵⁶. La souveraineté apparaît comme la source des compétences que l'Etat tient du droit international ; celles-ci ne sont pas illimitées, mais aucune autre entité n'en détient qui soient supérieures⁵⁷.

[42.] La souveraineté fiscale désigne le droit d'un Etat ou d'une collectivité publique de prélever des impôts et la mise en œuvre concrète de ce droit. Elle découle de la souveraineté territoriale, c'est-à-dire du pouvoir étatique sur les personnes et les objets se trouvant sur le territoire de la collectivité publique. La souveraineté territoriale, et par conséquent la souveraineté fiscale, font partie de l'essence même d'un Etat⁵⁸.

[43.] La souveraineté fiscale a pour objet le pouvoir public de prélever des impôts auprès des individus soumis à la souveraineté territoriale étatique.

⁵⁴ HÖHN/MÄUSI, § 1 n° 5, p. 6.

⁵⁵ Au sujet des origines (histoire) de la double imposition intercantonale, cf. ch. 1.1, p. 3. A noter que la première Constitution fédérale de 1848 n'interdisait pas (encore) la double imposition intercantonale.

⁵⁶ AUBERT/MAHON, n° 5 ad art. 3 Cst. Les théoriciens classiques du 18^{ème} et du 19^{ème} siècles (comme p.ex. HOBBS, KANT, HEGEL, LASSON et HELLER), considérant que la paix et la prospérité internationales étaient mieux garanties par un concept de souveraineté s'appuyant sur une liberté totale des Etats, ont défini la souveraineté comme une liberté, indépendance et compétence sans limitation. Cette conception est toutefois apparue, au début du 20^{ème} siècle, comme une menace pour la paix et la prospérité (cf. ISENBAERT, p. 264).

⁵⁷ DAILLIER/FORTEAU/PELLET, p. 467 et les références citées.

⁵⁸ BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 43.

Elle trouve ainsi ses limites *matérielles* dans ce sens qu'elle ne peut concerner que des sujets qui entretiennent avec l'Etat un lien particulier. Ce lien – caractéristique – doit permettre à la collectivité publique de contraindre l'individu à remplir les obligations découlant du rapport fiscal («Steuerrechtsverhältnis») qui lie le particulier avec la collectivité⁵⁹. A l'intérieur des limites matérielles précitées, la législation fiscale nationale détermine quel individu est soumis à la souveraineté fiscale et quelles sont les causes de rattachement dans chaque situation⁶⁰.

[44.] L'ordre juridique international pose ensuite des limites *juridiques* à la souveraineté fiscale nationale : la souveraineté des autres Etats limite la souveraineté fiscale nationale. Cette limitation a sa source dans les usages et les traités internationaux sur le partage des compétences fiscales ou encore dans les restrictions conventionnelles de la souveraineté en faveur d'organismes supranationaux⁶¹. Ainsi, si l'Union Européenne devait créer un système fiscal propre, ses Etats-membres devraient limiter leur souveraineté fiscale en faveur de la Communauté⁶².

[45.] Exemple : la notification de décisions fiscales à des destinataires à l'étranger est contraire au droit international public, car une telle décision constitue une manifestation de la puissance publique (plus précisément un acte de puissance publique) qui déploie ses effets sur le territoire de l'Etat voisin⁶³. Si la décision est néanmoins notifiée à l'étranger (et non pas par voie de publication officielle – cf. art. 116 al. 2 LIFD et 36 al. 1 lettre b PA), cette transgression du droit international public ne peut être invoquée par le contribuable, mais seulement par l'Etat concerné, dont la souveraineté a été violée⁶⁴. Cet exemple illustre les limites tant matérielles (possibilité concrète de notifier une décision à l'étranger en l'absence d'assistance judiciaire ou administrative) que juridiques (interdiction en vertu du droit des gens

⁵⁹ BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 43 et 56-57.

⁶⁰ BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 43.

⁶¹ RYSER/ROLLI, p. 23 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 43.

⁶² A l'heure actuelle, un droit fiscal européen dans le sens d'un droit permettant à l'UE de prélever un impôt direct sur le revenu et la fortune auprès des résidents établis sur son territoire n'existe pas. Faute d'être considérée comme un Etat, l'UE n'a pas la compétence originelle de prélever un tel impôt. Au demeurant, la souveraineté fiscale étant un attribut essentiel de la souveraineté nationale, ses Etats-membres ont, jusqu'à présent, été réticents à envisager de limiter leur souveraineté fiscale pour transmettre cette compétence à la UE (cf. REICH/KÖNIG, p. 1).

⁶³ ATF 119 Ib 429 consid. 2 p. 430 ; cf. également Kommentar DBG, ZWEIFEL, n° 23 ad art. 116; Message harmonisation fiscale, FF 1983 III 1, p. 217; CR, MASMEJAN-FEY, n° 7 ad art. 116.

⁶⁴ ATF 119 Ib 429 consid. 2a p. 431 ; cf. également Kommentar DBG, ZWEIFEL, n° 23 ad art. 116; CR, MASMEJAN-FEY, n° 8 ad art. 116.

d'exercer la puissance publique sur le territoire d'un autre Etat) qui sont posées à la souveraineté territoriale étatique, dans ce sens que cette souveraineté ne saurait se manifester sur le territoire d'un autre Etat.

[46.] En Suisse, en vertu de la Constitution fédérale, la souveraineté fiscale de la Confédération est en outre limitée par la souveraineté fiscale des cantons, les deux corporations publiques exerçant des compétences parallèles (cf. ch. 2.1.1, p. 14, en particulier p. 16). Enfin, la souveraineté peut être partiellement déléguée dans la mesure où un Etat a transféré à une autre autorité publique le pouvoir de prélever certains impôts, comme c'est le cas en Suisse pour les communes qui jouissent en général de la compétence fiscale dérivée de la souveraineté cantonale (cf. ch. 2.1.1, p. 14)⁶⁵.

2.2.2 Les conflits de systèmes fiscaux entre plusieurs Etats souverains

[47.] Une entreprise établie dans un Etat qui étend son activité sur le marché du pays voisin y est assujettie au plus tard à partir du moment où elle y ouvre une succursale. Les prétentions de ce pays peuvent alors entrer en conflit avec l'imposition de l'Etat du siège de l'entreprise⁶⁶. Le même problème peut se poser lorsqu'une personne physique domiciliée dans l'Etat A acquiert une propriété immobilière dans l'Etat B : l'imposition de l'Etat B peut entrer en conflit avec celle de l'Etat A. Ces deux exemples illustrent comment les systèmes fiscaux de deux Etats peuvent causer des doubles impositions. Dit brièvement, la double imposition internationale résulte de l'exercice parallèle et illimité par les Etats de leur système fiscal national ou encore de l'application de systèmes fiscaux différents⁶⁷.

[48.] PIRES⁶⁸ relève toutefois que dans une économie fermée sans lien externe, même si les systèmes fiscaux étaient gouvernés par des principes différents, voire les mêmes principes mais interprétés différemment, le phénomène de la double imposition ne se produirait pas. Il ajoute que ce problème ne se poserait pas non plus – même si des contacts externes existent – si les systèmes fiscaux étaient gouvernés par des principes évitant le cumul de prétentions fiscales concurrentes.

[49.] Le volume et la libéralisation croissants des échanges internationaux ont multiplié les situations qui, potentiellement, peuvent conduire à un conflit

⁶⁵ RYSER/ROLLI, p. 24 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 43 et 91.

⁶⁶ HÖHN, Internationale Steuerplanung, p. 59.

⁶⁷ CONSTANTIN, Les entreprises internationales, p. 154

⁶⁸ PIRES, p. 65.

des systèmes fiscaux. Les conséquences d'une double (ou multiple) imposition sont à ce point néfastes à l'économie qu'il est dans l'intérêt de tous les Etats de les éliminer dans toute la mesure du possible⁶⁹. Si l'action étatique a un intérêt évident à tendre vers l'abolition des doubles impositions, ces dernières ne peuvent pas toujours être complètement évitées. CONSTANTIN est au demeurant de l'avis que l'Etat a une obligation naturelle (ou morale) à éviter les doubles impositions⁷⁰. L'on peut, dans ce contexte, se poser la question inverse, c'est-à-dire se demander s'il est dans l'intérêt des Etats d'éviter des non-impositions, qui peuvent aussi se produire en présence de situations touchant plusieurs Etats⁷¹.

[50.] Les doubles impositions internationales ne sont pas contraires au droit des gens⁷², car ce droit, en tant que tel, n'en protège pas⁷³. Il est indispensable que les Etats souverains agissent pour les éliminer. Les moyens pour lutter contre la double imposition internationale sont divers.

[51.] TIPKE/LANG⁷⁴ sont de l'avis que les principes de l'égalité de l'impôt et de la neutralité concurrentielle imposent une harmonisation des conséquences fiscales. Dans ce sens, le droit fiscal international exerce une fonction d'harmonisation, qui reste toutefois très restreinte, car le droit fiscal international délimite l'exercice des souverainetés fiscales et tend à éviter les collisions des systèmes fiscaux qui peuvent se produire en cas d'activité transfrontalière. Il est cependant indéniable que l'accroissement de cette activité transfrontalière contribue directement à augmenter la pression sur les Etats de mettre en œuvre le principe de l'égalité fiscale internationale et celui de la neutralité concurrentielle⁷⁵.

⁶⁹ KNECHTLE, p. 1-12, en particulier p. 12. Le problème de la double imposition est au demeurant aggravé par l'augmentation de la charge fiscale observée dans le monde de manière générale (cf. PIRES, p. 21-22 et 65, qui parle de « rising level of taxation »).

⁷⁰ cf. CONSTANTIN, *Les entreprises internationales*, p. 154.

⁷¹ Sur la question de savoir si le droit fiscal international vise également à éliminer les doubles non-impositions, cf. *Cahiers de droit fiscal international*, Volume 89a (2004) consacré à la double non-imposition. SALOM est de l'avis que le MC OCDE n'a pas pour but d'éliminer la double non-imposition (SALOM, p. 162).

⁷² TIPKE/LANG, § 2 n° 41, ces auteurs considèrent au demeurant que le système d'attribution des compétences résultant des CDI détermine quel type de double imposition doit être évité. Cf. également SALOM, p. 163.

⁷³ Cf. toutefois l'avis de CONSTANTIN (*CONSTANTIN, Les entreprises internationales*, p. 154), indiqué ci-avant (cf. ch. 2.2.2, p. 20), qui est de l'avis que les Etats ont une obligation morale de délimiter l'exercice de leur souveraineté fiscale de manière à éviter les doubles impositions.

⁷⁴ TIPKE/LANG, § 2 n° 45.

⁷⁵ TIPKE/LANG, § 2 n° 45.

2.3 Comparaison du droit fiscal intercantonal et international

2.3.1 Souveraineté fiscale

[52.] Comme nous venons de le voir (cf. ch. 2.1.1, p. 14), en Suisse, les cantons ne sont *pas* des sujets du droit des gens, « l'immédiateté internationale » leur faisant défaut. Ils sont néanmoins « souverains », mais seulement dans la mesure où leur souveraineté n'est pas limitée par la Constitution (art. 3 al. 3 Cst.). Ainsi conçue, leur souveraineté, à l'intérieur des limites posées par le droit fédéral, demeure entière, ce qui signifie notamment qu'ils restent en principe libres de prévoir le système fiscal qui leur paraît opportun⁷⁶. En matière internationale, la Suisse est un sujet du droit de gens et relève « immédiatement » de l'ordre juridique international, qui, seul, la limite, du point de vue juridique, dans l'exercice de sa souveraineté fiscale (cf. ch. 2.2, p. 18). Les limites posées par le droit fédéral sont donc bien plus étroites et contraignantes pour les cantons que celles imposées à la Suisse par l'ordre juridique international. Juridiquement, la marge de manœuvre des cantons est beaucoup plus restreinte que celle de la Confédération. Que les limites posées par la Confédération aux cantons soient plus étroites que celles fixées par le droit des gens à la Confédération est un élément propre à un Etat fédéral, car la cohésion nationale requiert une certaine uniformisation qui va croissante avec le développement économique et la mobilité des gens, biens, services et capitaux. En outre, les moyens judiciaires doivent être efficaces et faciles à mettre en œuvre, faute de quoi le droit matériel est vide de sens.

[53.] Les limites plus étroites posées aux cantons se manifestent, concrètement, lorsqu'il apparaît qu'elles ont été outrepassées : les moyens judiciaires mis à la disposition du justiciable lui permettent d'annuler une décision de taxation prise en violation de la souveraineté fiscale d'un autre canton⁷⁷. En matière internationale, lorsqu'un contribuable est victime d'une double imposition, en l'absence de convention, pour autant que la décision de taxation soit conforme aux lois (fiscales) matérielles en vigueur, aucun moyen judiciaire ne permet concrètement de l'éliminer. Lorsque la Suisse a

⁷⁶ Cette liberté est cependant considérablement restreinte par la LHID, qui impose aux cantons des limites très précises, car elle définit l'assujettissement, l'objet et la période de calcul de l'impôt ainsi que la procédure et le droit pénal en matière fiscale, seuls les barèmes, les taux et les montants exonérés de l'impôt n'étant en principe pas soumis à l'harmonisation fiscale (cf. art. 129 Cst.).

⁷⁷ Concrètement, il s'agit du recours en matière de droit public (art. 82-88 LTF).

conclu une CDI, seule la procédure amiable, si elle aboutit, élimine la double imposition. Les Etats contractants ne sont toutefois pas obligés de parvenir à un résultat éliminant la double imposition, ce qui montre qu'en matière internationale, les moyens judiciaires sont encore largement déficients. Seul l'arbitrage international, aujourd'hui de plus en plus postulé, permet d'éliminer la double imposition internationale⁷⁸. Depuis la mise à jour 2008, le MC OCDE contient désormais une clause d'arbitrage (cf. art. 25 al. 5 MC OCDE)⁷⁹. S'agissant des CDI conclues par la Suisse, à l'heure actuelle, seuls les art. 25 ch. 5 CDI-KZ, 25 ch. 6 CDI-US et 24 ch. 5 CDI-ZA prévoient, à titre subsidiaire et à des conditions différentes, l'arbitrage international.

[54.] La divergence d'efficacité des moyens judiciaires à disposition entre le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international est importante et fondamentale. Elle est, à notre avis, une manifestation palpable de la différence de nature des deux droits.

[55.] Par comparaison, les Etats membres de la UE ont conclu une convention⁸⁰ qui introduit une procédure d'arbitrage pour éviter la double imposition lors de la correction des bénéfices d'entreprises associées d'Etats membres différents⁸¹. Cette convention d'arbitrage n'est cependant plus en vigueur depuis l'année 2000, parce que tous les Etats membres n'ont pas encore ratifié le protocole de prorogation de cette convention⁸². A l'heure actuelle, les entreprises ne peuvent dès lors s'appuyer que sur les dispositions relatives au règlement des différends prévues par les CDI, qui, contrairement à la convention d'arbitrage, n'imposent aucune obligation contraignante d'éliminer la double imposition.

⁷⁸ Cf. LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 539 et les références citées.

⁷⁹ Cf. KOLB, *Ueberblick* 2008, p. 640-642 ; de manière détaillée au sujet de la procédure d'arbitrage, cf. BAUMGARTNER/SHELLING ainsi que AULT/SASSEVILLE. Ces deux derniers auteurs considèrent que l'adoption de l'art. 25 al. 5 MC OCDE « is the most important change made to the OECD Model since the Model was first released in various drafts published between 1958 and 1963 » (AULT/SASSEVILLE, p. 208).

⁸⁰ Convention 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions dans le cas de correction des bénéfices entre entreprises associées (JO L 225 du 20.08.1990).

⁸¹ Lorsqu'un cas de double imposition se produit, l'entreprise concernée soumet le cas à son autorité compétente, laquelle, si elle n'est pas en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, s'efforcera d'éliminer la double imposition par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre Etat. Si les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord, elles demandent à une commission consultative d'émettre un avis sur la façon d'éliminer la double imposition. Elles peuvent prendre une décision s'écartant de l'avis de la commission, mais si elles ne parviennent pas à un accord, elles sont obligées de se conformer à cet avis.

⁸² Sur le « slow and lonesome death » de cette convention, cf. DE HOSSON.

[56.] Il ne faut cependant pas oublier que bien que, juridiquement, les limites posées par l'ordre juridique international à la souveraineté de la Confédération soient moins contraignantes que celles imposées aux cantons, les pressions exercées par l'OCDE et l'UE sur la Confédération ont pour effet de restreindre concrètement et de manière non négligeable la politique fiscale de la Suisse même lorsqu'elle décide de son propre système fiscal.

2.3.2 Conflits de systèmes fiscaux

[57.] Les conflits de systèmes fiscaux se produisent de manière similaire en droit fiscal intercantonal et international : la juxtaposition des systèmes et souverainetés fiscaux conduit à une imposition à double. De ce point de vue, il n'existe pas de différence entre les deux matières. Nous reviendrons plus loin de manière plus détaillée sur les causes des doubles impositions intercantonale et internationale (cf. ch. 4, p. 54).

[58.] Il est difficile de dire si le risque de conflit est plus accru en matière internationale ou intercantonale : le fait que les systèmes fiscaux des cantons suisses sont en grande partie harmonisés permet d'espérer une diminution du nombre d'affaires de double imposition en matière intercantonale. Cette harmonisation, même si l'on peut observer un rapprochement des législations fiscales, du moins en Europe occidentale, n'existe pas en matière internationale.

3 La notion de « double imposition »

[59.] Sous le ch. 3 (p. 25 ss), nous examinons le concept de « double imposition » en droit fiscal intercantonal et international pour comparer les deux domaines.

3.1 La notion « double imposition » en droit fiscal intercantonal

[60.] Selon une formule maintes fois rappelée, « le principe de l'interdiction de la double imposition déduit de l'art. 127 al. 3, première phrase Cst. s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet, pendant la même période, à des impôts analogues (double imposition effective) ou à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle) (ATF 134 I 303 consid. 2.1 p. 306 s.; 133 I 308 consid. 2.1 p. 311) »⁸³. « En outre, le Tribunal fédéral a déduit des dispositions précitées le principe selon lequel un canton ne peut pas imposer plus lourdement un contribuable du fait qu'il est assujéti aux impôts dans un autre canton (ATF 132 I 29 consid. 2.1 p. 31/32; 130 I 205 consid. 4.1 p. 210 et les références) »⁸⁴.

[61.] Selon la jurisprudence, il convient de distinguer la double imposition effective (ou actuelle ; ch. 3.1.1 p. 25), la double imposition virtuelle (ch. 3.1.2, p. 32) et l'interdiction du traitement discriminatoire (ch. 3.1.3, p. 35).

3.1.1 Double imposition effective (actuelle)

[62.] Le Tribunal fédéral a tout d'abord donné une définition positive (ou constructive) de la double imposition contraire à l'art. 46 al. 2 aCst. (cf. art. 127 al. 3, première phrase Cst.), considérant qu'il ne devait intervenir que lorsqu'un seul et même contribuable était tenu, par deux ou plusieurs

⁸³ Arrêt du TF du 29 mai 2009 (2C_23/2009) consid. 4.1.

⁸⁴ ATF 133 I 308 consid. 2.1 p. 311.

cantons, de payer l'impôt sur le même objet fiscal pour une même période⁸⁵. Cette définition repose sur la quadruple identité du sujet, de l'objet de l'impôt, de l'impôt et de la période fiscale. L'identité de ces quatre éléments constitue la condition nécessaire d'une double imposition intercantonale actuelle.

[63.] Très tôt déjà, cette définition s'est toutefois avérée trop étroite, si bien que la jurisprudence⁸⁶ et la doctrine⁸⁷ ne lui accordent aujourd'hui plus qu'un rôle subordonné. Les éléments qu'elle contient ne sont pas pour autant devenus sans importance pour déterminer si l'on est en présence d'une double imposition interdite. Ils continuent à être employés, sous une forme modifiée, lorsqu'il s'agit de savoir dans un cas particulier s'il y a ou non double imposition⁸⁸.

3.1.1.1 Identité du sujet de l'impôt

3.1.1.1.1 *Le principe*

[64.] Une double imposition présuppose en principe que les prétentions fiscales de deux ou plusieurs cantons soient dirigées contre la même personne, le sujet de l'impôt devant dès lors être identique⁸⁹.

[65.] L'identité du sujet n'est cependant pas une condition indispensable pour être en présence d'une double imposition interdite. L'identité n'est ainsi pas exigée lorsque les prétentions fiscales s'adressent à deux sujets différents, mais qui sont liés juridiquement et économiquement l'un à l'autre dans une mesure particulière pour un état de fait donné⁹⁰.

[66.] Tel est le cas notamment :

- entre l'usufruitier et le nu-propriétaire⁹¹ ;
- entre société et sociétaire d'une société en nom collectif et en commandite⁹² ;

⁸⁵ PASCHOUD, L'imposition des immeubles, p. 17 ; LOCHER/LOCHER, § 1, II A, n° 1 et 2.

⁸⁶ LOCHER/LOCHER, § 1, II A, n° 16.

⁸⁷ Commentaire aCst., HÖHN, n° 36 ad art. 46 al. 2 aCst. ; LOCHER, P., Interkant. Steuerrecht, p. 14 ; KOLLER, p. 297.

⁸⁸ DE VRIES REILINGH, D., n° 42 p. 19.

⁸⁹ LOCHER/LOCHER, § 1, II A, n° 6 et 8.

⁹⁰ Commentaire aCst., HÖHN, n° 40 et 41 ad art. 46 al. 2 aCst.

⁹¹ LOCHER/LOCHER, § 1, II A, n° 5, 7, 8 et 17.

⁹² ATF 48 I 171 consid. 3 p. 173.

- entre mari et femme, vivant en ménage commun ou non, ainsi qu’entre conjoints divorcés s’agissant des contributions d’entretien⁹³ ;
- entre le parent astreint à une obligation d’entretien et ses enfants sur lesquels il n’a plus l’autorité parentale⁹⁴ ;
- entre la mère et son fils majeur en cas de donation mobilière⁹⁵ ; ainsi que
- entre la communauté d’une propriété par étages et les copropriétaires^{96/97}.

[67.] En revanche, il n’y a pas identité de sujets entre la société anonyme et son actionnaire⁹⁸, entre société-mère et société-fille⁹⁹ et entre sociétés-sœurs¹⁰⁰. La double imposition économique est en effet, dans son principe, voulue par le législateur.

3.1.1.1.2 *La problématique des prix de transferts (au sein d’un groupe) en particulier*

[68.] Dans des arrêts plus anciens, notre Haute Cour a considéré que l’on était en présence d’une double imposition économique admise et non pas d’une double imposition intercantonale prohibée par la Constitution lorsque la société anonyme distribue un dividende à sa société-mère ou une entreprise liée, imposé également auprès du bénéficiaire de la prestation¹⁰¹. Dans l’ATF 115 Ia 157¹⁰², le Tribunal fédéral a laissé ouverte la question de savoir si une prestation appréciable en argent d’une société anonyme en faveur d’une société-sœur dans un autre canton, sans ajustement corrélatif, constituait une double imposition intercantonale prohibée. Dans cette affaire, une société établie au Tessin (société Y) avait effectué des prestations en faveur de sa société sœur dans le canton de Zoug (société X) à des prix inférieurs aux prix du marché, si bien que le fisc tessinois a majoré les prix de transfert de 25%. Les deux sociétés se sont adressées au Tribunal fédéral pour se plaindre d’une double imposition intercantonale prohibée, car la société X

⁹³ LOCHER/LOCHER, § 1, II A, n° 24 et 26.

⁹⁴ LOCHER/LOCHER, § 1, II A, n° 22 et 23.

⁹⁵ LOCHER/LOCHER, § 1, II A, n° 25.

⁹⁶ Revue fiscale 2000 p. 334-339.

⁹⁷ Pour d’autres cas cf. LOCHER/LOCHER, § 1, II A.

⁹⁸ LOCHER/LOCHER, § 1, II C.

⁹⁹ LOCHER/LOCHER, § 8, III B.

¹⁰⁰ LOCHER/LOCHER, § 8, III C.

¹⁰¹ LOCHER/LOCHER, § 1, II C, n° 1-6.

¹⁰² Également publié aux Archives 58, p. 616 et dans la Revue fiscale 1990, p. 405 et traduit en allemand dans Praxis 79, n° 218.

avait déjà été taxée sur la base d'un bénéfice inférieur, c'est-à-dire sans qu'il soit tenu compte des prix de transferts plus élevés fixés par l'autorité fiscale tessinoise. Considérant qu'un tel problème de prix de transfert pouvait effectivement conduire à une double imposition, notre Haute Cour a néanmoins refusé d'intervenir, compte tenu des difficultés inhérentes à la détermination des prix de transfert et au fait que la dernière instance cantonale n'avait pas eu la possibilité de vérifier les montants litigieux¹⁰³. Aussi est-elle arrivée à la conclusion qu'un bénéfice trop élevé taxé auprès d'une société ayant effectué des prestations en faveur d'une société du groupe ne constituait pas une double imposition prohibée¹⁰⁴. Enfin, l'on n'était en l'occurrence pas en présence d'une double imposition effective, car la marge bénéficiaire reprise auprès de la société Y (par le canton du Tessin) n'était pas effectivement imposée auprès de la société X (par le canton de Zoug)¹⁰⁵.

[69.] Dix ans plus tard, c'est-à-dire en 1999, il avait à se pencher sur un problème similaire¹⁰⁶ : la société A céda en 1990 une participation (minoritaire) dans une société immobilière propriétaire d'immeubles dans le canton des Grisons à sa société sœur (société B) ayant son siège dans le canton de Fribourg. En 1995, la société B réévalua la participation acquise d'un montant de CHF 1,2 millions, réévaluation qui fut imposée par le canton de Fribourg. Le canton des Grisons de son côté a tenu compte du montant de la réévaluation effectuée par la société B (fribourgeoise) pour fixer le gain immobilier réalisé par la société A en aliénant la participation. La société A se plaignit auprès du Tribunal fédéral notamment d'une violation de la double imposition intercantonale car, à son avis, le même substrat fiscal était imposé deux fois. Elle demanda que la taxation de la société B effectuée par le canton de Fribourg soit corrigée en admettant une correction fiscalement neutre du prix d'acquisition de la participation. Notre Haute Cour, bien que réalisant que le risque de double imposition existait s'agissant d'objets de l'impôt économiquement identiques liés à des sujets fiscaux établis dans des cantons différents et liés économiquement de manière particulière entre eux, indiqua qu'il fallait examiner les taxations des deux entreprises. Elle considéra qu'en l'occurrence l'objet de l'impôt n'était économiquement pas identique et qu'il ne s'agissait pas d'une double imposition actuelle. Même si le montant de CHF 1,2 million était imposé auprès de deux sociétés sœurs, l'objet de l'impôt dans le canton de Fribourg était le gain comptable de

¹⁰³ Praxis 79, n° 218 consid. 3f.

¹⁰⁴ Praxis 79, n° 218 consid. 3g.

¹⁰⁵ Praxis 79, n° 218 consid. 5.

¹⁰⁶ Arrêt du TF du 9 juillet 1999 (2P.168/1999) publié in *Revue fiscale* 1999, p. 679.

l'année 1995, tandis que celui imposé dans le canton des Grisons était le gain immobilier réalisé en 1990 en vendant les actions¹⁰⁷. En outre, la décision entreprise ne concernait que la société A et non pas sa société sœur (société B), si bien que le recours était irrecevable dans la mesure où il était dirigé contre la taxation fribourgeoise de la société B¹⁰⁸.

[70.] Plus récemment, en 2006¹⁰⁹, le Tribunal fédéral confirma l'ATF 115 Ia 157 précité et précisa que cet arrêt concernait une situation particulière et n'avait pas de portée générale. Pour l'heure, il semble ainsi considérer, sous réserve de circonstances particulières qui n'ont pas été explicitées, ni précisées, que, s'agissant d'entreprises faisant partie d'un même groupe, il faut qu'un seul et même sujet fiscal soit concerné.

[71.] Cette manière de voir est critiquée par la doctrine qui est de l'avis que l'interdiction de la double imposition intercantonale doit également s'appliquer lorsque le même substrat fiscal est imposé auprès de deux sociétés différentes établies dans deux cantons, faisant partie du même groupe¹¹⁰. Les arguments pertinents invoqués par REICH nous convainquent entièrement et il est renvoyé à ses développements¹¹¹. A notre avis, en cas de prestations entre sociétés du même groupe, l'exigence d'identité du sujet fiscal doit être assouplie, comme le Tribunal fédéral l'a d'ailleurs fait dans d'autres domaines, en particulier pour les personnes physiques (cf. les exemples énumérés au ch. 3.1.1.1, p. 26). Le problème soulevé par les prix de transfert concerne sans doute des prétentions fiscales qui s'adressent à deux sujets différents, mais qui sont liés juridiquement et économiquement l'un à l'autre dans une mesure particulière pour un état de fait donné¹¹². Il s'agit en outre du même objet de l'impôt (cf. ch. 3.1.1.2, p. 30), car le fonds patrimonial est identique (par exemple : prix de vente pour le vendeur et prix d'acquisition pour l'acheteur). Au demeurant, il n'y a pas de raison qu'une correction ne soit pas accordée en matière intercantonale alors qu'une telle possibilité demeure ouverte en matière internationale (cf. ch. 3.2.5, p. 46).

[72.] A noter que la problématique des prix de transfert entre sociétés liées se pose également en matière d'impôt fédéral direct. Dans ce domaine, l'art. 127 al. 3 Cst. n'est cependant d'aucun secours, car il ne concerne que

¹⁰⁷ Revue fiscale 1999, p. 679 consid. 1b)dd), p. 682.

¹⁰⁸ Revue fiscale 1999, p. 679 consid. 1b)ee), p. 682.

¹⁰⁹ Arrêt du TF du 26 avril 2006 (2P.338/2004 et 2A.757/2004) consid. 11.3 ; Cf. également l'arrêt du TF du 17 août 2006 (2P.53/2006 et 2A.91/2006).

¹¹⁰ REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen, p. 650-651 ; Kommentar StHG, KUHN/BRÜ-LISAUER, n° 95 ad art. 24; NEUHAUS, p. 48-49.

¹¹¹ REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen, p. 650-651.

¹¹² Commentaire aCst., HÖHN, n° 40 et 41 ad art. 46 al. 2 aCst.

les doubles impositions résultant de la concurrence de deux (ou plusieurs) souverainetés cantonales et ne s'applique par conséquent pas en matière d'impôt fédéral direct.

[73.] Il est intéressant de relever, à titre de comparaison, que l'identité du sujet fiscal n'est pas exigée par l'art. 9 MC OCDE, qui traite des prix de transfert. Il s'agit ici du seul cas de double imposition traitée par le MC OCDE où l'on est en présence d'un conflit résidence-résidence (ou, en d'autres termes, un conflit d'assujettissements illimités) qui met en rapport deux sujets fiscaux distincts. Depuis la mise à jour 2005 du MC OCDE, la Suisse a au demeurant retiré sa réserve de ne pas insérer l'art. 9 al. 2 MC OCDE dans ses conventions fiscales. Il nous apparaît ainsi contradictoire d'admettre les ajustements corrélatifs au niveau international, mais de refuser de considérer la problématique des prix de transfert comme un problème de double imposition en droit fiscal intercantonal.

3.1.1.2 Identité de l'objet de l'impôt

[74.] Une double imposition inadmissible présuppose que les prétentions fiscales de deux ou plusieurs cantons en concours portent sur le même objet¹¹³. Cette identité n'est pas conçue dans le sens purement juridique du terme, mais plutôt dans son sens économique¹¹⁴. Ce qui est déterminant, c'est la « source de la fortune, c'est-à-dire le fonds patrimonial sur lequel l'impôt est effectivement acquitté »¹¹⁵.

[75.] Il y a ainsi identité de l'objet lorsque sont soumises à l'impôt les mêmes parties de revenu ou de fortune et lorsque seule une partie et non pas l'intégralité des déductions est prise en compte¹¹⁶, de sorte que les quote-parts cantonales dépassent 100%. Il en va de même lorsque l'impôt sur le bénéfice net et l'impôt minimum sur les recettes brutes sont en concurrence¹¹⁷. En revanche, comme nous venons de voir (cf. ch. 3.1.1.1.2, p. 27), notre Haute Cour a refusé de considérer que l'objet de l'impôt était identique entre l'impôt sur les gains immobiliers réalisés par la société A en

¹¹³ LOCHER/LOCHER, § 1, II A, n° 3, 4, 12, 14 et 15.

¹¹⁴ LOCHER/LOCHER, § 1, II A, n° 5.

¹¹⁵ Plus précisément LOCHER/LOCHER, § 1, II A, n° 3: «... die Vermögensquelle, d.h. derjenige Fonds von Gütern zu verstehen, aus dem die Steuer tatsächlich entrichtet wird.»

¹¹⁶ Commentaire aCst., HÖHN, n° 43 ad art. 46 al. 2 aCst.

¹¹⁷ Archives 53, p. 444 consid. 3 p. 451-454 ; en effet, entre ces deux impôts une double imposition est possible en raison de l'identité économique de ces deux objets, car les recettes brutes d'une entreprise constituent la base nécessaire à l'obtention d'un rendement imposable (cf. Archives 53, p. 444 consid. 3b p. 452).

vendant une société immobilière à la société B (société sœur) et l'impôt sur le bénéfice de réévaluation de la participation acquise effectuée par la société B, le bénéfice de réévaluation ayant été imposé auprès de la société B et pris en considération pour déterminer le gain immobilier réalisé par la société A¹¹⁸.

3.1.1.3 Similarité des impôts

[76.] L'état de fait imposé doit être soumis dans les deux cantons à un impôt similaire. Avant que l'harmonisation fiscale ne déploie ses effets, compte tenu de la diversité de l'aménagement des systèmes fiscaux cantonaux, il n'était pas exigé que ces impôts soient parfaitement identiques. Il suffisait que les deux impôts aient sur le plan économique la même base de calcul, quel que soit leur aménagement juridique¹¹⁹. Bien qu'aujourd'hui les impôts directs des cantons et des communes soient en grande partie harmonisés, cet assouplissement de la condition de la similarité des impôts est resté. Il suffit que les deux impôts des deux cantons en cause concernent le même bien économique. Par conséquent, la double imposition intercantonale est interdite également en cas de cumul de :

- l'impôt sur le bénéfice et l'impôt sur les gains immobiliers¹²⁰ ;
- entre l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les donations ;
- entre l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les successions¹²¹ et
- entre l'impôt sur les donations et l'impôt sur les successions¹²².
- Il doit cependant toujours s'agir de deux (ou plusieurs) impôts ordinaires. Le conflit entre un impôt ordinaire et un impôt spécial affecté à une dépense déterminée (comme par exemple la taxe de séjour¹²³) n'entraîne pas de double imposition, dès lors que ce dernier type d'impôt n'est pas couvert par l'interdiction de la double imposition intercantonale¹²⁴.

¹¹⁸ Revue fiscale 1999, p. 679.

¹¹⁹ Commentaire aCst., HÖHN, n° 38 ad art. 46 al. 2 aCst.

¹²⁰ Arrêt du TF du 8 janvier 2002 (2P.289/2000) in Revue fiscale 2002, p. 184 consid. 3b p. 187.

¹²¹ ATF 130 I 205 consid. 4.1 p. 210; ATF 99 Ia 232 consid. 2 p. 234 = Archives 43, p. 473 consid. 2 p. 476-477.

¹²² ATF 55 I 79 consid. 1 p. 82 à 84.

¹²³ LOCHER/LOCHER, § 2, II C, 3, n° 9 et 13.

¹²⁴ Cf. DE VRIES REILINGH, D., n° 67-72 p. 29-31.

3.1.1.4 Identité de la période fiscale

[77.] Il n'y a conflit d'imposition entre plusieurs cantons que si les impositions portent sur le même laps de temps¹²⁵. Cela signifie que la revendication du même laps de temps comme période fiscale par plusieurs cantons auprès d'une seule et même personne pour le même objet n'est pas admissible.

[78.] Aussi longtemps que différents systèmes d'imposition dans le temps existaient, il suffisait que la même période serve de base pour la taxation. Ainsi, lorsqu'un canton avec un système d'imposition *praenumerando* bisannuel était en concurrence avec un canton appliquant le système *postnumerando* annuel, il fallait comparer la même année de calcul pour juger d'une éventuelle double imposition intercantonale prohibée¹²⁶.

[79.] Depuis le 1^{er} janvier 2003, tous les cantons appliquent le système d'imposition annuel *postnumerando*, tant pour les personnes physiques que pour les personnes morales. Dans ce système d'imposition, période fiscale et période de calcul coïncident. Les problèmes spécifiques liés aux conflits entre les systèmes d'imposition *praenumerando* et *postnumerando* sont ainsi supprimés, si bien que la question de l'identité de la période fiscale ne pose plus de problème particulier¹²⁷.

3.1.2 Double imposition virtuelle

[80.] On est en présence d'une double imposition virtuelle lorsqu'un canton, en violation des règles de conflit jurisprudentielles, prétend prélever un impôt dont la perception est de la compétence d'un autre canton, que ce dernier fasse ou non usage de sa prérogative¹²⁸. Le canton en droit d'imposer pouvant taxer l'objet soumis à sa compétence en tout temps, l'autre canton empiète sur sa souveraineté fiscale. La règle de conflit a dès lors une valeur absolue¹²⁹.

[81.] Contrairement au droit fiscal international, l'interdiction de la double imposition virtuelle du droit fiscal intercantonal repose sur le principe d'une souveraineté limitée des communautés de même rang, qui interdit d'empiéter

¹²⁵ LOCHER/LOCHER, § 1, II A, n° 11.

¹²⁶ Archives 48, p. 149 consid. 5 p. 154 ; LOCHER/LOCHER, § 2, IV B, 1 b, n° 4 ; § 2, IV B, 2 b, n° 8.

¹²⁷ LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 13-14.

¹²⁸ LOCHER/LOCHER, § 1, III B.

¹²⁹ LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 15.

sur le domaine de souveraineté d'autres communautés. Cette conception de l'interdiction de la double imposition, présupposant une souveraineté limitée des cantons, correspond mieux à l'essence de l'Etat fédéral qu'une règle s'appuyant sur une souveraineté illimitée et permettant d'éviter uniquement la double imposition actuelle¹³⁰. La base constitutionnelle, soit l'art. 127 al. 3 Cst., de l'interdiction de la double imposition intercantonale, ne se borne en effet pas à donner un droit individuel au citoyen, mais garantit également aux cantons leur souveraineté fiscale, interdisant aux autres cantons d'y empiéter. L'interdiction de la double imposition a ainsi deux facettes : il s'agit d'une part d'un droit constitutionnel qui garantit au citoyen de ne pas être imposé deux fois et d'autre part d'un droit conféré aux cantons les protégeant contre une ingérence dans leur souveraineté fiscale par un autre canton¹³¹.

[82.] Sous l'OJ, ces deux facettes se sont manifestées également du point de vue procédural : tandis que les citoyens ont disposé du recours de droit public (art. 84 ss OJ) pour se plaindre d'une violation de l'art. 127 al. 3 Cst., les cantons ont eu la réclamation de droit public à disposition (art. 83 lettres a et b OJ). Depuis l'entrée en vigueur de la LTF, tant la collectivité publique dont la souveraineté fiscale est lésée que le particulier victime d'une double imposition peuvent en principe emprunter la voie du recours en matière de droit public (art. 82 ss LTF) au Tribunal fédéral¹³². La voie de la réclamation de droit public, rarement utilisée sous l'ancienne OJ¹³³, également prévue par l'art. 120 LTF, mais sous le nom d'action, a ainsi perdu encore plus de son importance dans le domaine du droit intercantonal¹³⁴. L'action conserve néanmoins encore une partie de son importance, en particulier lorsque l'acte cantonal n'est pas – en tant que tel – susceptible d'être entrepris devant le Tribunal fédéral dans le cadre d'une recours en matière de droit public¹³⁵.

¹³⁰ Commentaire aCst., HÖHN, n° 35 ad art. 46 al. 2 aCst.

¹³¹ cf. BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 93 ; DE VRIES REILINGH, D., n° 823 p. 253.

¹³² Dans l'ATF 134 I 303 consid. 1.2 p. 305-306 (arrêt « Shell »), compte tenu du fait qu'un litige en matière de double imposition intercantonale présente souvent un lien étroit avec la LHID, qui habilite les autorités à faire vérifier son application par le Tribunal fédéral, ce dernier a considéré que les autorités doivent également être légitimées à déposer un recours en matière de droit public pour violation de la double imposition intercantonale, un lien formel avec la LHID étant suffisant (cf. également LOCHER, P., Die Beschwerde, p. 506 et DE VRIES REILINGH, D., Légitimation, n° 12-18).

¹³³ Pour une illustration, cf. l'affaire dite des pendulaires entre les cantons de Vaud et Genève ayant fait l'objet de l'ATF 125 I 458.

¹³⁴ LOCHER, P., Die Beschwerde, p. 499.

¹³⁵ Comme p.ex. dans le cadre de l'affaire dite des pendulaires entre les cantons de Vaud et Genève que nous venons de citer (cf. ATF 125 I 458). Dans cette affaire, en effet, les

Elle reste également ouverte dans les domaines non harmonisées, c'est-à-dire lorsque l'art. 73 al. 2 LHID, en relation avec l'art. 89 al. 2 lettre d LTF, n'habilite pas l'administration fiscale cantonale à recourir.

[83.] L'interdiction de la double imposition virtuelle a pour conséquence l'application de la méthode d'exonération *inconditionnelle* (c'est-à-dire que tout ou partie de l'objet de l'impôt est exonéré de l'impôt indépendamment de son imposition effective par l'autre canton), mais sous réserve de progression (ce qui veut dire qu'il est tenu compte des éléments exonérés pour la détermination du taux d'impôt). Une exonération conditionnelle – c'est-à-dire dépendant de l'imposition par l'autre entité – ne serait pas suffisante pour satisfaire l'exigence de l'interdiction de la double imposition virtuelle¹³⁶.

[84.] En droit fiscal international de la Suisse, la méthode de l'exonération *inconditionnelle* est également en très grande partie applicable. Tout d'abord, les règles unilatérales de la Suisse pour éviter les doubles impositions prévoient une exonération inconditionnelle, sous réserve de progression¹³⁷. Ensuite, toutes les CDI conclues par la Suisse contiennent la règle de l'exonération (art. 23 A MC OCDE) – et non pas la règle de l'imputation (art. 23 B MC OCDE) ; seule une imputation particulière est prévue pour les dividendes, intérêts et redevances (cf. l'ordonnance du Conseil fédéral du 22 août 1967 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt¹³⁸)¹³⁹. Bien que l'interdiction de la double imposition virtuelle ne soit pas applicable en droit fiscal international, la méthode de l'exonération sous réserve de progression – ayant son origine en droit fiscal intercantonal où elle est appliquée depuis le début – a été largement reprise en matière internationale. Non seulement les dispositions de droit interne prévoient cette méthode, mais également les conventions internationales. Sachant que le droit international prévoit plusieurs méthodes qui tiennent compte de la souveraineté fiscale des autres Etats, il n'est pas indispensable d'appliquer la méthode de l'exonération connue du droit intercantonal en matière internationale. La Suisse a néanmoins choisi cette voie. Le parallélisme entre les deux domaines est frappant !

actes entrepris étaient les lettres envoyées aux personnes domiciliées dans le canton de Vaud, annonçant qu'ils allaient recevoir des déclarations d'impôt genevoises.

¹³⁶ LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 16 ; KOLLER, p. 302 ss.

¹³⁷ Les art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD (de même, en règle générale, que les dispositions cantonales analogues) prévoient que l'assujettissement illimité ne s'étend pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger.

¹³⁸ RS 672.201.

¹³⁹ LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 480 ; OBERSON, X., *Précis de droit fiscal international*, p. 202.

3.1.3 Interdiction du traitement discriminatoire («Schlechterstellungsverbot»)

3.1.3.1 Principe

[85.] Le Tribunal fédéral a tiré de l'art. 127 al. 3 Cst. une interdiction d'imposer plus lourdement un état de fait pour la seule raison qu'il concerne plusieurs cantons. Selon sa jurisprudence, l'assujettissement d'un contribuable à la souveraineté fiscale de plusieurs cantons ne doit pas entraîner pour lui de désavantages particuliers, non liés à la répartition intercantonale. Ainsi, « il n'est en particulier pas admissible qu'un canton impose davantage un contribuable pour tout ou partie des éléments imposables dans ce canton au motif qu'il ne relève pas seulement de sa souveraineté, mais aussi de celle d'un autre canton »¹⁴⁰.

[86.] La discrimination « à l'envers » n'est en revanche pas interdite par l'art. 127 al. 3 Cst. Autrement dit, sous réserve des art. 8 et 9 Cst., un canton est autorisé à imposer plus lourdement un contribuable qui n'est assujéti qu'à sa souveraineté fiscale qu'une personne dans la même situation, mais soumis à l'impôt également dans un ou plusieurs autre(s) canton(s). Nous illustrons notre propos : dans ATF 131 I 249, notre Haute Cour a reconnu que contraindre les cantons monistes à admettre en déduction du gain immobilier les pertes commerciales extracantonales pouvaient discriminer les entreprises intracantonales – qui ne pouvaient bénéficier d'une telle compensation en vertu du droit fédéral – par rapport aux entreprises intercantionales. Elle a toutefois estimé que de tels problèmes ne pouvaient jamais être complètement évités. Le droit fiscal intercantonal n'avait qu'un effet négatif ; il ne pouvait dès lors constituer la base légale fondant le droit d'imposer d'un canton. Selon le Tribunal fédéral, il appartenait aux cantons concernés de prendre des mesures dans le cas particulier ou de légiférer pour que les entreprises « purement » cantonales ne soient pas désavantagées par rapport aux entreprises intercantionales¹⁴¹.

¹⁴⁰ Traduction libre de l'ATF 104 Ia 256 consid. 4 p. 260 dont le texte dans la langue originale est le suivant : «Inbesondere geht es nicht an, dass ein Kanton einen Steuerpflichtigen für die ihm unterstehenden Steuerobjekte oder Teile von solchen deswegen stärker belastet, weil der Steuerpflichtige wirtschaftlich mit der Gesamtheit seiner Steuerobjekte nicht nur zu ihm, sondern auch noch zu einem anderen Kanton gehört und teilweise unter dessen Steuerhoheit steht»; cf. également ATF 134 I 303 consid. 2.1 p. 306-307; 132 I 29 consid. 2.1 p. 32; 131 I 249 consid. 3.1. p. 253; 125 I 458 consid. 2a) p. 467; 100 Ia 244 consid. 4a p. 251 ; 60 I 100 consid. 3 p. 107.

¹⁴¹ ATF 131 I 249 consid. 6.4 p. 262.

[87.] Les cantons ne peuvent pas imposer un contribuable autrement ou plus fortement en raison du fait qu'il n'est pas entièrement soumis à leur souveraineté fiscale, par rapport aux personnes qui ne sont contribuables que dans ce canton. Ainsi par exemple, il n'est pas admissible que des personnes ayant un domicile en dehors du canton et des immeubles dans le canton ne puissent pas déduire les dettes (impôt sur l'objet) tandis que la déduction des dettes est autorisée pour les personnes domiciliées dans le canton¹⁴².

[88.] L'interdiction du traitement discriminatoire n'impose pas de limites absolues, mais seulement relatives, par comparaison avec la situation des contribuables au niveau intracantonal¹⁴³.

[89.] Peter LOCHER¹⁴⁴ estime que l'interdiction du traitement discriminatoire n'a été déduite de l'art. 127 al. 3 Cst. que pour des raisons de procédure : cette interdiction ayant son fondement plutôt dans les art. 8 et 9 Cst. (cf. art. 4 aCst.), une violation de ces dispositions n'aurait pu être invoquée que contre une décision de dernière instance cantonale (art. 87 OJ), alors que l'épuisement des voies de recours cantonales n'était pas exigé dans le cadre du recours de droit public (art. 86 al. 2 OJ) pour violation de l'art. 127 al. 3 Cst. Pour permettre au particulier d'invoquer les art. 8 et 9 Cst. sans épuiser les instances cantonales, notre Haute Cour aurait donc « enrichi » l'art. 46 al. 2 aCst. (art. 127 al. 3 Cst.) en rajoutant l'interdiction du traitement discriminatoire¹⁴⁵. En outre, le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral est libre dans le cadre du recours fondé sur l'art. 127 al. 3 Cst., et non pas limité à l'arbitraire¹⁴⁶. Depuis l'entrée en vigueur, au 1^{er} janvier 2007, de la LTF, qui exige désormais d'épuiser les instances cantonales également dans les affaires de double imposition intercantonale, cette justification procédurale tombe.

3.1.3.2 Plus d'exception au principe de l'interdiction du traitement discriminatoire

[90.] Pendant longtemps, le principe de l'interdiction du traitement discriminatoire souffrait une exception : le canton du lieu de situation de l'immeuble

¹⁴² Commentaire aCst., HÖHN, n° 47 ad art. 46 al. 2 aCst.

¹⁴³ Commentaire aCst., HÖHN, n° 48 ad art. 46 al. 2 aCst.

¹⁴⁴ LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 16-17.

¹⁴⁵ A nos yeux, dans un contexte intercantonal, l'interdiction du traitement discriminatoire doit être entièrement rattachée à l'art. 127 al. 3 Cst. et non pas aux art. 8 et 9 Cst. La question de son origine, respectivement des raisons pour lesquelles le TF aurait complété l'art. 127 al. 3 Cst. (art. 46 al. 2 aCst.) en y rajoutant l'interdiction du traitement discriminatoire, ne joue, à notre avis, pas de rôle.

¹⁴⁶ LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 16-17.

disposait d'un droit exclusif d'imposer cet élément, sans avoir à tenir compte du reste du revenu, respectivement du bénéfice et de la fortune, respectivement du capital du contribuable. Il pouvait simplement tenir compte de l'entier du revenu net de l'immeuble lorsque le contribuable ne percevait, tous cantons confondus, qu'un revenu (ou bénéfice) global inférieur au revenu immobilier¹⁴⁷. Ainsi, lorsque, globalement, le contribuable ne percevait aucun revenu (par exemple en raison d'un excédent de frais d'acquisition du revenu non immobilier) ou aucun bénéfice (par exemple en raison de pertes d'exploitation), le canton du lieu de situation de l'immeuble était néanmoins légitimé à imposer le revenu immobilier net, sans avoir à tenir compte des éléments extracantonaux. Cette exception au principe de l'interdiction de la double imposition intercantonale, vivement critiquée par la doctrine¹⁴⁸, pouvait conduire à ce qui fut appelé une « perte de répartition », fiscalement non déductible. Une telle perte devait être supportée par le contribuable, qui était ainsi imposé sur un montant qui dépassait son revenu, respectivement son bénéfice global¹⁴⁹.

[91.] Dans deux arrêts de principe rendus par le Tribunal fédéral en 2004 et 2005¹⁵⁰, modifiant de manière importante les règles de répartition intercantonale valables pour les immeubles et supprimant en particulier les « pertes de répartition », le Tribunal fédéral a jugé que le canton du lieu de situation de l'immeuble devait désormais tenir compte des éléments extracantonaux lorsque l'imposition du rendement ou du gain immobilier dans le canton du lieu de situation de l'immeuble conduisait à une perte de répartition. Dans cette situation, le droit d'imposition exclusif du for immobilier était limité par le principe de l'interdiction du traitement discriminatoire et ce for devait tenir compte des pertes d'exploitation, respectivement de l'excédent de frais d'acquisition du revenu au for fiscal principal¹⁵¹. Dans la deuxième affaire, notre Haute Cour a considéré en particulier que l'interdiction du traitement discriminatoire venait limiter le droit d'imposition exclusif du for immobilier, sans qu'il soit prioritaire et sans qu'il y ait une contradiction entre ces deux principes. Par conséquent, le canton du for immobilier accessoire devait supporter l'excédent de frais d'acquisition d'un immeuble

¹⁴⁷ Archives 59, p. 564 consid. 3b p. 566/567 et l'arrêt cité.

¹⁴⁸ Cf. p. ex. BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 106 ; DÄTWYLER, p. 100-104 ; PASCHOUD, Excédents, p. 620 ; PASCHOUD, L'imposition des immeubles, p. 142 s. ; LOCHER, P., Interkant. Steuerrecht, p. 18 ; HÖHN/MÄUSLI, § 21 n° 10, p. 289-290 et les références citées.

¹⁴⁹ Archives 59, p. 564 consid. 3d p. 567-568 ; 56 p. 569 consid. 6b-6c p. 574-576 ; cf. également ATF 116 Ia 127 consid. 2a-2b p. 130 et 3b p. 132 ; 111 Ia 220 consid. 2a p. 224 ; Revue fiscale 1996 p. 430 consid. 2c p. 432-433.

¹⁵⁰ ATF 131 I 249 et 131 I 285.

¹⁵¹ ATF 131 I 249 et 131 I 285.

privé situé au domicile fiscal principal¹⁵². D'autres arrêts suivirent, confirmant l'abolition des « pertes de répartition », c'est-à-dire mettant fin à l'exception du principe de l'interdiction du traitement discriminatoire¹⁵³. La doctrine a réagi en approuvant et saluant la nouvelle jurisprudence¹⁵⁴. Enfin, la CSI a édité une nouvelle circulaire concernant les répartitions intercantionales des immeubles, réglant de nombreux problèmes qui se posent en matière immobilière¹⁵⁵.

3.2 La notion « double imposition » en droit fiscal international

3.2.1 Rappel du mode de fonctionnement des CDI

[92.] Le but fondamental poursuivi par le MC OCDE, dont s'inspirent la plupart des CDI conclues par la Suisse, est d'éliminer la double imposition internationale. Cet objectif est mis en œuvre par un mécanisme d'application ou de fonctionnement de la CDI, qui est mis en œuvre en trois étapes¹⁵⁶ :

[93.] Dans un premier temps, il faut s'assurer que la CDI est bien applicable. Cette question est résolue en application des dispositions figurant aux chapitres I et II du MC OCDE consacrés au champ d'application et aux définitions¹⁵⁷. Les règles du champ d'application déterminent le territoire (champ d'application territorial), les impôts (champ d'application matériel), les personnes (champ d'application personnel) et la période (champ d'application temporel) couverts par la CDI¹⁵⁸. En particulier, l'art. 4 MC OCDE permet d'identifier, le cas échéant après élimination d'un conflit d'assujettissements illimités (conflit résidence-résidence ; cf. ch. 4.2.1, p. 56), l'Etat de

¹⁵² ATF 131 I 285 consid. 4.1 p. 290.

¹⁵³ ATF 132 I 220 et 133 I 19

¹⁵⁴ DE VRIES REILINGH, D., Immeubles, p. 203 ; SCHENK/Walter, p. 618-621 ; BEHNISCH, Rechtsprechung 2006 und 2007, p. 466 ; cf. cependant la critique de SIMONEK (SIMONEK, Entwicklungen 2006, p. 138) qui considère que la répartition proportionnelle des intérêts passifs applicable également aux commerçants professionnels d'immeubles allait trop loin car elle avantage le canton du lieu de situation d'immeubles en cas de ventes à court terme générant un bénéfice élevé.

¹⁵⁵ Circulaire n° 27 de la CSI du 15 mars 2007 intitulée « Double imposition intercantonale – élimination des pertes de répartition en droit intercantonal ».

¹⁵⁶ DANON/SALOME, p. 339 ; OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 43.

¹⁵⁷ VOGEL/LEHNER, n° 83 ad Einl. ; VOGEL, Internat. Steuerrecht, p. 279.

¹⁵⁸ OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 43.

résidence de la personne (art. 3 MC OCDE), d'une part, et l'Etat de la source¹⁵⁹, d'autre part¹⁶⁰.

[94.] Dans une deuxième étape, l'application des règles de partage ou distributives contenues aux art. 6 à 22 du MC OCDE déterminent la compétence d'imposer des deux Etats contractants (Etat de source et Etat de résidence)¹⁶¹. Tandis que le chapitre III du MC OCDE (art. 6 à 21 MC OCDE), qui est le chapitre le plus important¹⁶², est consacré à la répartition du revenu¹⁶³, le chapitre IV du MC OCDE (art. 22 MC OCDE) traite de la répartition de la fortune.

[95.] Les règles de partage peuvent prévoir un droit exclusif d'imposition¹⁶⁴, un droit d'imposition limité de l'Etat de la source (ou de l'Etat de non résidence) ou un droit d'imposition illimité de cet Etat. En cas de droit d'imposition exclusif, la double imposition est définitivement éliminée, l'Etat non compétent pour imposer devant, dans cette hypothèse, exempter le revenu en cause¹⁶⁵. Le revenu exonéré peut toutefois être pris en compte pour fixer le taux d'imposition (exonération sous réserve de progression)¹⁶⁶.

¹⁵⁹ VOGEL (VOGEL/LEHNER, n° 92 ad Einl.) est cependant de l'avis que la terminologie « Etat de la source » peut induire en erreur et qu'il convient d'adopter le terme « Etat de la non-résidence » (« Staat der Nichtansässigkeit»), par opposition à l'Etat de résidence.

¹⁶⁰ DANON/SALOME, p. 339.

¹⁶¹ DANON/SALOME, p. 339; OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 43

¹⁶² VOGEL/LEHNER, n° 83 ad Einl.

¹⁶³ Tandis que les règles de partage du chapitre III du MC OCDE sont classées selon le type de revenu concerné, celles du chapitre IV du MC OCDE le sont selon le type de fortune. Cette classification ressemble à celle connue par certains Etats dans leur droit interne, alors que d'autres Etats connaissent d'autres classifications ou encore une clause générale sans classification. Les types de revenus traités par le MC OCDE ne doivent ainsi pas être assimilés aux catégories similaires existant en droit national ; toute ressemblance n'est que superficielle et le fruit du hasard (VOGEL/LEHNER, n° 84 ad Einl.).

¹⁶⁴ Une règle prévoyant un droit d'imposition exclusif est formulée de la manière suivante : « ... ne peut être imposée que ... » (cf. p.ex. art. 8 al. 1 et 2, art. 12 al. 1, art. 13 al. 3 et art. 15 al. 1 MC OCDE) (OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 44 ; RIVIER, Le droit fiscal international, p. 129 ; VOGEL/LEHNER, n° 85 ad Einl. Ces derniers auteurs qualifient les règles prévoyant un droit exclusif d'imposition de règles «mit abschliessender Rechtsfolge» [« règles comportant une conséquence juridique définitive »]) (cf. également VOGEL, Internat. Steuerrecht, p. 280).

¹⁶⁵ OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 44 ; Handbuch, HÖHN, p. 109 ; LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 305.

¹⁶⁶ Cf. notamment, VOGEL, Internat. Steuerrecht, p. 280.

[96.] En revanche, lorsque les règles prévoient un droit d'imposition limité ou illimité¹⁶⁷, la double imposition n'est pas nécessairement éliminée. Il convient donc de prévoir, dans une troisième étape, la méthode d'élimination de la double imposition. Le chapitre V du MC OCDE, intitulé « méthodes pour éliminer les doubles impositions », qui contient deux dispositions alternatives, soit les art. 23 A et 23 B MC OCDE, est consacré à cette problématique. La disposition choisie par les Etats contractants répondra à la question de savoir si l'Etat de résidence doit exempter l'élément imposable dans l'autre Etat (art. 23 A MC OCDE) ou s'il doit imputer les impôts prélevés par l'autre Etat sur les impôts qu'il perçoit (art. 23 B MC OCDE)¹⁶⁸.

3.2.2 La définition « classique » de la notion « double imposition » en droit fiscal international

[97.] Il est généralement admis que le mécanisme présenté au ch. 3.2.1, (p. 38) ci-avant ne trouve en principe¹⁶⁹ application qu'en présence d'une double imposition juridique.

[98.] Selon une définition classique¹⁷⁰, l'on est en présence d'une double imposition *juridique* internationale lorsqu'un même contribuable est frappé, au titre d'une même base imposable et d'une même période, par des impôts de nature comparable prélevés par deux ou plusieurs Etats¹⁷¹. Cette définition de la double imposition juridique internationale est identique à l'interdiction de la double imposition effective (ou actuelle) du droit fiscal

¹⁶⁷ VOGEL/LEHNER (VOGEL/LEHNER, n° 85 ad Einl.) désignent les règles de partage prévoyant un droit d'imposition limité ou illimité de l'Etat de source de règles «mit offener Rechtsfolge» («règles comportant une conséquence juridique ouverte») (cf. également VOGEL, Internat. Steuerrecht, p. 280).

¹⁶⁸ OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 44 ; DANON/SALOME, p. 339 ; Handbuch, HÖHN, p. 110-111 et p. 112 ; RIVIER, Le droit fiscal international, p. 130 ; VOGEL/LEHNER, n° 86 ad Einl.

¹⁶⁹ Sous réserve de l'art. 9 MC OCDE (cf. DANON/SALOME, p. 339).

¹⁷⁰ La notion de « double imposition » n'est pas un terme technique et a dans la vie économique différentes significations (REITH, n° 3.41, p. 66).

¹⁷¹ Commentaire OCDE, n° 1 ad Introduction ; OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 3 ; LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 51 ; VOGEL, Internat. Steuerrecht, p. 276 ; RIVIER, Le droit fiscal international, p. 38 ; REITH, p. 66 ; Handbuch, HÖHN, p. 56-57 ; cf. également Commentaire OCDE n° 17 ad Introduction ; ainsi que DANON/SALOME, qui indiquent que « le Commentaire OCDE semble d'ailleurs restreindre à plusieurs reprises le champ d'application du MC OCDE aux cas de double imposition juridique » (DANON/SALOME, p. 339, et leur renvoi au Commentaire OCDE, n° 3 et 50 ad art. 23 A et B).

intercantonal¹⁷² (cf. ch. 3.1.1 p. 25), exigeant également la réunion des quatre identités que sont

- l'identité du contribuable,
- l'identité de l'objet de l'impôt,
- l'identité de la période fiscale (ou période de temps) et
- l'identité (ou similitude) de l'impôt¹⁷³.

[99.] Certains auteurs considèrent au demeurant qu'une double imposition juridique internationale doit entraîner une charge fiscale excessive. Ainsi, CASTAGNÈDE¹⁷⁴ complète cette définition par la précision suivante : « ... dans des conditions telles que la charge fiscale globale qu'il supporte s'avère supérieure à celle qui résulterait de l'intervention, dans des conditions de droit commun, d'un seul pouvoir fiscal ». Cet auteur précise en effet qu'outre la quadruple identité, une double imposition juridique internationale requiert également, pour être constituée, la constatation d'une surcharge fiscale. Il défend par conséquent la position selon laquelle seule une double imposition juridique internationale effective est constitutive d'une double imposition¹⁷⁵.

[100.] L'exigence des quatre identités n'est cependant pas très stricte et elle n'est en réalité, comme nous le verrons ci-après (cf. ainsi ch. 3.2.5, p. 46) pas un critère important en droit fiscal international, c'est-à-dire pour savoir si la CDI en cause est applicable ou non¹⁷⁶. Ainsi, l'exigence d'identité du contribuable ne doit pas être comprise au sens strict d'identité du sujet fiscal. Une telle identité est également donnée lorsque la même personne est considérée par un Etat comme sujet fiscal tandis que l'autre Etat la considère comme destinataire de l'impôt en ce sens qu'une autre personne, qui est traitée comme sujet fiscal dans cet autre Etat, doit lui faire supporter

¹⁷² LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 51 ; OBERSON, X., *Précis de droit fiscal international*, p. 3.

¹⁷³ Cf. RIVIER, *Le droit fiscal international*, p. 38 ; Handbuch, HÖHN, p. 57 ; REITH, p. 66 ; VOGEL/LEHNER, n° 2 ad Einl. ; dans ce sens également SALOM, p. 152.

¹⁷⁴ CASTAGNÈDE, p. 8

¹⁷⁵ VOGEL (VOGEL, *Internat. Steuerrecht*, p. 277) indique pour sa part que la définition classique de la notion de double imposition internationale ne tient pas compte du fait qu'une double imposition n'est donnée que lorsque l'imposition par deux Etats entraîne une surcharge fiscale. Au sujet de ce débat, cf. également Handbuch, HÖHN, p. 56-57.

¹⁷⁶ La querelle doctrinale au sujet de la notion de double imposition internationale n'a pas de portée pratique, car l'application d'une CDI ne dépend pas de la définition donnée au terme double imposition internationale, qui peut varier à l'intérieur d'une même CDI (Handbuch, HÖHN, p. 57), mais bien plus du champ d'application de la CDI (cf. chapitre I MC OCDE ; LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 52 ; VOGEL/LEHNER, n° 5 ad Einl. ; DANON/SALOMÉ, p. 387 ; cf. également SALOM, p. 151).

obligatoirement la charge fiscale¹⁷⁷. Cette situation est qualifiée par la doctrine de double imposition au sens large (« Doppelbesteuerung im weiteren Sinn »)¹⁷⁸.

[101.] Exemple¹⁷⁹ : en cas de distribution de dividende par une société suisse à son actionnaire allemand, la distribution de dividende est frappée de l'impôt anticipé suisse au taux de 35% (art. 13 al. 1 LIA) alors que l'actionnaire allemand doit payer, en même temps, l'impôt sur le revenu en Allemagne. Bien que l'impôt anticipé soit prélevé auprès de la société (art. 10 al. 1 LIA), cette dernière doit transférer la charge fiscale à son actionnaire (art. 14 al. 1 LIA), qui est le destinataire de l'impôt. L'actionnaire allemand est ainsi taxé pour le même objet (le dividende) par l'Allemagne en tant que sujet fiscal et par la Suisse en tant que destinataire de l'impôt anticipé. Dès lors que la quadruple identité n'est pas dans tous les cas exigée, la doctrine nomme ces situations « double imposition internationale au sens large »¹⁸⁰.

[102.] La double imposition juridique internationale peut être effective (ch. 3.2.3, p. 42) ou virtuelle (ch. 3.2.4, p. 43).

3.2.3 La double imposition effective

[103.] La double imposition est effective lorsque le conflit des souverainetés fiscales a pour conséquence une surcharge fiscale (l'impôt devant être *effectivement* payé dans deux pays), en ce sens que le montant d'impôt total à payer est plus élevé que si le contribuable n'était taxé que par un seul Etat¹⁸¹.

[104.] Les Etats sont en général d'accord sur le principe que la double imposition internationale effective doit être évitée¹⁸².

¹⁷⁷ Handbuch, HÖHN, p. 57-58 ; LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 51.

¹⁷⁸ LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 51 ; Handbuch, HÖHN, p. 58 note de bas de page n° 28.

¹⁷⁹ Exemple repris de Handbuch, HÖHN, p. 58.

¹⁸⁰ LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 51 ; Handbuch, HÖHN, p. 58 note de bas de page 28.

¹⁸¹ RIVIER, Le droit fiscal international, p. 38 ; REITH, p. 66-67 ; cf. également VOGEL, Internat. Steuerrecht, p. 277.

¹⁸² Handbuch, HÖHN, p. 58 ; VOGEL, Internat. Steuerrecht, p. 277.

3.2.4 La double imposition virtuelle

[105.] La doctrine considère en règle générale que la double imposition internationale peut aussi être virtuelle¹⁸³. Les définitions données par la doctrine de cette notion ne sont pas toutes identiques. En règle générale, les auteurs considèrent que la double imposition est virtuelle lorsque l'Etat compétent pour taxer un objet de l'impôt d'après les règles de partage des compétences contenues dans la CDI applicable n'exerce pas sa souveraineté fiscale, alors qu'en même temps, l'Etat non habilité à taxer prélève néanmoins l'impôt sur cet objet¹⁸⁴. Contrairement au droit fiscal intercantonal, qui l'interdit, la double imposition virtuelle n'est pas nécessairement prohibée par le droit fiscal international¹⁸⁵.

[106.] La question de savoir si une double imposition virtuelle est possible et, le cas échéant, admise dépend, en droit fiscal international, dans un premier temps de la nature de la règle de partage applicable et, dans un deuxième temps, lorsque la règle de partage prévoit un droit d'imposition limité ou illimité de l'Etat de la source, de la méthode d'élimination de la double imposition prévue par la CDI¹⁸⁶. Nous examinerons donc ci-après si une double imposition virtuelle peut exister en fonction de la nature de la règle de partage (droit d'imposition exclusif, cf. ch. 3.2.4.1, p. 43, et droit d'imposition limité et illimité, cf. ch. 3.2.4.2, p. 44).

3.2.4.1 Le droit d'imposition exclusif

[107.] Nous avons vu (cf. ch. 3.2.1, p. 38) que lorsque la règle de partage prévoit un droit d'imposition exclusif, l'Etat non compétent pour imposer

¹⁸³ REITH, p. 67 ; OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 3 ; RIVIER, Le droit fiscal international, p. 38 ; LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 52 ; Handbuch, HÖHN, p. 58.

¹⁸⁴ OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 3 ; Handbuch, HÖHN, p. 58 ; RIVIER (RIVIER, Le droit fiscal international, p. 38) préconise une définition large et indique que la double imposition est « virtuelle lorsque les deux souverainetés fiscales entrent en concurrence mais que seul l'un des Etats fait usage de sa compétence et assujettit le contribuable à l'impôt ».

¹⁸⁵ OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 3 ; LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 53.

¹⁸⁶ Ainsi PIRES (PIRES, p. 30) indique « This, however, does not prevent authors calling double taxation virtual, potential or *in thesi*, and they also claim that the way the phenomenon is viewed depends on the method chosen to eliminate it : if the method is full exemption, double taxation is avoided in all cases ; if the method is credit-method, the only double taxation avoided is effective double taxation, whatever circumstances ».

doit exempter le revenu en cause¹⁸⁷. La double imposition est ainsi définitivement évitée. Si l'Etat disposant d'un droit d'imposition exclusif n'exerce pas sa souveraineté fiscale – p.ex. parce qu'une base légale nationale permettant de taxer fait défaut –, la compétence de l'autre Etat ne renaît pas pour autant. S'il prétend néanmoins taxer le revenu en cause, p.ex. en raison de l'absence de taxation dans l'Etat compétent, il violerait le droit conventionnel. On voit donc bien qu'un problème de double imposition virtuelle ne peut pas se poser lorsque la règle de partage prévoit un droit d'imposition exclusif. Autrement dit, la double imposition virtuelle est d'emblée interdite par la règle de partage des compétences fiscales.

3.2.4.2 Le droit d'imposition limité et illimité

[108.] Lorsque la règle de partage applicable prévoit un droit d'imposition limité ou illimité de l'Etat de la source¹⁸⁸ (cf. ch. 3.2.1, p. 38), il convient d'éliminer, le cas échéant, la double imposition en application des art. 23 A et B MC OCDE.

3.2.4.2.1 *Le droit d'imposition limité*

[109.] Lorsque le droit d'imposition est limité, les deux Etats se partagent le droit d'imposer un élément imposable, typiquement pour les dividendes et les intérêts (art. 10 et 11 MC OCDE). S'agissant des dividendes et intérêts justement, le droit d'imposer de l'Etat de la source est limité à un pourcentage déterminé (cf. art. 10 al. 2 et 11 al. 2 MC OCDE) qu'il ne peut excéder, même si l'Etat de résidence n'exerce par hypothèse pas sa compétence. Un problème de double imposition virtuelle est dans cette situation exclu. L'Etat de résidence doit de son côté imputer l'impôt perçu par l'Etat de la source (art. 23 A al. 2 et 23 B MC OCDE). Un problème de double imposition virtuelle ne peut ainsi pas non plus se présenter dans l'Etat de résidence, car ce dernier Etat est compétent pour imposer et ne doit qu'imputer l'impôt perçu par l'Etat de source.

[110.] En résumé, compte tenu de la règle de partage (droit d'imposition limité) et de la méthode d'élimination de la double imposition (imputation), tout problème de double imposition virtuelle est d'emblée exclu.

¹⁸⁷ OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 44 ; Handbuch, HÖHN, p. 109 ; LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 479 et p. 305.

¹⁸⁸ VOGEL/LEHNER (VOGEL/LEHNER, n° 85 ad Einl.) désignent les règles de partage prévoyant un droit d'imposition limité ou illimité de l'Etat de source de règles «mit offener Rechtsfolge» (« règles comportant une conséquence juridique ouverte ») (cf. également VOGEL, Internat. Steuerrecht, p. 280).

3.2.4.2.2 *Le droit d'imposition illimité*

[111.] Lorsque la règle de partage prévoit un droit d'imposition illimité de l'Etat de la source, l'Etat de résidence a le choix entre la méthode de l'exemption (art. 23 A MC OCDE) ou la méthode de l'imputation (ou du crédit d'impôt) (art. 23 B MC OCDE).

[112.] En cas d'application de la méthode de l'imputation (art. 23 B MC OCDE), l'Etat de résidence accorde un crédit d'impôt égal à l'impôt payé dans l'autre Etat, le crédit d'impôt étant toutefois limité et ne pouvant dépasser la fraction de l'impôt sur le revenu ou la fortune calculé avant déduction (art. 23 B al. 1 in fine MC OCDE)¹⁸⁹. Dans cette situation, une double imposition virtuelle ne peut pas non plus se présenter.

[113.] En cas d'application de la méthode de l'exemption (cf. art. 23 A MC OCDE), l'Etat de résidence – en principe non compétent pour taxer –, exempte les revenus en cause. L'exemption peut être conditionnelle ou inconditionnelle (ou, autrement dit, absolue). Elle est inconditionnelle (ou absolue) lorsqu'elle ne dépend pas d'une imposition effective dans l'Etat de source. Elle est conditionnelle lorsqu'elle n'est accordée qu'en cas de taxation dans l'Etat de source. Seule la méthode d'exemption inconditionnelle (ou absolue) évite la double imposition virtuelle, mais non pas la méthode d'exemption conditionnelle. Dans ce sens, il est juste de dire qu'en droit fiscal international, la double imposition virtuelle n'est pas interdite¹⁹⁰. Dans le cadre du MC OCDE, l'Etat de résidence n'est pas obligé d'appliquer la méthode d'exemption absolue, mais il est au contraire libre de choisir la méthode de l'exemption conditionnelle¹⁹¹.

[114.] La méthode de l'exemption, qu'elle soit conditionnelle ou inconditionnelle (ou absolue), peut être sans ou avec réserve de progression du taux, suivant qu'il est tenu compte ou non des éléments exemptés pour fixer le taux d'imposition dans le pays de résidence¹⁹².

[115.] La Suisse applique en règle générale la méthode de l'exemption (art. 23 A MC OCDE). Elle considère ainsi qu'il convient également

¹⁸⁹ OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 198 ; REITH, p. 312-314 ; RYSER, p. 20-21 ; VOGEL/LEHNER, n° 122-130 ad art. 23.

¹⁹⁰ Handbuch, HÖHN, p. 56-57 ; LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 52.

¹⁹¹ Cf. dans ce sens VOGEL/LEHNER, n° 37 ad art. 23 ; Commentaire OCDE, n° 32.6, 32.7 et 34.1 ad art. 23 ; contra : OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 197, qui se réfère au Commentaire OCDE, n° 34 ad art. 23, lequel ne semble, à notre avis, pas imposer la méthode de l'exemption inconditionnelle, mais plutôt la recommander.

¹⁹² Au sujet des différentes conceptions en Allemagne et en Suisse concernant l'application de la réserve de la progression, cf. VOGEL/LEHNER, n° 40-41 et 213 ad art. 23.

d'éliminer la double imposition virtuelle. Elle applique par conséquent, dans le cadre de l'art. 23 A MC OCDE, en règle générale la méthode de l'exemption inconditionnelle, sous réserve de progression¹⁹³.

3.2.5 La double imposition économique¹⁹⁴

[116.] Par opposition au terme de double imposition juridique internationale, la notion de double imposition *économique* internationale est utilisée pour décrire des situations dans lesquelles le même objet de l'impôt est taxé, pour la même période fiscale, par deux Etats, mais auprès de deux contribuables différents. Cette situation se produit typiquement en cas de redressement opéré auprès d'une société d'un groupe situé sur le territoire d'un Etat en raison de prestations facturées à un prix insuffisant en faveur d'une société du même groupe située sur l'Etat voisin. L'art. 9 MC OCDE, consacré aux entreprises associées, vise à rectifier la comptabilisation des transactions entre entreprises associées lorsque lesdites transactions ont été effectuées dans des conditions autres que celles de pleine concurrence (cf. en particulier art. 9 al. 2 MC OCDE). Dans ces situations, la CDI est applicable alors que le critère de l'identité du contribuable n'est pas rempli : le même objet de l'impôt est imposé auprès de deux contribuables différents¹⁹⁵.

[117.] La notion « double imposition économique » est aussi utilisée pour désigner l'imposition du bénéfice au sein d'une société, puis, une fois distribué, auprès de son actionnaire. Cette « double imposition économique » ne constitue pas une double imposition internationale, car elle ne résulte pas du conflit de souverainetés fiscales. Aussi est-elle généralement voulue par le législateur¹⁹⁶. Le critère d'identité du contribuable fait par ailleurs défaut¹⁹⁷. Au demeurant, le critère de l'identité de la période fiscale ne sera généralement pas rempli tant il est vrai que le bénéfice réalisé durant une année (fiscale) n'est généralement distribué qu'au plus tôt l'année (fiscale) suivante. Enfin, l'on peut se poser la question de savoir si l'objet de l'impôt

¹⁹³ LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 486, OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 202 ; Handbuch, HÖHN, p. 116.

¹⁹⁴ Le concept de la double imposition économique est important, mais les critères pour le définir ne sont pas acceptés de manière unanime (PIRES, p. 48).

¹⁹⁵ L'art. 9 MC OCDE se distingue dans ce sens de l'art. 7 MC OCDE (en relation avec l'art. 23 MC OCDE) : l'art. 7 MC OCDE visant à éviter l'imposition du *même* contribuable par deux Etats différents (VOGEL/LEHNER, n° 6 ad art. 9).

¹⁹⁶ Depuis l'entrée en vigueur de la réforme de l'imposition des entreprises II, elle est, suivant les circonstances et les cantons, atténuée.

¹⁹⁷ Cf. RIVIER, Le droit fiscal international, p. 36.

est le même, car c'est le bénéfice réalisé qui est d'abord imposé (auprès de la société) et ensuite le dividende distribué (auprès de son actionnaire).

3.3 Comparaison du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international

3.3.1 En général

[118.] La définition de la notion « double imposition » est, comme nous l'avons vu, identique en droit fiscal intercantonal (ch. 3.1, p. 25) et international (ch. 3.2, p. 38). Dans les deux domaines, le point de départ est constitué par la quadruple identité du contribuable, de l'objet de l'impôt, de la période fiscale et du type d'impôt, ce qui pourrait laisser croire que les deux domaines sont identiques sur ce point. Il n'est cependant rien. En droit international, la définition de la notion de double imposition internationale, qui a donné lieu à des controverses doctrinales que l'on peut qualifier de stériles, n'est pas importante, car l'application d'une CDI ne dépend pas de cette définition, mais du champ d'application de la disposition concernée de la CDI elle-même dans un cas concret (cf. ch. 3.2.2, p. 40 ainsi que ch. 3.2.5, p. 46)¹⁹⁸. En droit fiscal intercantonal en revanche, pour que notre Haute Cour intervienne sur la base de l'art. 127 al. 3 Cst., l'on doit en principe être en présence d'une double imposition intercantonale dans le sens défini par la jurisprudence du Tribunal fédéral, ce qui prouve que cette notion demeure centrale. L'exigence de la quadruple identité a cependant été assouplie (cf. ch. 3.1.1, p. 25 ainsi que p.ex. ch. 3.1.1.1.1, p. 26), s'agissant en particulier de l'identité du contribuable ou encore de l'objet de l'impôt, qui peut être taxé auprès de personnes différentes suivant la relation économique qui les lie (usufruitier et nu-propiétaire par exemple). A souligner encore que le Tribunal fédéral a toujours refusé d'intervenir en cas de prix de transfert, si bien que dans ce domaine une double imposition peut subsister entre cantons (cf. ch. 3.1.1.1.2, p. 27 ci-avant). Sur ce point, il serait souhaitable que l'exigence d'identité de contribuable soit assouplie et qu'un ajustement corrélatif soit admis, comme en droit fiscal international (cf. art. 9 al. 2 MC OCDE).

[119.] Pour résumer, il nous paraît juste de dire qu'en droit international, la notion de double imposition n'est pas importante, tandis qu'en droit

¹⁹⁸ LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 52 ; VOGEL/LEHNER, n° 5 ad Einleitung ; DANON/SALOMÉ, p. 387.

intercantonal, cette notion conserve toute sa portée. Les deux domaines sont donc opposés sur ce point.

3.3.2 L'interdiction de la double imposition virtuelle

[120.] La question de savoir si l'interdiction de la double imposition virtuelle est prohibée par le droit fiscal international, comme c'est le cas du droit fiscal intercantonal (cf. ch. 3.1.2, p. 32), ne se pose pas dans les mêmes termes. En effet, comme nous l'avons vu ci-avant (cf. ch. 3.2.4, p. 43 en particulier, ch. 3.2.4.2.2, p. 45), lorsque l'Etat de source dispose d'un droit d'imposition illimitée et que l'Etat de résidence applique la méthode de l'exemption, une double imposition virtuelle peut se produire seulement lorsque la méthode de l'exemption est conditionnelle, c'est-à-dire soumise à la condition d'imposition effective par l'Etat de la source. Dans cette hypothèse, l'Etat de la résidence impose un élément de revenu alors que d'après la règle de partage il n'est pas compétent pour le faire. Le contribuable subit dans cette situation une double imposition virtuelle, qui n'est pas interdite. Dans toutes les autres situations – droit d'imposition exclusif, droit d'imposition limité, droit d'imposition illimité, mais application de la méthode de l'imputation ou encore droit d'imposition illimité, mais application de la méthode d'exemption inconditionnelle – la question de la double imposition virtuelle ne se pose pas, ce problème étant d'emblée éliminé par la méthode de partage, respectivement par la méthode d'élimination de la double imposition.

[121.] En droit fiscal intercantonal, où la méthode de l'exemption inconditionnelle est applicable, la double imposition virtuelle est interdite.

[122.] L'art. 127 al. 3 Cst. contient non seulement un droit constitutionnel du citoyen à ne pas être imposé deux fois, mais protège également les cantons contre tout empiètement sur leur souveraineté fiscale, peu importe qu'ils fassent usage ou non de leur droit de taxer.

[123.] Une telle délimitation, stricte, des compétences n'est pas concevable dans un contexte international, qui admet en principe la double imposition virtuelle. Au demeurant, un arbitrage international délimitant les prétentions des Etats souverains, malgré l'adoption de l'art. 25 al. 5 MC OCDE, fait généralement défaut. L'absence de moyens judiciaires efficaces permettant d'éliminer une double imposition internationale est sans doute un des défauts

majeurs du système international¹⁹⁹. Il s'agit là d'une des différences importantes entre le droit intercantonal et le droit international.

3.3.3 L'interdiction du traitement discriminatoire

[124.] En matière intercantonale, l'interdiction du traitement discriminatoire est élevée au niveau de droit constitutionnel du citoyen. Le Tribunal fédéral a en effet tiré de l'art. 127 al. 3 Cst. une interdiction d'imposer plus lourdement un état de fait pour la seule raison qu'il concerne plusieurs cantons. Il est ainsi interdit aux cantons d'imposer « ... davantage un contribuable pour tout ou partie des éléments imposables dans ce canton au motif qu'il ne relève pas seulement de sa souveraineté, mais aussi de celle d'un autre canton »^{200/201} (pour le surplus, cf. ch. 3.1.3.1, p. 35). L'interdiction du traitement discriminatoire n'impose pas de limites absolues, mais seulement relatives, par comparaison avec la situation des contribuables au niveau intracantonal²⁰².

[125.] Il en va différemment en droit fiscal international. Le principe de non-discrimination contenu dans les CDI suisses suit sur ce point en règle générale²⁰³ l'art. 24 MC OCDE²⁰⁴. La Suisse se réserve cependant le droit de ne pas insérer l'art. 24 al. 2 MC OCDE²⁰⁵.

¹⁹⁹ ALTMAN suggère, compte tenu des problèmes posés par l'absence de moyens efficaces pour résoudre les conflits de double imposition, qu'un « new set of dispute settlement procedures for resolving international tax disputes, to be agreed upon in a multilateral treaty. This procedure would include a combination of negotiation, arbitration, and adjudication mechanisms applied by a new international institution. » (ALTMAN, p. 6).

²⁰⁰ Traduction libre de l'ATF 104 Ia 256 consid. 4 p. 260. Cf. également l'arrêt « Shell » : ATF 134 I 303 consid. 2.1 p. 307.

²⁰¹ La discrimination « à l'envers » n'est en revanche pas interdite par l'art. 127 al. 3 Cst. Autrement dit, sous réserve des art. 8 et 9 Cst., un canton est autorisé à imposer plus lourdement un contribuable qui n'est assujéti qu'à sa souveraineté fiscale par rapport à une personne dans la même situation, mais relevant en même temps de la souveraineté fiscale d'un ou plusieurs autre(s) canton(s).

²⁰² Commentaire aCst., HÖHN, n° 48 ad art. 46 al. 2 aCst.

²⁰³ Seules les CDI-AUS, FL et NZ ne contiennent pas de disposition relative à la non-discrimination. L'Australie et la Nouvelle-Zélande rejettent l'inclusion d'une clause de non-discrimination dans leurs CDI, estimant que le but des CDI est d'éviter les doubles impositions et l'évasion fiscale et qu'une telle clause n'est pas nécessaire pour atteindre ces buts (cf. VOGEL/LEHNER, n° 10 ad art 24). Le Canada fait, comme la Nouvelle-Zélande, une réserve sur l'art. 24 MC OCDE (Commentaire OCDE, n° 85 ad art. 24). L'Australie se réserve le droit de proposer des modifications à l'article 24 MC OCDE afin de confirmer qu'elle peut continuer à appliquer certaines dispositions de son droit interne concernant les déductions au titre de la recherche et du développement et la

[126.] En résumé, le MC OCDE contient à son art. 24 quatre caractéristiques, qui ne sauraient être utilisées comme critère de distinction par le droit national pour un traitement fiscal moins favorable²⁰⁶ :

- une interdiction du traitement discriminatoire basée sur la nationalité du contribuable (art. 24 al. 1 et 2 MC OCDE), le critère de traitement différent interdit étant la nationalité ;
- une interdiction du traitement discriminatoire des établissements stables des entreprises (art. 24 al. 3 MC OCDE), le critère de traitement différent interdit étant le lieu d’incorporation ;
- une interdiction du traitement discriminatoire en relation avec la déduction de certains éléments de revenu et de fortune (art. 24 al. 4 MC OCDE), le critère de traitement différent interdit étant le lieu de résidence du bénéficiaire des éléments de revenu et de fortune ; ainsi qu’
- une interdiction du traitement discriminatoire des entreprises contrôlées par des résidents de l’autre Etat contractant (art. 24 al. 5 MC OCDE), le critère de traitement différent interdit étant le lieu de résidence de l’actionnariat de l’entreprise.

[127.] En outre, l’art. 24 al. 6 MC OCDE vise les impôts de toute nature ou dénomination, y compris ceux non mentionnés à l’art. 2 MC OCDE, ce qui signifie concrètement que son champ d’application est plus large que celui prévu par le MC OCDE²⁰⁷. Cette extension, respectivement non limitation du champ d’application du principe de non-discrimination s’explique par le fait que son lien avec les règles distributives est ténue et se justifie compte tenu du but large visé d’éviter des traitements différents de personnes « étrangères »²⁰⁸. Par ailleurs, le principe de non-discrimination s’applique également aux nationaux d’un Etat contractant qui ne sont pas des résidents d’un Etat contractant ou des deux Etats contractants (art. 24 al. 1 MC OCDE).

perception de retenues à la source (Commentaire OCDE, n° 86 ad art. 24). L’art. 24 de la CDI-KWT ne suit en outre pas l’art. 24 MC OCDE (cf. LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 511).

²⁰⁴ En l’absence de CDI contenant une clause de non-discrimination, un traitement discriminatoire serait néanmoins interdit, le cas échéant, par les art. 8 et 9 Cst.

²⁰⁵ Commentaire OCDE, n° 90 ad art. 24; cf. également LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 511; OBERSON, X., *Précis de droit fiscal international*, p. 255.

²⁰⁶ LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 511 ; OBERSON, X., *Précis de droit fiscal international*, p. 254 ; cf. également VOGEL/LEHNER, n° 2 ad art. 24. Les différentes situations visées sont qualifiées par d’aucuns comme « an incoherent collection of fairly narrow clauses » (VAN RAAD, *Non-Discrimination*, p. 347).

²⁰⁷ LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 511.

²⁰⁸ VAN RAAD, *Nondiscrimination in International Tax Law*, p. 202.

[128.] Comme le droit fiscal intercantonal, l'art. 24 MC OCDE n'interdit que des traitements défavorables, mais non ceux qui seraient plus avantageux²⁰⁹. En d'autres termes, la discrimination « à l'envers », comme en droit intercantonal (cf. note de bas de page n° 201, p. 49 ; cf. également ch. 3.1.3.1, p. 35) n'est pas prohibée. Sur ce point, il y a encore, en quelque sorte, une « concordance » entre le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international.

[129.] A la différence du droit intercantonal, dont l'interdiction n'est que relative (cf. ch. 3.1.3.1, p. 35), l'art. 24 MC OCDE stipule des interdictions de traitements discriminatoires absolues. Tout traitement différent fondé sur un des critères mentionnés dans les dispositions de l'art. 24 MC OCDE est considéré comme discriminatoire et, par conséquent, interdit et il n'y a pas de possibilité pour l'Etat concerné d'invoquer des raisons objectives justifiant le traitement²¹⁰. Vu l'absence de possibilité de motiver la différence de traitement, la violation du principe de non-discrimination ne peut être évitée qu'en limitant son champ d'application ou sa portée²¹¹. La nature du principe de non-discrimination du droit fiscal international est donc radicalement différente. D'une part, il suffit que le critère de distinction du droit national soit interdit par le droit international pour que le principe de non-discrimination trouve application. D'autre part, lorsque les situations ne sont pas considérées comme entièrement comparables – ce qui est le cas par exemple lorsqu'un national de l'autre Etat contractant n'est pas un résident du premier Etat –, le principe de non-discrimination de ne s'applique pas. La nature absolue du principe de non-discrimination confère une grande rigidité à cette règle en droit fiscal international. Tel n'est pas le cas du droit fiscal intercantonal. Cette différence est importante.

[130.] Autrement dit, malgré son champ d'application très vaste – l'on rappelle que le principe de non-discrimination s'applique aux impôts de toute nature, y compris ceux non mentionnés à l'art. 2 MC OCDE (art. 24 al. 6 MC OCDE) –, la portée de l'interdiction du traitement discriminatoire du droit fiscal international est différente de celle du droit fiscal intercantonal. Le très long art. 24 MC OCDE définit en effet en détail les situations visées, ce qui laisse *a contrario* toutes les situations non énumérées en dehors de son champ d'application. Tel n'est pas le cas en droit fiscal intercantonal de la Suisse.

²⁰⁹ Commentaire OCDE, n° 9 ad art. 24; VOGEL/LEHNER, n° 3 ad art. 24.

²¹⁰ VOGEL/LEHNER, n° 4 ad art. 24.

²¹¹ Cf. sur ce point VOGEL/LEHNER, n° 4 ad art. 24.

[131.] Pour illustrer la question du champ d'application différent de l'art. 24 MC OCDE par rapport aux principes généraux d'égalité de traitement et de l'interdiction de l'arbitraire (art. 8 et 9 Cst.) – principes dont le contenu est similaire à l'interdiction du traitement discriminatoire de l'art. 127 al. 3 Cst. –, nous prenons comme exemple la controverse doctrinale suivante : une partie des auteurs est de l'avis que l'interdiction du traitement discriminatoire basé sur la nationalité (art. 24 al. 1 et 2 MC OCDE) et les principes d'égalité de traitement et d'interdiction de l'arbitraire ont un champ d'application largement identique²¹², d'autres, majoritaires, sont de l'avis qu'il est différent²¹³. Ces derniers soutiennent par conséquent le point de vue selon lequel l'imposition à la source des travailleurs étrangers résidant en Suisse, mais ne disposant pas d'une autorisation d'établissement, est une forme d'imposition discriminatoire (directe) basée sur la nationalité²¹⁴ qui est interdite par l'art. 24 al. 1 MC OCDE, car elle est « autre ou plus lourde » que celle des nationaux se trouvant dans la même situation. Bien que le système d'imposition à la source ne conduise en règle générale pas à une charge fiscale plus élevée²¹⁵, il n'en demeure pas moins que l'imposition est différente (système et barème différents, dispositions légales applicables différentes), ce qui suffit pour être qualifié comme discriminatoire au regard de l'art. 24 al. 1 MC OCDE²¹⁶. Cet exemple montre qu'une imposition qui n'est en principe pas contraire aux art. 8 et 9 Cst.²¹⁷ peut être interdite par le principe de non-discrimination de l'art. 24 al. 1 MC OCDE.

²¹² YERSIN, L'égalité, p. 253 et p. 254-255 ; MÖHR, p. 155.

²¹³ LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 512 ; LOCHER, P., *Kommentar zum DBG, Vol. II*, n° 20 et 27 ad Einführung zu Art. 83 ss ; *Kommentar DBG, VALLENDER/LOOSER*, n° 15 ad art. 1 ; *Kommentar DBG, ZIGERLIG/JUD*, n° 8a ad Vor Art. 83-111.

²¹⁴ La loi vise en premier lieu les « étrangers » ne disposant pas d'autorisation d'établissement, si bien que le critère de la nationalité est l'élément premier entrant en ligne de compte, bien que d'autres conditions doivent aussi être remplies (domicile ou résidence et type d'autorisation de police des étrangers) pour que l'imposition à la source soit applicable (LOCHER, P., *Kommentar zum DBG, Vol. II*, n° 28 ad Einführung zu Art. 83 ss ; OBERSON, X., *Précis de droit fiscal international*, p. 257-258 ; *Kommentar DBG, ZIGERLIG/JUD*, n° 8a ad Vor art. 83-101 ; OBERSON, X., *Droit fiscal suisse*, p. 244-245 ; CR, PEDROLI, n° 10 ad Intro aux art. 83-111 ; LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 512 ; BOSS, p. 674-675 ; DUSS, p. 310-311 ; RIVIER, L'égalité, p. 110-114).

²¹⁵ AGNER/Jung/STEINMANN, n° 2 ad art. 83.

²¹⁶ VOGEL/LEHNER, n° 42 ad art. 24.

²¹⁷ Notre Haute Cour a jugé que l'imposition à la source des étrangers non établis, par rapport à la procédure d'imposition ordinaire des Suisses et étrangers établis, reposait sur des motifs objectifs (faciliter la perception des impôts auprès de personnes qui ne résident que temporairement ou à court terme en Suisse et auxquelles on ne saurait imposer les nombreuses obligations de collaboration qu'implique la procédure d'imposition ordinaire) et qu'elle n'est par conséquent pas discriminatoire (ATF 124 I 247 consid. 6 p. 251-252 = RDAF 1999 I 489 (résumé) ; ATF 96 I 45 consid. 4 p. 51-

[132.] Bien que les Etats contractants parties à la CDI souhaitent au moment de signer les conventions que, comme dans un « monde idéal », les traitements discriminatoires soient interdits, la pratique administrative quotidienne et le protectionnisme national rattrapent bien vite les jolies déclarations du jour de la conclusion du traité. Il suffit ensuite de trouver une justification au traitement en théorie pure interdit et le « tour est joué », c'est-à-dire l'intérêt national prédominant peut être protégé et, même, être justifié au regard des dispositions conventionnelles.

[133.] La situation se présente tout à fait différemment en droit fiscal intercantonal, où le Tribunal fédéral « joue l'arbitre » entre les cantons, de manière à éviter que ce genre de traitements discriminatoires ne subsiste.

52 ; ATF 91 I 81 consid. 3-5 p. 85-89 ; pour une critique de la jurisprudence du TF cf. également HINNY, Personenverkehrsabkommen, p. 264-265 et WALDBURGER, Rechtsprechung 2000, p. 163 à 164.

4 Les causes de la double imposition

[134.] Le ch. 4 est consacré à l'examen des causes de la double imposition intercantonale et internationale et à la comparaison des causes dans les deux domaines.

4.1 Le droit fiscal intercantonal

[135.] Dès lors que l'assujettissement, l'objet de l'impôt et la période de calcul sont, matériellement, harmonisés (cf. art. 129 al. 2 Cst.), les cas de double imposition entre les cantons ne peuvent aujourd'hui résulter que des causes suivantes²¹⁸ :

- a) Bien que les lois cantonales soient – formellement et matériellement – harmonisées, des divergences peuvent subsister et permettre par exemple une appréhension et par conséquent une imposition différente de certains types de revenus : ainsi, lorsque le fils perçoit, dans le cadre de la succession de son père, un versement d'une compagnie d'assurance provenant d'une assurance de rente viagère conclue par le père, la question se pose de savoir si ce versement est soumis à l'impôt sur le revenu (dans le canton du domicile du bénéficiaire du versement) ou à l'impôt sur les successions (dans le canton du dernier domicile du défunt). Lorsque le versement est soumis tant à l'impôt sur les successions (par le canton du dernier domicile du défunt) qu'à l'impôt sur le revenu (par le canton du domicile du bénéficiaire), l'on se trouve en présence d'une double imposition intercantonale, qui résulte des divergences qui subsistent dans l'aménagement des systèmes fiscaux des deux cantons en cause²¹⁹.
- b) Les lois fiscales cantonales ont une teneur identique, mais ne sont pas interprétées de manière uniforme par tous les cantons. Exemple : un canton considère les indemnités perçues par le membre du Conseil d'administration d'une société comme une

²¹⁸ LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 1.

²¹⁹ ATF 131 I 409 = StE 2005 A 24.35 n° 4 = *Revue fiscale* 2005, p. 948 traduit en français dans la RDAF 2006 II, p. 35.

rémunération de l'activité lucrative indépendante, imposable au lieu de situation de l'exploitation, tandis que le canton du domicile dudit membre qualifie cette rétribution comme un salaire (activité lucrative dépendante) imposable au domicile fiscal principal²²⁰.

- c) L'état de fait est qualifié différemment par les cantons (par exemple en cas de conflit d'assujettissement illimité, les deux cantons estiment que le domicile du contribuable se trouve sur leur territoire²²¹) ou encore ces derniers n'arrivent pas à se mettre d'accord sur les quote-parts de répartition, par exemple lorsque les cantons en cause ne parviennent pas à s'accorder sur le montant du préciput revenant au siège²²².

[136.] La distinction entre une interprétation différente de la loi (lettre b) ci-avant) et de l'état de fait (lettre c) ci-dessus) n'est au demeurant pas toujours aisée. On peut par exemple se poser la question de savoir si la qualification de la transaction de « lease-and-lease-back » conclue par la centrale électrique de la ville de Zurich avec une banque et un trust américains ayant pour objet trois centrales de forces motrices situées dans le canton des Grisons²²³ et dont le Tribunal fédéral a dû décider s'il s'agissait d'un bénéficiaire commercial (réparti par quote-parts entre les cantons concernés) ou d'un rendement immobilier (en l'occurrence imposable dans le canton des Grisons) concernait une interprétation différente d'une loi (ou d'une norme juridique) ou d'un état de fait (au sujet de cet arrêt, cf. également ch. 11.2.3.1, p. 226). A vrai dire, la différenciation ne nous semble pas importante et au demeurant sans grande portée pratique²²⁴.

4.2 Le droit fiscal international

[137.] Dans un « monde idéal », c'est-à-dire en partant de l'hypothèse que tous les Etats de la planète ont adopté un système fiscal basé sur les mêmes

²²⁰ Cf. LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 1; LOCHER/LOCHER, § 5, I B, n° 9 = StE 2004 A 24.31 n° 1.

²²¹ Cf. LOCHER/LOCHER, § 3, I B, 2 b, n° 32, 33, 34, 35 et 36.

²²² Arrêt du TF du 10 septembre 2007 (2P.340/2006).

²²³ ATF 131 I 402 = *Revue fiscale* 2005, p. 943 = StE 2006 A 24.43.1 n° 16 = RDAF 2006 II, p. 50, cf. également le résumé de cet arrêt par NOËL, *Double imposition intercantonale et internationale* 2005, p. 68-70.

²²⁴ La classification proposée ici, entièrement reprise de Peter LOCHER (LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 1), n'a du reste une utilité qu'à titre de comparaison avec le droit fiscal international (cf. ch. 4.3, p. 61 ci-après).

principes²²⁵, la doctrine suisse²²⁶ distingue généralement quatre causes fondamentales de conflits de systèmes fiscaux (cf. ch. 4.2.1, p. 56 à ch. 4.2.4, p. 57), auxquelles il convient d'ajouter les conflits de qualification (ch. 4.2.5, p. 58) ainsi que les conflits d'attributions (ch. 4.2.6, p. 60)²²⁷. Ces quatre causes de conflit sont dues à des conflits d'assujettissements illimités, respectivement limités²²⁸.

4.2.1 Le conflit d'assujettissements illimités (conflit résidence-résidence)

[138.] En cas de conflit d'assujettissement illimité ou, autrement dit, conflit résidence-résidence, fondamentalement, deux Etats revendiquent le droit d'assujettir de manière illimitée un contribuable. Ce conflit peut être fondé sur une appréciation différente des faits (les deux Etats prétendent par exemple que la société a son siège sur leur territoire) ou encore résulter de causes de rattachements différents, par exemple lorsqu'une personne a son domicile dans l'Etat A alors que son lieu de travail (c'est-à-dire séjour au lieu de travail) se situe dans l'Etat B²²⁹.

²²⁵ Lorsque les systèmes fiscaux des Etats sont, au contraire, différents, les causes de conflit sont différentes, c'est-à-dire multiples. Ainsi certains pays connaissent, à côté du rattachement personnel fondé sur la résidence, le rattachement personnel fondé sur la nationalité (ainsi par exemple les Etats-Unis, le Mexique ou les Philippines, cf. LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, note de bas de page n° 8 p. 53).

²²⁶ cf. OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 5-6 ; LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 53-55; cf. également Handbuch, HÖHN, p. 60-62 ainsi que RIVIER, Le droit fiscal international, p. 39.

²²⁷ Le conflit d'attribution («Zurechnungskonflikt») peut résulter non pas d'une qualification différente d'un même revenu, mais de l'attribution à un sujet fiscal différent du même type de revenu ou de fortune ; ainsi par exemple lorsque le revenu d'un bien sous usufruit est attribué par un Etat à l'usufruitier et par l'autre Etat au nu-propriétaire (LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 139-140 ; OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 7 ; SALOME, p. 65 ; DANON/SALOME, La double non-imposition, p. 681). Le conflit d'attribution est souvent (mais pas toujours) un cas particulier de conflit entre l'Etat de résidence (assujettissement illimité) et celui de la source (assujettissement limité) (cf. ch. 4.2.2 ci-après).

²²⁸ OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 5-6 ; cf. également LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 53, qui parle de «Kumulation von subjectiven oder objectiven Steuerpflichten», mais les situations visées sont en réalité identiques.

²²⁹ LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 54; cf. également OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 5-6.

4.2.2 Le conflit d'assujettissements illimité et limité (conflit source-résidence)

[139.] L'on est en présence d'un conflit d'assujettissements illimité et limité, appelé également conflit source-résidence, lorsque l'Etat de résidence (assujettissement illimité) impose des éléments également soumis à l'impôt par l'Etat de source (assujettissement limité). Ce type de conflit est la cause la plus fréquente de doubles impositions internationales par des Etats ayant les mêmes systèmes fiscaux²³⁰. Pour les éviter, les CDI attribuent en principe la compétence d'imposer un objet de l'impôt à l'Etat de résidence ou à l'Etat de source. Ainsi par exemple, l'art. 6 MC OCDE attribue la compétence d'imposer les revenus provenant de biens immobiliers à l'Etat du lieu de situation de l'immeuble.

4.2.3 Le conflit d'assujettissements limités (conflit source-source)

[140.] Un conflit d'assujettissements limités ou, autrement dit, conflit source-source, peut se présenter lorsque deux Etats prétendent prélever un impôt sur le même objet qui présente des liens avec deux Etats alors que le bénéficiaire est assujetti (résidence) de manière illimitée dans un Etat tiers. Cette situation se présente par exemple lorsque l'Etat A prétend imposer (à la source) l'intérêt payé sur un prêt parce que le débiteur est domicilié sur son territoire et l'Etat B parce que l'immeuble qui sert de garantie pour le prêt est situé sur son territoire²³¹. Comme le souligne à juste titre Xavier OBERSON²³², ces situations sont problématiques, car les CDI n'y sont en principe pas applicables.

4.2.4 La double imposition économique

[141.] Une double imposition économique internationale peut résulter par exemple d'un redressement opéré auprès d'une société du groupe située dans l'Etat A pour des prestations effectuées en faveur d'une autre société du même groupe située dans l'Etat B. L'art. 9 MC OCDE est consacré au problème posé par les prix de transfert dans les entreprises associées.

²³⁰ Handbuch, HÖHN, p. 60 ; OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 5.

²³¹ Handbuch, HÖHN, p. 62.

²³² OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 5.

4.2.5 Le conflit de qualification

[142.] Le terme conflit de qualification n'a pas reçu de définition claire et il n'est pas utilisé de manière uniforme en droit fiscal international. Plusieurs auteurs ont tenté de classifier et distinguer les différentes formes de conflit de qualification²³³.

[143.] Un conflit de qualification peut naître²³⁴

- en raison d'une divergence de vue entre les Etats contractants au sujet de *l'état de fait* ;
- en raison de *l'interprétation différente* de la CDI²³⁵ ;
- ou encore en raison de différences entre le droit interne des deux Etats contractants (aussi appelé conflit de qualification juridique)²³⁶.

[144.] Pour éliminer les deux premières catégories de conflit de qualification, la procédure amiable (art. 25 MC OCDE) doit être mise en œuvre²³⁷. La solution du Commentaire OCDE pour résoudre le conflit de qualification juridique est présentée ci-après (cf. ch. 4.2.5.1, p. 59).

[145.] Comme exemple d'un conflit de qualification juridique est en règle générale citée la célèbre affaire Pierre BOULEZ²³⁸, chef d'orchestre et compositeur alors domicilié en Allemagne dont les rémunérations pour l'enregistrement de concerts aux Etats-Unis ont été qualifiées par l'Allemagne de redevances, imposables dans le pays de résidence (art. 12 MC OCDE), et par les Etats-Unis de prestations de services fournies sur leur territoire, imposables dans le pays du lieu d'activité (art. 15 MC OCDE). La situation contraire peut également se présenter, c'est-à-dire un conflit de qualification juridique peut conduire à une non-imposition²³⁹. L'exemple figurant au début du rapport national français des Cahiers de droit fiscal

²³³ Cf. BENECKE/SCHNITGER, p. 439 ; cf. également REITH, p. 145-147 ; VOGEL/LEHNER, n° 149 et 152-154 ad Einl..

²³⁴ Cf. BENECKE/SCHNITGER, p. 439.

²³⁵ DANON/SALOME appellent cette situation « désaccord entre les Etats contractants portant sur l'interprétation contextuelle de dispositions conventionnelles » (DANON/SALOME, La double non-imposition, p. 687).

²³⁶ Rapport OCDE sur les sociétés de personnes, n° 94, p. 37.

²³⁷ VOGEL/LEHNER, n° 149 ad Einl.. Commentaire OCDE, n° 32.5 ad art. 23 ; SALOME/DANON, Le conflit de qualification en droit fiscal international, p. 263 ; SALOM, p. 209.

²³⁸ OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 6 ; SALOME/DANON, Le conflit de qualification en droit fiscal international, p. 259.

²³⁹ OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 6 ; SALOME/DANON, Le conflit de qualification en droit fiscal international, p. 259 ; DANON/SALOME, La double non-imposition, p. 680 et 682.

international 2004 consacrés à la double non-imposition en est une illustration²⁴⁰ : l'administration française a considéré que la pension de source française perçue par un retraité résidant en Belgique relevait de l'art. 12 CDI F-B consacré aux pensions privées et était donc exclusivement imposable en Belgique, alors que la Cour d'appel de Bruxelles a estimé pour sa part que le revenu en question était couvert par l'art. 11 de la même CDI sur les traitements, salaires et autres rémunérations analogues et n'était de ce fait qu'imposable en France.

[146.] VOGEL/LEHNER²⁴¹ distinguent encore le conflit de qualification au sens large du conflit de qualification au sens étroit. Selon ces auteurs, par conflit de qualification au sens large, il faut comprendre une différence due à l'application des droits internes, qui divergent sur un point donné²⁴². Il serait cependant mieux, selon eux, de limiter la notion de conflit de qualification aux conflits de qualification au sens étroit, qui se présentent lorsque la CDI utilise des termes provenant du droit interne des Etats contractants, qui peuvent être compris selon la signification dans l'Etat A ou B ou bien interprétés de manière différente par les deux Etats. Nous ne retenons cependant pas cette distinction supplémentaire²⁴³.

4.2.5.1 La solution du Commentaire OCDE

[147.] Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE, dans son rapport du 20 janvier 1999 concernant « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes », a émis plusieurs recommandations en vue d'apporter une solution aux problèmes de double imposition et de double non-imposition dans les transactions concernant des sociétés de personnes qui ont été insérées dans le Commentaire OCDE lors de sa mise à jour d'avril 2000²⁴⁴. Le Commentaire OCDE prévoit ainsi, en résumé, que l'Etat de résidence doit suivre la qualification retenue par le droit de l'Etat de source, alors même que son propre droit prévoit une autre solution²⁴⁵. En

²⁴⁰ GUTMANN, p. 309.

²⁴¹ VOGEL/LEHNER, n° 151-181 ad Einl., en particulier n° 152 ad Einl..

²⁴² VOGEL/LEHNER, n° 152 ad Einl..

²⁴³ Cf. en outre la classification de REITH, p. 146-148.

²⁴⁴ Cf. Commentaire OCDE, n° 32.1-32.7 ainsi que 56.1-56.3 ad art. 23.

²⁴⁵ OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 200-201 ; Le Commentaire OCDE prévoit en effet ce qui suit : « Lorsque, en raison de différences entre les droits internes de l'Etat de la source et de l'Etat de la résidence, le premier applique à un élément particulier de revenu ou de fortune, des dispositions de la Convention différentes de celles qu'auraient appliquées l'Etat de la résidence au même élément, le revenu n'en reste pas moins imposé conformément aux dispositions de la Convention telles que les interprète et les applique l'Etat de la source. Dans un cas de ce genre, les deux articles

d'autres termes, en cas de double imposition, l'Etat de résidence serait tenu d'éliminer la double imposition (et d'appliquer les art. 23 A ou 23 B MC OCDE) en dépit du conflit de qualification²⁴⁶. En cas de double non-imposition, pour autant que son droit interne l'y autorise, l'Etat de résidence ne doit pas exempter le revenu en cause, lorsque l'Etat de source ne l'impose pas en vertu des dispositions de la CDI applicable²⁴⁷.

4.2.5.2 La position de la Suisse

[148.] La Suisse se réserve le droit de ne pas appliquer les règles exposées ci-avant (cf. ch. 4.2.5.1, p. 59 et Commentaire OCDE, n° 32 ss ad art. 23) lorsqu'un conflit de qualification résulterait d'une modification du droit interne de l'Etat de la source postérieure à la signature de la Convention²⁴⁸. Dans cette situation, en effet, le champ d'application du droit de l'Etat de résidence serait limité en raison d'une modification unilatérale du droit interne de l'Etat de la source postérieure à la conclusion de la CDI ; ce dernier Etat pourrait donc être tenté d'élargir le champ d'application de son droit interne dans le but d'englober un maximum d'éléments imposables, au détriment de l'Etat de résidence²⁴⁹.

4.2.6 Le conflit d'attribution²⁵⁰

[149.] Le conflit d'attribution (« Zurechnungskonflikt ») peut résulter non pas d'une qualification différente d'un même revenu, mais de l'attribution à un sujet fiscal différent du même type de revenu ou de fortune ; ainsi, par

requièrent donc que l'Etat de la résidence accorde un allègement de la double imposition en dépit du conflit de qualification résultant de ces différences entre les droits internes » (Commentaire OCDE, n° 32.3 ad art. 23 ; cf. également DANON/SALOME, La double non-imposition, p. 687 ; SALOME/DANON, Le conflit de qualification en droit fiscal international, p. 262).

²⁴⁶ Commentaire OCDE, n° 32.3 ad art. 23 ; DANON/SALOME, La double non-imposition, p. 687 ; SALOME/DANON, Le conflit de qualification en droit fiscal international, p. 262.

²⁴⁷ OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 200-201 ; Commentaire OCDE, n° 32.6 ad art. 23 ; LANG critique la solution du MC OCDE ; il considère qu'il n'est pas possible de déduire de l'art. 23 MC OCDE que l'Etat de résidence est lié par la qualification de l'Etat de la source (cf. LANG, p. 916-917)

²⁴⁸ Commentaire OCDE, n° 81 ad art. 23.

²⁴⁹ DANON/SALOME, La double non-imposition, p. 688 ; SALOME/DANON, Le conflit de qualification en droit fiscal international, p. 262 ; OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 200 ; LANG, p. 915.

²⁵⁰ De manière générale sur les problèmes d'attribution du revenu, cf. SALOM, en particulier p. 193-232.

exemple, lorsque le revenu d'un bien sous usufruit est attribué par un Etat à l'usufruitier et par l'autre Etat au nu-propriétaire²⁵¹. Le conflit d'attribution est souvent (mais pas toujours) un cas particulier de conflit entre l'Etat de résidence (assujettissement illimité) et celui de la source (assujettissement limité) (cf. ch. 4.2.2, p. 57).

4.3 Comparaison du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international

[150.] En raison de l'harmonisation des législations cantonales en matière d'impôts directs sur le revenu et la fortune, respectivement sur le bénéfice et le capital, les causes de doubles impositions intercantionales ont diminué de manière importante. Cette harmonisation est absente du droit international, si bien que les causes de conflit sont beaucoup plus nombreuses dans ce domaine. Nous reprendrons ci-après la classification des causes de conflit du droit international (cf. ch. 4.2, p. 55) pour les comparer au droit intercantonal.

4.3.1 Conflit d'assujettissements illimités (conflit résidence-résidence)

[151.] Les causes de conflit d'assujettissements illimités (ou conflits résidence-résidence) subsistent à l'intérieur de la Suisse²⁵², mais seulement lorsque les faits sont interprétés de manière différente par les cantons concernés et non pas en raison de l'existence de causes de rattachements différentes, ces causes ayant justement été uniformisées par la LHID (art. 3 LHID) et la jurisprudence du Tribunal fédéral. Le droit fiscal international, au contraire, connaît des conflits d'assujettissements illimités non seulement en raison de l'interprétation différente des faits, mais également à cause de l'application de rattachements différents. Par rapport au droit fiscal intercantonal, le droit fiscal international connaît donc une cause supplémentaire de conflit d'assujettissements illimités. Cette différence entre le droit intercan-

²⁵¹ LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 139-140 ; OBERSON, X., *Précis de droit fiscal international*, p. 7-8 ; SALOME, p. 65 ; DANON/SALOME, *La double non-imposition*, p. 681.

²⁵² En matière de double imposition intercantonale, la plupart des affaires portées devant le Tribunal fédéral sont d'ailleurs des conflits d'assujettissements illimités ou, autrement dit, des problèmes de « domicile », le contribuable étant assujéti de manière illimitée par deux cantons.

tonal et le droit international est due à l'absence d'harmonisation des législations fiscales entre les Etats.

4.3.2 Conflit d'assujettissements illimité et limité (conflit source-résidence)

[152.] Le conflit d'assujettissements limité et illimité, aussi appelé (de manière plus parlante) conflit source-résidence, est la cause la plus fréquente – qui peut ainsi être qualifiée de cas typique – de double imposition internationale. Il en va différemment en droit intercantonal, où un conflit source-résidence au sens du droit international est très rare²⁵³. Toutefois, des conflits d'assujettissements limité et illimité d'une nature différente des conflits « classiques » du droit international existent en droit intercantonal : les problèmes posés par la répartition des bénéfices des entreprises intercantionales ou encore les doubles impositions qui peuvent résulter en cas de vente d'immeuble par un commerçant professionnel d'immeubles²⁵⁴ en sont une illustration.

[153.] En outre, les conflits d'assujettissements limité et illimité ont des fondements différents en droit intercantonal qu'en droit international. Dans le premier domaine, en principe seule une appréciation différente des faits par les autorités cantonales respectives peut causer un conflit d'assujettissements illimité et limité, à l'exclusion des causes d'ordre juridique (système différent d'imposition, normes différentes). En droit fiscal international en revanche, les conflits d'assujettissements illimité et limité ne résultent pas seulement de l'interprétation différente des faits, mais également de

²⁵³ Néanmoins, on peut citer à titre d'exemple l'affaire dans laquelle notre Haute Cour a dû décider si la commission de courtage immobilier (art. 412 CO) versée à l'intermédiaire était considérée comme gain immobilier imposable dans le canton du lieu de situation de l'immeuble ou comme bénéfice de l'activité commerciale imposable au siège de l'entreprise (Archives 71, p. 416 = RDAF 2001 II, p. 506 = LOCHER/LOCHER, § 7, I B, n° 46).

²⁵⁴ Cf. p.ex. l'arrêt du TF du 28 juillet 2008 (2C_156/2008) concernant la question de savoir comment devaient être traités les intérêts passifs activés au lieu de situation de l'immeuble, conformément à l'ancienne jurisprudence (ATF 111 Ia 318 consid. 4a p. 319-320 ; 111 Ia 220 consid. 2d p. 226; Revue fiscale 1998, p. 83, Arrêt du TF 2P.360/1995 consid. 2b; Archives 56, p. 569 consid. 4a et b ; Archives 45, p. 131 consid. 3b; Arrêt du TF du 1^{er} octobre 1998 [2P.152/1996] consid. 2b), en application de la nouvelle pratique, qui impose désormais une répartition proportionnelle des intérêts passifs et des dettes également pour les professionnels de l'immobilier (ATF 133 I 19 = RDAF 2006 II 524 = StE 2007 A 24.43.1 n° 19 = Revue fiscale 2007, p. 110 = Archives 76, p. 334).

l'application des règles fiscales nationales différentes. Le potentiel de conflit est d'autant plus grand et divers en matière internationale.

[154.] En résumé, non seulement la *nature* des conflits d'assujettissements limité et illimité est différente, mais aussi la *cause* desdits conflits est différente entre le droit fiscal international et le droit fiscal intercantonal. La divergence entre les deux domaines est ainsi très frappante.

4.3.3 Conflit d'assujettissements limités (conflit source-source)

[155.] Comme nous l'avons vu (cf. ch. 4.2.3, p. 57), les conflits d'assujettissements limités (conflit source-source) sont problématiques en droit fiscal international, car les doubles impositions ainsi causées ne peuvent souvent pas être évitées²⁵⁵. Souvent, mais pas toujours²⁵⁶, leur cause est liée à un conflit des systèmes fiscaux. Il en est autrement en droit intercantonal, où un conflit d'assujettissements limités sera dû, la plupart du temps, à une interprétation différente des faits (mais non pas à un conflit des systèmes fiscaux connaissant des rattachements différents). Il est en effet possible que les taxations de deux cantons où le contribuable est assujéti de manière limitée entrent en conflit, par exemple lorsque les quote-parts de répartition du bénéfice imposable d'une entreprise intercantonale ne sont pas arrêtées de la même manière par les deux cantons en cause.

[156.] Nous en concluons qu'en raison de l'harmonisation des systèmes fiscaux cantonaux, les causes de conflit d'assujettissements limités sont différentes en droit intercantonal par rapport au droit fiscal international. Dans ce dernier domaine, les causes de conflit sont plus variées et nombreuses, car elles peuvent résulter tant d'une interprétation différente des faits (respectivement d'une qualification juridique divergente de la même situation) que de la juxtaposition de deux systèmes fiscaux connaissant des règles dissemblables. La différence entre les deux domaines est donc importante.

²⁵⁵ Cf. LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 89 et 139 ; OBERSON, X., *Précis de droit fiscal international*, p. 5-6.

²⁵⁶ Il est en effet envisageable que la cause du conflit d'assujettissements limités soit due à une interprétation différente des faits (cf. l'exemple cité par OBERSON, X., *Précis de droit fiscal international*, p. 5-6), voire à une qualification juridique différente.

4.3.4 Double imposition économique

[157.] Une double imposition économique peut se présenter en droit fiscal intercantonal, par exemple en cas de redressement opéré auprès d'une société du groupe située dans le canton A pour des prestations en faveur d'une société située dans le canton B (pour plus de détails au sujet de la jurisprudence intercantonale dans ce genre de situations, cf. ch. 3.1.1.1.2, p. 27). Ce dernier canton n'est pas obligé d'ajuster la taxation de la société située sur son territoire. Cette possibilité est même exclue lorsque la taxation de la société du canton B est déjà entrée en force et qu'aucun des motifs de révision prévus par la loi n'est donné (cf. art. 51 LHID). Le problème se présente de manière identique en droit fiscal international (cf. ch. 4.2.4, p. 57)²⁵⁷. La double imposition économique a sa source dans une interprétation divergente des faits par deux entités étatiques différentes, conduisant ainsi à une double imposition portant sur la même matière, mais souvent auprès de deux contribuables différents²⁵⁸. Cette problématique est ainsi identique en droit intercantonal et en droit international.

[158.] Les réponses apportées par le droit fiscal international au problème des prix de transfert divergent grandement du droit intercantonal. En droit intercantonal, le Tribunal fédéral continue à considérer – à notre avis à tort – que l'identité du sujet fiscal fait défaut, si bien que l'on n'est pas en présence d'une double imposition intercantonale interdite par l'art. 127 al. 3 Cst. En droit fiscal international, en revanche, l'art. 9 MC OCDE consacré aux entreprises associées traite des prix de transfert. L'art. 9 al. 2 MC OCDE prévoit ainsi un ajustement correspondant (ajouté par le Modèle de Convention OCDE de 1977) et une consultation entre autorités des deux Etats contractants (art. 9 al. 2 in fine MC OCDE).

4.3.5 Conflit de qualification

[159.] Comme nous l'avons vu (cf. ch. 4.1 a), p. 54), en droit fiscal intercantonal, un conflit de qualification peut (encore) se produire – malgré l'harmonisation fiscale. Il n'est pas exclu qu'un canton qualifie un type de revenu d'activité comme provenant de l'activité lucrative dépendante alors

²⁵⁷ Au sujet des prix de transfert, de l'ajustement correspondant et de l'ajustement secondaire, cf. RYSER/ROLLI, p. 318-324 ; RYSER, L'ajustement restitutif, p. 295 ss ; RYSER, La restitution de « l'excédent », p. 465 ss ; STOCKAR, Gewinnkorrekturen, p. 321 ss ; ALTORFER.

²⁵⁸ Le problème – identique – peut aussi se poser entre la succursale et sa maison-mère, c'est-à-dire auprès de la même personne, soit auprès du même contribuable.

que son voisin considère qu'il s'agit d'une activité lucrative indépendante. Citons à titre d'exemple, hormis l'activité d'administrateur dont la qualification ne fait maintenant plus de doute²⁵⁹, celle des médecins, en particulier ceux qui exercent leur activité pour le compte de cliniques privées : l'activité médicale privée des médecins-chefs, des médecins-chefs adjoints et des médecins exerçant une fonction dirigeante au sein d'un hôpital (public) est considérée comme une activité dépendante du point de vue des cotisations à l'AVS et à l'AI, selon un jugement du Tribunal fédéral des assurances²⁶⁰. Pour le Tribunal fédéral, il n'y a en principe pas de raison de qualifier cette activité différemment en droit fiscal²⁶¹. S'agissant cependant d'un médecin pratiquant dans une clinique privée (comme directeur d'un institut), notre Haute Cour a jugé que l'activité médicale privée – qui n'était pas seulement accessoire par rapport au travail de direction de l'institut – constituait une activité indépendante²⁶².

[160.] En droit fiscal international, lorsque le conflit de qualification naît en raison d'une divergence de vue entre les Etats contractants au sujet de l'état de fait ou d'une interprétation différente de la CDI, les règles distributives des CDI et les mécanismes d'élimination de la double imposition prévus à l'art. 23 MC OCDE ne peuvent y remédier. Seuls les Etats, dans le cadre de la procédure amiable, sont à même d'y apporter une solution, lorsqu'aucun arbitrage international n'est prévu (cf. ch. 4.2.5, p. 58). En revanche, lorsque le conflit de qualification est dû à des différences entre le droit interne des deux Etats contractants (aussi appelé conflit de qualification juridique), le Commentaire OCDE propose aux Etats contractants une solution qui consiste à faire prévaloir la qualification prévue par le droit de l'Etat de la source (cf. ch. 4.2.5.1, p. 59). La Suisse applique en principe cette solution, mais se réserve le droit de ne pas la mettre en œuvre lorsque le conflit de

²⁵⁹ LOCHER/LOCHER, § 5, I B, n° 7 = Archives 65, p. 421.

²⁶⁰ ATF 122 V 281; cf. cependant l'ATF 124 V 97 consid. 6 p. 98-100. Dans cette dernière affaire, le TFA a jugé que les soins prodigués dans le cadre d'un traitement stationnaire constituaient une activité dépendante, alors que ceux prodigués à la clientèle ambulatoire étaient une activité indépendante.

²⁶¹ Revue fiscale 2001, p. 345 consid. 2d p. 348; cf. également StE 2004 A 24.31 n° 1, arrêt dans lequel notre Haute Cour a confirmé que l'activité médicale privée – s'agissant du traitement tant ambulatoire que stationnaire – au sein d'un hôpital public était considérée comme dépendante. Cf. également l'arrêt du TF du 17 avril 2007 (2A.400/2006) dans lequel notre Haute Cour a eu l'occasion de confirmer que l'activité comme médecin-chef du service de radiologie dans un hôpital cantonal était une activité dépendante.

²⁶² StE 2001 A 24.32. n° 5.

qualification résulterait d'une modification du droit interne de l'Etat de la source postérieure à la signature de la Convention²⁶³ (cf. ch. 4.2.5.2, p. 60).

[161.] Le droit international a ainsi tenté, en prévoyant un mécanisme liant l'Etat de la résidence à la qualification donnée par l'Etat de la source, d'éliminer le conflit de qualification. Il n'y est parvenu que partiellement. Il ne permet en particulier pas de résoudre les conflits dus à l'interprétation différente des faits et à une interprétation divergente de la même règle de partage. Sur ce point, le droit fiscal international et le droit fiscal intercantonal sont confrontés aux mêmes conflits de qualification. Les solutions apportées par les deux systèmes divergent cependant : à l'intérieur de la Suisse, le recours en matière de droit public pour violation de la double imposition intercantonale permet d'y remédier, car notre Haute Cour tranchera le litige de manière contraignante pour toutes les parties concernées (le contribuable et les cantons), tandis qu'en matière internationale, une solution satisfaisante n'est guère garantie, les parties contractantes n'étant pas obligées de parvenir à un accord écartant la double imposition. Le système international connaît donc ici une défaillance importante, ce qui n'est pas satisfaisant. L'arbitrage international, de plus en plus souvent postulé et maintenant introduit au MC OCDE (cf. l'art. 25 al. 5 MC OCDE ; cf. également ch. 4.2.5, p. 58), est la seule voie permettant de parvenir à un accord contraignant pour les parties et, par conséquent, d'éliminer la double imposition. Si les Etats prévoient plus souvent une clause d'arbitrage, le système serait plus harmonieux et permettrait de protéger le contribuable de manière efficace contre une double imposition économique. La souveraineté fiscale internationale des Etats ne serait pas pour autant touchée.

4.3.6 Conflit d'attribution

[162.] Un conflit d'attribution ne devrait pas se produire à l'intérieur de la Suisse. L'on voit en effet mal comment un canton pourrait attribuer un revenu à un contribuable résidant sur son territoire, tandis que son voisin l'attribuerait à un autre contribuable. Un tel problème peut néanmoins se poser par exemple lorsqu'il s'agit de savoir si la théorie du triangle ou celle du bénéficiaire direct est applicable²⁶⁴. L'harmonisation fiscale a concouru très largement à éviter les conflits d'attribution, car l'objet de l'impôt est défini, en matière d'impôts directs sur le revenu, la fortune, le bénéfice et le

²⁶³ Commentaire OCDE, n° 81 ad art. 23.

²⁶⁴ Cf. par exemple l'arrêt du TF 2C_514/2008 du 8 septembre 2009 et le commentaire de BEHNISCH/SIMON, n° 6-7 et n° 24 et 25.

capital, de manière uniforme en Suisse. Les conflits d'attribution subsistent cependant, comme nous l'avons vu (cf. ch. 4.2.6, p. 60), en droit fiscal international.

[163.] La divergence entre le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international montre que seule l'harmonisation fiscale – très poussée – permet d'éliminer les conflits d'attribution. Tant et aussi longtemps que les systèmes fiscaux ne sont pas harmonisés, cet inconvénient du système international subsistera, car les règles distributives des CDI ne permettent pas d'y remédier.

5 Définition du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international²⁶⁵

[164.] Nous examinerons sous le ch. 5 (p. 68 ss) ce qu'il faut entendre par « droit fiscal intercantonal » et « droit fiscal international ». Nous comparerons les deux définitions.

5.1 Droit fiscal intercantonal

[165.] Il convient de rappeler à titre préliminaire que l'interdiction de la double imposition intercantonale contient, comme nous l'avons vu ci-avant (cf. ch. 3.1.2, p. 32), deux facettes : il s'agit d'une part d'un droit constitutionnel qui garantit au citoyen de ne pas être imposé deux fois et d'autre part d'un droit conféré aux cantons les protégeant contre une ingérence dans leur souveraineté fiscale par un autre canton²⁶⁶.

[166.] Selon une acception large, que nous préconisons²⁶⁷, par droit interdisant la double imposition intercantonale²⁶⁸, on entend non seulement les dispositions prises par la Confédération pour délimiter les souverainetés

²⁶⁵ Autrement dit : définition du droit de la double imposition intercantonale et du droit de la double imposition internationale. Nous utilisons en effet les termes « double imposition intercantonale » et « droit fiscal intercantonal » de manière indifférente, c'est-à-dire comme des synonymes, tant il nous paraît difficile et inapproprié de les distinguer. Nous en faisons par conséquent de même des termes « double imposition internationale » et « droit fiscal international ».

²⁶⁶ cf. BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 93 ; DE VRIES REILINGH, D., n° 823 p. 253.

²⁶⁷ cf. également DE VRIES REILINGH, D., n° 12 p. 5.

²⁶⁸ HÖHN/MÄUSLI (§ 2 n° 1, p. 9) distinguent le «Doppelbesteuerungsrecht im interkantonalen Bereich» (le droit de la double imposition dans le domaine intercantonal) du «Interkantonales Steuerrecht» (le droit fiscal intercantonal). Selon ces auteurs, le premier terme comprend toutes les normes tendant à éviter la double imposition causée par les cantons, alors que le deuxième terme couvre toutes les normes en-dessus du droit cantonal qui règlent les rapports des impôts cantonaux entre eux, mais non pas les mesures unilatérales prises par les cantons. A vrai dire, cette distinction nous paraît artificielle, difficilement compréhensible et ne pas relever d'un grand intérêt pratique. En particulier, il n'y a pas de raison d'exclure du «Interkantonales Steuerrecht» (le droit fiscal intercantonal) les mesures unilatérales prises par les cantons qui, elles, visent également à éviter les doubles impositions (cf. dans ce sens LOCHER, P., Interkant. Steuerrecht, note de bas de page n° 8 p. 4 ; cf. également DE VRIES REILINGH, D., note de bas de page n° 8 p. 5).

fiscales cantonales afin d'éviter des conflits, mais aussi toutes les autres mesures (étatiques) visant à les écarter. Ce droit comprend les règles d'attribution de compétence contenues dans la LHID – qui ont depuis le 1^{er} janvier 2001 la priorité sur toute jurisprudence qui leur serait contraire –, la jurisprudence du Tribunal fédéral – qui s'est substitué au législateur – rendue en application de l'art. 127 al. 3 Cst. (art. 46 al. 2 aCst.), les concordats intercantonaux ainsi que les mesures prises de manière unilatérale par les cantons afin d'éviter des conflits de souverainetés fiscales²⁶⁹.

[167.] Le droit de la double imposition intracantonale (intercommunale), qui a pour but d'éviter des conflits d'imposition entre communes du même canton, ne fait pas partie du droit de la double imposition intercantonale. Le droit fiscal intercantonal ne trouve en effet pas application dans les rapports intracantonaux²⁷⁰. En règle générale, le droit fiscal intercantonal est cependant applicable par analogie pour régler les conflits de double imposition qui peuvent se présenter à l'intérieur des frontières cantonales. En cas de renvoi du droit intracantonale à la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale, le droit fiscal intercantonal prend rang de droit cantonal dont le Tribunal fédéral ne peut en principe revoir l'application que sous l'angle restreint de l'arbitraire²⁷¹.

[168.] Le droit fiscal international en tant que droit conventionnel fait, lui, partie du droit international public et tend à éviter des conflits d'imposition entre Etats souverains (sujets du droit des gens)²⁷². Ce droit ne fait pas non plus partie du droit de la double imposition intercantonale²⁷³.

[169.] Il ressort de la définition précitée que le droit fiscal intercantonal vise seulement à éviter des doubles impositions. Il n'a pas pour vocation d'éviter des cas de double non-imposition. Ainsi par exemple, lorsqu'une personne physique exploite une entreprise en raison individuelle en dehors de son canton de domicile et que celle-ci subit une perte d'exploitation, prise en considération deux fois (une fois par le canton du lieu de situation de l'exploitation et une fois par le canton du domicile fiscal principal), le droit de la double imposition intercantonale n'est pas concerné par cette situation

²⁶⁹ DE VRIES REILINGH, D., n° 12 p. 5; LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 2-5; cf. également ZUPPINGER, *Steuerrecht II*, p. 135-136; contra: HÖHN/MÄUSLI, § 1 n° 6, p. 7, qui ne classent pas les mesures unilatérales prises par les cantons dans le droit de la double imposition intercantonale, mais les considèrent uniquement comme du droit cantonal.

²⁷⁰ Archives 54, p. 225 consid. 1 p. 227; Archives 45, p. 46. consid. 1 p. 48 ; cf. également DE VRIES REILINGH, D., n° 13 p. 5.

²⁷¹ Archives 45, p. 46 consid. 1 p. 48 ; LOCHER/LOCHER, § 2, III B, n° 8.

²⁷² HÖHN/MÄUSLI, § 1 n° 7, p. 7; LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 5.

²⁷³ DE VRIES REILINGH, D., n° 14 p. 6.

et n'est d'aucun secours (aux cantons concernés, ni au contribuable d'ailleurs) pour apporter une solution. Seuls les cantons (ou le cas échéant les communes) compétents peuvent prendre des mesures qui permettent d'éviter cette non-imposition.

5.2 Droit fiscal international

[170.] Le droit de la double imposition internationale est une branche du droit qui est généralement appelée « droit fiscal international ». Traditionnellement, ce terme a été utilisé pour désigner toutes les dispositions de droit fiscal tant international que national – il convient maintenant d'y rajouter aussi le droit européen – concernant des situations qui « touchent » le territoire de plus d'un Etat, c'est-à-dire des situations transfrontalières (« grenzüberschreitende Sachverhalte » ou « cross-border situations »)²⁷⁴.

[171.] La vision – très limitée – selon laquelle le droit fiscal international ne comprend que les règles qui ont une source internationale, c'est-à-dire celles qui sont contenues dans un traité bilatéral ou multilatéral est sans doute dépassée²⁷⁵. Comme le précise à juste titre RIVIER²⁷⁶, si l'on s'en tenait à cette définition étroite du droit fiscal international, seules les conventions internationales, à l'exclusion du droit interne, feraient partie du fiscal international. Enfin, selon la vision – également limitée – préconisée par HÖHN²⁷⁷, le droit fiscal international ne comprendrait que le droit conventionnel ainsi que les dispositions d'exécution nationales.

²⁷⁴ VOGEL/LEHNER, n° 5 ad Einl. ; RIVIER, *Le droit fiscal international*, p. 32 ; LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 85 ; RYSER, p. 15 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 115 ; dans le même sens également TIPKE/LANG (TIPKE/LANG, § 2 n° 32), qui considèrent que le droit fiscal international n'a pas seulement pour fonction d'éviter des conflits (ou des « collisions »), mais qu'il a en outre pour vocation d'harmoniser les systèmes fiscaux et de les adapter aux principes fiscaux valables sur le plan international (égalité de traitement, interdiction du traitement discriminatoire, principe de la capacité contributive, principe de la neutralité concurrentielle, « Uebermassverbot », etc.), de manière à éviter dans une large mesure des effets de discrimination et à ne pas gêner la concurrence. REITH (REITH, n° 1.10-1.12, p. 2-3), en revanche, tente de distinguer différentes notions (« Internationales Steuerrecht im weiteren Sinne », « Internationales Steuerrecht im engeren Sinne », « Aussensteuerrecht »), mais reconnaît que la querelle doctrinale au sujet de ces termes est stérile et qu'il faudrait adopter le terme « Internationales Steuerrecht » pour désigner toutes les situations transfrontalières.

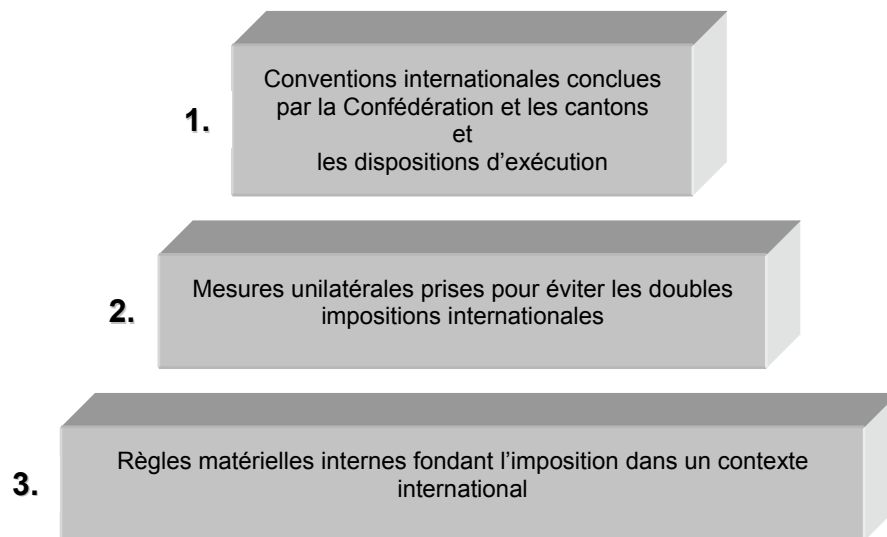
²⁷⁵ RIVIER, *Le droit fiscal international*, p. 32.

²⁷⁶ RIVIER, *Le droit fiscal international*, p. 32.

²⁷⁷ *Handbuch*, HÖHN, p. 53.

[172.] Conçu de manière large, le droit fiscal international comprend ainsi l'ensemble des règles de conflit et des normes de droit fiscal matériel qui s'appliquent à des états de fait internationaux, que ces règles ou normes trouvent leur source dans le droit interne ou dans le droit international²⁷⁸. Par conséquent, et comme le relève Peter LOCHER²⁷⁹, les règles matérielles fondant l'imposition dans un contexte international, c'est-à-dire la LIFD, la LHID et les dispositions cantonales, ainsi que les mesures unilatérales prises par la Suisse pour éviter les doubles impositions internationales, font partie du droit fiscal international.

[173.] De manière schématique, selon Peter LOCHER²⁸⁰, le droit fiscal international peut être présenté comme suit :



[174.] Nous reviendrons plus loin sur la notion de droit fiscal international lorsque nous traiterons de ses sources (cf. ch. 6.2, p. 86). A ce stade, l'on peut d'ores et déjà faire la remarque suivante : à notre avis, non seulement les dispositions matérielles mentionnées dans le schéma ci-dessus font partie du droit fiscal international, mais il convient d'y rajouter – en tant que sources d'interprétation, mais non pas matérielles – les conventions modèles de l'OCDE, des NU, voire même des Etats-Unis. Ces normes doivent y être

²⁷⁸ RIVIER, *Le droit fiscal international*, p. 32 ; KNECHTLE, p. 15 ; LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 62; RYSER, p. 15-16; cf. également OBERSON, X., *Précis de droit fiscal international*, p. 21-28.

²⁷⁹ LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 85.

²⁸⁰ LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 85.

rattachées, car bien que non directement applicables, elles servent souvent de modèle et peuvent ainsi être utiles comme guide d'interprétation.

5.3 Comparaison

[175.] Les définitions – telles que nous les préconisons – du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international sont très similaires, voire identiques, chacune à son niveau. Nous les rappelons encore une fois : le droit interdisant la double imposition intercantonale comprend les dispositions prises par la Confédération et toutes les autres mesures (étatiques) visant à écarter les conflits de double imposition (cf. ch. 5.1, p. 68). Quant au droit fiscal international, il englobe l'ensemble des règles de conflit et des normes de droit fiscal matériel qui s'appliquent à des états de fait internationaux, que ces règles trouvent leur source dans le droit interne ou dans le droit international (cf. ch. 5.2, p. 70)²⁸¹.

[176.] Ces définitions sont essentiellement les mêmes : toutes les normes touchant une situation intercantonale, respectivement internationale, font partie du droit fiscal intercantonal, respectivement international. On peut en conclure que s'agissant de la définition, il n'y a pas de différence fondamentale entre les deux droits. Le parallélisme est frappant.

²⁸¹ RIVIER, *Le droit fiscal international*, p. 32 ; KNECHTLE, p. 15 ; LOCHER, P. *Internat. Steuerrecht*, p. 62 ; RYSER, p. 15-16 ; OBERSON, X., *Précis de droit fiscal international*, p. 21-28.

6 Les sources du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international

[177.] Après avoir étudié la définition du terme « droit fiscal intercantonal » et « droit fiscal international » (ch. 5, p. 68 ss), nous nous pencherons sous le ch. 6 (p. 73 ss) sur les sources des deux domaines pour ensuite les comparer.

6.1 Droit fiscal intercantonal

[178.] Comme indiqué ci-avant (cf. ch. 5.1, p. 68), les sources du droit fiscal intercantonal comprennent la LHID, la jurisprudence du Tribunal fédéral, les conventions intercantionales et les accords entre cantons dans des cas particuliers, ainsi que les mesures unilatérales prises par les cantons. Nous reprendrons ci-après ces différentes sources dans le même ordre.

6.1.1 La LHID

[179.] A l'origine, la LHID a été adoptée sur la base de l'art. 42 quinquies aCst., devenu l'art. 129 Cst., selon lequel la Confédération fixe les principes de l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes (art. 129 al. 1, première phrase Cst.). L'harmonisation s'étend à l'assujettissement, à l'objet et à la période de calcul de l'impôt, à la procédure et au droit pénal en matière fiscale (art. 129 al. 2 Cst.). La LHID contenait, dès son adoption en 1990, toute une série de dispositions qui se rapportent aux relations intercantionales. L'harmonisation des législations cantonales a ainsi contribué à réduire les conflits de double imposition intercantonale²⁸². Plusieurs dispositions de la LHID prenaient en outre le contre-pied de la jurisprudence en matière de double imposition. Leur adoption avait pour but d'influencer cette jurisprudence, voire de lui donner une dynamique nouvelle²⁸³.

²⁸² A noter toutefois que les impôts sur les successions et donations, qui sont également concernés par l'interdiction de la double imposition intercantonale, ne sont pas couverts par la LHID (cf. art. 2 LHID).

²⁸³ LOCHER, P., *Steuerharmonisierung*, p. 610. Selon le Tribunal fédéral, « l'harmonisation fiscale vise un ajustement réciproque des impôts directs de la Confédération et des cantons, une plus grande transparence du système fiscal suisse et une simplification de

[180.] Depuis le 1^{er} janvier 2001, avec l'entrée en vigueur de la loi de coordination²⁸⁴ amendant la LHID, cette dernière contient des normes délimitant directement les souverainetés cantonales. La loi de coordination a modifié de manière sensible plusieurs principes et règles du droit fiscal intercantonal. C'est ainsi que, pour la première fois, le législateur fédéral est intervenu dans les relations entre cantons²⁸⁵.

[181.] La LHID n'est ainsi plus seulement une loi-cadre, fondée sur l'art. 129 Cst., mais également une loi régissant la double imposition intercantonale, basée sur l'art. 127 al. 3 Cst.²⁸⁶. La compétence d'harmonisation de la Confédération n'est toutefois de loin pas épuisée²⁸⁷.

la taxation, tout en ménageant le plus possible l'autonomie – en particulier financière – des cantons (Rapport Cagianut, p. 73; MARKUS REICH, Kommentar StHG, n. 29 ad Vorbemerkungen zu Art. 1/2 LHID). Elle ne doit pas conduire à une uniformisation des systèmes fiscaux, mais à leur coordination sur la base du principe de subsidiarité (art. 46 al. 2 Cst.). Toutefois, dans les domaines où il n'existe pas ou plus de besoin de régime cantonal différent, il se justifie d'admettre une harmonisation plus poussée sur la base du droit fédéral, même si cela ne ressort pas clairement de la lettre de la loi. En effet, le champ d'autonomie cantonale doit avoir une fonction claire et déterminée et n'est pas un but en soi (Markus REICH, Kommentar StHG, n. 34 et 39 ad art. 1 LHID; Jean-Marc RIVIER, op. cit., p. 166 ss.) » (ATF 128 II 56 consid. 6a p. 64-65).

²⁸⁴ Loi fédérale du 15 décembre 2000 sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux (RO n° 16 du 24 avril 2001, p. 1050).

²⁸⁵ Les dispositions touchées par cette modification législative sont les suivantes :

- Art. 10 al. 2 et 4 (report de pertes dans les relations intercantionales pour les personnes physiques) ;
- Art. 15 al. 3 (calcul de l'impôt en cas de début d'assujettissement) ;
- Art. 22 (modification de l'assujettissement des personnes morales) ;
- Art. 25 al. 2 et 4 (report de pertes dans les relations intercantionales pour les personnes morales) ;
- Art. 38 al. 4 (transfert de domicile des personnes physiques imposées à la source) ;
- Art. 63 al. 3, dernière phrase (renvoi à l'art. 68 al. 1 et 2) ;
- Art. 66 al. 2, deuxième phrase (renvoi à l'art. 68 al. 2) ;
- Art. 67 (déduction des pertes dans les relations intercantionales – personnes physiques) ;
- Art. 68 (modification de l'assujettissement des personnes physiques) ;
- Art. 72c (déduction pour frais de garde des enfants) ;
- Art. 72 d (déduction pour l'épargne-logement) ;
- Art. 74, deuxième phrase (compétence du Conseil fédéral pour régler les relations entre cantons appliquant une réglementation différente quant au calcul dans le temps) ;
- Art. 78b (modification apportée à l'imposition dans le temps des personnes physiques).

²⁸⁶ cf. PASCHOUD, Evolution ou révolution, p. 837.

²⁸⁷ HÖHN/MÄUSLI, § 2 n° 8a, p. 16.

[182.] La LHID s'adressant au législateur cantonal, elle doit être transformée en droit cantonal. Elle n'est en principe pas *self-executing*. Elle est toutefois directement applicable si les dispositions du droit fiscal cantonal s'en écartent (art. 72 al. 2 LHID ; cf. également ch. 6.1.3.1, p. 77).

6.1.2 La jurisprudence du Tribunal fédéral

[183.] L'art. 127 al. 3 Cst. a repris le contenu de l'art. 46 al. 2 aCst., dont le mandat législatif n'avait jamais été exécuté. Les normes de conflit développées pendant plus d'un siècle par le Tribunal fédéral ont si bien fait leurs preuves qu'au moment d'adopter la nouvelle Constitution, une loi a paru inutile²⁸⁸. Il a néanmoins été décidé de ne pas renoncer à l'attribution d'une compétence législative à la Confédération, si des normes dans ce sens devaient s'avérer nécessaires²⁸⁹.

[184.] La Confédération n'ayant jamais légiféré en matière de double imposition intercantonale jusqu'à la fin de l'année 2000, notre Haute Cour avait suppléé à cette carence en réalisant un monument de jurisprudence qui est, dans son principe, considéré comme équilibré et équitable tant par les cantons que par les justiciables²⁹⁰.

[185.] Concrètement, le Tribunal fédéral a, dès que la question s'est posée à lui, déduit de l'art. 46 al. 2 aCst. (cf. art. 127 al. 3 Cst.) un droit constitutionnel individuel du citoyen à être protégé contre la double imposition intercantonale (au sujet de l'histoire du droit fiscal intercantonal cf. ch. 1.1, p. 3). En effet, dans son premier arrêt après l'entrée en vigueur de la Constitution de 1874, il a jugé que la double imposition était fondamentalement inacceptable et qu'il lui appartenait de se substituer au Conseil fédéral et à l'Assemblée fédérale pour assurer le droit et le devoir d'accorder une protection contre la double imposition²⁹¹. Par la suite, la reconnaissance de ce droit constitutionnel a été consolidée par une jurisprudence plus que centenaire pour devenir un principe généralement admis²⁹².

²⁸⁸ Message nouvelle Cst., FF 1997 I 1, p. 352.

²⁸⁹ cf. Message nouvelle Cst., FF 1997 I 1, p. 353 où le Conseil fédéral a précisé que le terme « Confédération » employé à l'art. 127 al. 3 Cst. s'étend aussi bien au Tribunal fédéral qu'au législateur fédéral.

²⁹⁰ AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol. I, n° 1248 p. 441 ; Commentaire aCst., HÖHN, n° 19 ad art. 46 al. 2 aCst.

²⁹¹ Commentaire aCst., HÖHN, n° 17 ad art. 46 al. 2 ; ATF I 12 consid. 1 p. 12.

²⁹² Commentaire aCst., HÖHN, n° 18 ad art. 46 al. 2.

[186.] En tant que source de droit en l'absence de législation, la jurisprudence en matière de double imposition intercantonale se situe au même niveau que les lois fédérales – du moins aussi longtemps que la Confédération n'a pas adopté de disposition réglant la question en cause, comme elle l'a fait avec l'adoption de la loi de coordination²⁹³. Les autorités cantonales sont dès lors tenues d'appliquer les règles de conflit établies par cette jurisprudence, règles qui sont contraignantes²⁹⁴. Les cantons ne sont pas autorisés à adopter des dispositions légales contraires à la jurisprudence en matière intercantonale²⁹⁵.

[187.] Les règles jurisprudentielles fixent des limites à la souveraineté fiscale cantonale et à l'application du droit fiscal cantonal dans la mesure où une telle limitation est nécessaire pour éviter une double imposition intercantonale. Elles n'ont cependant pas de caractère positif en ce sens qu'elles ne permettent pas en elles-mêmes une imposition lorsque cette dernière n'est pas interdite. La base (légale) positive du droit d'imposer demeure toujours le droit cantonal. Une contribution cantonale ne peut être prélevée que si et dans la mesure où elle est prévue par le droit cantonal. Le canton ne peut étendre son imposition au-delà de ce qui est prévu par le droit cantonal, à l'intérieur même des limites posées par le droit intercantonal²⁹⁶.

[188.] L'interdiction de la double imposition intercantonale garantie par l'art. 127 al. 3 Cst. contient deux droits de nature différente. Il s'agit d'une part d'un droit *individuel* interdisant toute violation de la garantie constitutionnelle par un ou plusieurs cantons. D'autre part, la garantie constitutionnelle protège les *cantons* contre les empiètements sur leur souveraineté fiscale par un autre canton²⁹⁷.

²⁹³ Loi fédérale du 15 décembre 2000 sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux (RO n° 16 du 24 avril 2001, p. 1050).

²⁹⁴ Commentaire aCst., HÖHN, n° 21 ad art. 46 al. 2 ; LOCHER/LOCHER, § 1, III A, 1, n° 5.

²⁹⁵ LOCHER/LOCHER, § 1, III A, 1, n° 6.

²⁹⁶ LOCHER/LOCHER, § 1, II B, n° 5, 11 et 17.

²⁹⁷ Avant l'entrée en vigueur de la LTF, c'est-à-dire sous l'OJ, suivant que l'un ou l'autre des deux aspects était concerné, la voie de droit était différente. *Le particulier* disposait du recours de droit public devant le Tribunal fédéral pour s'y plaindre d'une violation de la double imposition intercantonale. Il pouvait s'adresser à notre Haute Cour sans épuiser au préalable les instances cantonales (cf. art. 86 al. 2 OJ). *Le canton* qui estimait qu'un autre canton avait violé les normes de répartition pouvait intenter une réclamation de droit public devant le Tribunal fédéral (art. 83 lettres a et b OJ). Cette voie de droit n'était ouverte qu'à la Confédération et aux cantons, mais non pas aux communes ou aux particuliers. Elle n'était en outre soumise à aucun délai et n'exigeait pas d'épuiser les instances cantonales (ATF 125 I 458 I consid. 1b p. 461). Sous la LTF, la réclamation de droit public a été remplacée par l'action (art. 120 al. 1 lettre b LTF)

6.1.3 Rapport et interaction entre la LHID et la jurisprudence en matière de double imposition intercantonale

6.1.3.1 Le rapport entre la LHID et la jurisprudence en matière intercantonale

[189.] Lors de l'élaboration de la LHID, le législateur a pu s'appuyer sur la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale ; il est en outre parti du principe qu'elle continue à exister. Ce droit jurisprudentiel est maintenant pris en compte pour appliquer et interpréter les dispositions de la LHID. Il en ira de même lors de futures modifications de cette loi.

[190.] Avant que la LHID ne soit adoptée, le Tribunal fédéral n'avait pas besoin de tenir compte de la législation fédérale (et encore moins de la législation cantonale) pour élaborer les normes en matière de double imposition. Depuis le 1^{er} janvier 2001, la LHID est directement applicable si les dispositions du droit fiscal cantonal s'en écartent (art. 72 al. 2 LHID). Elle doit également être appliquée par notre Haute Cour et influence par conséquent sa jurisprudence en matière de double imposition intercantonale²⁹⁸. Ceci étant, bien avant qu'elle ne déploie pleinement ses effets, la LHID avait déjà influencé la jurisprudence du Tribunal fédéral pour résoudre des conflits de double imposition. Ainsi, dans son arrêt rendu le 4 décembre 1992 en matière de pensions alimentaires, le Tribunal fédéral s'était appuyé sur la solution prévue par la LHID, qui dispose que la contribution d'entretien est imposable auprès du parent bénéficiaire (art. 7 al. 4 lettre g LHID) et déductible auprès du débiteur (art. 9 al. 2 lettre c LHID), pour juger qu'une solution différente ne se justifiait pas en matière de double imposition intercantonale²⁹⁹. D'autres arrêts, reprenant la même argumentation, ont suivi³⁰⁰.

(MAHON, p. 431 ; BSK-BGG-WALDMANN, n° 1 ad art. 120, p. 1'160.). Toujours sous la LTF, pour autant qu'un lien formel avec la LHID existe, le canton qui s'estime victime d'une double imposition intercantonale peut désormais invoquer ce grief dans le cadre du recours en matière de droit public (cf. ATF 134 I 303 consid. 1.2 p. 305-306 commenté par DE VRIES REILINGH, D., *Légitimation*, n° 12-15).

²⁹⁸ HÖHN/MÄUSLI, §2 n° 8h, p. 18. Dans ce sens, LOCHER, P., *Steuerharmonisierung*, p. 614.

²⁹⁹ LOCHER/LOCHER, § 1, II A, n° 22 = ATF 118 Ia 277 = Archives 61, p. 741; cf. également la discussion de cet arrêt par KOLLER, p. 289.

³⁰⁰ LOCHER/LOCHER, § 1, II A, n° 23 = ATF 121 I 75 = Archives 65, p. 600; LOCHER/LOCHER, § 1, II A, n° 24 = ATF 121 I 150 = Archives 65, p. 682; LOCHER/LOCHER, § 1, II A, n° 26.

[191.] Depuis le 1^{er} janvier 2001 (cf. art. 72 al. 2 LHID) se pose la question de la priorité entre la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale – considérée comme source de droit en l’absence de législation fédérale correspondante – et la législation fédérale régissant la même matière, à savoir la LHID. La doctrine³⁰¹ considère que cette dernière a la priorité, ne laissant plus de place au droit jurisprudentiel qui lui est contraire. Ceci tout d’abord parce qu’en vertu de l’art. 190 Cst., le Tribunal fédéral est tenu d’appliquer la LHID, loi fédérale dont il ne peut pas vérifier la constitutionnalité. Ensuite, en application du principe *lex posterior derogat priori*, la LHID, plus récente que la plupart des arrêts de principe du Tribunal fédéral, a la priorité sur le droit jurisprudentiel plus ancien. Enfin, le législateur voulait modifier la jurisprudence en matière de double imposition sur certains points en adoptant la LHID. Il en a été de même du législateur au moment de l’adoption de la loi de coordination³⁰².

[192.] Bien que la *fonction* de la LHID ait changé (elle n’est plus seulement une loi d’harmonisation, mais aussi une loi régissant la double imposition), il n’en demeure pas moins que sa *nature* n’a pas subi de modification : elle constitue toujours une loi contenant des normes de compétences attribuées au canton, alors que le droit jurisprudentiel a essentiellement un caractère négatif, visant à éviter les conflits de souverainetés fiscales³⁰³.

[193.] En dépit de leurs différences, le droit jurisprudentiel et la LHID ont en commun qu’une base légale cantonale est en principe nécessaire pour qu’une contribution cantonale puisse être prélevée. Ni les normes attributives de compétence de la LHID (qui, comme nous venons de le voir au ch. 6.1.1, p. 73 en particulier p. 75 ci-avant, ne sont en principe pas *self-executing*, mais doivent être transposées par le législateur cantonal dans son droit fiscal cantonal³⁰⁴), ni le droit jurisprudentiel ne constituent ce fondement. Une norme cantonale est en principe nécessaire pour que le canton puisse exercer sa souveraineté fiscale. Ce principe doit être relativisé s’agissant de la LHID, dont le Tribunal fédéral a de plus en plus souvent admis l’applicabilité directe – en lieu et place du droit cantonal – lorsque ce dernier droit est contraire à la LHID ou en cas d’omission de légiférer de la part du législateur cantonal. Ainsi, notre Haute Cour a décidé, s’agissant d’une

³⁰¹ LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 5-6 ; HÖHN/MÄUSLI, § 2 n°8f, p. 17 ; d’un avis apparemment différent: RIVIER, *La relation entre le droit fédéral et le droit cantonal en matière d’impôts directs : harmonisation et uniformisation*, p. 179.

³⁰² *Message coordination*, FF 2000 IV 3587, p.ex. ch. 2.1.1.1, p. 3596 in fine, ch. 2.1.1.2, p. 3597, ch. 2.1.1.3, p. 3598.

³⁰³ LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 6.

³⁰⁴ *Kommentar StHG*, REICH, n° 6 ad art. 1 LHID.

disposition cantonale prévoyant de limiter l'obligation de produire des pièces et de fournir des renseignements aux documents et renseignements « nécessaires pour la taxation »³⁰⁵, qu'elle était contraire à l'exigence du droit harmonisé et, dans cette mesure, que l'art. 42 al. 2 LHID était directement applicable³⁰⁶.

6.1.3.2 L'interaction entre la LHID et la jurisprudence en matière intercantonale : quelques arrêts récents

[194.] L'interaction entre le droit jurisprudentiel et la LHID va continuer. Elle sera particulièrement intéressante dans les domaines qui sont susceptibles d'évoluer ces prochaines années, comme par exemple la question du emploi en matière intercantonale. Nous illustrons cette interaction en citant quelques arrêts de notre Haute Cour.

[195.] Dans son arrêt du 2 mars 2004³⁰⁷, le Tribunal fédéral a jugé qu'une pratique divergente entre cantons quant au concept de emploi irait à l'encontre du but d'harmonisation recherché. L'application en Suisse d'une méthode unique s'imposait d'autant plus que, du fait de la loi d'harmonisation, le emploi est possible aussi au-delà des limites cantonales. La LHID exigeait l'application de la méthode absolue, selon laquelle l'impôt n'est différé que sur la partie du bénéfice réinvesti dans l'acquisition de l'objet de remplacement en sus des frais d'acquisition (et des prestations de tiers éventuelles) de l'immeuble vendu. Il reste encore à déterminer le canton qui aura le droit d'imposer le bénéfice réalisé en cas de vente de l'objet de remplacement acquis dans un autre canton que celui de l'immeuble ayant bénéficié du emploi (emploi intercantonal)³⁰⁸.

³⁰⁵ cf. art. 134 de la Loi fiscale du 10 mars 1976 du canton du Valais ; RSV 642.1.

³⁰⁶ ATF 133 II 114 consid. 3 p. 116-118. Cf. également l'arrêt du TF du 13 février 2004 publié au StE 2004 B 26.21 n° 4 consid. 9.1 au sujet de l'imposition des rentes viagères par le canton de Vaud. Dans cette affaire, notre Haute Cour a déclaré inapplicables les dispositions cantonales contraires à la LHID et a décidé que les normes contenues dans cette dernière loi étaient directement applicables. Cf. en outre le jugement du Tribunal fiscal du canton de Neuchâtel du 30 juin 2008 publié in RJN 2008, p. 297, qui a jugé que l'art. 35 al. 1 LHID imposait de soumettre à l'impôt à la source les revenus des frontaliers français travaillant dans le canton de Neuchâtel et que cette disposition, qui était claire et exhaustive, trouvait directement application, sans réglementation transitoire du pouvoir exécutif, malgré l'absence de disposition légale cantonale (RJN 2008, p. 297 consid. 6 c) p. 304-305.

³⁰⁷ Arrêt du TF du 2 mars 2004 (2A.311.2003) publié dans la Revue fiscale 2004, p. 467-474.

³⁰⁸ DE VRIES REILINGH, D., n° 24 p. 11.

[196.] Le 30 juin 2004³⁰⁹, notre Haute Cour a décidé du traitement fiscal en matière de double imposition intercantonale de prestations en capital de la prévoyance professionnelle, de la prévoyance liée (pilier 3a) et de la prévoyance libre (assurances ; pilier 3b). Elle a jugé que le traitement en droit civil des prestations en capital d'assurances n'était pas déterminant pour l'impôt (cantonal) sur les successions. Pour créer une réglementation uniforme, elle s'est basée sur la législation fédérale en matière d'impôt fédéral direct, c'est-à-dire la LIFD et la LHID³¹⁰. Elle a décidé que les prestations soumises à l'impôt sur le revenu étaient imposables dans le canton du domicile de leur bénéficiaire, celles qui en sont exonérées – c'est-à-dire les versements provenant d'assurances de capitaux privées susceptibles de rachat ; art. 24 lettre b LIFD et 7 al. 4 lettre d LHID – l'étaient dans le canton du domicile du défunt à l'impôt sur les successions. Cet arrêt illustre comment les dispositions harmonisées de la LIFD et de la LHID influencent directement la jurisprudence en matière intercantonale. Même les impôts non couverts par la LHID, c'est-à-dire en particulier les impôts sur les successions et les donations, sont ainsi, indirectement, uniformisés en Suisse³¹¹.

[197.] Dans son arrêt du 23 juin 2005³¹², le Tribunal fédéral a dû décider si le canton du dernier domicile du défunt (impôt sur les successions) ou le canton de domicile de l'héritier (impôt sur le revenu) était compétent pour imposer la garantie de restitution des primes provenant d'une assurance de rente viagère conclue par le défunt. Partant du constat qu'en matière d'impôts directs, les rentes viagères ne sont imposables qu'à 40% (art. 22 al. 3 LIFD et 7 al. 2 LHID) et soucieux de créer un système d'imposition uniforme, il a jugé que les 40% du montant qui composent la garantie de restitution des primes étaient soumis à l'impôt sur le revenu dans le canton de domicile du bénéficiaire. Le solde, par 60%, constituait le remboursement du versement effectué par le défunt et qui n'avait pas encore été utilisé. Ce montant devait être attribué à la succession et assujéti à l'impôt dans le canton du dernier domicile du défunt. Cet arrêt montre également comment

³⁰⁹ ATF 130 I 205.

³¹⁰ ATF 130 I 205 consid. 9.1 p. 221.

³¹¹ L'avis de REICH (Kommentar StHG, REICH, n° 17 ad art. 2) est néanmoins juste : ce dernier considère qu'une harmonisation des impôts sur les successions et donations n'était possible qu'en modifiant la Constitution fédérale, car la volonté du constituant, lors de l'adoption de l'art. 129 Cst., a été de limiter l'harmonisation fiscale aux impôts directs sur le revenu et la fortune et sur le bénéfice et le capital (cf. également Kommentar StHG, REICH, n° 32 et 45 ad Vorbemerkungen zu Art. 1/2).

³¹² ATF 131 I 409 = StE 2005 A 24.35 n° 4 = RDAF 2006 II, p. 35 = Revue fiscale 2005, p. 498.

le droit harmonisé influence directement la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale : la réglementation créée est fondée sur les règles contenues dans la LIFD et la LHID. Elle lie ainsi les cantons même pour les impôts non couverts par l'harmonisation fiscale. On peut à notre sens en conclure que là où le législateur a renoncé à imposer des solutions uniformes aux cantons, le juge y supplée.

[198.] Récemment, les Juges de Mon-Repos ont estimé qu'un litige en matière de double imposition intercantonale présentait souvent un lien étroit avec la LHID, loi dont les autorités peuvent demander la vérification par le Tribunal fédéral. Ce dernier a par conséquent jugé que les autorités devaient également être légitimées à déposer un recours en matière de droit public pour violation de la double imposition intercantonale, ce qui n'était pas possible sous l'égide de l'OJ³¹³.

[199.] Plus récemment encore, notre Haute Cour a dû juger des conditions d'existence d'un lieu d'exploitation (ou base fixe d'affaires) dans les relations intercantionales et faire la distinction par rapport à l'établissement stable³¹⁴. Dans ces deux affaires, comme d'ailleurs dans une autre affaire concernant la taxation intermédiaire en cas de début d'activité indépendante³¹⁵, elle a omis de se référer aux normes définissant l'assujettissement à raison du rattachement économique des personnes physiques – entreprise, établissement stable notamment – contenues à l'art. 4 al. 1 LHID. Elle semble ainsi se référer à des critères jurisprudentiels différents que ceux prévus par la loi³¹⁶. L'absence de référence à la LHID et de fondement de sa jurisprudence sur ladite loi est d'autant plus surprenante – et à notre avis critiquable – que quelques mois plus tôt, les Juges de Mon Repos ont déjà dû se prononcer sur l'existence ou non d'un établissement stable dans les rapports intercantonaux³¹⁷. A cette occasion, ils ont jugé que la définition du terme « établissement stable » contenu dans la loi fiscale argovienne, qui renvoie – faute de définition autonome – à la jurisprudence en matière de double imposition intercantonale, correspondait, dans son résultat, à la description de ce terme par la LHID (art. 21 al. 1 lettre b LHID). On ne

³¹³ ATF 134 I 303 consid. 1.2 p. 305-306, commenté et résumé par DE VRIES REILINGH, D., *Légitimation*, n° 3-4 et n° 12-15.

³¹⁴ Arrêts du TF du 4 mars 2009 (2C_667/2008) et (2C_770/2008), résumés et commentés par DE VRIES REILINGH, D., *Lieu d'exploitation*.

³¹⁵ Arrêt du TF du 29 mai 2009 (2C_611/2008).

³¹⁶ Loi d'harmonisation ne mentionne pas le « lieu d'exploitation » ou encore la « base fixe d'affaires » («Geschäftsniederlassung», «Geschäftsort» ou encore «Mittelpunkt des geschäftlichen Betriebs») comme critère de rattachement économique.

³¹⁷ ATF 134 I 303 résumé et commenté par DE VRIES REILINGH, D., *Légitimation*.

comprend ainsi pas pourquoi dans un arrêt³¹⁸, notre Haute Cour part de la définition contenue dans la LHID, alors que quelques mois plus tard³¹⁹, elle semble se baser sur une définition autonome et un rattachement absent de la Loi d'harmonisation, qu'elle passe complètement sous silence.

6.1.4 Les conventions intercantionales, les circulaires et accords généraux et les accords entre cantons dans des cas particuliers

6.1.4.1 Les conventions intercantionales

[200.] Aux termes de l'art. 48 al. 1, première phrase Cst., les cantons peuvent conclure des conventions entre eux et créer des organisations et des institutions communes. Selon la doctrine, « *une convention intercantonale est un accord ressortissant au droit public, conclu entre deux ou plusieurs cantons, dans le cadre de l'exercice de leurs tâches étatiques* »³²⁰. En règle générale, elle crée des droits et obligations pour les cantons signataires (effet obligationnel) et/ou pour les particuliers résidant sur leur territoire (effet normatif; concordat *self-executing*). La convention (ou le concordat, selon une terminologie plus fréquemment utilisée) résulte de l'accord de deux ou plusieurs cantons. Même si la convention peut s'appliquer aux particuliers, elle entraîne d'abord des droits et obligations pour les cantons concordataires. Pour ces derniers, le concordat a un aspect contractuel. Sa nature juridique est dès lors comparable à celle du traité international, le concordat relevant toutefois exclusivement du droit interne.

[201.] Les cantons ne peuvent conclure une convention que s'ils disposent d'une compétence dans le domaine réglé³²¹, ce qui est le cas s'agissant des impôts cantonaux. Les conventions intercantionales ne doivent toutefois pas être contraires au droit et aux intérêts de la Confédération ou au droit des autres cantons³²². Elles doivent être portées à la connaissance de la Confédération (art. 48 al. 3 Cst.). Cette information aux autorités fédérales n'est pas une condition de validité du concordat, mais n'a qu'une valeur déclarative³²³.

³¹⁸ Concrètement dans l'ATF 134 I 303.

³¹⁹ Arrêts du TF du 4 mars 2009 (2C_667/2008) et (2C_770/2008).

³²⁰ AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol. I., n° 1603 p. 565.

³²¹ AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol. I., n° 1611 p. 568.

³²² AUBERT (AUBERT, Traité, Vol. I, p. 333) dit à ce propos que les cantons ne peuvent pas faire ensemble ce qui est interdit à chacun d'eux.

³²³ AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol. I., n° 1620 p. 571; AUBERT, Traité, Vol. I, p. 334.

[202.] A l'instar du droit cantonal, le droit conventionnel des cantons est soumis au principe de la force dérogatoire du droit fédéral (art. 49 al. 1 Cst.), qui sanctionne les conflits de compétences et de règles entre la Confédération et les cantons. Deux ou plusieurs cantons ne peuvent ainsi pas s'entendre dans un concordat, en violation des règles de compétence fédérales, sur la délimitation de leur souveraineté fiscale³²⁴, dès lors qu'un concordat – peu importe au demeurant que tous les cantons y aient adhéré – ne peut pas modifier la répartition des compétences découlant du droit fédéral (art. 3, 42 et 43 Cst.)³²⁵.

[203.] Le droit intercantonal prime le droit cantonal. En cas de conflit, la règle cantonale doit en principe céder le pas au droit concordataire³²⁶. A l'instar des rapports entre le droit international et le droit interne, ces conflits peuvent souvent être évités par l'application des principes *lex specialis derogat generali*, *lex posterior derogat priori*³²⁷ ou encore du principe de l'interprétation conforme.

[204.] L'application d'un concordat peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public (art. 82-89 LTF). La plupart du temps, le recourant reprochera au concordat d'être contraire au droit fédéral et invoquera par conséquent une violation du principe de la force dérogatoire du droit fédéral (art. 95 lettre a LTF ; art. 49 al. 2 Cst.)³²⁸. S'il estime qu'une décision d'une autorité cantonale ne respecte pas un concordat, il invoquera une violation du concordat (art. 95 lettre e LTF)³²⁹, ce qu'il n'est légitimé à faire que pour autant que le concordat intercantonal lui confère (directement) des droits et que ce dernier ne se limite pas à régler les rapports entre les cantons³³⁰.

[205.] En outre, selon l'art. 189 al. 1 lettre c Cst., le Tribunal fédéral est compétent pour connaître des contestations pour violation de conventions intercantionales. Un canton concordataire dispose par conséquent en principe de l'action qu'il peut intenter devant le Tribunal fédéral (art. 120 al. 1 lettre b LTF) pour se plaindre de la violation du concordat par un autre canton signataire³³¹. Depuis que la voie du recours en matière de droit public pour

³²⁴ LOCHER/LOCHER, §1, III A, 2, n° 3; HÖHN/MÄUSLI, § 2 n° 15, p. 21.

³²⁵ AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol. I., n° 1611 p. 568.

³²⁶ HÖHN/MÄUSLI, § 2 n°14, p. 20; ATF 100 Ia 418 consid. 4 p. 423; ZBI 1980, p. 536 consid. 2a p. 537.

³²⁷ AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol. I., n° 1630 p. 575.

³²⁸ cf. dans ce sens AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol. I., n° 1631 p. 575 et n° 1643 p. 579.

³²⁹ cf. dans ce sens AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol. I., n° 1644 p. 580.

³³⁰ HÄFELIN/HALLER/KELLER, Supplément, n° 1982 p. 31.

³³¹ Au sujet de l'action en cas de contestations de droit public entre cantons cf. HÄFELIN/HALLER/KELLER, Supplément, n° 2064-2069 p. 52-53; SEILER/VON WERDT/GÜNGERICH,

violation de l'art. 127 al. 3 Cst. est également ouverte aux cantons, lorsqu'un lien – ne serait-il que formel – avec la LHID existe³³², la question du champ d'application de l'action, qui est subsidiaire (art. 120 al. 2 LTF), se pose. A notre avis, lorsqu'un canton n'a pas qualité de partie dans le cadre d'une procédure (de taxation) d'un autre canton, la voie de l'action, qui lui est plus favorable car non lié à un délai³³³, doit rester ouverte.

[206.] Les cantons ont conclu différents concordats dans le domaine de la double imposition intercantonale, en particulier³³⁴:

- de nombreux accords de réciprocité, c'est-à-dire des conventions bilatérales par lesquelles les cantons se sont mutuellement assurés des exonérations ou des allègements fiscaux par rapport à un certain nombre de catégories d'assujettis, en particulier des fondations cantonales ou des institutions d'utilité publique ;
- le Concordat conclu le 10 décembre 1948 entre les cantons de la Confédération suisse sur l'interdiction des arrangements fiscaux (RS 671.1) ;
- le Concordat sur l'entraide judiciaire pour l'exécution des prétentions de droit public, adopté par les Conférences des directeurs cantonaux de justice et police, des directeurs cantonaux des finances et des directeurs cantonaux de l'assistance publique les 15/16 avril 1970, 13 octobre 1970 et 28 octobre 1971, approuvé par le Conseil fédéral le 20 décembre 1971 (RS 281.22).

6.1.4.2 Les Circulaires et accords de nature générale entre les cantons

[207.] Aux conventions conclues entre les cantons, il convient de rajouter les Circulaires adoptées par la Conférence suisse des impôts (dont les administrations fiscales cantonales ainsi que l'AFC font partie), qui, sans être contraignantes pour les cantons, contribuent à uniformiser les pratiques cantonales et permettent ainsi dans de nombreuses situations d'éviter des conflits entre les cantons. Ces Circulaires peuvent, à notre avis, être qualifiées de « soft law ». Notre Haute Cour s'y réfère d'ailleurs dans sa

n° 11-14 et 19-28 ad art. 120 ; BSK-BGG-WALDMANN, ad art. 120, en particulier n° 15-17 et 22-29 ad art. 120.

³³² ATF 134 I 303 consid. 1.2 p. 305-306 (arrêt « Shell ») ; cf. également LOCHER, P., Die Beschwerde, p. 506 et DE VRIES REILINGH, D., Légitimation, n° 12-18.

³³³ HÄFELIN/HALLER/KELLER, Supplément, n° 2061 p. 51 ; ATF 131 I 266 consid. 2.3 p. 268.

³³⁴ HÖHN/MÄUSLI, § 2 n° 11-13, p. 20.

jurisprudence. A titre d'exemple, l'on peut citer les coefficients de conversion applicables pour l'évaluation des immeubles contenus dans la Circulaire n° 21 de la CSI³³⁵. Cette Circulaire s'est à tel point imposée que ni les administrations ni les juges n'auraient idée de s'en écarter. Le Tribunal fédéral a au demeurant confirmé que les coefficients de conversion qu'elle contient sont des facteurs de correction valables³³⁶.

[208.] Sans conclure des conventions intercantionales, certains cantons ou groupes de cantons ont uniformisé leurs pratiques cantonales en se mettant d'accord sur certains types de répartitions intercantionales. Ainsi, les administrations fiscales des cantons AG, AI, AR, GL, GR, SH, SG, TG et ZH ont conclu un accord visant à déterminer à quelles conditions les études d'avocat doivent être considérées comme une SNC. Cet accord fixe le montant de la rémunération imposable au domicile de l'associé à 50% du bénéfice net de la SNC (avant prélèvements privés), qui est imposable au « siège » de l'étude³³⁷. Ces mêmes cantons ont en outre conclu un accord au sujet de la répartition du salaire et du bénéfice des associés d'une SNC et SC par paliers dégressifs en fonction du revenu du participant³³⁸. A notre avis, il est peu compatible avec le principe de l'égalité de traiter différemment les études d'avocats considérées comme des SNC d'une part et les « autres » SNC d'autre part, c'est-à-dire concrètement de prévoir des quote-parts de répartition (bénéfice-salaire) différentes selon l'activité exercée par l'entreprise.

[209.] Un accord identique à celui cité en note de bas de page n° 338 été conclu entre les cantons de AG, BL, BS, BE, LU et SO ainsi qu'entre les cantons de Suisse centrale. Les cantons romands (FR, BE, GE, JU, NE, VS, VD et TI) se sont également mis d'accord sur la répartition des revenus des associés d'une SNC ou SC (c'est-à-dire sur les quote-parts de répartition bénéfice-salaire)³³⁹, mais le contenu de leur accord diffère de celui conclu par les cantons alémaniques, car les paliers ne sont pas identiques, ce qui

³³⁵ Circulaire n° 21 de la CSI intitulée « règles concernant l'estimation des immeubles en vue des répartitions intercantionales des impôts pour les périodes de taxation 1997-2008 (facteurs de répartition) » du 21 novembre 2006.

³³⁶ Arrêt du TF du 19 novembre 2008 (2C_393.2008) consid. 3.2 et 3.3 ; arrêt du TF du 9 mai 2005 (2P.98/2004) consid. 3.1 ; arrêt du TF du 23 septembre 2003 (2P.314/2001) consid. 5.2.

³³⁷ Kantonale Regelung vom 23. Juni 1999 betreffend die Festsetzung von Tätigkeitsentgelten der Partner von Anwaltskanzleien zwischen den Kantonen AG, AI, AR, GL, GR, SH, SG TG und ZH.

³³⁸ Kantonale Regelung vom 10. Juli 2000 betreffend die Festsetzung von Tätigkeitsentgelten bei Teilhabern von Personengesellschaften ab Bemessungsjahr 1999 zwischen den Kantonen AG, AI, AR, GL, GR, SH, SG TG und ZH.

³³⁹ Information fiscale n° 7/87 de l'Administration fiscale cantonale genevoise adressée le 11 novembre 1987 aux associations professionnelles.

n'est pas sans poser problème : concrètement, le canton de Berne est partie à deux accords (d'une part l'accord romand et d'autre part l'accord entre les cantons AG, BL, BS, BE, LU et SO) prévoyant des quote-parts de répartition différentes.

6.1.4.3 Les accords entre cantons dans des cas particuliers

[210.] Il arrive que, sans conclure de convention intercantonale, les cantons concernés se mettent d'accord pour régler un cas particulier. Les cantons ne peuvent toutefois pas modifier, par cette voie, les règles de conflit fédérales délimitant les souverainetés fiscales³⁴⁰. A moins d'avoir consenti à l'entente intervenue entre les cantons pour une période fiscale donnée³⁴¹, le contribuable qui s'estime lésé par l'accord conserve le droit de recourir au Tribunal fédéral en invoquant l'art. 127 al. 3 Cst.. Une violation de l'interdiction de la double imposition intercantonale virtuelle est suffisante pour être considéré comme lésé au sens de la jurisprudence³⁴².

6.1.5 Mesures unilatérales prises par les cantons

[211.] Le droit cantonal comprend finalement des normes particulières visant à éviter des conflits de double imposition intercantonale. Toutes les lois d'impôt cantonales prévoient à cet égard que certains objets ou situations de fait ne sont pas soumis à la souveraineté fiscale cantonale. Il en va par exemple ainsi des art. 6 et 87 LI VD³⁴³ (cf. sur ce point ch. 7.1.1, p. 108).

6.2 Droit fiscal international

[212.] Comme dit ci-avant (cf. ch. 5.2, p. 70), conçu de manière large, le droit fiscal international comprend l'ensemble des règles de conflit et des normes de droit fiscal matériel qui s'appliquent à des états de fait internationaux, que ces règles trouvent leur source dans le droit interne ou dans le droit

³⁴⁰ LOCHER/LOCHER, § 1, III A, 2, n° 1 et 3.

³⁴¹ LOCHER/LOCHER, § 1, III A, 2, n° 5 ; arrêt du TF du 16 juin 2009 (2C_827/2008) consid. 2 et les références citées.

³⁴² LOCHER/LOCHER, § 1, III A, 2, n° 4 et 6 ; arrêt du TF du 16 juin 2009 (2C_827/2008) consid. 2 et les références citées.

³⁴³ Loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (RSV 9.4).

international³⁴⁴. Il convient cependant de placer les sources du droit fiscal international dans leur contexte et d'examiner dans un premier temps brièvement les travaux des organisations internationales en matière de double imposition (cf. ch. 6.2.1, p. 87). Ces travaux ont en effet fortement influencé les CDI adoptées par la Suisse et continuent à jouer un rôle primordial pour la politique suisse en matière de fiscalité internationale. Nous examinerons ensuite les CDI conclues par la Suisse (cf. ch. 6.2.2, p. 91), le droit interne (cf. ch. 6.2.3, p. 99) et terminerons par un excursus consacré au droit européen (cf. ch. 6.2.4, p. 99).

6.2.1 Les Conventions modèles et les travaux y relatifs

[213.] Les CDI conclues par la Suisse sont fortement influencées par les travaux conduits au sein des organisations internationales telles que l'OCDE (cf. ch. 6.2.1.1, p. 87) et l'ONU (ainsi que la Société des Nations) (cf. ch. 6.2.1.2, p. 90). Ces organisations ont établi des modèles de CDI qui ont été repris par les Etats. Une influence importante est en outre exercée par les Etats-Unis, qui ont élaboré leur propre modèle de convention (cf. ch. 6.2.1.3, p. 91).

6.2.1.1 L'OCDE

6.2.1.1.1 *Structure du MC OCDE*

[214.] Le MC OCDE décrit d'abord son champ d'application (chapitre I) et définit quelques termes (chapitre II). La partie principale est composée des chapitres III à V qui déterminent dans quelle mesure deux Etats contractants peuvent imposer le revenu et le capital et comment la double imposition juridique internationale est évitée. Suivent ensuite les dispositions spéciales (chapitre VI) et finales (entrée en vigueur et dénonciation, chapitre VII).

[215.] Le MC OCDE est accompagné de commentaires sur chacun des articles. Dans la mesure où des pays membres de l'OCDE ne sont pas d'accord avec certaines dispositions du MC OCDE, les commentaires l'indiquent au moyen des réserves formulées par l'Etat concerné. Les commentaires font également état des observations des pays sur les commentaires. Enfin, ils contiennent les positions des pays non membres, les

³⁴⁴ RIVIER, *Le droit fiscal international*, p. 32 ; KNECHTLE, p. 15 ; LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 62 ; RYSER, p. 15-16 ; OBERSON, X., *Précis de droit fiscal international*, p. 21-28.

rapports antérieurs concernant des questions particulières, la liste des CDI conclues par les Etats membres de l'OCDE et la recommandation du Conseil de l'OCDE relative au MC OCDE.

6.2.1.1.2 *Histoire et importance du MC OCDE*

[216.] En 1955, l'Organisation pour la Coopération Economique Européenne (OCEE) adopta sa première recommandation au sujet de la double imposition. L'interdépendance et la coopération croissantes entre les membres de l'OCEE dans la période de l'après-guerre ont de plus en plus montré la nécessité de mesures contre la double imposition internationale ainsi que le besoin d'uniformiser les conventions existantes³⁴⁵. Ainsi, de 1956 à 1963, le Comité fiscal de l'OCDE, qui a succédé à l'OCEE, a mené des travaux ayant abouti à l'adoption du MC OCDE en 1963³⁴⁶.

[217.] Au moment de présenter son rapport, le Comité fiscal de l'OCDE a envisagé que le projet de MC pourrait être révisé ultérieurement, après des recherches complémentaires et en tenant compte de l'expérience des pays membres. Le projet de MC OCDE de 1963 fut ainsi révisé, ce qui aboutit au MC OCDE de 1977, puis à celui de 1992³⁴⁷. En 1994³⁴⁸, 1995³⁴⁹, 1997, 2000³⁵⁰, 2003³⁵¹, 2005³⁵², 2008³⁵³ et 2010, des révisions partielles suivirent. Ces travaux de révision permanents continueront dans les années à venir.

[218.] Depuis 1963, le MC OCDE a eu des répercussions importantes sur les négociations, l'application et l'interprétation des CDI de manière générale. Premièrement, les pays membres de l'OCDE ont largement repris le MC OCDE lorsqu'ils ont conclu leurs CDI ou au moment de les réviser. Dans ce

³⁴⁵ Cf. dans ce sens le Commentaire OCDE, n° 5 ad Introduction.

³⁴⁶ VOGEL, n° 04-06 ad Introduction.

³⁴⁷ cf. LÜTHI/KOLB, Ueberblick 1992 ; ROGGEN. Lors de la révision de 1992, le MC OCDE ne subit que peu de modifications matérielles, les commentaires ayant en revanche été approfondis et complétés (LÜTHI/KOLB, Ueberblick 1992, p. 494 ; LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 69).

³⁴⁸ KOLB/LÜTHI, Ueberblick 1994. Comme lors de la révision de 1992, le MC OCDE ne subit que peu de modifications, les commentaires ayant en revanche été modifiés sur des points importants (KOLB/LÜTHI, Ueberblick 1994, p. 614).

³⁴⁹ KOLB/LÜTHI, Ueberblick 1995. A l'instar des révisions de 1992 et 1994, l'essentiel des modifications toucha les commentaires, le MC OCDE ne subissant que des modifications ponctuelles (KOLB/LÜTHI, Ueberblick 1995, p. 300).

³⁵⁰ KOLB, Ueberblick 2000. Comme lors des révisions précédentes, les modifications apportées touchèrent le Commentaire OCDE et seulement sur des points accessoires le MC OCDE (KOLB, Ueberblick 2000, p. 860).

³⁵¹ KOLB, Ueberblick 2002.

³⁵² KOLB, Neufassung.

³⁵³ KOLB, Ueberblick 2008 ; cf. également ARNOLD, B., 2008 Update.

sens, le MC OCDE a facilité les négociations bilatérales entre les pays membres de l'OCDE et rendu possible une certaine harmonisation entre les conventions bilatérales, pour le plus grand bénéfice des contribuables et des administrations fiscales³⁵⁴. Deuxièmement, l'impact du modèle OCDE a été bien au-delà du cercle de ses pays membres, car il a été utilisé comme document de référence dans le cadre des négociations entre pays membres et pays non-membres et même entre pays non-membres de l'OCDE³⁵⁵. Il a aussi servi de base pour le MC des Nations Unies (cf. ch. 6.2.1.2, p. 90) qui a repris une part significative des dispositions du MC OCDE³⁵⁶. Troisièmement, la reconnaissance mondiale du MC OCDE et la reprise de ses dispositions dans la majorité de CDI bilatérales ont aidé à faire accepter le Commentaire OCDE comme guide pour l'interprétation et l'application pour les CDI existantes³⁵⁷.

6.2.1.1.3 Importance du MC OCDE pour la Suisse de manière générale

[219.] Pour la Suisse, le MC OCDE revêt une importance particulière, car toutes les CDI conclues par notre pays reprennent généralement les règles contenues dans le MC OCDE, à l'exception toutefois des taux résiduels octroyés à l'Etat de la source, des règles anti-abus et des mesures d'assistance³⁵⁸. Bien que ne faisant pas partie du droit positif, le MC OCDE, le Commentaire OCDE ainsi que les travaux menés au sein de l'OCDE constituent une source d'interprétation importante du droit fiscal international suisse, notamment des CDI conclues par la Suisse. Il s'agit d'un « soft law » d'une importance particulière dans la mesure où la Suisse a adhéré aux principes d'interprétation contenus dans le Commentaire OCDE, sauf lorsqu'elle a émis une réserve. Le Tribunal fédéral se réfère d'ailleurs aux travaux de l'OCDE, en particulier au Commentaire OCDE, dans sa jurisprudence³⁵⁹.

³⁵⁴ VOGEL, n° 013 ad Introduction.

³⁵⁵ LÜTHI/KOLB, Ueberblick 1992, p. 493

³⁵⁶ VOGEL, n° 014 ad Introduction.

³⁵⁷ VOGEL, n° 015 ad Introduction.

³⁵⁸ OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 21. Le 13 mars 2009, le Conseil fédéral a décidé que la Suisse reprendrait les standards de l'OCDE relatifs à l'assistance administrative en matière fiscale, conformément à l'art. 26 MC OCDE. Il a par conséquent décidé de retirer la réserve formulée par la Suisse à l'égard de l'art. 26 MC OCDE et d'engager des négociations en vue de réviser les conventions contre la double imposition.

³⁵⁹ Cf. p.ex. ATF 102 Ib 264 concernant la CDI-E ainsi que l'arrêt du TF du 28 novembre 2005 (2A.239/2005) publié in Revue fiscale 2006, p. 217 et commenté notamment par

6.2.1.2 La Société des Nations (SdN) et les Nations Unies

[220.] Dès 1921, la SdN s'est penchée sur le problème de la double imposition internationale et ses travaux, qui ont conduit à l'adoption des premiers modèles de convention de double imposition, ont contribué de manière importante au développement des conventions bilatérales de double imposition et de MC uniformes de CDI³⁶⁰. Un MC fut établi par des experts en 1926 et 1927, qui a été complété par deux autres projets lors d'une conférence en 1928 à laquelle des représentants de 28 pays (dont certains n'étaient pas membres de la SdN) ont participé³⁶¹. Ces MC n'ont toutefois pas permis de recueillir l'adhésion complète et unanime de tous les pays, car ils présentaient sur plusieurs questions essentielles des divergences importantes et comportaient des lacunes³⁶². Le Conseil de la SdN nomma une commission permanente en matière fiscale en 1928, qui travailla dans les années qui suivirent sur deux modèles concurrents appelés à remplacer le modèle de 1928. Une sous-commission, composée essentiellement de représentants sud-américains en raison de l'avènement de la seconde guerre mondiale, établit le MC du Mexique en 1943, suivi par le MC de Londres en 1946³⁶³. Les principes contenus dans ces deux modèles furent suivis durant les années 1946-1955. Ils étaient cependant lacunaires sur certains points et n'étaient, pour cette raison, pas acceptés et suivis de manière unanime³⁶⁴.

[221.] En 1945, la SdN a été remplacée par les Nations Unies qui ont continué les travaux. Dans les années 1960, les pays en voie de développement ont pris conscience du déséquilibre des flux de capitaux avec les pays industrialisés, nécessitant une approche modifiée des CDI³⁶⁵.

[222.] Le MC de 1980 des Nations Unies, adopté après plus de dix ans de travaux, a été un modèle censé tenir compte des intérêts des pays en voie de développement. Sa structure suit celui du MC OCDE, son contenu diffère cependant sur de nombreux points³⁶⁶. En 2001, les Nations Unies ont publié une version révisée du MC adopté en 1980. Ce modèle, qui tient mieux compte des intérêts des pays en voie de développement, diverge sur des

OESTERHELT/WINZAP, REICH/WALDBURGER, *Rechtsprechung* 2005, p. 231-234 et DANON, *Le concept de bénéficiaire effectif*, p. 49-52.

³⁶⁰ VOGEL/LEHNER, n° 34 ad Einl. ; VOGEL, n° 18 ad Introduction ; RIVIER, *Le droit fiscal international*, p. 91.

³⁶¹ VOGEL, n° 18 ad Introduction.

³⁶² RIVIER, *Le droit fiscal international*, p. 91.

³⁶³ VOGEL, n° 18 ad Introduction ; VOGEL/LEHNER, n° 34 ad Einl.

³⁶⁴ HOLMES, p. 57.

³⁶⁵ VAN RAAD, *Nondiscrimination in International Tax Law*, p. 32.

³⁶⁶ VOGEL, n° 20 ad Introduction.

points importants du MC OCDE, car il accorde davantage de compétences d'imposer au pays de la source³⁶⁷. Il est pris en considération dans le cadre des négociations entre les pays en voie de développement et les pays industrialisés³⁶⁸.

6.2.1.3 Le MC des Etats-Unis

[223.] Les Etats-Unis se fondent depuis 1976 dans le cadre des négociations sur leur propre MC, qui a été adapté (parfois sous forme de projets) à plusieurs reprises, la dernière fois le 15 novembre 2006³⁶⁹. Basée sur le MC OCDE, le MC des Etats-Unis reflète les préoccupations particulières de la politique américaine³⁷⁰. Dans ce contexte, l'art. 22 CDI-US contient une disposition destinée à lutter contre le « treaty shopping » directement inspirée de ce MC³⁷¹.

6.2.2 Les conventions de double imposition conclues par la Suisse

[224.] Les CDI constituent la source principale du droit fiscal international de la Suisse. La majorité d'entre elles couvrent l'impôt sur le revenu et la fortune, certaines CDI excluant toutefois l'impôt sur la fortune. Il existe en outre 10 conventions en matière d'impôts sur les successions (mais aucune en revanche en matière d'impôts sur les donations). A côté des CDI, la Suisse a conclu, d'une part, des conventions avec diverses organisations internationales qui ont leur siège en Suisse³⁷² et, d'autre part, des accords particuliers sur l'imposition des entreprises de navigation maritime, intérieure ou aérienne (cf. l'arrêté fédéral du 1^{er} octobre 1952 autorisant le

³⁶⁷ OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 22 ; LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 70 ; cf. également, VOGEL, n° 20 ad Introduction.

³⁶⁸ LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 70.

³⁶⁹ US Department of the Treasury, United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006, complété par des « Technical Explanations ».

³⁷⁰ VOGEL, n° 21 ad Introduction ; VOGEL/LEHNER, n° 38 ad Einl. ; pour un commentaire du MC USA cf. DOERNBERG/VAN RAAD.

³⁷¹ OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 22 ; GANI, p. 248.

³⁷² Ces accords limitent le pouvoir de la Suisse d'imposer les organisations même ainsi que, dans la plupart de cas, certains fonctionnaires internationaux. Au sujet du statut fiscal du personnel diplomatique et consulaire et des fonctionnaires internationaux cf. MENETREY, Les privilèges fiscaux des fonctionnaires internationaux et MENETREY, Le statut fiscal des représentations diplomatiques et consulaires et de leur personnel.

Conseil fédéral à échanger des déclarations de réciprocité sur l'imposition des entreprises de navigation maritime, intérieure ou aérienne ; RS 672.1)³⁷³.

6.2.2.1 La compétence de conclure des CDI en Suisse

6.2.2.1.1 La Confédération

[225.] En vertu de l'art. 54 al. 1 Cst., les affaires étrangères relèvent de la compétence de la Confédération. Cette disposition comprend notamment la compétence de conclure des traités internationaux sur n'importe quel objet, y compris des objets qui relèvent du domaine législatif cantonal comme les impôts cantonaux sur le revenu et la fortune³⁷⁴. La Confédération pourrait ainsi conclure des traités internationaux qui restreindraient le droit des cantons d'exercer leurs attributions en matière fiscale³⁷⁵. La Confédération doit cependant tenir compte des compétences des cantons et sauvegarder leurs intérêts (art. 54 al. 3 Cst.). Elle doit en outre les associer à la préparation des décisions de politique extérieure affectant leurs compétences ou leurs intérêts (art. 55 al. 1 Cst. ; cf. également la Loi fédérale sur la participation des cantons à la politique extérieure de la Confédération, RS 138.1) et les informer en temps utile et de manière détaillée et doit les consulter (art. 55 al. 2 Cst.).

6.2.2.1.2 Les cantons

[226.] La compétence de la Confédération de conclure des traités et en particulier des CDI laisse subsister certaines compétences cantonales dans ce domaine. Ainsi, aux termes de l'art. 56 al. 1 Cst., les cantons peuvent conclure des traités avec l'étranger dans des domaines relevant de leur compétence. Les cantons ne peuvent cependant exercer leur compétence que pour autant que la Confédération n'ait pas déjà conclu elle-même un traité

³⁷³ OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 25.

³⁷⁴ Cette conception est aujourd'hui unanimement partagée (Commentaire aCst., SCHINDLER, n° 6 ad art. 8 ; AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol. I., n° 1262-1270 p. 447-448 ; AUBERT/MAHON, n° 3-6 ad art. 54 ; Die schweizerische Bundesverfassung, EHRENZELLER, n° 7 et 12-13 ad art. 54 ; Message nouvelle Cst., FF 1997 I 1, p. 231-232 ; AUBERT, Traité, Vol. I, n° 674-678 p. 257-259. AUBERT/MAHON (AUBERT/MAHON, n° 6 ad art. 54) relèvent à juste titre que la compétence fédérale en matière de traités internationaux porte en germe le risque d'un rétrécissement progressif des compétences cantonales (cf. à ce sujet également ch. 1.2.1, p. 5 et ch. 1.2.2, p. 9, ci-avant).

³⁷⁵ RIVIER, Le droit fiscal international, p. 93 ; OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 42 ; Handbuch, HÖHN, p. 86 .

dans le domaine en cause³⁷⁶. Dans la mesure où la Confédération n'a pas agi sur le plan international – peu importe au demeurant qu'elle soit compétente sur le plan interne ou non –, les limites matérielles et formelles suivantes sont posées à l'activité « internationale » des cantons. Sur le plan matériel, les traités des cantons ne peuvent être contraires ni au droit et aux intérêts de la Confédération, ni au droit d'autres cantons (art. 56 al. 2, première phrase Cst.)³⁷⁷. Sur le plan formel, les cantons ne pouvant traiter directement qu'avec les autorités étrangères de rang inférieur, leurs relations avec l'étranger ne peuvent avoir lieu que par l'intermédiaire de la Confédération (art. 56 al. 3 Cst.). Ainsi p. ex. certains cantons, agissant par l'intermédiaire de la Confédération, ont conclu des accords particuliers concernant l'imposition des rémunérations perçues par les frontaliers français^{378/379}. En outre, un nombre important d'accords de réciprocité existe au sujet de l'imposition des successions ou encore du traitement fiscal des libéralités en faveur d'institutions d'utilité publique³⁸⁰.

[227.] A noter que les traités « cantonaux » s'appliquent en Suisse comme du droit cantonal, même lorsqu'ils ont été conclus par le Conseil fédéral au nom

³⁷⁶ AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol. I., n° 1266 p. 448 ; AUBERT/MAHON, n° 3 ad art. 56; Message nouvelle Cst., FF 1997 I 1, p. 235; Die schweizerische Bundesverfassung, PFISTERER, n° 26 ad art. 56.

³⁷⁷ Les cantons sont en outre tenus d'informer la Confédération avant de conclure un traité (art. 56 al. 2, deuxième phrase Cst. ; art. 61c al. 1 de la Loi fédérale sur l'organisation du gouvernement et de l'administration [LOGA], RS 172.010). La Confédération et les cantons peuvent s'opposer à la conclusion d'un traité par un autre canton, la Confédération et les cantons s'efforçant cependant de trouver un accord (cf. art. 62 al. 2 et 3 LOGA). Si aucun accord ne peut être trouvé, la Confédération et les cantons peuvent élever réclamation devant l'Assemblée fédérale (art. 172 al. 3 Cst. ; art. 62 al. 4 LOGA).

³⁷⁸ Les accords suivants ont été conclus :

- Accord entre le Conseil fédéral suisse (agissant au nom des cantons de Berne, Soleure, Bâle-Ville, Bâle-Campagne, Vaud, Valais, Neuchâtel et Jura) et le gouvernement de la République française relatif à l'imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers du 11 avril 1983, FF 1983 II 559 ;
- Accord entre le Conseil fédéral suisse (agissant au nom de la République et canton de Genève) et le gouvernement de la République française sur la compensation financière relative aux frontaliers travaillant à Genève du 29 janvier 1973.

³⁷⁹ L'imposition des frontaliers français travaillant en Suisse a fait l'objet d'une réserve à la CDI-F et a été réglée par deux accords entre la Suisse et la France. Cette manière de faire correspond tout à fait à ce qui est prévu par le MC OCDE, qui n'a pas entendu régler l'imposition des revenus des travailleurs frontaliers, jugeant préférable que les problèmes résultant des conditions locales soient résolus directement par les Etats intéressés (Commentaire OCDE, n° 10 ad art. 15 ; OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 179).

³⁸⁰ LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 73.

des cantons³⁸¹, ce qui signifie notamment que le Tribunal fédéral peut en vérifier la constitutionnalité, contrairement aux CDI conclues par la Confédération (cf. art. 190 Cst.), et qu'ils doivent céder le pas au droit fédéral lorsque ce dernier leur est contraire. Cette hiérarchie des normes n'est pas sans poser problème : concrètement, la Confédération, en adoptant une règle de droit fédéral contraire au traité cantonal, pourrait faire échec à l'application dudit traité et, partant, violer ses engagements internationaux (ce qui constituerait en même temps une violation de l'art. 5 al. 4 Cst.). Ci-après, nous n'examinerons cependant plus les traités internationaux conclus par les cantons.

6.2.2.2 Le rang des traités, en particulier des CDI, dans la hiérarchie des actes normatifs suisses

[228.] Selon la conception moniste³⁸² adoptée par la Suisse³⁸³, les traités internationaux valablement conclus par la Suisse sont immédiatement applicables et font partie de l'ordre juridique suisse. Dès que les instruments

³⁸¹ ATF 109 III 83 consid. 2 et 3 p. 85 ; 104 III 68 consid. 3 p. 70 ; Commentaire aCst., SCHINDLER, n° 7 ad art. 9.

³⁸² Deux conceptions existent dans la doctrine du droit international public sur les rapports entre le droit international et le droit interne. Selon la conception dualiste, il s'agit de deux ordres juridiques indépendants, qui se distinguent notamment par leurs sources, les objets à régler et leurs sujets. Il n'y a pas de hiérarchie entre le droit international et le droit interne, chacun des deux systèmes jouissant de l'autorité suprême dans son domaine. Par conséquent, une règle de droit international ne peut être appliquée en droit interne qu'après avoir été « transformée » ou « reçue » par ce dernier sous la forme d'une loi. Il peut en résulter des conflits entre le droit international et le droit interne. Cette conception est pratiquée notamment en Italie, en Allemagne et en Grande-Bretagne, parfois avec des nuances (AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol. I., n° 1291 p. 456). D'après la conception moniste, le droit international et le droit interne ne sont que deux éléments d'un seul et même ordre juridique. Elle admet donc qu'une norme de droit international n'a pas besoin d'être « transformée » pour pouvoir être appliquée par les organes de l'Etat. Les adeptes de cette conception ont tendance à reconnaître au droit international la primauté sur le droit interne. Cette conception est pratiquée notamment aux Pays-Bas, en Belgique et en Autriche. La Suisse s'y rattache depuis 1848 (AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol. I., n° 1292 p. 456 ; DE VRIES REILINGH, Jeanine, n° 106 p. 120-121).

³⁸³ L'art. 190 Cst., qui stipule que « le Tribunal fédéral et les autres autorités sont tenus d'appliquer les lois fédérales et le droit international », prévoit ainsi qu'à l'instar des lois, les traités sont une source directe de droit interne, c'est-à-dire qu'ils sont immédiatement valables (ou incorporés au droit interne dont ils font partie) dès leur entrée en vigueur (AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol. I., n° 1293 p. 456-457). L'adoption d'un acte particulier, destiné à transformer les normes internationales pour les faire pénétrer dans l'ordre juridique suisse, n'est nullement requise (ATF 127 II 177 consid. 2b p. 181 ; cf. également GANI, p. 98).

de ratification sont échangés entre la Suisse et l'autre Etat contractant, le traité est valablement conclu et lie les deux partenaires. Le traité est applicable dès son entrée en vigueur. Quant aux particuliers, ils sont liés dès la publication du traité dans le RO (art. 8 al. 1 de la loi fédérale sur les recueils du droit fédéral et la Feuille fédérale ; RS 170.512), pour autant que le traité contienne des règles suffisamment précises pour être directement applicables (*self-executing*)³⁸⁴, ce qui est généralement le cas des CDI³⁸⁵, sauf lorsque ces dernières prévoient des réductions des retenues à la source qui nécessitent d'être mises en œuvre par le droit interne³⁸⁶.

[229.] La place que les conventions internationales occupent par rapport au droit fédéral est controversée : la question est de savoir si la Suisse consacre un monisme avec primauté du droit interne³⁸⁷ ou un monisme avec suprématie du droit international ? Les autorités judiciaires ont d'abord tenté de vider le conflit en le niant, c'est-à-dire en procédant à une interprétation conforme au droit international du droit national³⁸⁸. Dans l'arrêt SCHUBERT³⁸⁹, notre Haute Cour a admis qu'une loi fédérale, adoptée en violation du droit international par le Parlement « le sachant et le voulant », prend le pas sur le

³⁸⁴ Une norme est directement applicable lorsqu'elle confère aux particuliers des droits et obligations directement invocables devant les autorités, sans requérir aucune mesure interne d'exécution (AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol. I., n° 1307 p. 464 ; DE VRIES REILINGH, Jeanine, n° 107 p. 122). « Selon la jurisprudence, une norme est directement applicable si elle est suffisamment déterminée et claire par son contenu pour constituer le fondement d'une décision concrète. Les dispositions directement applicables doivent être distinguées avant tout des dispositions qui énoncent un programme, savoir celles qui se bornent à esquisser la réglementation d'une matière ou qui laissent à l'Etat contractant une liberté d'appréciation ou de décision considérables ou encore qui ne comportent que des idées directrices, de sorte qu'elles s'adressent non pas aux autorités administratives ou judiciaires, mais bien au législateur national (ATF 120 Ia 11 consid. 5b, 119 V 178 consid. 4b et les références, 106 Ib 187 consid. 3) » (ATF 121 V 246 consid. 2b p. 249).

³⁸⁵ OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 41 ; LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 92 ; RIVIER, Le droit fiscal international, p. 94.

³⁸⁶ LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 92 et 106-107 ; RIVIER, Le droit fiscal international, p. 94 ; KNECHTLE, p. 186.

³⁸⁷ Le monisme avec primauté du droit interne conduit cependant à la négation du droit international (GANI, p. 99 et les références citées).

³⁸⁸ DE VRIES REILINGH, Jeanine, n° 109 p. 123.

³⁸⁹ ATF 99 Ib 39. Le Tribunal fédéral a déclaré dans cet arrêt que l'arrêté sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger de 1961/1970 était opposable à un citoyen autrichien et l'a ainsi fait prévaloir sur un traité austro-suisse de 1875, qui prescrivait l'égalité de traitement entre ressortissants des deux Etats contractants. Le Tribunal fédéral a retenu en l'espèce que l'Assemblée fédérale était consciente que l'arrêté fédéral était susceptible de violer certains engagements internationaux ; il a donc appliqué la norme de droit interne, et non le traité international.

droit international³⁹⁰. Malgré les critiques de la doctrine³⁹¹, le Tribunal fédéral a par la suite rappelé et confirmé la jurisprudence «SCHUBERT», sans toutefois avoir l'occasion de l'appliquer concrètement pour les affaires en question, soit parce que la loi fédérale en cause était antérieure au traité, soit parce qu'elle pouvait être interprétée conformément à celui-ci, ou encore parce que le législateur ne voulait pas déroger aux obligations internationales de la Suisse³⁹². Depuis quelques années, une autre ligne de jurisprudence développée par le Tribunal fédéral a cependant pour conséquence de réduire le champ d'application de la jurisprudence SCHUBERT. Le Tribunal fédéral a affirmé, dans quelques arrêts, qu'en cas de conflit entre une norme de droit interne et une norme internationale ayant pour objet la protection des droits de l'homme – par exemple les garanties de la CEDH –, celle-ci doit prévaloir dans tous les cas, peu importe que la disposition de droit interne soit antérieure ou postérieure au traité (jurisprudence «PKK»³⁹³)³⁹⁴. Dans un arrêt de 2008, en revanche, le Tribunal fédéral a eu à connaître d'un cas semblable à celui de l'arrêt Schubert, puisque la disposition légale concernée (art. 14 al. 1 lettre b LACI) avait été adoptée postérieurement au traité international en cause (l'Accord sur la libre circulation des personnes), dans le but précis de limiter la portée de cet accord. En se référant à sa jurisprudence «PKK» précitée, le Tribunal fédéral a retenu que s'agissant d'un traité international portant sur des droits fondamentaux, l'accord international en question devait l'emporter sur le droit national – même postérieur – contraire³⁹⁵. Plus récemment, dans l'ATF 136 III 168, arrêt

³⁹⁰ DE VRIES REILINGH, Jeanine, n° 113 p. 125.

³⁹¹ KÄLIN, p. 73 ss ; sur la primauté du droit international, cf. également JACOT-GUILLARMOD, Primauté ainsi que JACOT-GUILLARMOD, Fondements juridiques.

³⁹² BENOIT, p. 464-465, qui se réfère notamment aux arrêts suivants : ATF 111 V 201 consid. 2b (pas de conflit direct avec le droit international en cause car celui-ci n'est pas directement applicable) ; ATF 112 II 1 consid. 8 (la question de l'existence d'un conflit entre le droit international et le droit interne est laissée ouverte) ; ATF 117 Ib 367 consid. 2b (la disposition de droit interne peut être interprétée conformément au droit international) ; ATF 119 V 171 consid. 4a et 4b (pas de volonté du législateur de déroger au droit international).

³⁹³ ATF 125 II 417 consid. 4d ; cf. également l'ATF 133 II 352 consid. 1.3.1.

³⁹⁴ BENOIT, p. 465

³⁹⁵ BENOIT, p. 466. S'appuyant sur la jurisprudence «SCHUBERT» – et la confirmant ainsi –, le Tribunal administratif fédéral a, pour sa part, affirmé dans un arrêt du 23 mars 2010 (A-2744/2008, consid. 1.4) que s'agissant du conflit de compétence entre l'art. 11 al. 4 de l'Arrangement des 5/6 décembre 1974 entre la Suisse et l'Autriche sur les modalités du dégrèvement concernant les dividendes, intérêts et redevances de licences (RS 0.672.916.311) – qui prévoit la voie du recours de droit administratif au Tribunal fédéral – et les art. 31 et 32 LTAF – qui déclarent le Tribunal administratif fédéral compétent –, que compte tenu de la jurisprudence «SCHUBERT», l'accord international – plus ancien que la LTAF – était exceptionnellement non applicable.

rendu le 25 janvier 2010, notre Haute Cour a semblé indiquer un retour en arrière à la jurisprudence «SCHUBERT»³⁹⁶. Le 26 janvier 2010, soit le lendemain, il a cependant jugé que « le droit international public l'emporte en principe sur le droit interne, spécialement lorsque la norme internationale a pour objet la protection des droits de l'homme (ATF 122 II 485 consid. 3a p. 487), mais également en dehors de toute question de protection des droits de l'homme (ATF 122 II 234 consid. 4e p. 239), de sorte qu'une disposition légale de droit interne contraire ne peut trouver d'application. Le Tribunal fédéral a constaté dans cette même ligne que l'art. 9 al. 2 Annexe I ALCP et l'interdiction de discrimination l'emportait sur le droit interne contraire et avait un effet direct (en matière de droit des étrangers: ATF 131 II 352 consid. 1.3.1 p. 355; arrêt 2A.7/2004 du 2 août 2004, consid. 4.1; en matière d'assurances sociales: ATF 133 V 367 consid. 11 p. 386 ss et les références citées) »³⁹⁷. Ce dernier arrêt semble donc étendre « en principe » la primauté du droit international de manière générale et sans restriction en fonction du domaine en cause³⁹⁸.

[230.] L'art. 5 al. 4 Cst. impose à la Confédération et aux cantons l'obligation de respecter le droit international. Cette obligation, qui trouve sa source également dans l'art. 46 de la Convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 (RS 0.111), constitue le fondement juridique de la primauté du droit international sur le droit national. Il en découle qu'en cas de conflit entre le droit national et international, ce dernier prime. Par conséquent, une norme interne non conforme au droit international ne doit en principe pas être appliquée³⁹⁹. Cette manière de voir les choses semble être majoritairement partagée par la doctrine fiscale⁴⁰⁰. SIMONEK⁴⁰¹ fait une analyse plus détaillée et considère que le conflit qui règne au sujet de la primauté ou non des conventions internationales vaut également pour les CDI et que les règles d'interprétation (*lex specialis derogat generali* ; *lex posterior derogat*

³⁹⁶ Dans ce sens également BAUMANN, p. 1013.

³⁹⁷ ATF 136 II 241 consid. 16.1 p. 255.

³⁹⁸ Notre Haute Cour s'est néanmoins laissée une porte ouverte avec la précision « en principe » (cf. dans ce sens BAUMANN, p. 1013).

³⁹⁹ AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol. I., n° 1294 p. 457; LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 92-93; RIVIER, *Le droit fiscal international*, p. 93-94; OBERSON, X., *Précis de droit fiscal international*, p. 41-42; METZGER, p. 16-17; nuancés: KNECHTLE, p. 187; RYSER, *L'érosion*, p. 399-400.

⁴⁰⁰ LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 92-93; RIVIER, *Le droit fiscal international*, p. 93-94; OBERSON, X., *Précis de droit fiscal international*, p. 42; GANI, p. 101-103; *Handbuch*, HÖHN, p. 86; nuancé: KNECHTLE, p. 187.

⁴⁰¹ SIMONEK, p. 115-118; cf. également METZGER, p. 16-17.

priori) ainsi que le but – particulier – poursuivi par les CDI⁴⁰² ne sont d'aucun secours pour vider le conflit entre le droit national et international. Cette manière de voir de SIMONEK a également été adoptée par le Tribunal administratif fédéral dans un arrêt du 23 mars 2010⁴⁰³. Par ailleurs, dans son arrêt du 15 juillet 2010, le Tribunal administratif fédéral a considéré que dans la mesure où le législateur n'a pas adopté une norme interne en violation du droit international « le sachant et le voulant », le droit international prend le pas sur le droit interne. Il a estimé être lié par le droit international même lorsque celui-ci viole la Constitution fédérale. Il s'agissait, selon lui, de la conséquence logique du rapport entre le droit international et la Constitution fédérale réglé par l'art. 190 Cst ; la compatibilité du droit international public avec le droit fédéral n'était dans tous les cas pas à vérifier lorsque le droit international en cause était plus récent que le droit fédéral qui lui était contraire⁴⁰⁴. Cet arrêt du Tribunal administratif fédéral ainsi que celui rendu le 21 janvier 2010⁴⁰⁵ examinent en outre en détail la hiérarchie de normes internationales différentes en droit fiscal international.

6.2.2.3 Les dispositions d'exécution

[231.] Les dispositions d'exécution des CDI sont des normes permettant de mettre en œuvre les CDI conclues par la Suisse⁴⁰⁶. Bien qu'il s'agisse du droit interne et non pas du droit conventionnel, ces dispositions doivent à notre avis être rattachées au droit fiscal conventionnel tant elles sont matériellement liées aux CDI qu'elles mettent en œuvre.

[232.] L'AFC tient à jour une liste de l'ensemble des CDI et des accords particuliers conclus par la Suisse qui sont publiés ainsi que des dispositions d'exécution.

⁴⁰² L'art. 2 al. 4 MC OCDE dispose que « la Convention s'applique aux impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la date de signature de la Convention et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient ». Ce mécanisme d'adaptation permet de prévenir des conflits de deux sources légales (droit interne et droit international), car le droit conventionnel s'applique automatiquement aux « impôts de nature identique ou analogue » nouveaux.

⁴⁰³ Arrêt du TAF du 23 mars 2010 (A-2744/2008) consid. 1.4, dans lequel le TAF a estimé que compte tenu de la jurisprudence «SCHUBERT», l'accord international était exceptionnellement non applicable.

⁴⁰⁴ Arrêt du TAF du 15 juillet 2010 (A-4013/2010) consid. 3.3.

⁴⁰⁵ Arrêt du TAF du 21 janvier 2010 (A-7789/2009), publié in ATAF 2010/7.

⁴⁰⁶ OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 28.

6.2.3 Le droit interne

[233.] Selon l'acception large que nous adoptons (cf. ch. 5.2, p. 70), le droit fiscal international englobe les règles de droit interne qui ont une portée internationale, comme par exemple les règles définissant l'assujettissement aux divers impôts⁴⁰⁷. Les lois fiscales cantonales et fédérale contiennent des normes qui visent à éliminer ou atténuer les doubles impositions internationales, normes qui s'inspirent du droit fiscal intercantonal, voire déclarent applicable le droit fiscal intercantonal dans les rapports internationaux (cf. art. 6 al. 3 et 52 al. 3 LIFD)⁴⁰⁸. D'aucuns désignent ces normes comme «*steuerpflichtbegrenzendes Aussensteuerrecht der Schweiz*»⁴⁰⁹ (ébauche de traduction: «*droit fiscal national limitant les obligations fiscales dans les rapports internationaux* »⁴¹⁰).

6.2.4 Excursus : le droit européen

[234.] La Suisse n'est pas membre de l'Union européenne, si bien que le droit européen ne lui est en principe pas applicable. Le droit européen joue néanmoins un rôle important croissant pour la Suisse et influence directement la politique suisse en matière de CDI, voire la politique fiscale suisse de manière plus large. Ainsi, pour être aussi attractive que d'autres Etats européens, la Suisse a souhaité aligner ses CDI avec les pays membres de l'UE sur la directive européenne mère-fille⁴¹¹ et prévoir, aux mêmes conditions que ladite directive, une retenue à la source de 0% sur les distributions de dividendes entre entreprises associées. C'est sous la pression conjuguée de l'OCDE et de l'UE que la Suisse a été contrainte d'accorder l'entraide fiscale internationale en cas de fraude, alors qu'auparavant la position de la Suisse était celle de n'accorder que la «*petite* » entraide, visant uniquement

⁴⁰⁷ RIVIER, *Le droit fiscal international*, p. 32-33 ; OBERSON, X., *Précis de droit fiscal international*, p. 28. RIVIER (RIVIER, *Le droit fiscal international*, p. 32-33) considère même que tout le droit interne fait partie du droit fiscal international : lois fédérale et cantonales, ordonnances, instructions et circulaires de l'administration, jurisprudence.

⁴⁰⁸ LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 57; OBERSON, X., *Précis de droit fiscal international*, p. 28; cf. également CONSTANTIN, *Les entreprises internationales*, p. 449 ss.

⁴⁰⁹ LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 57; *Handbuch, HÖHN*, p. 48.

⁴¹⁰ Cette expression étant très peu élégante et au surplus peu parlante, nous ne l'utilisons pas, mais nous nous contenterons de l'expression plus générale «*normes internes limitant le droit d'imposer* ».

⁴¹¹ Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents (JO L 225 du 20.08.1990).

à permettre aux Etats contractants d'appliquer correctement la convention. Concrètement, dans le cadre des accords bilatéraux II, la Suisse s'est engagée à renégocier les CDI avec les Etats membres de la UE pour accepter d'échanger des renseignements en cas de fraude fiscale ou d'infraction équivalente⁴¹². Plus récemment encore, elle a dû franchir un pas de plus et s'est engagée à reprendre les standards de l'OCDE relatifs à l'assistance administrative en matière fiscale, conformément à l'art. 26 MC OCDE. Le Conseil fédéral a par conséquent décidé de retirer la réserve formulée par la Suisse à l'égard de l'art. 26 MC OCDE et d'engager des négociations en vue de réviser les conventions contre la double imposition.

[235.] La Suisse a conclu les accords bilatéraux I et II. Les accords bilatéraux I sont entrés en vigueur le 1^{er} juin 2002 et comportent, entre autres, l'Accord sur la libre circulation des personnes (ALCP⁴¹³). L'art. 21 ALCP réserve les CDI conclues entre la Suisse et les Etats membres de la CE (al. 1) ainsi que les mesures destinées à assurer l'imposition, le paiement et le recouvrement effectif des impôts ou éviter l'évasion fiscale, prévues par la législation nationale ou par un accord visant à éviter la double imposition avec un ou plusieurs Etats membres ou par d'autres arrangements fiscaux (al. 3). Les CDI demeurent ainsi intouchées par les accords bilatéraux I. L'ALCP garantit en outre, à son art. 9 al. 2 de l'annexe I, au travailleur salarié et aux membres de sa famille les mêmes avantages fiscaux et sociaux qu'aux travailleurs salariés nationaux et aux membres de leur famille. La doctrine se pose la question de savoir si l'impôt à la source prévu par la législation fiscale suisse est compatible avec l'ALCP, en particulier avec la clause générale de non-discrimination en raison de la nationalité figurant à l'art. 2 ALCP⁴¹⁴. Comme le dit à juste titre Xavier OBERSON⁴¹⁵, le droit communautaire, en particulier le principe de non-discrimination tel que défini par la Cour de justice des communautés européennes fait ainsi une entrée discrète dans l'ordre juridique suisse.

⁴¹² Cf. ch. 2 du Mémorandum d'entente figurant à l'Annexe II de l'accord sur la fiscalité de l'épargne (Accord entre la Confédération suisse et la Communauté européenne prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts conclu le 26 octobre 2004 ; RS 0.641.926.81).

⁴¹³ RS 0.142.112.681 ; cf. également le Message sur les accords sectoriels, FF 1999 5440.

⁴¹⁴ OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 325-328 ; KOLB, *Bilaterale Verträge I*, p. 68 ; HINNY, *Diskriminierungsverbot*, p. 183 ; HINNY, *Personenverkehrsabkommen*, p. 265-266 ; RIVIER, *L'égalité*, p. 115-123 ; CADOSCH, p. 63-64 ; NOËL, *Mélanges RYSER*, p. 153-164 ; MÖHR, p. 156 ss, en particulier p. 167-169 ; CR, YERSIN, n° 17-25 ad Remarques préliminaires.

⁴¹⁵ OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 26.

[236.] Trois des huit accords bilatéraux II conclus entre la Suisse et la CE le 26 octobre 2004 et approuvés par le parlement le 17 décembre 2004 portent sur la fiscalité ; un quatrième a des conséquences importantes dans ce domaine⁴¹⁶. Ces accords ont pour conséquence pour la Suisse une reprise du droit communautaire dans les domaines en cause.

6.3 Comparaison

6.3.1 Hiérarchie des sources du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international

[237.] Comme nous venons de le voir (cf. ch. 5.1, p. 68 ainsi que ch. 6.1, p. 73), les sources du droit fiscal intercantonal comprennent 1) la LHID, 2) la jurisprudence du Tribunal fédéral, 3) les conventions intercantionales, les circulaires et accords généraux et les accords entre cantons dans des cas particuliers, ainsi que 4) les mesures unilatérales prises par les cantons. L'ordre de priorité des différentes sources est bien établi et il n'y a, à notre connaissance, jamais eu de conflit insoluble entre les différentes sources en matière intercantonale⁴¹⁷. L'interaction entre la LHID et la jurisprudence de notre Haute Cour continue à être intéressante à observer. Aussi a-t-elle été exposée ci-avant sur la base d'arrêts récents (cf. 6.1.3.2, p. 79).

[238.] En matière internationale, les sources comprennent tout d'abord les CDI conclues par la Confédération et les dispositions d'exécution prises par la Confédération, ces dernières devant à notre avis être rattachées aux CDI tant elles y sont liées du point de vue matériel. Le droit fiscal international de la Suisse comprend en outre les accords de siège et les exonérations particulières accordées dans ce cadre à des institutions internationales. Le droit interne, qui comporte également des règles déterminantes en matière

⁴¹⁶ Arrêté sur l'extension des accords sur la libre circulation des personnes, FF 2004 6685 ; Message sur les accords bilatéraux II, FF 2004 5593 ; pour une présentation succincte des aspects fiscaux des quatre accords cf. CR, YERSIN, n° 26-31 ad Remarques préliminaires.

⁴¹⁷ Il est dans ce contexte intéressant de noter que dans une affaire récente (arrêt du TF du 4 avril 2008 [2C_637/2007]), confrontée à deux règles contradictoires, notre Haute devait juger laquelle des deux règles était applicable. Concrètement, il s'agissait de trancher si l'art. 107 al. 2 LTF – qui autorise le Tribunal fédéral à statuer lui-même sur le fond, s'il admet le recours – ou l'art. 73 al. 3 LHID – selon lequel, en cas d'acceptation du recours, notre Haute Cour annule la décision attaquée et renvoie l'affaire pour nouvelle décision à l'autorité inférieure – prévalait (cf. également pour un résumé et commentaire de cet arrêt DE VRIES REILINGH, D., Premières expériences, n° 14-15).

fiscale internationale, est une deuxième source, de rang inférieur aux CDI. La hiérarchie des normes du droit interne suit les règles ordinaires : lois fédérales, puis lois cantonales, ces dernières étant soumises au principe de la force dérogatoire du droit fédéral. L'ordre de priorité en matière internationale peut par conséquent être résumé comme suit : CDI, puis droit interne. La hiérarchie des normes est ainsi tout aussi bien établie en matière internationale qu'en matière intercantonale. Il est permis d'en conclure que le droit intercantonal et le droit international sont très similaires sur ce point.

[239.] La place qu'occupent les conventions internationales par rapport au droit fédéral reste controversée (cf. ch. 6.2.2.2, p. 94). La doctrine fiscale suisse majoritaire a jusqu'à récemment considéré qu'une norme interne contraire au droit international ne devait en principe pas être appliquée⁴¹⁸. Compte tenu de l'importance croissante du droit fiscal international et de l'actualité fiscale internationale, certains auteurs plaident pour une interprétation conforme au droit fiscal international du droit interne suisse⁴¹⁹. SIMONEK⁴²⁰ considère pour sa part que l'arrêt SCHUBERT⁴²¹ reste applicable également en droit fiscal. Quant au Tribunal fédéral, son raisonnement consiste à procéder à une pesée des intérêts, principes et valeurs en jeu et à tenir compte des conséquences possibles de son arrêt, tout en s'orientant, dans le cadre de son argumentation, en fonction du principe de la primauté du droit international ou de la jurisprudence «SCHUBERT»⁴²². Des règles de conflit claires font défaut, ce qui s'explique en particulier l'élément politique qui est touché par chaque conflit entre le droit interne et le droit international. A notre avis, comme dans les autres domaines du droit, et comme l'a précisé à juste titre le Tribunal fédéral dans son arrêt du 26 janvier 2010⁴²³, le droit international prime en principe le droit national. Cette règle doit valoir tout particulièrement lorsque la norme internationale touchée a pour objet la protection des droits humains, ce « noyau dur » devant être préservée dans toute situation. En revanche, lorsque le droit international n'a – par erreur ou omission – pas été adaptée aux règles de procédure interne suisse, le droit interne suisse doit exceptionnellement

⁴¹⁸ LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 92-93; RIVIER, *Le droit fiscal international*, p. 93-94; OBERSON, X., *Précis de droit fiscal international*, p. 42; GANI, p. 101-103 ; *Handbuch*, HÖHN, p. 86 ; nuancé: KNECHTLE, p. 187.

⁴¹⁹ REICH, p. 120.

⁴²⁰ SIMONEK, p. 115-118 ; cf. également METZGER, p. 16-17.

⁴²¹ ATF 99 Ib 39.

⁴²² BAUMANN, p. 1019.

⁴²³ ATF 136 II 241 consid. 16.1 p. 255.

prendre le pas sur le droit international⁴²⁴. Il doit s'agir de situation – exceptionnelles –, où l'erreur est évidente.

6.3.2 Le « soft law » en droit international et en droit intercantonal

[240.] Outre les sources au sens formel du terme, il convient, en droit fiscal international, de tenir compte des travaux des organisations internationales, en particulier du MC OCDE et du commentaire qui s'y réfère, ainsi que, depuis plus récemment, du droit européen dont l'influence va croissant. Nous qualifions ces éléments (soit les travaux conduits au sein des organisations internationales, les MC établis par les organisations internationales et le MC des Etats-Unis ainsi que le droit européen) de « soft law » tant il est vrai que les normes et règles ainsi établies ne lient pas juridiquement la Suisse – sauf en cas de reprise de l'acquis communautaire –, mais exercent une très grande influence sur le législateur et, par conséquent, sur les dispositions légales adoptées tant sur le plan national (droit interne) que sur le plan international (CDI).

[241.] Une sorte de « soft law » existe également en droit fiscal intercantonal : nous pensons en particulier aux Circulaires de la CSI, qui facilitent les répartitions intercantionales, en particulier dans le domaine immobilier⁴²⁵, ainsi qu'à certains accords conclus entre les cantons, qui, sans constituer des traités intercantonaux, sont déterminants pour les répartitions intercantionales (cf. ch. 6.1.4.2, p. 84)⁴²⁶.

[242.] L'importance du « soft law » nous paraît cependant plus grande en droit fiscal international qu'en droit fiscal intercantonal. En droit fiscal international, les Etats et leurs tribunaux se considèrent en règle générale liés par l'interprétation d'une disposition du MC OCDE donnée par le Commentaire OCDE lorsqu'une disposition identique à celle du MC OCDE est contenue dans la CDI conclue par le pays concerné. Il en va ainsi en règle générale en Suisse. En effet, dans un arrêt concernant la question de savoir si une société de relais danoise avait droit aux avantages de la CDI-DK, le

⁴²⁴ Cf. l'arrêt du TAF du 23 mars 2010 (A-2744/2008) consid. 1.3-1.4.

⁴²⁵ Cf. p. ex. la Circulaire CSI n° 22 du 21 novembre 2006, intitulée « Règles concernant l'estimation des immeubles en vue des répartitions intercantionales des impôts pour les périodes de taxation 1997-2008 » et la Circulaire CSI n° 27 du 15 mars 2007, intitulée « Double imposition intercantonale – élimination des pertes de répartition en droit intercantonale ».

⁴²⁶ Cf. p. ex. les accords entre certains cantons au sujet de la répartition intercantonale des sociétés de personnes cités en note de bas de page n° 337, 338 et 339 ci-avant.

Tribunal fédéral⁴²⁷ a considéré qu'en tant que membres de l'OCDE, la Suisse et le Danemark devaient en principe tenir compte du MC OCDE et du Commentaire OCDE. Bien que les publications de l'OCDE relatives au problème posé fussent postérieures à la conclusion de la CDI-DK en cause, elles pouvaient servir comme aide d'interprétation. Ce mode de procéder assurait, d'après notre Haute Cour, une application uniforme et prévisible pour tous les acteurs de la scène internationale⁴²⁸.

[243.] En droit intercantonal, la situation est différente. Bien que les Circulaires de la CSI et les accords entre cantons soient très souvent pris en considération par le Tribunal fédéral lorsqu'il s'agit de juger un cas particulier, leur autorité nous paraît cependant bien moins grande. Au demeurant, ils ne couvrent que des situations et questions particulières et ne visent pas à traiter toute la matière – contrairement au droit fiscal international où le Commentaire OCDE couvre justement toutes les dispositions du MC OCDE.

6.3.3 Densité normative

[244.] Du fait de l'harmonisation fiscale – verticale et horizontale – la densité normative en matière intercantonale est beaucoup plus grande que dans le domaine international. Par conséquent, les questions souffrant encore de solutions ne concernent plus que des situations bien particulières, mais néanmoins importantes. Le domaine le plus intéressant où des solutions uniformes font défaut concerne sans doute la question de l'imposition en cas de vente de l'immeuble acquis en emploi⁴²⁹.

⁴²⁷ Arrêt du TF du 28 novembre 2005 (2A.239/2005) publié in *Revue fiscale* 2005, p. 217 au sujet de l'abus de la CDI-DK ainsi que les différents commentaires et critiques de cet arrêt (p.ex. DANON, *Le concept de bénéficiaire effectif* ; OESTERHELT/WINZAP).

⁴²⁸ Arrêt du TF du 28 novembre 2005 (2A.239/2005) publié in *Revue fiscale* 2005, p. 217 consid. 3.6.

⁴²⁹ En particulier, la question n'est pas claire de savoir quel canton est compétent pour imposer le gain immobilier reporté en cas de vente de l'immeuble acquis en emploi. Dans la mesure où un « droit de suite » est reconnu au (premier) canton, c'est-à-dire au canton où l'immeuble remplacé a été situé, la question se pose de savoir si une limite temporelle doit être posée à ce droit ou non et quelle est le cas échéant cette limite. Enfin, d'autres particularités cantonales subsistent dans ce domaine. Ainsi, le canton de Genève n'admet qu'un seul emploi et non pas des emplois successifs. D'autres cantons (TG) considèrent que le décès du propriétaire constitue un cas de changement d'affectation donnant lieu à imposition du gain reporté lorsque les héritiers n'occupent pas eux-mêmes l'immeuble concerné.

[245.] Par comparaison, en matière internationale, en raison de l'absence d'harmonisation fiscale et de l'effet seulement « négatif »⁴³⁰ des CDI, la densité normative est relativement faible. Les normes internationales ne pourront en effet jamais régler toutes les situations tant que les lois fiscales nationales matérielles ne sont pas harmonisées. Il n'en demeure pas moins que la précision des CDI et des documents connexes (comme par exemple les dispositions d'exécution, les commentaires, MoU, notes, etc.) contribuent à ce que les textes internationaux deviennent de plus en plus précis, mais en même temps aussi plus volumineux et plus complexes.

6.3.4 La nature des sources du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international

[246.] Les CDI contiennent des normes de partage de compétence (aussi appelées règles de partage ou encore règles « distributives »)⁴³¹ par essence négatives⁴³², c'est-à-dire ne permettant pas de fonder une imposition dans les pays partenaires. A cet égard, elles sont comparables à la jurisprudence de notre Haute Cour en matière intercantonale, qui n'a également qu'un effet négatif et ne saurait fonder un droit d'imposer d'un canton particulier. Leur nature est donc identique.

[247.] Il en va cependant autrement de la LHID, qui, rappelons-le, est en premier lieu une loi-cadre, d'harmonisation, et seulement en deuxième lieu une loi visant à éviter les doubles impositions. Bien que cette loi ne soit seulement une loi-cadre, notre Haute Cour a, ces dernières années, montré une tendance à considérer que les dispositions de la LHID étaient suffisamment précises pour pouvoir être directement appliquées, sans qu'une mise en œuvre par le législateur cantonal ne soit nécessaire lorsque le droit cantonal ne lui était pas conforme⁴³³. Cette jurisprudence se justifie à notre avis

⁴³⁰ Sur cette notion, cf. LOCHER, P., Zur «negativen Wirkung», p. 368-370

⁴³¹ Au sujet de la terminologie (en allemand) cf. VOGEL/LEHNER, n° 69-71 ad Einl., qui critique certains termes utilisés laissant entendre qu'une *attribution* de compétences était faite par les CDI.

⁴³² Cf. LOCHER, P., Zur «negativen Wirkung», p. 368.

⁴³³ Il a ainsi considéré que lorsque les dispositions de la LIFD et de la LHID étaient entièrement identiques, une interprétation identique s'imposait, dans l'intérêt de l'harmonisation verticale qui exigeait que les questions juridiques en matière d'impôts directs de la Confédération et des cantons devaient être résolues, dans la mesure du possible, de manière uniforme. L'adoption de la loi d'harmonisation poursuivait aussi le but de simplifier l'application du droit (ATF 133 II 114 consid. 3.2 p. 116 ; StE 2006 A 12 n° 15 consid. 2.1 ; Archives 75, p. 253 consid. 5.2 p. 256 ; cf. également ATF 130 II 65 consid. 5.2. p. 73)

compte tenu du fait que la LHID est maintenant contraignante pour les cantons depuis plus de 8 ans. La LHID, source du droit intercantonal, présente donc une caractéristique – il s’agit notamment d’une loi matérielle – qui est absente des sources du droit international. Cette différence est à notre avis importante et explique certaines des évolutions jurisprudentielles du droit intercantonal de ces dernières années.

[248.] Les lois fiscales cantonales et fédérale contiennent des normes qui visent, de manière unilatérale, à éliminer ou atténuer les doubles impositions internationales. Les lois fiscales cantonales remplissent cette fonction également en matière intercantonale. Dans les deux domaines (soit en matière tant intercantonale qu’internationale), la nature des sources est ici identique.

Deuxième partie : l'exonération unilatérale des entreprises, établissements stables et immeubles étrangers

[249.] Comme nous l'avons vu dans la première partie (cf. en particulier ch. 5.2, p. 70), le droit fiscal international englobe les règles de droit interne qui ont une portée internationale, comme par exemple les règles définissant l'assujettissement aux divers impôts⁴³⁴. Les lois fiscales cantonales et fédérale contiennent en particulier des normes qui visent à éliminer ou atténuer les doubles impositions internationales, normes qui s'inspirent du droit fiscal intercantonal, voire déclarent applicable le droit fiscal intercantonal dans les rapports internationaux (cf. art. 6 al. 3 et 52 al. 3 LIFD)⁴³⁵. En matière d'impôt fédéral direct, la Suisse a adopté des règles définissant le champ d'application de la législation fiscale. Concrètement, elle a édicté des normes délimitant *l'étendue* de l'assujettissement (tant limité qu'illimité).

[250.] En limitant le champ d'application de la législation fiscale suisse, les règles définissant l'étendue de l'assujettissement à l'impôt ont un *effet négatif*, tendant ainsi à éviter les doubles impositions dans un contexte international. Des règles similaires, voire identiques, existent en matière intercantonale, si bien qu'il est intéressant de comparer les deux domaines pour en déceler les similitudes et différences. Ci-après, nous examinerons par conséquent certains aspects des règles unilatérales limitant l'étendue de l'assujettissement dans les rapports internationaux et intercantonaux. Nous nous concentrons sur l'exonération des entreprises, établissements stables et immeubles situés à l'étranger prévue par les art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD, en particulier sur le contenu des termes « entreprises », « immeubles » et « établissement stable » pour les comparer avec les mêmes termes dans le domaine du droit fiscal intercantonal.

⁴³⁴ RIVIER, Le droit fiscal international, p. 32-33 ; OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 28. RIVIER (RIVIER, Le droit fiscal international, p. 32-33) considère même que tout le droit interne fait partie du droit fiscal international : lois fédérale et cantonales, ordonnances, instructions et circulaires de l'administration, jurisprudence.

⁴³⁵ LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 57; OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 28; cf. également CONSTANTIN, Les entreprises internationales, p. 449 ss. D'aucuns désignent ces normes comme «steuerpflichtbegrenzendes Aussensteuerrecht der Schweiz» (LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 57; Handbuch, HÖHN, p. 48) (ébauche de traduction: « droit fiscal national limitant les obligations fiscales dans les rapports internationaux »).

7 Le principe de l'exonération des entreprises, établissements stables et immeubles étrangers

[251.] Au ch. 7 (p. 108 ss), nous étudierons le principe de l'exonération (ou exemption) unilatérale prévue par la législation suisse et la jurisprudence. Nous le comparerons avec le système néerlandais et nous interrogerons sur la justification de l'exonération unilatérale et inconditionnelle dans les rapports internationaux (cf. ch. 7.2, p. 113).

7.1 En Suisse

7.1.1 La LHID et le droit cantonal

[252.] La LIFD prévoit que l'assujettissement illimité ne s'étend pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger (art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD). Bien que la LHID ne contienne pas une telle disposition – raison pour laquelle HÖHN/WALDBURGER⁴³⁶ estiment que les cantons jouissent dans ce domaine d'une liberté, qui peut jouer son importance en ce qui concerne l'imposition des sociétés bénéficiant de régimes fiscaux particuliers –, la plupart des cantons connaissent des normes identiques, applicables aux impôts cantonaux, communaux et paroissiaux⁴³⁷. A l'heure actuelle, seuls les cantons des Grisons et de Thurgovie font exception : la loi fiscale cantonale du premier canton⁴³⁸ ne contient pas de norme limitant l'étendue de l'assujettissement illimité, tandis que la loi fiscale du canton de Thurgovie ne connaît une telle norme qu'en ce qui concerne l'imposition des personnes morales⁴³⁹, mais non pas s'agissant des personnes physiques⁴⁴⁰.

⁴³⁶ HÖHN/WALDBURGER, Vol. I, p. 282.

⁴³⁷ Cf. p. ex. art. 6 al. 1 et 87 al. 1 LI VD (Loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux ; RSV 642.11) et art. 7 al. 1 et 78 al. 1 LCdir NE (Loi neuchâteloise du 21 mars 2000 sur les contributions directes ; RSN 631.0) ; cf. également LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 58.

⁴³⁸ *Steuergesetz für den Kanton Graubünden (Bündner Rechtsbuch 720.000)*.

⁴³⁹ § 70 al. 1 des *Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz)* vom 14. September 1992 (Rechtsbuch des Kantons Thurgau 640.1) dont la teneur est la suivante : «bei persönlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht grundsätzlich unbeschränkt, er-

[253.] Compte tenu de la reprise « autonome » des dispositions unilatérales limitant l'étendue de l'assujettissement illimité contenues dans la LIFD par le droit cantonal, les mêmes règles et principes sont en règle générale applicables aux impôts cantonaux et communaux. Il n'y a pas de raison, compte tenu notamment de l'harmonisation fiscale tant verticale qu'horizontale, de donner une interprétation différente aux mêmes termes utilisés par le droit cantonal qu'en droit fédéral.

7.1.2 La jurisprudence en matière de double imposition intercantonale

[254.] Bien que l'interdiction constitutionnelle de la double imposition intercantonale (art. 127 al. 3 Cst.) ne couvre que les rapports intercantonaux et qu'elle ne soit pas applicable à des conflits internationaux⁴⁴¹, notre Haute Cour a reconnu une portée internationale à cette disposition en interdisant aux cantons d'imposer des immeubles sis à l'étranger appartenant à des personnes domiciliées en Suisse⁴⁴². Dans cette situation, les cantons n'ont pas le droit d'imposer ces immeubles et leur rendement lorsqu'ils sont effectivement imposés à leur lieu de situation à l'étranger⁴⁴³. Certains auteurs ont, à juste titre, critiqué cette jurisprudence⁴⁴⁴, estimant qu'elle ne trouve aucun fondement dans l'art. 127 al. 3 Cst., car cette disposition qui ne s'applique qu'aux rapports intercantonaux et non pas internationaux. Il n'y a par ailleurs aucun motif objectif pour que cette exception ne s'applique précisément qu'aux immeubles sis à l'étranger, et non pas aux établisse-

streckt sich aber nicht auf ausserkantonale Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke».

⁴⁴⁰ Au sujet des règles cantonales d'exonération unilatérale des établissements stables étrangers cf. également BÜLISAUER (BRÜLISAUER, p. 23) A signaler toutefois que le canton de Bâle-Campagne a entre-temps modifié sa législation et connaît désormais également une exonération unilatérale des entreprises, établissements stables et immeubles étrangers (cf. § 6^{bis} al. 1 et 6^{ter} al. 1, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2008, de la loi fiscale cantonale et communale du canton de Bâle-Campagne [Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) des Kantons Basel-Landschaft; SGS 331]).

⁴⁴¹ LOCHER/LOCHER, § 2, III C, 1a, n° 1, 3, 5 à 9, 11, 13 et 14.

⁴⁴² L'exonération des immeubles situés à l'étranger s'applique à tous les immeubles propriété d'un contribuable assujéti de manière illimitée en Suisse (personne physique ou morale, que l'immeuble fasse partie de la fortune privée ou commerciale) (RIVIER, Le droit fiscal international, p. 44 ; ATF 48 I 190 = JT 1923 I 218).

⁴⁴³ LOCHER/LOCHER, § 2, III C, 2a.

⁴⁴⁴ Commentaire aCst., HÖHN, n° 69 ad art. 46 al. 2.

ments stables étrangers ni aux entreprises situées à l'étranger⁴⁴⁵. Ce sont en réalité en premier lieu des motifs de justice fiscale ainsi que la reconnaissance d'un lien intense et constant entre l'immeuble et le territoire sur lequel il est situé qui ont amené le Tribunal fédéral à juger que les immeubles étrangers ne sont pas imposables en Suisse⁴⁴⁶. Pour ces raisons, et contrairement à ce que prévoient les art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD, dont l'exonération n'est liée à aucune condition (cf. ch. 7.1.3, p. 110), l'exonération des immeubles étrangers ne s'applique qu'en cas de double imposition *effective*, les immeubles étrangers n'étant exonérés en Suisse que s'ils sont soumis à l'impôt à l'étranger⁴⁴⁷. Néanmoins, les immeubles étrangers qui ne sont, exceptionnellement, pas frappés de l'impôt à l'étranger, parce qu'ils y sont affectés au service public, ne sont pas pour autant imposables en Suisse, car le Tribunal fédéral exige uniquement que l'Etat étranger considère que l'immeuble soit en principe imposable, la non-imposition exceptionnelle étant à assimiler à une double imposition effective⁴⁴⁸.

7.1.3 La LIFD

[255.] L'exonération des entreprises, établissements stables et immeubles étrangers prévue par les art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD n'est en revanche liée à aucune condition. Il n'est en particulier pas nécessaire que l'élément (entreprise, établissement stable ou immeuble) étranger soit imposé – comme c'est le cas pour les immeubles sis à l'étranger en vertu de la jurisprudence exposée ci-avant (ch. 7.1.2, p. 109)⁴⁴⁹ –, ce qui signifie que l'exonération est *inconditionnelle*⁴⁵⁰. L'art. 7 al. 1 LIFD⁴⁵¹ déclare cependant applicable le

⁴⁴⁵ Commentaire aCst., HÖHN, n° 69 ad art. 46 al. 2 ; LOCHER/LOCHER, § 2, III C, 2b ; DE VRIES REILINGH, D., n° 76 p. 32-33.

⁴⁴⁶ RIVIER, Le droit fiscal international, p. 44 ; LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 6 ad art. 6 ; LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. II, n° 6 ad art. 52 ; LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 57-58 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 118-119.

⁴⁴⁷ LOCHER/LOCHER, § 2, III C, 2a.

⁴⁴⁸ LOCHER/LOCHER, § 2, III C, 2a, n° 4 = ATF 44 I 24 ; RIVIER, Le droit fiscal international, p. 44 ; LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 57-58 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 119.

⁴⁴⁹ Lorsque le droit cantonal a la même teneur que les art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD, l'exonération est également absolue, c'est-à-dire sans qu'il soit nécessaire que l'élément étranger soit effectivement soumis aux impôts à l'étranger.

⁴⁵⁰ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 7 ad art. 6 ; LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. II, n° 7 ad art. 52 ; LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 58 ; Kommentar DBG, ATHANAS/GIGLIO, n° 25 ad art. 6 et n° 19 ad art. 52 (concernant les établissements stables) ; en application de la méthode de l'exemption inconditionnelle, la collectivité publique incompétente en vertu des règles de conflit est obligée d'accorder

*principe du taux global (ou mondial)*⁴⁵², ce qui signifie que les éléments étrangers exonérés sont pris en considération pour la détermination du taux⁴⁵³.

[256.] L'exonération en matière d'impôt fédéral direct étant *inconditionnelle*, la LIFD diffère sur ce point de la jurisprudence en matière de double imposition intercantonale, lorsque cette jurisprudence est – exceptionnellement – applicable dans les rapports internationaux et dont l'exonération n'est que conditionnelle (cf. ch. 7.1.2, p. 109).

7.1.4 Comparaison

[257.] Les règles des art. 6 al. 1, 7 al. 1 et 52 al. 1 LIFD déclarent donc applicable, dans les rapports internationaux, la méthode de l'exemption inconditionnelle – cette exemption inconditionnelle étant sous réserve de progression en ce qui concerne les personnes physiques. Cette méthode est la même en matière intercantonale⁴⁵⁴ dont elle a été reprise. Le droit fiscal international de la Suisse a, sur ce point, non seulement repris le droit intercantonal, mais les principes fondamentaux du droit intercantonal sont applicables, mutatis mutandis, dans les rapports internationaux, à titre de mesures unilatérales (ou autonomes) adoptées par la Suisse pour éviter les doubles impositions. Concrètement, cela signifie que les entreprises, établissements stables et immeubles étrangers ne peuvent être soumis à

l'exemption, même si l'Etat compétent n'impose pas les éléments soumis à souveraineté. Cette méthode évite ainsi la double imposition tant effective que virtuelle (DE VRIES REILINGH, D., n° 92 p. 37 ; cf. également HÖHN/MÄUSLI, § 3 n° 6, p. 26-27)

⁴⁵¹ Le principe du taux global (ou de la progressivité) n'est pas prévu pour les personnes morales (aux art. 52 ss LIFD), car depuis l'introduction du taux proportionnel fixe (de 8,5%, respectivement 4,25%), il n'y a plus de progression du taux de l'impôt sur le bénéfice des personnes morales, si bien qu'il n'est pas nécessaire, pour fixer le taux d'impôt, de tenir compte des éléments étrangers exonérés.

⁴⁵² D'après la méthode de l'exemption sous réserve de progression, l'autorité qui doit exempter des éléments peut néanmoins en tenir compte pour calculer le montant de l'impôt dû pour les autres éléments soumis à sa souveraineté (soit pour déterminer le taux). Cette méthode évite d'accorder des avantages liés à la non-progression du taux – c'est-à-dire elle évite que la progression du taux ne soit « cassée » – au contribuable soumis à la souveraineté de plusieurs collectivités (DE VRIES REILINGH, D., n° 95 et 98 p. 38-39 ; cf. également Commentaire aCst., HÖHN, n° 62 ad art. 46 al. 2 aCst ; cf. également Commentaire OCDE n° 14 b) ad art. 23 A et 23 B.

⁴⁵³ LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 58; LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 7 ad art. 6 et n° 4 ad art. 7; Kommentar DBG, ATHANAS/GIGLIO, n° 8 ad art. 6.

⁴⁵⁴ DE VRIES REILINGH, D., n° 96-99 p. 38-40 ; HÖHN/MÄUSLI, § 3 n° 6-9, p. 26-27 ; LOCHER, P., Interkant. Steuerrecht, p. 15.

aucune imposition en Suisse, peu importe qu'ils soient effectivement imposés à l'étranger ou non⁴⁵⁵.

[258.] Sur ce point, c'est-à-dire le caractère conditionnel ou, au contraire, inconditionnel de l'exonération, la situation n'est pas exempte de contradictions. La LIFD reprend le système de l'exonération du droit fiscal intercantonal. Or, ce droit jurisprudentiel prévoit, lorsqu'il est exceptionnellement applicable dans les rapports internationaux, que l'exonération n'est que conditionnelle. En appliquant le système de l'exonération du droit fiscal intercantonal dans les rapports internationaux, il devrait donc – logiquement – aussi être conditionnel et non pas inconditionnel. Une reprise bien comprise du droit fiscal intercantonal dans les rapports internationaux aurait donc voulue que l'exonération ne soit que conditionnelle et non pas inconditionnelle. Nous reviendrons sur ce point ci-après (cf. 7.2.1, p. 114 et ch. 7.2.2, p. 115 ci-après).

[259.] S'agissant du droit cantonal, lorsque ce dernier n'a pas repris les dispositions de l'impôt fédéral direct, ce qui n'est le cas, comme nous l'avons vu (cf. ch. 7.1.1, p. 108), que des cantons des Grisons et de Thurgovie (ce dernier canton limitant cependant l'étendue de l'assujettissement illimité en ce qui concerne les personnes morales, mais non pas les personnes physiques), en l'absence de CDI, seuls les immeubles étrangers doivent être exemptés de l'impôt (pour autant qu'ils soient effectivement imposés à l'étranger), mais non pas les entreprises et les établissements stables. Une telle solution, laissant subsister une imposition effective au niveau cantonal – tandis qu'au niveau fédéral, l'imposition est exclue – n'est pas satisfaisante, pour deux raisons. D'une part, elle « désaccorde » les législations fiscales cantonales et fédérale, c'est-à-dire met en échec l'harmonisation fiscale verticale et, dans une certaine mesure, horizontale (alors que l'harmonisation fiscale vise notamment un ajustement réciproque des impôts directs de la Confédération et des cantons, une plus grande transparence du système fiscal suisse ainsi qu'une coordination sur la base du principe de subsidiarité⁴⁵⁶) et, d'autre part, elle peut, potentiellement, conduire à une double imposition, car l'Etat étranger imposera en principe également l'entreprise ou l'établissement stable situé sur son territoire. Seule l'application d'une CDI peut remédier à une telle situation.

⁴⁵⁵ Ces éléments peuvent tout au plus être pris en considération pour fixer le taux d'impôt des personnes physiques.

⁴⁵⁶ ATF 128 II 56 consid. 6a p. 64-65.

7.2 Comparaison avec les Pays-Bas

[260.] Aux Pays-Bas, les résidents sont soumis au principe d'imposition des revenus mondiaux. S'agissant toutefois de revenus réalisés à l'étranger, les Pays-Bas prévoient en règle générale, de manière unilatérale ou sous la CDI applicable, une exemption des revenus étrangers qui y ont été soumis à l'impôt ou un crédit à faire valoir sur l'impôt néerlandais, pour l'impôt retenu à la source. Lorsque ni une exemption ni un crédit d'impôt n'est accordé, l'impôt étranger peut être déduit du revenu imposable⁴⁵⁷.

[261.] Les bénéfices réalisés par un établissement stable ou un représentant permanent situé à l'étranger sont exemptés de l'impôt aux Pays-Bas. Cet Etat en tient toutefois compte pour fixer le taux d'imposition, l'exemption étant ainsi accordée sous réserve de progression.

[262.] En réalité, l'exemption est accordée en autorisant une déduction sur l'impôt dû aux Pays-Bas correspondant à l'impôt qui aurait été perçu si l'établissement stable avait été soumis à l'impôt aux Pays-Bas. L'exemption n'est ainsi pas opérée sur l'assiette. Pour cette raison, le système mis en place aux Pays-Bas n'est pas aussi simple que le système d'exemption que connaît la Suisse. Ainsi lorsque l'exemption – sous réserve de progression – ne suffit pas pour exempter complètement le bénéfice de l'établissement stable étranger, le montant excédentaire du bénéfice de l'établissement stable étranger peut être reporté. En outre, l'exemption est accordée par pays, ce qui signifie que le bénéfice d'un pays en particulier n'est pas compensé avec la perte d'un autre pays⁴⁵⁸.

[263.] Par ailleurs, l'exemption n'est accordée que pour autant que le bénéfice réalisé par l'établissement stable étranger soit assujéti à l'impôt à l'étranger⁴⁵⁹. A cet égard, il suffit que l'Etat étranger prélève en règle générale un impôt sur le bénéfice, mais il n'est pas nécessaire que l'impôt sur le bénéfice ait été effectivement payé sur le bénéfice de l'établissement stable exempté aux Pays-Bas. Ainsi, l'exemption est accordée même si aucun impôt n'a été payé à l'étranger par exemple en raison d'un report de pertes, de négligences du fisc étranger, une exonération fiscale temporaire ou une déduction incitative sur les investissements⁴⁶⁰.

⁴⁵⁷ CHORUS/GERVER/HONDIUS, p. 467.

⁴⁵⁸ Cf. art. 34 et 35 du Besluit voorkoming dubbele belasting 2001, Bvdb ; MÜLLER, Johann, *International Tax Planning*, p. 159-160, qui fournit aussi des exemples de calcul de l'exemption de l'établissement stable étranger.

⁴⁵⁹ Art. 32 Bvdb.

⁴⁶⁰ NL Tax Survey published by the IBFD, ch. 7.2.6.

[264.] Afin d'éviter une double déduction des pertes, tant à l'étranger qu'aux Pays-Bas, les pertes subies à l'étranger sont rajoutées au bénéfice imposable avant que les bénéfices des années suivantes ne soient exonérés⁴⁶¹.

7.2.1 Enseignement de la comparaison avec les Pays-Bas

[265.] Les règles suisses limitant l'étendue de l'assujettissement illimité, c'est-à-dire plus particulièrement les exonérations prévues par les art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD, sont originales dans ce sens qu'elles visent à éviter une double imposition du contribuable même en l'absence de CDI. Le système fiscal suisse, fondé sur le principe de la territorialité, a ainsi tiré les leçons de sa longue expérience en matière de double imposition intercantonale pour appliquer les principes qui gouvernent ce domaine également en matière internationale. Le but poursuivi par les normes unilatérales suisses est, principalement, d'éviter une double imposition, mais dans une certaine mesure aussi de garantir une juste répartition des éléments imposables entre les Etats. Le législateur a cependant donné au premier des deux buts précités la priorité par rapport aux possibilités de planification fiscale, voire d'abus, qu'ouvre la règle limitant l'étendue de l'assujettissement, qui est inconditionnelle. En effet, le contribuable avisé domicilié en Suisse pourrait être tenté de fonder des entreprises ou des établissements stables dans des paradis fiscaux, échappant ainsi à toute charge fiscale. Seul l'abus de droit permet de lutter contre de telles situations⁴⁶².

[266.] Le système d'exemption prévu par les règles unilatérales visant à éviter des doubles impositions du droit néerlandais, présenté ci-avant (cf. ch. 7.2, p. 113), est également basé sur le principe de la territorialité. Les Pays-Bas exemptent, par un système de crédit d'impôt, les établissements stables étrangers. Toutefois, à la différence du système d'exemption unilatérale et inconditionnelle du droit fiscal suisse, les Pays-Bas n'appliquent l'exemption que pour autant que l'établissement stable étranger soit assujetti à l'impôt à l'étranger. L'exemption est ainsi conditionnelle. Elle ressemble à cet égard à l'exemption unilatérale des immeubles situés à l'étranger imposée aux cantons sur la base de l'art. 127 al. 3 Cst (cf. ch. 7.1.2, p. 109).

⁴⁶¹ MÜLLER, Johann, *International Tax Planning*, p. 160.

⁴⁶² Pour une illustration d'une telle situation, c'est-à-dire où le contribuable prétendait avoir constitué une entreprise à l'étranger, exonérée en Suisse, mais qui n'a pas été jugée sous l'angle de l'abus de droit, cf. arrêt du TF du 13 août 2007 (2A.120/2007) résumé et commenté par DE VRIES REILINGH, D., *Existence ou non d'une entreprise à l'étranger*.

7.2.2 Le principe de l'exonération unilatérale et inconditionnelle est-il justifié dans les rapports internationaux ?

[267.] En raison de la mobilité croissante des personnes, biens, capitaux et services, il est, à notre avis, légitime de se poser la question de savoir si une règle d'exonération unilatérale et, surtout, inconditionnelle est encore adaptée en droit fiscal international. Contrairement au droit fiscal intercantonal – domaine où un objet de l'impôt qui n'est pas attribué au canton A, mais au canton B, y sera la plupart du temps effectivement imposé, à des taux certes différents, mais néanmoins comparables dans leur ordre de grandeur – en matière internationale, l'exonération unilatérale n'est pas synonyme de garantie d'imposition dans l'Etat compétent pour taxer. Premièrement, l'Etat auquel la compétence est attribuée – de manière unilatérale par la Suisse – peut ne pas avoir connaissance des revenus (quelles que soient les raisons de son ignorance). Deuxièmement, même en ayant connaissance des éléments en question, son droit national, voire sa pratique fiscale nationale, peut les exonérer. Cette réalité (d'exonération) n'est à notre sens pas suffisamment prise en compte. Une autre règle que celle de l'exonération inconditionnelle dans les rapports internationaux serait à notre avis plus appropriée et se justifierait mieux. Nous pensons p. ex. à la règle de l'exonération conditionnelle, la condition étant l'imposition effective (à des taux comparables) à l'étranger ou encore à celle – plus stricte – de l'imputation de l'impôt étranger sur l'impôt suisse. Le droit fiscal intercantonal a d'ailleurs mieux tenu compte de la réalité susmentionnée, à savoir le risque de non imposition à l'étranger, en interdisant aux cantons d'imposer un immeuble situé à l'étranger et le rendement immobilier lorsqu'ils sont effectivement imposés au lieu de situation (cf. ch. 7.1.2, p. 109).

[268.] Le droit fiscal international présente au demeurant des différences importantes par rapport au droit fiscal intercantonal si bien que le système de l'exonération inconditionnelle ne saurait, à notre avis, être repris et appliqué tel quel en matière internationale. Cette reprise, qui s'explique d'un point de vue historique, constituait, à une certaine époque, sans doute le moyen le plus simple et le plus efficace – connu et « vécu au quotidien » dans les rapports intercantonaux – pour éviter des doubles impositions dans les rapports internationaux. Calquer le droit international sur le droit intercantonal paraissait donc juste et raisonnable. Ces motivations ont aujourd'hui en grande partie disparu. La règle de l'exonération est devenue plus souvent un moyen d'échapper à l'impôt et un outil de planification fiscale plutôt qu'une mesure unilatérale pour éviter l'impôt.

[269.] A titre d'exemple nous citons un arrêt récent, dans lequel notre Haute Cour devait juger de l'existence ou non d'une entreprise en Malaisie⁴⁶³. Le Tribunal fédéral a retenu que l'autorité cantonale avait constaté que les services mis à disposition par un « Business Office Center » en Malaisie – l'utilisation occasionnelle d'infrastructures de bureaux et de conférence ainsi que la réception et la déviation d'appels téléphoniques et de courriers – ne constituaient des installations fixes d'affaires que si les locaux étaient loués et utilisés de manière permanente à des fins professionnelles, ce qui n'était pas le cas du recourant, qui entretenait ses contacts professionnels dans les locaux des sociétés conseillées ou dans des hôtels. Il a par conséquent estimé que le « Office Center Service » mis à disposition par une société locale n'était qu'une adresse de domiciliation («Zustelladresse»), liée à l'utilisation sporadique de services et de locaux et qu'une installation fixe et permanente au sens de l'art. 6 al. 1 LIFD et § 5 al. 1 LI ZH⁴⁶⁴ faisait ainsi défaut. Cette affaire montre que si la Suisse n'appliquait pas la méthode de l'exonération inconditionnelle, mais celle de l'imputation (crédit d'impôt accordé à hauteur de l'impôt étranger) ou celle de l'exonération conditionnelle (exonération en Suisse pour autant qu'une imposition ait lieu à l'étranger), la question à juger par le Tribunal fédéral dans cette affaire ne se serait pas posée, dès lors que la Malaisie ne semblait pas avoir taxé le contribuable en cause. Comme nous avons eu l'occasion de l'indiquer, à supposer qu'on eût été en présence d'une entreprise en Malaisie et que ce pays l'eût imposée, dans un système de crédit d'impôt, la Suisse aurait également pu la taxer, mais aurait dû accorder un crédit d'impôt à hauteur de l'impôt étranger⁴⁶⁵.

[270.] L'argument selon lequel le système d'exonération unilatérale et inconditionnelle vise à favoriser les investissements à l'étranger et l'activité économique de manière générale méconnaît la situation actuelle et les développements de la politique fiscale sur le plan européen et mondial dont un des buts principaux est de combattre les pratiques fiscales dommageables et l'évasion fiscale. Or, un système d'exonération inconditionnelle favorise par essence des évasions fiscales et pourrait donc être considéré comme dommageable.

⁴⁶³ Arrêt du TF du 13 août 2007 (2A.120/2007) résumé et commenté par DE VRIES REILINGH, D., Existence ou non d'une entreprise à l'étranger.

⁴⁶⁴ Zürcher Steuergesetz (StG) du 8 juin 1997 (OS Ordnungsnummer 631.1).

⁴⁶⁵ DE VRIES REILINGH, D., Existence ou non d'une entreprise à l'étranger, n° 16.

8 La mesure de l'exonération des entreprises, établissements stables et immeubles étrangers

[271.] Les art. 6 al. 1, 7 al. 1 et 52 al. 1 LIFD ne précisent pas dans quelle *mesure* les éléments étrangers (entreprise, établissement stable ou immeuble) doivent être exonérés. Aussi, ce n'est pas le revenu (et la fortune) étranger brut, mais le revenu net, c'est-à-dire le revenu brut, après prise en compte des déductions, qui est exonéré. Le montant du revenu net ainsi exonéré est fixé en application des normes suisses⁴⁶⁶.

[272.] Pour peu que l'Etat étranger ne connaisse pas exactement les mêmes dispositions pour fixer l'assiette imposable, la règle unilatérale suisse de détermination des revenus exonérés conduit à une double imposition, respectivement à une double non-imposition. Ce sera d'ailleurs le cas la plupart du temps, et seule une uniformisation des systèmes fiscaux mondiaux permettrait d'éliminer complètement toute double imposition, respectivement non-imposition. Aussi longtemps que les Etats ne renoncent pas, du moins partiellement, à leur souveraineté fiscale, une telle uniformisation est illusoire et il faudra s'accommoder de cette situation, hélas imparfaite.

[273.] A titre de comparaison, en Suisse, grâce tout d'abord à la jurisprudence en matière de double imposition intercantonale et, ensuite, à l'harmonisation fiscale, qui oblige aujourd'hui les cantons à définir, en grande partie, de manière uniforme l'assiette imposable, il est raisonnable de dire que la double imposition est complètement évitée⁴⁶⁷.

⁴⁶⁶ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 8 ad art. 6; LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. II, n° 8 ad art. 52; RIVIER, Le droit fiscal international, p. 46.

⁴⁶⁷ Pour être tout à fait précis, il faut remarquer que la double imposition peut subsister à l'intérieur de la Suisse en matière d'impôt sur la fortune, car notre Haute Cour n'exige pas que les actifs imposables soient évalués de manière uniforme par tous les cantons. Un canton ne peut cependant appliquer des critères d'estimation différents aux actifs soumis à sa souveraineté fiscale et à ceux qui sont imposables dans d'autres cantons ; il suffit au contraire qu'il utilise la même méthode d'évaluation pour chaque type d'actif – tant cantonal qu'extracantonal – faisant l'objet de la répartition intercantonale (cf. LOCHER/LOCHER, § 9, I A, 2, n° 15 ; § 9, II, n° 34 consid. 3b et 37 consid. 4b. ; DE VRIES REILINGH, D., n° 393 p. 134). Ainsi par exemple, si un canton tient compte de la valeur vénale d'un bien alors que son voisin le prend en considération à une valeur plus basse, il peut en résulter une double imposition car les dettes ne seront dans cette situation pas entièrement réparties entre les cantons. L'exemple suivant illustre notre propos : Pour fixer la valeur des actifs commerciaux d'une entreprise en raison

[274.] La seule manière d'éviter la double imposition internationale (ou double non-imposition internationale) serait, pour la Suisse, de tenir compte du montant effectivement imposé à l'étranger⁴⁶⁸. Le texte légal n'interdirait pas une telle interprétation, qui ne dit rien au sujet de la mesure de l'exonération des éléments étrangers. Cette solution aurait au demeurant l'avantage de la simplicité et de la praticabilité, tant il est vrai qu'il est souvent difficile de savoir quels sont par exemple les frais d'entretien d'un immeuble étranger qui correspondent à ceux admis en Suisse.

individuelle exploitée en dehors du canton du domicile fiscal principal du contribuable, le canton du domicile (canton A) tient compte des travaux en cours (d'un montant de 100 p. ex.), qui n'ont pas été activés, ainsi que des réserves latentes sur stock (de 40 p. ex.), tandis que le canton du lieu de situation de l'exploitation (canton B) se réfère uniquement aux valeurs comptables figurant dans le bilan de la raison individuelle. Compte tenu de la valeur plus élevée retenue par le canton A, ce dernier attribue plus de dettes (qui sont réparties en fonction des actifs localisés) au canton B dans le cadre de la répartition intercantonale que ne le fait le canton B. La répartition des dettes n'est ainsi pas complète, c'est-à-dire globalement, seulement une partie des dettes est déduite de la fortune globale imposable. Il en résulte une double imposition, qui n'est pas prohibée par notre Haute Cour, ce qui est regrettable.

⁴⁶⁸ Déterminer le montant du revenu net exonéré en application de la législation fiscale étrangère serait également une possibilité, mais compliquerait outre mesure la tâche de l'administration fiscale et comporterait de grandes incertitudes et difficultés liées à l'application et l'interprétation du droit fiscal étranger.

9 La notion « entreprises » dans les rapports internationaux et dans les rapports intercantonaux

[275.] Sous le ch. 9, nous examinerons le concept d'exemption unilatérale des entreprises dans les rapports intercantonaux et internationaux de la Suisse pour comparer les deux domaines. Notre étude portera d'abord sur le terme « entreprise » en matière d'impôt fédéral direct (cf. ch. 9.1, p. 119) et ensuite dans les rapports intercantonaux, domaine dans lequel nous analyserons en particulier la LHID (ch. 9.2.1, p. 123) et la jurisprudence de notre Haute Cour en matière de double imposition intercantonale (ch. 9.2.2, p. 124). Nous distinguerons également le concept d'entreprise par rapport à celui d'établissement stable (ch. 9.3.1, p. 131) et par rapport à l'activité lucrative indépendante (ch. 9.3.2, p. 132). Deux excursus seront consacrés au traitement fiscal des sociétés de personnes non commerciales (ch. 9.4, p. 138) et de la SCPC (ch. 9.5, p. 142). Nous comparerons, enfin, le droit intercantonal et la LIFD (ch. 9.7.1, p. 150) et le droit conventionnel et le droit interne (ch. 9.7.2, p. 151).

9.1 Le terme « entreprise » en droit fédéral (LIFD)

9.1.1 Symétrie des termes « entreprise » (et « établissement stable ») en cas d'assujettissement limité et illimité

[276.] Le terme « entreprise », comme d'ailleurs celui d'« établissement stable » (cf. ch. 10.1.1, p. 154), figurant aux art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD est identique à celui des art. 4 al. 1 lettres a et b et 51 al. 1 lettres a et b LIFD, si bien que la doctrine⁴⁶⁹ considère en règle générale que le législateur a voulu la même définition que l'entreprise (ou l'établissement stable) concernée soit située en Suisse (en cas d'assujettissement limité) ou à l'étranger (en cas d'assujettissement illimité).

⁴⁶⁹ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 9 et 11 ad art. 6; LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. II, n° 11 ad art. 52; Kommentar DBG, ATHANAS/GIGLIO, n° 6 ad art. 6, qui se contentent de renvoyer aux commentaires de l'art. 4 en ce qui concerne notamment la notion d'entreprise; CR, PASCHOUD, n° 6 ad art. 4 et n° 8 ad art. 6; cf. également BRÜLISAUER, p. 12, concernant la notion d'établissement stable.

[277.] Cette symétrie des règles (en cas d'assujettissement limité et en cas d'assujettissement illimité) ne va pas de soi, car les situations visées ne sont pas les mêmes. Lorsqu'il s'agit d'exclure des éléments de la souveraineté fiscale suisse (c'est-à-dire lorsqu'on est en présence d'un assujettissement illimité et que certains éléments « étrangers » doivent ne pas être imposés en Suisse afin d'éviter, de manière unilatérale, une éventuelle double imposition), la collectivité publique aurait intérêt à donner une définition très restreinte, de manière à n'exclure que les situations qui ne touchent clairement pas la Suisse (par exemple comme pour les immeubles situés à l'étranger, où le rattachement avec l'Etat étranger est clairement prépondérant). En revanche, en cas d'assujettissement limité, l'intérêt fiscal de l'Etat est de définir de la manière la plus large possible les cas de rattachement fiscal avec la Suisse. L'intérêt public est donc opposé dans les deux situations et l'on pourrait le résumer ainsi : exclure peu, mais inclure beaucoup.

[278.] Dès lors que la définition d'entreprise est identique dans les deux situations, une définition large est intéressante pour l'Etat s'agissant des cas d'assujettissement limité, mais peut se révéler contre-productive en cas d'assujettissement illimité⁴⁷⁰. Nous l'examinerons de manière détaillée ci-dessous (cf. ch. 9.1.2, p. 120).

9.1.2 La définition selon la doctrine

[279.] Lorsque le contribuable exploite une entreprise à l'étranger, cette dernière est exonérée des impôts en Suisse en vertu des règles unilatérales contenues dans la LIFD (art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD). La LIFD ne fournit cependant, de manière étonnante, pas de définition du terme « entreprises », si bien qu'il faut se reporter à celle que donne la doctrine. Selon cette dernière⁴⁷¹, par entreprise, il faut entendre :

- une entité organisée,
- identifiable pour des tiers,

⁴⁷⁰ Peter LOCHER (LOCHER, P., *Kommentar zum DBG*, Vol. II, n° 12 ad art. 52) parle, à propos de l'établissement stable, d'un effet boomerang. BRÜLISAUER a repris ce terme (cf. BRÜLISAUER, p. 10).

⁴⁷¹ OBERSON, X., *Droit fiscal suisse*, p. 66 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 176 ss ; LOCHER, P., *Kommentar zum DBG*, Vol. II, n° 5 ad art. 51 ; LOCHER, P., *Kommentar zum DBG*, Vol. I, n° 4 ad art. 4 ; cf. également CR, PASCHOUD, n° 12 ad art. 4, dont la définition est cependant différente: une activité entrepreneuriale impliquant une participation active, mais reconnaissable pour des tiers, à la vie économique, en utilisant du capital et travail (cf. également *Kommentar DBG*, ATHANAS/GIGLIO, n° 8 ad art. 51).

- indépendante (ou active comme agent économique autonome),
- combinant du capital et du travail de personnes,
- offrant ses prestations économiques de façon systématique,
- à des tiers,
- en vue d'obtenir un résultat (ou de réaliser un bénéfice).

[280.] Par entreprise, il faut en règle générale entendre des entreprises commerciales, artisanales, industrielles ou agricoles exploitées par le contribuable lui-même à titre individuel ou comme associé d'une société de personnes (p. ex. SNC, SC, société simple ou toute autre société similaire du droit étranger)^{472/473}. Ne sont par contre pas visés les actionnaires d'une société de capitaux, les membres d'une société coopérative ou d'une association⁴⁷⁴.

[281.] Exemple : Le contribuable, membre d'un syndicat d'assurance à Londres, qui s'engage personnellement et de manière illimitée, a été considéré par le Tribunal fédéral comme un associé à une société de personnes à l'étranger, dont la perte n'a pas pu être déduite en Suisse⁴⁷⁵.

9.1.3 L'exigence d'installations fixes et permanentes à l'étranger

[282.] Une « entreprise à l'étranger » suppose la présence d'installations fixes et permanentes situées hors de nos frontières⁴⁷⁶. Seule l'inscription du siège statutaire, sans être en présence d'installations fixes et permanentes, n'est pas suffisante.

⁴⁷² RIVIER, Le droit fiscal international, p. 62 ; OBERSON, X., Droit fiscal suisse, p. 66.

⁴⁷³ Les entreprises de personnes auxquelles une personne morale peut participer sont la société simple et la SC (en tant que commanditaire, mais non pas en tant que associé indéfiniment responsable, cf. art. 594 al. 2 CO) ainsi que la SCPC. Une personne morale ne peut en revanche pas participer à une SNC (cf. art. 552 al. 1 CO).

⁴⁷⁴ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 21 ad art. 4 ; OBERSON, X., Droit fiscal suisse, p. 66 ; Message harmonisation fiscale, FF 1983 III 1, p. 196.

⁴⁷⁵ StE 2004 B 11.3 n° 16.

⁴⁷⁶ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 9 ad art. 6; R DAT 1998 II p. 369; Kommentar DBG, ATHANAS/GIGLIO, n° 8-11 ad art. 51; Kommentar StHG, ATHANAS/WIDMER, n° 8-12 ad art. 21; HÖHN/WALDBURGER, Vol. I., p. 278; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, n° 11 ad art. 4; cf. également l'arrêt du TF du 13 août 2007 (2A.119/2007) consid. 3.1. commenté par DE VRIES REILINGH, D., Existence ou non d'une entreprise à l'étranger, n° 6 et 13.

[283.] Une partie de la doctrine est d'un autre avis⁴⁷⁷ : l'art. 934 al. 1 CO prévoit que l'inscription au registre du commerce doit être faite au lieu où l'entreprise a « son principal établissement ». Cette règle signifie, en ce qui concerne les sociétés de personnes commerciales (art. 552 al. 2 CO), que l'inscription doit être faite au lieu où elles ont leur siège (art. 554 al. 1 CO). REICH/DUSS⁴⁷⁸ en déduisent que l'inscription au registre du commerce au siège y entraîne par conséquent l'assujettissement de la société de personnes, sans que des installations fixes et permanentes y soient nécessaires. Selon ces auteurs, la société simple qui n'a pas de « siège » au sens du droit civil, ne fonde un assujettissement qu'en cas d'existence d'installations fixes et permanentes. BAUER-BALMELLI/OMLIN⁴⁷⁹ défendent le même point de vue en prenant appui sur le droit fiscal intercantonal.

[284.] Cet avis doctrinal provient du fait que d'après la jurisprudence de notre Haute Cour en matière intercantonale, le *siège*⁴⁸⁰ de la SNC et de la SC commerciales constitue un for (accessoire) spécial de son participant où une partie de sa fortune et de son revenu est imposable^{481/482}. Il n'est fait

⁴⁷⁷ REICH/DUSS, p. 381; cf. également Kommentar DBG, BAUER-BALMELLI/OMLIN, n° 4 ad art 4 LIFD.

⁴⁷⁸ REICH/DUSS, p. 381.

⁴⁷⁹ Kommentar DBG, BAUER-BALMELLI/OMLIN, n° 4 ad art 4 LIFD.

⁴⁸⁰ LOCHER/LOCHER, § 8, IV A, 1 ; LOCHER/LOCHER, § 8, IV A, 2 ; LOCHER/LOCHER, § 8, IV B, 1 ; LOCHER/LOCHER, § 8, IV B, 2 ;

⁴⁸¹ DE VRIES REILINGH, D., n° 496 p. 161.

⁴⁸² Répartition de la fortune :

La participation à une société en commandite ou à une société en nom collectif *commerciale* constitue un patrimoine indépendant, imposable au domicile accessoire spécial. Le canton du domicile spécial ne participe pas à la répartition proportionnelle de l'ensemble des dettes (privées et commerciales) – ainsi que des intérêts passifs – de l'associé. (En participant à une société en nom collectif ou en commandite, l'associé sort certains éléments de son patrimoine privé pour les attribuer à l'actif social de la société). Les dettes sociales sont immédiatement – c'est-à-dire de manière objective – portées en déduction de l'actif social brut. La part de l'associé au patrimoine de la société résulte du partage de l'actif social net en fonction de l'intéressement du participant (DE VRIES REILINGH, D., n° 500 p. 161-162).

Répartition du revenu :

La part au bénéfice net de chaque associé, après déduction des intérêts passifs grevant les dettes sociales, est imposable dans le canton du siège de la société de personnes. Y est également imposable l'intérêt rémunérant le compte capital (ainsi que les avoirs assimilés à des mises de fonds) de chaque associé (LOCHER/LOCHER, § 8, IV A, 2, n° 16 et 17 ; § 8, IV B, 2, n° 17). Le canton du domicile fiscal principal de l'associé peut par contre imposer le « salaire » payé à celui-ci par la société (ainsi que les intérêts des avoirs ne constituant pas des mises de fonds) (LOCHER/LOCHER, § 8, IV A, 2, n° 2, 3, 5, 8, 16 et 17 ; RYSER/ROLLI, p. 125). Les accords conclus au sujet du « salaire » ne sont pas forcément déterminants (LOCHER/LOCHER, § 8, IV A, 2, n° 10 et 17 consid. 4). Celui-ci doit rester dans une certaine proportion comparé aux prélèvements privés de

abstraction du siège statutaire d'une société de personnes commerciale que lorsque la direction effective est exercée à un autre endroit et que l'inscription au siège n'est que formelle⁴⁸³. La jurisprudence en matière intercantonale a ainsi pu induire en erreur et, à vrai dire, elle devrait être affinée : seulement lorsqu'on est en présence d'installations fixes et permanentes au siège, inscrit au registre du commerce, l'assujettissement y est donné. Ce dernier ne peut à notre avis être retenu à cet endroit si aucune activité effective n'y est exercée. Au surplus, comme l'indique Peter LOCHER⁴⁸⁴, la possibilité d'une domiciliation auprès d'un tiers n'est prévue que pour les personnes morales (art. 43 al. 1 ORC) et non pas pour les entreprises de personnes, ce qui justifie, à notre avis, qu'en l'absence d'activité effective au siège inscrit au registre du commerce, celui-ci ne saurait y entraîner un assujettissement à l'impôt.

[285.] Nous concluons de ce qui précède qu'à défaut d'installations fixes et permanentes à l'étranger, le revenu provenant de l'entreprise (dont le siège formel se trouve à l'étranger) est imposable au domicile fiscal principal de son participant, c'est-à-dire en Suisse. Notre Haute Cour en a jugé ainsi dans une affaire concernant un consultant indépendant qui ne disposait en Malaisie que d'une adresse de domiciliation, mais non pas d'installations fixes et permanentes constitutives d'un établissement stable, si bien que le revenu provenant de cette activité était imposable en Suisse⁴⁸⁵. Cette règle devrait au demeurant être la même dans les rapports intercantonaux.

9.2 Le terme « entreprise » en droit fiscal intercantonal

9.2.1 La LHID

[286.] L'assujettissement à raison du rattachement économique des personnes physiques et morales est défini à l'art. 4, respectivement 21 LHID. S'agissant des personnes physiques, en cas de domicile fiscal hors du canton, l'art. 4 al. 1 LHID instaure un assujettissement limité dans le canton notam-

l'associé, en ce sens que le « salaire » ne doit pas être excessif par rapport au bénéfice régulièrement réalisé par la société (LOCHER/LOCHER, § 8, IV A, 2, n° 9, 10, 14 et 17 consid. 4). Il doit correspondre à ce qu'un tiers recevrait pour effectuer le même travail (LOCHER/LOCHER, § 8, IV A, 2, n° 17 consid. 4 ; au sujet de la détermination du « salaire » imposable au domicile de l'associé cf. ALIG, p. 176-182).

⁴⁸³ Archives 37, p. 526; LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 6 ad art. 4.

⁴⁸⁴ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 8 ad art. 4.

⁴⁸⁵ Arrêt du TF du 13 août 2007 (2A.119/2007) consid. 3.1. et le résumé et commentaire par DE VRIES REILINGH, D., Existence ou non d'une entreprise à l'étranger, n° 6 et 13.

ment lorsque la personne physique y exploite une entreprise⁴⁸⁶. L'art. 21 al. 1 LHID contient une disposition identique en ce qui concerne les personnes morales. Cette disposition prévoit ce qui suit : « les personnes morales dont le siège ou l'administration effective se trouve hors du canton sont assujetties à l'impôt, lorsque :

- a) Elles sont associées à une entreprise établie dans le canton ;
- b) (...)
- c) (...)».

[287.] Comme nous l'avons vu (cf. ch. 7.1.1, p. 108), une disposition similaire aux art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD fait défaut dans la LHID, ce qui signifie que les cantons ne sont pas obligés, en vertu de la LHID, d'exonérer les entreprises situées hors de leurs frontières, qu'il s'agisse d'entreprises extracantonales situées en Suisse ou à l'étranger.

[288.] Comme la LIFD, la LHID ne définit pas non plus le terme « entreprise », sans que le législateur précise pourquoi il a omis de le faire⁴⁸⁷. Il faut donc se reporter à la définition donnée par la doctrine que nous avons exposée ci-avant (cf. ch. 9.1, p. 119).

[289.] Il ne ressort au demeurant pas de la loi d'harmonisation, ni du message du Conseil fédéral, que le législateur a souhaité laisser une autonomie aux cantons dans ce domaine, ce qui ne pourrait par ailleurs pas non plus se justifier par un intérêt particulier des cantons.

[290.] Compte tenu de ce qui précède et de la jurisprudence centralisatrice rendue par notre Haute Cour, qui est basée sur la volonté d'harmonisation du législateur, il ne reste à notre avis plus d'autonomie cantonale. La définition du terme « entreprise » doit donc être la même en droit cantonal harmonisé et en droit fédéral.

9.2.2 La jurisprudence en matière intercantonale

[291.] En règle générale, l'on entend par « entreprise intercantonale » une entité combinant des biens et des droits avec le travail de personnes en vue de l'obtention d'un résultat au moyen d'une activité commerciale, qui

⁴⁸⁶ Cette disposition a la teneur suivante : « les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles exploitent une entreprise ou un établissement stable dans le canton, (...) ».

⁴⁸⁷ Message harmonisation fiscale, FF 1983 III 1, p. 93.

entretient une ou plusieurs succursales en dehors du canton du for fiscal principal de l'entreprise⁴⁸⁸. Les entreprises qui sont assujetties en dehors du canton du for principal uniquement parce qu'elles détiennent un immeuble de placement dans un autre canton ne sont pas considérées comme des entreprises intercantionales⁴⁸⁹. Tant les sociétés de capitaux et les coopératives que les raisons individuelles, les entreprises de personnes et les sociétés simples peuvent être qualifiées d'entreprises intercantionales en droit fiscal intercantonal, la forme juridique choisie n'ayant aucune influence sur la qualification d'« entreprise intercantonale »⁴⁹⁰.

[292.] Il ressort de ce qui précède que la notion d'« entreprise » n'est pas à proprement parler importante, car la question déterminante en droit fiscal intercantonal est de savoir si l'activité en cause s'étend au-delà du canton du for fiscal principal. En particulier, bien que l'art. 4 al. 1 LHID prévoie que les personnes physiques qui exploitent notamment une entreprise dans le canton y sont assujetties et que l'art. 21 al. 1 lettre a LHID contienne une disposition similaire s'agissant des personnes morales, ce terme ne semble, de prime abord, pas avoir une importance particulière en droit fiscal intercantonal, au point que les auteurs ne s'y sont presque pas arrêtés⁴⁹¹.

9.2.3 La notion d'exploitation (ou base fixe d'affaires) en droit fiscal intercantonal

[293.] En droit fiscal intercantonal, la personne qui exploite dans un autre canton que son canton de domicile une entreprise ou qui y exerce dans une installation fixe et permanente une activité indépendante y fonde un domicile (accessoire) spécial (lieu de l'exploitation). Le capital investi dans l'entre-

⁴⁸⁸ Cf. dans ce sens LOCHER/LOCHER, § 7, I B, n° 10 consid. a, 12 et 20 ; § 8, I A, n° 6.

⁴⁸⁹ DE VRIES REILINGH, D., n° 561 p. 179.

⁴⁹⁰ DE VRIES REILINGH, D., n° 562 p. 179.

⁴⁹¹ Cf. p. ex. DE VRIES REILINGH, D., (DE VRIES REILINGH, D., n° 192-194 p. 70-71). Le passage cité est consacré, de manière générale, au lieu d'exploitation (ou « base fixe d'affaires »). Cet auteur ne donne cependant pas de définition du terme « lieu d'exploitation », mais il semble exiger la présence d'installations fixes et permanentes. Peter LOCHER (LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 49 note de bas de page n° 125) considère que le rattachement figurant à l'art. 21 al. 1 lettre a LHID (associé à une entreprise établie dans le canton) est superflu dès lors que, dans une telle situation, on est en présence d'un établissement stable de la personne morale dans le canton. HÖHN/MÄUSLI (HÖHN/MÄUSLI, p. 133) traitent également du lieu d'exploitation (« Geschäftsort ») et non pas de l'entreprise et expliquent dans une note de bas de page (HÖHN/MÄUSLI, p. 133 note de bas de page 15) que la notion d'entreprise (« Geschäftsbetrieb ») contenue à l'art. 4 al. 1 LHID désignait également les professions libérales, exercées dans des installations fixes et permanentes.

prise (ou la raison individuelle) et le revenu qui en provient (rendement et gain en capital) sont imposables à cet endroit⁴⁹². Si une partie de l'activité (d'entreprise ou de la raison individuelle) est exercée dans d'autres cantons, ces endroits constituent des établissements stables de l'entreprise (ou de la raison individuelle). Ces fors sont qualifiés de fors (ou domiciles) (accessoires) secondaires par rapport au for primaire (de l'exploitation)⁴⁹³.

[294.] La participation à une société de personnes (SNC, SC ou encore SCPC) ou à une société simple détenue dans la fortune privée d'une personne physique constitue également un domicile (accessoire) spécial au lieu de l'exploitation. Le domicile spécial se trouve au « siège », respectivement au lieu de l'administration effective. Sous réserve de la rémunération pour l'activité personnelle déployée par l'associé d'une SNC ou SC, imposable au domicile fiscal principal du participant, ce dernier y est assujéti de manière exclusive à l'impôt pour sa quote-part au bénéfice et aux fonds propres.

9.2.3.1 La jurisprudence récente du Tribunal fédéral

[295.] Dans deux affaires récentes⁴⁹⁴, notre Haute Cour devait juger des conditions d'existence d'un lieu d'exploitation (ou base fixe d'affaires) dans les relations intercantionales et faire la distinction par rapport à l'établissement stable. La première⁴⁹⁵ des deux affaires concernait un contribuable, domicilié dans le canton d'Argovie, ayant fondé en 1994 une entreprise en raison individuelle, inscrite au registre du commerce du canton de Zoug. Il y a loué « une place de travail (bureau et armoires), des services de secrétariat, la possibilité d'utiliser un ordinateur, fax et photocopieuse »⁴⁹⁶ pour un loyer mensuel de CHF 500.-. Dès la période fiscale 1999/2000, le fisc argovien n'a plus reconnu l'existence du lieu d'exploitation dans le canton de Zoug et a imposé le revenu provenant de l'activité lucrative indépendante. Devant le Tribunal fédéral, le contribuable a demandé l'annulation de la décision argovienne et, à titre subsidiaire, celle du canton de Zoug.

[296.] Notre Haute Cour a considéré que l'existence d'un lieu d'exploitation («Geschäftsniederlassung») ne pouvait se fonder uniquement sur des critères

⁴⁹² LOCHER/LOCHER, § 5, II A, n° 1, 3, 4, 8, 10 et 11 consid. 2a ; § 8, I A, n° 1 et 7.

⁴⁹³ HÖHN/MÄUSLI, § 9 n° 8, p. 134; DE VRIES REILINGH, D., n° 192 p. 70-71.

⁴⁹⁴ Arrêts du TF du 4 mars 2009 (2C_667/2008) et (2C_770/2008) résumés et commentés par DE VRIES REILINGH, D., Lieu d'exploitation.

⁴⁹⁵ Arrêt du TF du 4 mars 2009 (2C_667/2008) résumé et commenté par DE VRIES REILINGH, D., Lieu d'exploitation.

⁴⁹⁶ En allemand : «Büroarbeitsplatz mit Pult und Schränken mit Sekretariatsdienstleistungen, Mitbenutzung Computer, Fax, Fotokopierer» (arrêt du TF du 4 mars 2009 [2C_667/2008], résumé et commenté par DE VRIES REILINGH, D., Lieu d'exploitation).

formels (comme p. ex. l'inscription au registre du commerce, une boîte aux lettres ou une case postale). L'activité devait bien plus s'y dérouler dans des installations fixes et permanentes, dont l'exploitant n'avait cependant pas besoin d'être propriétaire. L'existence du lieu d'exploitation devait cependant être niée lorsque ce lieu ne correspondait pas aux circonstances réelles et apparaissait comme artificiel. La pratique exigeait en outre que l'activité commerciale s'y déroule principalement. S'agissant d'activités qui, selon leur nature, n'étaient pas accomplies (ou ne l'étaient que partiellement) à partir du lieu des installations fixes et permanentes – qui existent –, mais de manière prépondérante de façon décentralisée auprès des clients ou acheteurs, il s'agissait de déterminer le centre de l'exploitation commerciale («Mittelpunkt des geschäftlichen Betriebs»). Ce qui était déterminant dans un tel cas était l'endroit où les autres activités étaient exercées (acquisition, formation continue, correspondance et facturation, comptabilité). Il suffisait que ces autres activités soient effectuées essentiellement au lieu de l'installation fixe et permanente⁴⁹⁷.

[297.] Le for fiscal spécial du lieu d'exploitation («Geschäftsort») était en outre à distinguer du for fiscal secondaire de l'établissement stable. Ce dernier exigeait des installations fixes et permanentes à un endroit où une part quantitativement et qualitativement importante de l'activité technique et commerciale de l'entreprise se déroule. Tandis que des considérations quantitatives (et qualitatives) étaient importantes pour l'établissement stable, il s'agissait de déterminer le centre de l'exploitation commerciale («Mittelpunkt des geschäftlichen Betriebs») en ce qui concerne le domicile spécial du lieu d'exploitation («Geschäftsort»). Seulement lorsqu'un tel centre ne pouvait être localisé, le revenu de l'activité indépendante et la fortune y relative étaient imposables au domicile fiscal principal⁴⁹⁸.

[298.] En l'occurrence, l'infrastructure de bureau louée dans le canton de Zoug était modeste, mais néanmoins adaptée aux besoins, car les prestations informatiques pouvaient sans autre être fournies par le recourant depuis une simple installation informatique⁴⁹⁹. Le recourant avait en outre démontré de manière crédible que l'activité de sa raison individuelle, dans la mesure où elle n'était pas exercée auprès des clients, se déroulait de manière prépon-

⁴⁹⁷ Arrêt du TF du 4 mars 2009 (2C_667/2008) consid. 2.2.

⁴⁹⁸ Arrêt du TF du 4 mars 2009 (2C_667/2008) consid. 2.3 ainsi que les arrêts suivants cités : ATF 134 I 303 consid. 2.2 p. 307 (définition de l'établissement stable) ; 110 Ia 190 consid. 3 p. 193 (établissement stable d'une entreprise de construction) ; Archives 57, p. 582 consid. 4a et 4b p. 586-587 (entreprise exploitée dans des installations fixes et permanentes) ; SJ 1996, p. 100 consid. 3 p. 102-104 (établissement stable d'une compagnie d'assurance : distinction entre l'agent dépendant et l'agent indépendant).

⁴⁹⁹ Arrêt du TF du 4 mars 2009 (2C_667/2008) consid. 4.1.

dérante dans les installations fixes et permanentes dans le canton de Zoug⁵⁰⁰. Le Tribunal fédéral a par conséquent annulé la décision argovienne et confirmé le droit d'imposer la raison individuelle du canton de Zoug.

[299.] La deuxième affaire jugée le 4 mars 2009⁵⁰¹ par notre Haute Cour concernait un contribuable domicilié dans le canton d'Argovie actif dans le domaine du spectacle (divertissement), notamment à la radio et à la télévision. Depuis 1997, il était titulaire d'une entreprise en raison individuelle inscrite au registre du commerce dans le canton de Zoug. Il était en outre associé d'une société simple à laquelle participait son partenaire de spectacle de l'époque. Jusqu'à la fin de l'année 2000, les revenus provenant de la raison individuelle et de la société simple étaient taxés, à hauteur de 90% environ, par le canton de Zoug, lieu de l'exploitation. Dès la période fiscale 2001, le canton de Zoug a imposé 88% des revenus totaux (raison individuelle et société simple) tandis que, suite au recours interjeté par le contribuable, les autorités judiciaires du canton d'Argovie ont attribué la totalité des revenus et de la fortune de la raison individuelle au domicile fiscal principal (canton d'Argovie), n'allouant que le revenu et la fortune de la société simple au canton de Zoug.

[300.] Les considérations théoriques du Tribunal fédéral au sujet du lieu d'exploitation et de l'établissement stable étaient en tous points identiques au premier arrêt résumé ci-avant. S'agissant de l'application concrète des principes théoriques, le Tribunal fédéral a jugé que jusqu'à la fin de l'année 2000, non seulement il était incontesté que le « siège » de la raison individuelle inscrit au registre du commerce était dans le canton de Zoug, mais aussi que l'entreprise (ensemble avec la raison individuelle du partenaire de spectacle de l'époque) y louait un local pour CHF 17'949.– par année comprenant une infrastructure adaptée aux besoins (surface de 103 m², installations informatiques, fax et téléphone, mobilier pour entretiens) comme « salle d'exercice ainsi que bureau pour l'administration ». Il n'était pas non plus litigieux que le recourant y employait du personnel. Il n'y avait pour le Tribunal fédéral aucune raison de penser que durant la période fiscale en cause, seule la société simple avait loué et utilisé les locaux tandis que la raison individuelle n'était que sous-locatrice. La raison individuelle avait en outre comptabilisé des charges de personnel de CHF 230'000.– et il n'était à cet égard pas approprié de faire une séparation stricte entre la raison individuelle et la société simple, ce d'autant plus que l'exigence d'installations fixes et permanentes devait être interprétée de manière large. Ces

⁵⁰⁰ Arrêt du TF du 4 mars 2009 (2C_667/2008) consid. 4.3.

⁵⁰¹ Arrêt du TF du 4 mars 2009 (2C_770/2008) résumé et commenté par DE VRIES REILINGH, D., Lieu d'exploitation.

installations n'étaient en tous cas pas artificielles ou encore inappropriées pour l'activité concrète⁵⁰².

[301.] Selon la dernière instance cantonale argovienne, les activités exercées au lieu des installations fixes et permanentes dans le canton de Zoug n'étaient pas déterminantes, car la plupart des autres activités étaient en relation avec les spectacles et avaient eu lieu dans différents studios. Les préparations et les exercices effectués dans le canton de Zoug n'y changeaient rien. Le Tribunal fédéral a jugé que cette argumentation mélangeait les critères relatifs à l'établissement stable et ceux du lieu d'exploitation. Ce qui était déterminant était le lieu où les autres activités se déroulaient (activités préparatoires et administratives). En l'occurrence, ceux-ci se déroulaient dans les installations fixes et permanentes dans le canton de Zoug, qui était dès lors compétent pour imposer la raison individuelle du recourant.

9.2.3.2 Critique de la jurisprudence du Tribunal fédéral

9.2.3.2.1 Absence de référence à la LHID

[302.] L'assujettissement à raison du rattachement économique des personnes physiques est défini comme suit par l'art. 4 al. 1 LHID :

« Les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles exploitent une *entreprise* ou un *établissement stable* dans le canton (...) ».

[303.] Les critères d'assujettissement sont donc l'exploitation d'une *entreprise* («Geschäftsbetrieb») ou d'un *établissement stable* («Betriebsstätte»). Contrairement à la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière intercantonale que nous venons de voir en détail (cf. ch. 9.2.3.1, p. 126), la Loi d'harmonisation ne mentionne pas le « lieu d'exploitation » ou encore la « base fixe d'affaires » («Geschäftsniederlassung», «Geschäftsort» ou encore «Mittelpunkt des geschäftlichen Betriebs»). Il faut en déduire que la jurisprudence du Tribunal fédéral se réfère à des critères de rattachement différents que ceux prévus par la Loi d'harmonisation sans que l'on sache pourquoi.

[304.] Est-ce que des raisons objectives existent de créer, ou maintenir, des critères jurisprudentiels qui ne sont pas basés sur la LHID ? Est-ce que les

⁵⁰² Arrêt du TF du 4 mars 2009 (2C_770/2008) consid. 4.1.

critères d'assujettissement sont énumérés de manière exhaustive par la Loi d'harmonisation ou, au contraire, une certaine marge de manœuvre (ou autonomie) existe dans ce domaine, si bien que la jurisprudence en droit fiscal intercantonal peut combler ces lacunes ? Le Tribunal fédéral ne donne pas de réponse à ces questions. En particulier, dans les deux arrêts précités, son raisonnement ne s'appuie pas du tout sur la Loi d'harmonisation, qu'il ne mentionne à aucun endroit.

[305.] L'absence de référence à la LHID et de fondement de sa jurisprudence sur ladite loi est d'autant plus surprenante – et à notre avis critiquable – qu'il y a quelques mois, notre Haute Cour a déjà dû se prononcer sur l'existence ou non d'un établissement stable dans les rapports intercantonaux⁵⁰³. A cette occasion, elle a jugé que la définition du terme « établissement stable » contenue dans la loi fiscale argovienne, qui renvoie – faute de définition autonome – à la jurisprudence en matière de double imposition intercantonale, correspondait, dans son résultat, à la description de ce terme par la LHID (art. 21 al. 1 lettre b LHID). Par conséquent, un établissement stable exigeait une installation fixe et permanente, qui faisait partie d'une entreprise extracantonale, et dans laquelle cette dernière exerçait une part quantitativement et qualitativement importante de son activité⁵⁰⁴.

[306.] On ne comprend ainsi pas pourquoi dans un arrêt (concrètement dans l'ATF 134 I 303), le Tribunal fédéral part de la définition contenue dans la LHID alors que dans les deux arrêts discutés ici⁵⁰⁵, il passe la Loi d'harmonisation complètement sous silence.

⁵⁰³ ATF 134 I 303 résumé et commenté par DE VRIES REILINGH, D., *Légitimation*.

⁵⁰⁴ ATF 134 I 303 consid. 2.2 p. 307. Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral semble avoir reconnu que la définition d'établissement stable de la loi fiscale argovienne (§ 12 al. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 ; SAR 651.100) était identique à celle contenue dans la LIFD (art. 4 al. 2 et 51 al. 2 LIFD), mais non pas à celle prévue par sa jurisprudence en matière intercantonale. Cette jurisprudence exige en effet qu'une part quantitativement et qualitativement importante de l'activité soit exercée par le biais de l'établissement stable. Or, cette exigence est absente de la LIFD, ce qui laisse penser que la définition de la LIFD est plus large que celle en matière de double imposition intercantonale (nous y reviendrons ci-dessous, cf. ch. 10.4, p. 192). En indiquant que « dans son résultat », la définition argovienne était conforme à la Loi d'harmonisation, notre Haute Cour a, en réalité, esquivé le problème de la « discordance » ou du « désaccord » de la définition « établissement stable » entre la LIFD et sa propre jurisprudence en matière intercantonale.

⁵⁰⁵ Arrêts du TF du 4 mars 2009 (2C_667/2008) et (2C_770/2008).

9.2.3.2.2 *Différence de traitement en droit international*

[307.] Faute de renvoi au texte légal, la question se pose de savoir si les critères d'assujettissement que développe notre Haute Cour dans les deux affaires discutées ici ne valent que dans les rapports intercantonaux ou également dans les relations internationales. On peut supposer qu'ils ne valent que dans les relations intercantionales et que le Tribunal fédéral applique et appliquera d'autres critères de rattachement dans un contexte international. Nous en voulons pour preuve un arrêt récent du Tribunal fédéral dans lequel ce dernier a notamment dû se prononcer sur l'existence ou non d'une entreprise à l'étranger (concrètement en Malaisie) d'un contribuable suisse qui y exerçait une activité lucrative indépendante comme consultant⁵⁰⁶. Il y a jugé qu'une entreprise à l'étranger exigeait l'existence d'installations fixes et permanentes, qui faisait en l'occurrence défaut. Il saute ainsi aux yeux que dans les rapports internationaux, notre Haute Cour s'en tient à la définition légale (c'est-à-dire à celle « d'entreprise » contenue dans la LHID et la LIFD) alors que dans les relations intercantionales, il substitue sa propre définition à celle prévue par la Loi d'harmonisation. Cette approche différente en fonction de la situation – intercantonale et internationale – est incompréhensible compte tenu de la définition identique du terme dans les deux domaines.

9.3 **Distinction de l'entreprise par rapport à l'établissement stable et par rapport à l'activité lucrative indépendante**

9.3.1 Distinction par rapport à l'établissement stable

[308.] En ce qui concerne la définition de l'établissement stable en matière d'impôt fédéral direct, il est renvoyé au ch. 10.1, p. 154.

[309.] La notion d'entreprise ne se recoupe pas (entièrement) avec celle d'établissement stable : ce dernier fait partie d'une unité plus grande, dont il forme un élément, tandis que l'entreprise est une entité autonome⁵⁰⁷. Comme

⁵⁰⁶ Arrêt du TF du 13 août 2007 (2A.120/2007) résumé et commenté par DE VRIES REILINGH, D., Existence ou non d'une entreprise à l'étranger.

⁵⁰⁷ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 13 ad art. 4; LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. II, n° 3 ad art. 51; OBERSON, X., Droit fiscal suisse, p. 66-67; RICHTER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, n° 13 ad art. 4 ; d'un autre avis: Kommentar StHG, ATHANAS/WIDMER, n° 12 ad art. 21; Kommentar DBG, ATHANAS/GIGLIO, n° 11 ad

le précise Peter LOCHER⁵⁰⁸ à juste titre, une solution différente serait problématique, car la notion d'établissement stable de l'art. 5 MC OCDE contient celle d'entreprise. Pour le surplus, il n'y a à notre avis pas de différence matérielle entre les deux notions. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER⁵⁰⁹ indiquent encore qu'une activité de « simple » gestion de fortune ne saurait constituer une entreprise, alors que la même activité exercée au sein d'un établissement stable constitue néanmoins un établissement stable si elle est exercée dans des installations fixes et permanentes. Il s'agit effectivement d'une différence – supplémentaire – entre les deux termes.

[310.] Peter LOCHER est de l'avis, s'agissant de l'art. 51 al. 1 lettre a LIFD, que «der Geschäftsbetrieb unterscheidet sich von der Betriebsstätte gemäss Abs. 1 Bst. b dadurch, dass bei ihm nicht unbedingt eine feste Einrichtung erforderlich ist (REICH/DUSS, S. 381). Im Uebrigen ist er nie bloss Teil eines Unternehmens, sondern verkörpert das Unternehmen ganz (REICH/DUSS, S. 369)»⁵¹⁰. Il n'y a, à notre avis, pas de raison que le concept d'entreprise soit différent à l'art. 51 LIFD par rapport à l'art. 4 LIFD. Selon nous, la notion d'entreprise de l'art. 51 al. 1 lettre b LIFD est identique à celle de l'art. 4 al. 1 lettre a LIFD ainsi qu'à celle des art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD et exige la présence d'installations fixes et permanentes. Une interprétation différente de la même notion nous paraît difficilement concevable⁵¹¹.

9.3.2 Distinction par rapport à l'activité lucrative indépendante

9.3.2.1 Distinction en théorie

[311.] La notion d'activité lucrative indépendante ne coïncide pas avec celle « d'entreprise » prévue aux art. 4 al. 1 lettre a, 6 al. 1, 51 al. 1 lettre a, 52 al. 1 LIFD, 4 al. 1 et 21 al. 1 lettre a LHID. Elle n'est pas non plus synonyme des termes «Unternehmung», «Geschäft», «Betrieb» ou encore «Gewerbe».

[312.] D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, les gains réalisés, qui proviennent d'une activité dépassant la simple gestion de fortune privée sont

art. 51) qui considèrent que la notion d'entreprise est identique à celle d'établissement stable.

⁵⁰⁸ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol I, n° 13 ad art. 4.

⁵⁰⁹ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, n° 13 ad art. 4; cf. également LOCHER, P., Kommentar zum DBG, n° 32 ad art. 4.

⁵¹⁰ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. II, n° 3 ad art. 51.

⁵¹¹ Selon Xavier OBERSON (OBERSON, X., Droit fiscal suisse, p. 66-67), la notion d'entreprise constitue un concept autonome qui érige en assujettissement limité l'exploitation en Suisse d'une entreprise en la forme commerciale.

considérés comme des revenus de l'activité lucrative indépendante et les valeurs patrimoniales utilisées pour cette activité sont rattachées à la fortune commerciale, même si l'on n'est pas en présence d'une activité organisée exercée au sein d'une entreprise⁵¹². En particulier, l'un des critères énumérés ci-dessus pour définir le terme entreprise commerciale (cf. ch. 9.1.2, p. 120), selon lequel l'activité économique doit être *identifiable pour les tiers*, ne doit pas être rempli pour être en présence d'une activité lucrative indépendante⁵¹³.

[313.] La définition d'activité lucrative indépendante est ainsi plus large que celle d'entreprise : tandis que toute entreprise constitue une activité lucrative indépendante, l'inverse n'est pas toujours le cas, car cette dernière notion a été conçue de manière très large au point que sa définition est devenue floue («unscharf») et ouverte («offen»)⁵¹⁴. Il est néanmoins difficile de distinguer

⁵¹² ATF 125 II 113 = Archives 67, p. 644 = StE 1999 B 23.1 n° 41 = Revue fiscale 1999, p. 327 ; Arrêt du TF du 16 novembre 2009 (2C_349/2009) consid. 4.1.2. Dans ce dernier arrêt, le TF a répété ce qui suit : « Dès que l'activité du contribuable excède ce cadre relativement étroit et est orientée dans son ensemble vers l'obtention d'un revenu, l'intéressé est réputé exercer une activité lucrative indépendante dont les bénéfices en capital sont imposables. Une telle qualification peut se justifier, selon les cas, même en l'absence d'une activité reconnaissable pour les tiers et/ou organisée sur le modèle d'une entreprise commerciale (ATF 122 II 446 consid. 5a p. 452 s.) et même si l'activité n'est exercée que de manière accessoire ou temporaire (cf. ATF 125 II 113 consid. 5b p. 121), voire occasionnelle (cf. arrêts 2C_893/2008 du 10 août 2009 consid. 2.2 et 2A.66/2002 du 17 septembre 2002 consid. 2.1, in Archives 73 p. 308). Les éléments patrimoniaux utilisés pour l'accomplissement d'une activité lucrative indépendante sont pour leur part considérés comme des actifs commerciaux (cf. ATF 125 II 113 consid. 6c/bb p. 126 s.) ». Cf. également l'arrêt du TF du 17 septembre 2009 (2C_271/2009) consid. 2.2 : « Steuerrechtlich unbeachtlich ist eine selbständige Erwerbstätigkeit demgegenüber, wenn diese nur zum Schein besteht oder anderweitig keinen erwerblichen Charakter aufweist. In diesem Zusammenhang kommt dem Vorhandensein einer Gewinnabsicht entscheidende Bedeutung zu (BGE 122 II 446 E. 3.c S. 450). Diese Absicht bildet ein subjektives Kriterium, das nur aufgrund äusserer Umstände festgestellt werden kann (Urteil 2A.126/2007 vom 19. September 2007 E. 2.3; Peter LOCHER, Kommentar zum DBG; I. Teil, Rz. 14 zu Art. 18 DBG). Für die Bejahung einer Gewinnabsicht genügt es noch nicht, dass die steuerpflichtige Person subjektiv eine solche für sich in Anspruch nimmt. Vielmehr muss die behauptete Gewinnabsicht aufgrund konkreter wirtschaftlicher Tatsachen, wie sie für die selbständige Erwerbstätigkeit kennzeichnend sind, auch nachgewiesen sein (BGE 115 V 161 E. 9.b S. 171) ». Cf. en outre l'arrêt du TF du 23 octobre 2009 (2C_868/2009) en particulier consid. 2.3 et 2.4. ainsi que la modification qui y est amorcée au consid. 2.7).

⁵¹³ Dans le même sens : LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 50 ad art. 18 ainsi que les nombreuses références doctrinales contraires citées ; cf. également RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, n° 9 ad art. 18.

⁵¹⁴ Kommentar DBG, REICH, n° 15 ad art. 18; Kommentar StHG, REICH, n° 14 ad art. 8.

les deux et en particulier de déterminer clairement les activités indépendantes qui doivent être exclues comme entreprises.

[314.] En outre, à notre avis, l'exercice d'une activité lucrative indépendante en Suisse y entraîne un assujettissement limité sans que des installations fixes et permanentes ne soient exigées (cf. art. 5 al. 1 lettre a LIFD et 4 al. 2 lettre a LHID). Certains auteurs⁵¹⁵ sont également de cet avis, mais s'agissant uniquement des professions libérales. D'autres⁵¹⁶, en revanche, estiment que des installations fixes et permanentes sont indispensables. Pour justifier notre point de vue, il est nécessaire d'examiner la jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral, ce que nous ferons ci-après (cf. ch. 9.3.2.2, p. 134).

9.3.2.2 La distinction en pratique : la jurisprudence du Tribunal fédéral

[315.] D'après la jurisprudence de notre Haute Cour rendue, il est vrai, sous l'égide de l'AIFD, l'assujettissement limité en Suisse fondé sur l'art. 3 ch. 3 lettre e AIFD (correspondant aujourd'hui à l'art. 5 al. 1 lettre a LIFD) présupposait une activité personnelle – exercée quelque part –, mais non pas une présence personnelle en Suisse. Il fallait, mais suffisait, que cette activité soit exercée en relation avec des droits ou des choses qui présentent un lien économique avec la Suisse. Il suffisait en particulier que le revenu en cause trouve sa source en Suisse⁵¹⁷. Selon le Tribunal fédéral, le rattachement économique de l'activité avec la Suisse existait aussi lorsque le contribuable n'entretenait que des rapports téléphoniques et écrits avec ses partenaires commerciaux suisses, notamment lorsqu'il les acquérait comme clients et partenaires contractuels pour une entreprise établie en Suisse et qu'il exerçait cette activité en étroite collaboration avec la direction et le personnel au lieu de la direction commerciale suisse de l'entreprise⁵¹⁸. Lorsqu'on était en

⁵¹⁵ LOCHER, P., *Kommentar zum DBG*, Vol. I, n° 7-9 ad art. 5 ; AGNER/JUNG/STEINMANN, n° 2 ad art. 5.

⁵¹⁶ *Kommentar DBG*, BAUER-BALMELLI/OMLIN, n° 5 ad art. 5 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, n° 13 ad art. 5. Ces derniers auteurs soulèvent la question de l'égalité de traitement et considèrent que ce principe n'est plus respecté en ce qui concerne les indépendants qui ne sont que de passage en Suisse. Ceux-ci, faute de moyens de contrôle du fisc et de la possibilité concrète d'exercer sa souveraineté fiscale, ne seront en règle générale pas taxés par l'autorité fiscale. Si certains indépendants sont néanmoins « découverts » et imposés en Suisse – alors que la plupart ne le sont jamais –, le principe de l'égalité de traitement serait violé.

⁵¹⁷ Archives 65, p. 822 consid. 2b) et 2c) p. 825-826 = StE 1997 B 11.2 n° 5 = Revue fiscale 1996, p. 283 = RDAF 1997 II, p. 589.

⁵¹⁸ Archives 59, p. 471 consid. 4b p. 475 = StE 1989 B 11.2 n° 3 = Revue fiscale 1990, p. 34 = RDAF 1991, p. 448.

présence d'un tel assujettissement limité, seuls les frais en relation directe avec le revenu de l'activité en cause pouvaient être déduits, à l'exclusion des pertes commerciales ou encore des amortissements sans lien direct avec les revenus taxés⁵¹⁹.

9.3.2.3 La critique de la jurisprudence par la doctrine

[316.] HÖHN/WALDBURGER considèrent que cette jurisprudence n'est plus applicable sous l'égide de la LIFD, car cette loi diverge, selon eux, sur deux points de l'AIFD⁵²⁰. BAUER-BALMELLI/OMLIN⁵²¹ et BAUER-BALMELLI/ROBINSON⁵²² estiment qu'une interprétation extensive au sens de la jurisprudence rendue sous l'égide de l'AIFD (art. 3 ch. 3 AIFD) est problématique et suivent l'opinion de HÖHN/WALDBURGER. OESTERHELT⁵²³ est de l'avis que l'art. 5 al. 1 lettre a LIFD doit être interprété de manière identique en cas d'activité dépendante et indépendante, exigeant une

⁵¹⁹ Archives 65, p. 822 consid. 3 p. 827 = StE 1997 B 11.2 n° 5 = Revue fiscale 1996, p. 283 = RDAF 1997 II, p. 589.

⁵²⁰ HÖHN/WALDBURGER, Vol. I, p. 278-279 note de bas de page n° 43. Ces auteurs considèrent en effet d'une part que la réglementation sous l'égide de l'AIFD avait été différente (l'assujettissement illimité avait été donné en Suisse en cas d'activité lucrative et de séjour en Suisse sans limite inférieure de durée de séjour, ce qui signifiait que la règle prévoyant un assujettissement limité en cas d'activité lucrative aurait été vidée de sens si la présence physique en Suisse avait été exigée [car dans ce cas, on aurait toujours été en présence d'un assujettissement illimité] ; l'art. 5 al. 1 lettre a LIFD prévoyant un assujettissement limité en cas d'exercice d'une activité lucrative doit, selon les auteurs précités, dès lors être interprété comme exigeant la présence physique en Suisse et la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue sous l'égide de l'AIFD, selon laquelle il suffisait que l'activité du contribuable soit exercée en relation avec des droits ou des choses qui présentent un lien économique avec la Suisse pour y être assujetti, doit être abandonnée) et d'autre part que l'art. 4 al. 1 lettre d LIFD instaure nouvellement un cas d'assujettissement limité en Suisse (commerce et courtage d'immeubles) n'exigeant pas la présence physique du contribuable et qu'il se justifie d'en déduire qu'il n'y a pas lieu d'instaurer d'autres cas d'assujettissement limité sans que la présence physique en Suisse du contribuable ne soit requise.

⁵²¹ Kommentar DBG, BAUER-BALMELLI/OMLIN, n° 6 ad art. 5.

⁵²² Kommentar StHG, BAUER-BALMELLI/ROBINSON, n° 13 ad art. 4.

⁵²³ OESTERHELT, p. 96. Cet auteur se réfère à l'arrêt du TF du 1^{er} octobre 2009 (2C_215/2009, publié in Revue fiscale 2010, p. 133). Dans cette affaire notre Haute Cour a jugé qu'il convenait d'interpréter les art. 5 al. 1 lettre a LIFD et 4 al. 2 lettre a LHID dans ce sens que l'activité lucrative était exercée à l'endroit où le travailleur est physiquement présent. S'agissant de l'activité lucrative dépendante, selon la doctrine quasiment unanime, l'assujettissement limité nécessitait la présence physique personnelle du travailleur (arrêt du TF du 1^{er} octobre 2009, 2C_215/2009, publié in Revue fiscale 2010, p. 133, consid. 2.1 p. 134). Or, comme nous venons de l'indiquer, cette affaire concernant une activité dépendante, si bien qu'elle ne saurait être transposée sans autre aux activités indépendantes.

présence physique en Suisse. Peter LOCHER⁵²⁴ est en revanche de l'avis que l'ancienne jurisprudence continue à être valable, car sous l'égide de la LIFD les points de rattachement doivent être étendus par rapport à l'ancien droit et non pas restreints⁵²⁵. YERSIN⁵²⁶ est du même avis. Peter LOCHER⁵²⁷ précise cependant que seulement les professions libérales peuvent être considérées comme personnes exerçant une activité indépendante assujetties de manière illimitée à l'étranger, car un entrepreneur ne serait assujéti en Suisse que lorsqu'il y exploite une entreprise ou y entretient un établissement stable (art. 4 al. 1 lettres a et b et 4 al. 2 LIFD ainsi que 4 al. 1 LHID) ; lorsqu'il s'agit d'une entreprise, la présence d'installations fixes et permanentes serait indispensable. Cet auteur n'indique cependant pas exactement ce qu'il faut entendre par « professions libérales ».

9.3.2.4 Prise de position

[317.] A supposer que l'on adopte une définition large du terme « professions libérales » (comme par exemple la définition suivante prévue par la Directive 2005/36/CE du Parlement européen et du Conseil du 7 septembre 2005 relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles : « toute profession exercée sur la base de qualifications professionnelles appropriées, à titre personnel, sous sa propre responsabilité et de façon professionnellement indépendante, en offrant des services intellectuels et conceptuels dans l'intérêt du client et du public »⁵²⁸ ou encore celle que l'on trouve sur l'encyclopédie informatique Wikipédia⁵²⁹), nous aurions tendance à suivre

⁵²⁴ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 7 ad art. 5.

⁵²⁵ Message harmonisation fiscale, FF 1983 III 1, p. 164.

⁵²⁶ YERSIN, La distinction, p. 110.

⁵²⁷ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 9 ad art. 5

⁵²⁸ Directive 2005/36/CE du Parlement européen et du Conseil du 7 septembre 2005 relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles, JO L 255 du 30.9.2005, p. 22-142, n° 43, p. 27.

⁵²⁹ « Une profession libérale est celle exercée par des personnes ayant reçu un diplôme reconnu dans leur métier qui sont tenues par un code de déontologie et qui sont soumises au contrôle d'instances professionnelles dénommées Ordres professionnels ou parfois « Chambres » ou « Syndicats ». Parmi les professions libérales, on reconnaît celles :

du droit : les notaires, avocats et huissiers ;

de la médecine : médecins, pharmaciens, vétérinaires ;

des auxiliaires médicaux dans certains pays : infirmiers, psychologues, psychothérapeutes ;

de l'architecture : architectes et géomètres-experts ;

de l'ingénierie : ingénieurs (Canada uniquement) ;

du révisorat d'entreprise : réviseurs d'entreprises (Belgique et Luxembourg) ;

de la comptabilité : les experts-comptables et les comptables dans certains pays ;

l'avis de Peter LOCHER et YERSIN. Toutefois, les deux arrêts précités rendus sous l'égide de l'AIFD ne concernaient pas des professions libérales : dans le premier arrêt⁵³⁰, l'activité exercée par le contribuable soumise à l'impôt en Suisse ne ressort pas clairement des considérants de notre Haute Cour, mais doit avoir été dans le domaine immobilier (courtage ou professionnel de l'immobilier) ou encore dans celui du conseil, notamment en matière d'entreprise et de financement. Quant à la deuxième affaire⁵³¹, elle concernait une activité d'intermédiaire en matière d'assurance. Il ne s'agissait donc a priori pas de professions libérales, même si l'on adoptait une définition large de ce terme. Il faut en conclure ce qui suit : en présence d'une activité lucrative ayant un lien avec la Suisse (liens téléphoniques ou correspondances avec les partenaires commerciaux ; sources des revenus en Suisse), l'assujettissement limité est en principe donné. La question de savoir s'il s'agit d'une profession libérale ou non n'est à notre avis pas déterminante, compte tenu de la jurisprudence rendue par notre Haute Cour. Les art. 5 al. 1 lettre a LIFD et 4 al. 2 lettre a LHID visent non seulement les professions libérales mais également toute activité personnelle donnant droit à rémunération ou indemnité qui déploie ses effets en Suisse.

[318.] L'argument central pour adopter ce point de vue est à notre avis le suivant : il est dans l'intérêt (notamment financier) de la collectivité publique de définir de manière large le rattachement avec la Suisse, de manière à ce que toute activité ayant un lien avec notre pays y soit imposable et, surtout, pour éviter une non-imposition de certains types de revenus. Un tel raisonnement ne se heurte pas au principe de la légalité : les critères de rattachement sont définis de manière suffisamment précise et l'art. 5 al. 1 lettre a LIFD (art. 4 al. 2 lettre a LHID) peut sans autre être interprété comme incluant de telles situations⁵³². Nous rejetons au demeurant égale-

du consulting : les consultants, les formateurs dans certains pays ;
du conseil en brevets : conseil en propriété industrielle dans certains pays ;
de traduction : les interprètes et les traducteurs dans certains pays.

Ces professionnels facturent leurs prestations en honoraires. Leur temps de travail est souvent libre. Les activités des professions libérales font l'objet d'une réglementation stricte. Les professions libérales ne peuvent évoluer que dans le cadre d'un mode d'exercice lui-même réglementé. Elles doivent tenir une comptabilité ».

⁵³⁰ Archives 59, p. 471 = StE 1989 B 11.2 n° 3 = Revue fiscale 1990, p. 34 = RDAF 1991, p. 448.

⁵³¹ Archives 65, p. 822 consid. 3 p. 827 = StE 1997 B 11.2 n° 5 = Revue fiscale 1996, p. 283 = RDAF 1997 II, p. 589.

⁵³² Au demeurant, selon le «Prinzip der umfassenden Einkommenssteuer» (« comprehensive income tax »), principe qui fait partie du principe de l'augmentation de fortune nette, tous les revenus imposables doivent être pris en considération (MATTEOTTI, p. 30), ce qui justifie à notre avis une interprétation large des dispositions ici en cause.

ment les motifs invoqués par RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER⁵³³. Ce n'est pas parce qu'une règle ne peut que difficilement être mise en œuvre – alors qu'elle est au surplus justifiée – qu'elle doit être abandonnée.

[319.] Une interprétation aussi large peut néanmoins être limitée, suivant les circonstances, par l'exclusion prévue à l'art. 6 al. 1 (ainsi que 52 al. 1 LIFD) pour les entreprises et établissements stables à l'étranger. Lorsque l'activité personnelle du contribuable doit être rattachée à une entreprise (ou un établissement stable) située à l'étranger, qui doit, selon la définition adoptée ci-avant (cf. ch. 9.1.3, p. 121), disposer d'installations fixes et permanentes à l'étranger, le rattachement fiscal en Suisse est en principe exclu. L'art. 5 al. 1 lettre a LIFD trouve ainsi sa limite dans les dispositions de l'art. 6 al. 1 (et 52 al. 1) LIFD. L'interprétation, même très large, de la première disposition est ainsi en harmonie avec les autres dispositions, ce qui la justifie également.

[320.] Enfin, nous rejetons le point de vue de Peter LOCHER⁵³⁴ et BLUMENSTEIN/LOCHER⁵³⁵. Ces auteurs considèrent en résumé que seules les professions libérales peuvent le cas échéant être considérées comme personnes exerçant une activité indépendante assujetties de manière illimitée à l'étranger. A notre avis, toutefois, la définition d'activité indépendante est très large : ne font pas partie des entreprises au sens précité les personnes exerçant une activité lucrative indépendante.

9.4 Excursus : les sociétés de personnes non commerciales

9.4.1 Traitement en droit fiscal international de la Suisse

[321.] Traditionnellement, les sociétés de personnes n'exerçant pas d'activité commerciale ont été celles définies aux art. 553 CO (SNC) et 595 CO (SC). Depuis l'entrée en vigueur de la LPCC, la question se pose de savoir s'il convient de rajouter à ces deux formes de sociétés la SCPC (sur la SCPC et sa qualification fiscale cf. ch. 9.5, p. 142).

[322.] Les sociétés de personnes *non commerciales* n'exercent pas d'activité commerciale si bien qu'il ne s'agit pas d'entreprises. Par conséquent, lorsqu'elles ont leur siège à l'étranger, le participant est néanmoins impo-

⁵³³ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, n° 13 ad art. 5; cf. note de bas de page n° 516 ci-avant.

⁵³⁴ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 9 ad art. 5.

⁵³⁵ BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 176-178.

sable en Suisse sur ces éléments (revenus provenant de la société et fortune investie)⁵³⁶. A l'inverse, lorsque la société de personnes non commerciale a son siège en Suisse, son participant, qui ne réside pas en Suisse, n'y est pas imposable.

[323.] Exemples :

- selon l'AFC, une GmbH & Co. KG de droit allemand ayant son siège en Allemagne et dont l'activité se limite à la gestion de fortune ne constitue pas une entreprise à l'étranger pour l'associé domicilié en Suisse, si bien que la participation à une SA allemande détenue par la GmbH & Co. KG doit être attribuée, en fonction de sa part, à l'associé assujetti (de manière illimitée) en Suisse ; il en irait autrement seulement si la société (soit la GmbH & Co. KG) s'occupait activement de la gestion de sa participation et employait du personnel à cet effet, de sorte que son activité dépasse une simple activité administrative⁵³⁷.
- la société en nom collectif suisse constituée par un résident allemand dont le but se limite à détenir toutes les actions d'une société anonyme suisse et de régler la distribution de dividende de cette société, n'est pas qualifiée d'entreprise commerciale. A défaut d'un rattachement en Suisse, les participants à la société en nom collectif suisse ne peuvent pas être imposés en Suisse. L'imposition a lieu en Allemagne en application du droit allemand⁵³⁸.

9.4.2 Traitement en droit fiscal intercantonal et comparaison

[324.] La qualification indiquée ci-dessus (au ch. 9.4.1, p. 138) et les exemples qui viennent d'être cités en droit fiscal international sont identiques à la qualification et à la jurisprudence en droit fiscal intercantonal : la participation à une société de personnes *non commerciale* n'est pas qualifiée de fortune commerciale pour les associés, si bien que la participation à une telle société, dont le siège est situé dans un autre canton, n'entraîne pas, pour le contribuable, un assujettissement en raison du rattachement économique audit siège (for accessoire spécial). Dès lors que cette fortune appartient à la fortune privée – et non pas commerciale – de l'associé, elle est imposable au

⁵³⁶ SALVI, p. 180 ; LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 7.7 n° 13 et 24.

⁵³⁷ LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 5.1 n° 29.

⁵³⁸ LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 7.7 n° 3.

domicile fiscal principal de chaque participant à la société⁵³⁹. Le rendement qui en provient est qualifié de rendement de fortune (mobilière ou immobilière) – et non pas de revenu de l'activité lucrative – imposable au domicile fiscal principal de chaque bénéficiaire⁵⁴⁰.

[325.] La qualification fiscale des sociétés de personnes non commerciales est ainsi identique en droit fiscal international et intercantonal de la Suisse. Il y a une symétrie parfaite entre les deux domaines.

9.4.3 Prise de position : contradiction avec l'activité lucrative indépendante

[326.] La jurisprudence précitée du Tribunal fédéral concernant les sociétés de personnes non commerciales ne peut que difficilement être conciliée avec celle concernant le commerce professionnel de titres : dans ce domaine, notre Haute Cour admet que « les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune mobilière, en particulier des titres, sont considérés comme des revenus issus d'une activité lucrative indépendante, pour autant que le contribuable procède à des achats et à des ventes dans une mesure qui excède la simple gestion de la fortune privée (Archives 71, 627; 66, 224). En revanche, les gains en capital issus de l'aliénation d'éléments de la fortune mobilière ne sont pas imposables tant qu'ils sont réalisés dans le cadre de la gestion de la fortune privée ou lors d'une occasion fortuite. Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, il faut toujours se fonder sur l'ensemble des circonstances du cas particulier pour juger si l'on est en présence d'une simple gestion de la fortune privée ou d'une activité lucrative

⁵³⁹ LOCHER/LOCHER, § 8, IV A, 1, n° 4 et 6 = ATF 98 Ia 212 consid. 3 p. 218-219. Cet arrêt concerne une société en nom collectif non commerciale composée de membres de la même famille et s'occupant exclusivement de l'administration du patrimoine commun des sociétaires. Le Tribunal fédéral a jugé que lorsqu'il s'agit d'une gestion de fortune ordinaire et que la société ne possède aucune installation matérielle permanente servant à l'exploitation, les sociétaires devaient être imposés individuellement, pour leur part à la fortune et au revenu social, non pas au siège social inscrit au registre du commerce, mais chacun à son domicile.

⁵⁴⁰ LOCHER/LOCHER, § 8, IV A, 2, n° 20 ; § 8, IV A, 1, n° 4 et 6. Dans ce dernier arrêt, le Tribunal fédéral a jugé qu'il y avait lieu de faire une distinction entre des sociétés de personnes non commerciales ayant une administration fortement « spéculative » absorbant une bonne partie du temps de travail de leurs associés et celles, ordinaires, n'exerçant qu'une activité de gestion de fortune ordinaire. A notre avis, lorsqu'une société de personnes non commerciale exerce une activité dépassant la simple gestion de fortune privée, les règles ordinaires régissant l'imposition des sociétés de personnes commerciales (re)deviennent applicables (cf. dans ce sens HÖHN/MÄUSLI, § 11 note de bas de page n° 17, p. 170 ; DE VRIES REILINGH, D., note de bas de page n° 343 p. 107).

indépendante (Archives 71, 627; 69, 652 et 788, avec références)⁵⁴¹. Les cinq indices permettant de qualifier de professionnelle l'activité exercée par un contribuable sont les suivants⁵⁴² :

- le caractère systématique ou planifié des activités ;
- la fréquence des opérations et la courte durée de possession ;
- le lien entre l'activité professionnelle du contribuable, l'utilisation de connaissances spéciales, l'activité dans le cadre de sociétés de personnes ;
- le recours à des fonds étrangers pour financer les transactions ;
- l'utilisation des recettes, respectivement le réinvestissement.

[327.] Or, dans l'ATF 98 Ia 212 consid. 2 p. 217, le Tribunal fédéral a jugé que «Die Verwaltung gemeinsamen Vermögens gilt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts (BGE 79 I 60 E. 1c, 55 I 394) auch dann nicht als kaufmännisches Gewerbe, wenn das Vermögen beträchtlich ist und die Geschäftsführung über den Rahmen einer gewöhnlichen Vermögensverwaltung hinausgeht. Dabei bleibt es nach dieser Rechtsprechung selbst dann, wenn die Vermögensverwaltung einen stark spekulativen und sogar bankähnlichen Charakter annimmt, solange kein eigentlicher Kundenverkehr vorhanden ist⁵⁴³».

[328.] La jurisprudence concernant les sociétés de personnes non commerciales est à notre avis problématique en comparaison avec celle relative à l'activité lucrative indépendante, en particulier concernant le commerce professionnel de titres et d'immeubles. Il faut cependant la mettre en perspective avec les règles au sujet de l'assujettissement – limité et illimité – et de l'exonération unilatérale des entreprises situées à l'étranger (art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD). Lorsqu'une entreprise est située à l'étranger, où elle dispose d'installations fixes et permanentes dans lesquelles elle exerce son activité, elle est en effet exonérée de l'impôt en Suisse. Il est renvoyé, à toutes fins utiles, aux exemples cités ci-avant (cf. ch. 9.4.1, p. 138).

⁵⁴¹ Circulaire n° 8 du 21 juin 2005 de l'AFC, p. 4-5.

⁵⁴² Circulaire n° 8 du 21 juin 2005 de l'AFC, p. 5 ; OBERSON, X., Droit fiscal suisse, p. 93-94 ; YERSIN, La distinction, p. 103 ; ARNOLD, M., Steuersonne, p. 596-598 ; CR, NOËL, n° 1-35 ad art. 18 ; cf. également ARNOLD, M., Geschäfts- und Privatvermögen.

⁵⁴³ En traduction libre: « d'après la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 79 I 60 consid. 1c, 55 I 394), la gestion de fortune commune n'est pas considérée comme une activité commerciale, même si la fortune est considérable et que l'administration excède le cadre de la gestion de fortune ordinaire. Il en demeure ainsi, d'après la jurisprudence, même si la gestion de fortune est fortement spéculative et prend même un caractère bancaire, aussi longtemps qu'il n'y a pas de rapport à proprement parler avec la clientèle ».

[329.] Quoi qu'il en soit, les argumentations du Tribunal fédéral dans les deux domaines (sociétés de personnes non commerciales et commerce professionnel de titre) nous paraissent difficilement conciliables, voire diamétralement opposées. Lorsqu'une activité exercée au sein d'une société de personnes non commerciale répond aux critères développés par la jurisprudence en matière de commerce professionnel (de titres et/ou d'immeubles), l'on peut à notre avis se poser la question de savoir si la société de personnes ne doit pas être qualifiée de société de personnes *commerciale* (cf. également note de bas de page n° 540)⁵⁴⁴. S'agissant des commanditaires de SC non commerciales, qui ne disposent pas d'un droit de gestion des affaires de la société et ne peuvent pas non plus s'opposer aux actes d'administration courantes (cf. art. 600 al. 1 et 2 CO), une grande retenue est cependant de mise : lorsque leur activité se limite à mettre à disposition de la société le capital, sans pouvoir influencer la marche des affaires quotidiennes, leur participation sera en règle générale qualifiée de fortune privée⁵⁴⁵.

9.5 Excursus: le traitement fiscal réservé à la SCPC (art. 98-109 LPCC)

9.5.1 Description de la SCPC

[330.] L'adoption de la LPCC visait notamment à augmenter l'attrait et à promouvoir la compétitivité de la place financière suisse en créant en particulier de nouvelles formes juridiques pour les placements collectifs telles que la SICAV et la société en commandite de placements collectifs (SCPC)⁵⁴⁶. Plutôt que d'inventer de toutes pièces une nouvelle structure juridique, le législateur a choisi de reprendre une institution existante de droit suisse, la société en commandite simple régie par les art. 594 ss CO, dont les traits caractéristiques sont proches de la forme la plus usitée dans le domaine du capital-risque, à savoir la « limited partnership » anglo-saxonne.

⁵⁴⁴ Si la société dispose d'installations fixes et permanentes au siège inscrit au registre du commerce, son participant y sera imposable (for accessoire spécial). En l'absence d'installations fixes et permanentes à cet endroit (ou au lieu de l'administration effective de la société), la part au revenu et à la fortune de la société de chaque participant est taxée au domicile fiscal principal de l'associé.

⁵⁴⁵ La jurisprudence du TF concernant les sociétés de personnes non commerciales soulève à notre avis de grandes difficultés pratiques. Ce n'est qu'en se plaçant du point de vue de l'investisseur et en séparant clairement les compétences entre le participant et la société que la qualification de fortune privée se justifie.

⁵⁴⁶ Message LPCC, FF 2005, p. 5993, p. 5994 ; cf. également DU PASQUIER/OBERSON, p. 208 ; KAPALLE, p. 123.

A cette nouvelle forme de société, la LPCC a apporté certaines adaptations nécessaires pour permettre son utilisation comme véhicule de placement collectif⁵⁴⁷.

[331.] La SCPC est à la fois régie comme *lex specialis* par la LPCC et, dans la mesure où cette loi n'en dispose pas autrement, par les dispositions relatives à la société en commandite simple (art. 594-619 CO) et, par le renvoi de l'art. 598 al. 2 CO, par celles de la SNC (art. 552-593 CO) et de la société simple (art. 530-551 CO), ainsi que les dispositions relatives aux raisons de commerce (art. 944 ss CO)⁵⁴⁸. Elle est une société de personnes et n'a en cette qualité pas la personnalité morale – ce qui signifie notamment que le patrimoine social reste propriété en main commune des associés, qui sont les titulaires des droits et obligations⁵⁴⁹ –, bien qu'elle en ait, selon le Message LPCC, les attributs⁵⁵⁰. Elle se distingue ainsi de la société anonyme, forme que revêtent typiquement les sociétés d'investissement⁵⁵¹.

[332.] Le *general partner* des *limited partnerships* de droit anglo-saxon est en principe une personne morale. Par dérogation à l'art. 594 al. 2 CO, la LPCC prévoit donc aussi que l'associé à responsabilité illimitée soit une personne morale sous la forme d'une société anonyme (art. 98 al. 2 LPCC)⁵⁵². Le législateur a estimé que les sociétés anonymes, qui doivent publier leurs comptes annuels, leurs résultats et les engagements conclus, présentent davantage de transparence que les personnes physiques⁵⁵³.

⁵⁴⁷ PASQUIER/OBERSON, p. 208 ; KAPALLE, p. 123. DU PASQUIER/OBERSON (DU PASQUIER/OBERSON, p. 208) indiquent en outre qu'en adoptant un nombre très limité de dispositions relatives à la société en commandite de placements collectifs, le législateur a souhaité « laisser toute latitude aux promoteurs et aux investisseurs de structurer eux-mêmes, par le biais du contrat de société de la SCPC, les modalités du placement collectif. Le souci de flexibilité est, là encore, directement influencé par la pratique anglo-saxonne où le *limited partnership agreement* joue un rôle central et dont les termes sont directement négociés, sans aucun contrôle étatique, entre le promoteur du fonds et les investisseurs (e.g. but, droit d'information, règles de majorité, durée, modalités de répartition des bénéfices, etc.) ».

⁵⁴⁸ DU PASQUIER/OBERSON, p. 208 ; Message LPCC, FF 2005, p. 5993, p. 6068 ; art. 99 LPCC.

⁵⁴⁹ HESS/SCHERRER, p. 378-379 ; ATF 99 III 1 consid. 2 p. 2.

⁵⁵⁰ Ainsi, elle peut acquérir des droits, s'engager, agir et être actionnée en justice (art. 562 ainsi que 602 CO). En tant que société, elle peut exercer tous ses droits sur ses biens et assumer ses obligations séparément de ses associés (Message LPCC, FF 2005 5993, p. 6022).

⁵⁵¹ DU PASQUIER/OBERSON, p. 209.

⁵⁵² Message LPCC, FF 2005, p. 5993, p. 6021 ; KAPALLE, p. 124 ; DU PASQUIER/OBERSON, p. 211 ; HESS/SCHERRER, p. 379.

⁵⁵³ Message LPCC, FF 2005, p. 5993, p. 6021.

[333.] Les commanditaires ne sont pas autorisés à participer à la gestion des affaires ni à représenter la société. Ils ne peuvent pas non plus s'opposer aux actes de l'administration qui rentrent dans le cadre des opérations ordinaires de la société (art. 600 al. 2 CO). Ils ne disposent ainsi pas d'un pouvoir d'instruction en ce qui concerne les décisions de placement et d'investissement⁵⁵⁴. Enfin, le Conseil fédéral a fixé un nombre minimum d'investisseurs⁵⁵⁵ « pour des motifs d'ordre fiscal, afin que les associés à responsabilité limitée n'influencent la gestion ou les représentants de la société et [afin d'] empêcher ainsi que la société en commandite de placements collectifs soit utilisée de manière abusive par des investisseurs individuels dans l'intérêt de leur propre activité commerciale »⁵⁵⁶.

[334.] Contrairement à la SNC commerciale, qui naît dès que ses associés se sont mis d'accord (par écrit, tacitement ou même par actes concluants) (art. 552 al. 1 CO), mais à l'instar de la SNC non commerciale dont l'inscription au registre du commerce est constitutive (art. 553 CO), la SCPC prend naissance avec son inscription au registre du commerce, laquelle a donc un effet constitutif (art. 100 al. 1 LPCC)⁵⁵⁷.

[335.] Elle doit tenir une comptabilité commerciale et présenter des comptes annuels (art. 108 al. 1 LPCC qui renvoie aux art. 88 ss LPCC). DU PASQUIER/OBERSON⁵⁵⁸ ainsi que le message du Conseil fédéral⁵⁵⁹ qualifient la SCPC de société *commerciale*.

9.5.2 Discussion du traitement fiscal de la SCPC

9.5.2.1 Fortune privée ou fortune commerciale ?

[336.] Du point de vue fiscal, et sauf lorsque elle détient des immeubles en propriété directe (art. 49 al. 2, 66 al. 3 LIFD ainsi que 20 al. 1 et 26 al. 3

⁵⁵⁴ Message LPCC, FF 2005, p. 5993, p. 6022 ; HESS/SCHERRER, p. 380.

⁵⁵⁵ « La société en commandite de placements collectifs doit compter au moins cinq commanditaires au plus tard un an après le lancement » (art. 5 al. 3 OPCC).

⁵⁵⁶ Message LPCC, FF 2005, p. 5993, p. 6022 ; HESS/SCHERRER, p. 380.

⁵⁵⁷ Message LPCC, FF 2005, p. 5993, p. 6068 ; DU PASQUIER/OBERSON, p. 208 ; HESS/SCHERRER, p. 382.

⁵⁵⁸ DU PASQUIER/OBERSON, p. 209. Ces deux auteurs précisent ce qui suit : « en tant que société commerciale, la société doit tenir une comptabilité commerciale et présenter des comptes ».

⁵⁵⁹ Message LPCC, FF 2005, p. 5993, p. 6022 : « en tant que société commerciale, la société en commandite de droit suisse a l'obligation de tenir une comptabilité commerciale et de présenter des comptes annuels. Ces devoirs découlent de l'inscription au registre du commerce (art. 934 CO) ».

LHID), la SCPC est traitée, à l'instar de fonds de placements contractuels, de manière transparente. Elle n'est ainsi pas un sujet fiscal, mais ce sont les participants qui sont imposables sur leurs parts au revenu et à la fortune de la SCPC (art. 10 al. 2 LIFD, 7 al. 3 et 13 al. 3 LHID)⁵⁶⁰.

[337.] Une partie de la doctrine considère, en appliquant par analogie les règles au sujet des sociétés de personnes non commerciales exposées ci-avant (cf. ch. 9.4, p. 138), que la SCPC doit être traitée comme une société en commandite *non commerciale*, si bien que la *commandite* appartenant à un commanditaire personne physique doit en principe être qualifiée de fortune privée⁵⁶¹ imposable (revenu ; fortune) à son domicile fiscal principal. Elle se pose la question de savoir si la commandite doit, dans certaines situations, être qualifiée de fortune commerciale⁵⁶². HESS/SCHERRER⁵⁶³ sont de l'avis que le principe « same business, same rules » impose de traiter la SCPC en transparence ; ils soutiennent que l'on ne peut pas déduire de l'activité de la SCPC que l'on est en présence d'une activité lucrative indépendante ; cette question doit bien plus être résolue du point de vue de l'investisseur, qui n'a pas de pouvoir d'instruction à l'égard de la SCPC⁵⁶⁴. Ces auteurs s'appuient à cet effet sur le message du Conseil fédéral⁵⁶⁵.

[338.] Comme la SCPC doit compter au moins cinq commanditaires au plus tard un an après son lancement, l'AFC se réserve le droit d'examiner si l'on

⁵⁶⁰ DU PASQUIER/OBERSON, p. 217 ; KAPALLE, p. 125-126 ; Circulaire n° 25 de l'AFC du 5 mars 2009 intitulé « Imposition des placements collectifs de capitaux et de leurs investisseurs », ch. 3.1, p. 5 et ch. 3.3.2, p. 6.

⁵⁶¹ KAPALLE, p. 128 ; DU PASQUIER/OBERSON, p. 218 ; OESTERHELT/WINZAP, *Kollektive Kapitalanlage*, p. 277-278.

⁵⁶² cf. KAPALLE, p. 131 ; DU PASQUIER/OBERSON, p. 218-221 ; OESTERHELT/WINZAP, *Kollektive Kapitalanlage*, p. 277.

⁵⁶³ Hess/SCHERRER, p. 410.

⁵⁶⁴ Hess/SCHERRER, p. 411.

⁵⁶⁵ Message LPCC, FF 2005, p. 5993, p. 6027, dont le passage concerné est le suivant : « D'après la pratique des autorités fiscales et selon deux *obiter dicta* du Tribunal fédéral [Archives 66, p. 381], celui qui, en tant que particulier soumis à l'impôt en Suisse, achète ou vend des parts de fonds de placement contractuels ne court pas de ce seul fait le risque d'être qualifié de (quasi-) commerçant de titres et de devoir payer par la suite l'impôt sur tous les revenus de son activité lucrative (accessoire) indépendante. Cela se justifie entre autres par le fait que la direction de fonds gère la fortune du fonds de manière indépendante et en son propre nom, et que les investisseurs n'ont aucun droit d'émettre des directives à son encontre. Les actes de la direction de fonds ne peuvent donc pas être imputés fiscalement à l'investisseur. Comme la loi garantit que pour les nouveaux placements collectifs, cette « distance » juridique et empirique existe entre l'investisseur et le gestionnaire des placements collectifs, les investisseurs dans ces nouvelles formes juridiques ne seront pas, en accord avec la pratique actuelle, qualifiés de commerçants professionnels de titres ».

est en présence d'une activité lucrative indépendante (au sens de l'art. 18 LIFD) lorsque cette exigence n'est pas respectée⁵⁶⁶.

[339.] L'avis de HESS/SCHERRER nous paraît juste. A l'instar de ce qui vaut pour les fonds de placement, il faut se placer du point de vue de l'investisseur. Lorsque ce dernier n'a pas de pouvoir d'instruction et que son activité se limite ainsi à investir un certain montant, l'investissement doit en principe être qualifié de fortune privée. Lorsque sa position et ses liens – personnels et économiques – lui permettent en réalité d'exercer une influence déterminante sur la politique de placement, sur la gestion courante et sur les décisions quotidiennes, il faudra cependant se poser la question de savoir si l'investissement doit être rattaché à la fortune commerciale de l'investisseur. Ainsi, lorsque le nombre de commanditaires est faible, en particulier lorsqu'il est inférieur à cinq comme le prévoit l'art. 5 al. 3 OPCC, l'influence de chaque investisseur est d'autant plus grande car la SCPC dépendra dans cette situation plus fortement des investisseurs individuels⁵⁶⁷.

9.5.2.2 For d'imposition lorsque des personnes morales participent à la SCPC

[340.] Lorsque le commanditaire est une personne morale, la question se pose de savoir si la commandite est imposable au siège du commanditaire ou au siège de la SCPC. Comme nous le verrons plus loin (cf. ch. 13.5.3.3, p. 326), lorsque le commanditaire, qui ne participe en règle générale pas aux affaires de la société en commandite, se limite à mettre un montant à disposition, la commandite doit être traitée comme un for spécial. Le Tribunal fédéral a en effet jugé qu'il n'y avait aucune raison d'assimiler la participation d'une société anonyme – en tant que commanditaire – à une société en commandite à une succursale. Il a considéré que pour la société anonyme, à l'instar d'un commanditaire ordinaire, la participation à la société en commandite était un placement en capital. Il a estimé que par rapport au siège de la société en commandite, la société anonyme n'entrait en relation que par sa commandite, mais non pas par sa propre activité. Pour cette raison, l'investissement en capital que constituait la commandite devait être traité comme un place-

⁵⁶⁶ Circulaire n° 25 de l'AFC du 5 mars 2009 intitulée « Imposition des placements collectifs de capitaux et de leurs investisseurs », ch. 4.3, p. 8-9.

⁵⁶⁷ Il existe au demeurant une certaine contradiction entre, d'une part, le traitement fiscal des entreprises de personnes non commerciales ainsi que de l'investissement dans une SCPC, tous deux qualifiés de fortune privée, et, d'autre part, la définition de l'activité lucrative indépendante. Toutefois, dans la mesure où la forme choisie de l'activité et de l'investissement est différent, ce traitement fiscal différent peut se justifier.

ment en capital, à l'instar d'un immeuble de placement⁵⁶⁸. Cette qualification de notre Haute Cour nous paraît juste tant que le commanditaire se limite à mettre un montant à disposition – la commandite. Cette dernière, détenue par une personne morale, ne peut cependant être imposée au siège de la SCPC que dans la mesure où la SCPC y dispose d'installations fixes et permanentes.

[341.] Pour l'associé indéfiniment responsable – qui doit obligatoirement être une société anonyme suisse (art. 98 al. 2 LPCC) –, sa participation à la société en commandite de placements collectifs et tous les revenus qui en proviennent sont à notre avis également imposables au siège de l'associé aussi longtemps que la SCPC ne dispose pas d'installations fixes et permanentes au siège inscrit au registre du commerce. Si, en revanche, la SCPC dispose de ses propres locaux et en particulier de son propre personnel et que l'on est par conséquent en présence d'installations fixes et permanentes, la participation à la SCPC est constitutive d'un établissement stable, imposable au siège de la SCPC.

9.6 La notion « entreprise » du droit conventionnel de la Suisse

[342.] Plusieurs dispositions du MC OCDE emploient l'expression « entreprise d'un Etat contractant »⁵⁶⁹. Bien que l'art. 3 al. 1 lettres c⁵⁷⁰ et d⁵⁷¹

⁵⁶⁸ ATF 80 I 19 consid. 3 p. 25-26 = LOCHER/LOCHER, § 8, IV B, 2, n° 14, dont le passage en allemand est le suivant: «Die Besteuerung des Kommanditärs für die Kommandite und deren Ertrag vertritt eine Besteuerung der Kommanditgesellschaft und findet am Gesellschaftssitz statt, weil sich dort deren massgebende Tätigkeit abspielt. Das ist nicht anders, wenn der Kommanditär eine Aktiengesellschaft ist; massgebend dafür ist nicht Sitz und Tätigkeit der Aktiengesellschaft, sondern der Kommanditgesellschaft, an der jene beteiligt ist. Für die Aktiengesellschaft, gleich wie für einen gewöhnlichen Kommanditär, ist die Kommandite lediglich eine Kapitalanlage. Zu dem Sitzkanton der Kommanditgesellschaft tritt sie nur durch diese, nicht aber durch ihren eigenen Geschäftsbetrieb in Beziehung». Cf. en outre sur la nature de la commandite l'ATF 78 I 12 consid. 3-6 = LOCHER/LOCHER, § 6, III, n° 6.

⁵⁶⁹ Cf. l'inventaire des dispositions du MC OCDE qui contiennent le terme « entreprise » par VAN RAAD, p. 492-493.

⁵⁷⁰ Selon la définition contenue à l'art. 3 al. 1 lettre c MC OCDE « le terme < entreprise > s'applique à l'exercice de toute activité ou affaire ».

⁵⁷¹ L'art. 3 al. 1 lettre d MC OCDE dispose que « les expressions < entreprise d'un Etat contractant > et < entreprise de l'autre Etat contractant > désignent respectivement une entreprise exploitée par un résident d'un Etat contractant et une entreprise exploitée par un résident de l'autre Etat contractant ».

ainsi que l'art. 7 MC OCDE⁵⁷² utilisent l'expression « entreprise », respectivement « entreprise d'un Etat contractant »⁵⁷³, aucune définition de ce terme ne peut être trouvée dans le MC OCDE, ni d'ailleurs dans le Commentaire OCDE⁵⁷⁴.

[343.] La Haute Cour australienne a dû se pencher sur cette notion⁵⁷⁵: un résident de Suisse exploitait en Suisse une entreprise de distribution d'équipement de terrassement (« earthmoving equipment »). De janvier à mai 1984, il avait acheté six unités dans un Energy Research Group Unit Trust. En novembre 1984, il a vendu ces unités à une société australienne récemment constituée en échange d'actions de cette dernière. Les actions de la société ayant été peu après cotées en bourse, il les a vendues entre février et mars 1985. La question s'est posée de savoir si le bénéfice réalisé par le contribuable suisse en vendant les unités et les actions faisaient partie des bénéfices d'une « entreprise d'un Etat contractant », c'est-à-dire en l'occurrence de la Suisse, au sens de l'art. 7 al. 1 et 3 al. 1 lettre f CDI-AUS. Bien que provenant d'une transaction commerciale isolée, la Cour suprême d'Australie a jugé que tel était le cas. Elle a considéré que les termes « bénéfice » et « entreprise » n'avaient pas de signification particulière et déterminée en droit fiscal australien (« Australian income tax law ») et que leur sens devait être dégagé de la CDI elle-même. La notion « entreprise » pouvait être déterminée sur la base du Commentaire OCDE qui prévoit que « le point de savoir si une activité est exercée dans le cadre d'une entreprise ou si elle est censée en elle-même constituer une entreprise a toujours été tranché conformément aux dispositions de la législation interne des Etats

⁵⁷² L'art. 7 al. 1 MC OCDE prévoit ensuite que « les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre Etat mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable ». La règle est identique en matière de gains en capital (art. 13 al. 2 MC OCDE) et d'impôt sur la fortune (art. 22 al. 2 MC OCDE). Ces dispositions ne contiennent cependant pas non plus d'indication plus précise sur ce qu'il faut entendre par « entreprise ».

⁵⁷³ L'art. 5 MC OCDE, consacré à l'établissement stable, contient au demeurant aussi le terme « entreprise » (cf. HOLMES, p. 177).

⁵⁷⁴ Selon le Commentaire OCDE, « le point de savoir si une activité est exercée dans le cadre d'une entreprise ou si elle est censée en elle-même constituer une entreprise a toujours été tranché conformément aux dispositions de la législation interne des Etats contractants. On n'a donc pas cherché dans le présent article à définir exhaustivement le terme « entreprise ». Cependant, il y est prévu que le terme « entreprise » s'applique à l'exercice de toute activité ou affaire » (Commentaire OCDE, n° 4 ad art. 3).

⁵⁷⁵ Thiel v. Federal Commissioner of Taxation, 90 ATC 4717; cf. également BARKOCZY, p. 1043.

contractants »⁵⁷⁶. Il était ainsi reconnu qu'une activité de même que le cadre dans lequel cette dernière est exercée peut constituer une « entreprise » pour les besoins de la CDI. Une entreprise peut comprendre une activité isolée de même qu'une exploitation commerciale (« business ») et ne doit pas exister indépendamment des activités qui sont profitables. L'activité du contribuable, bien qu'il s'agisse d'une transaction isolée qui ne faisait pas partie de l'exploitation commerciale ou de sa diversification, était en quelque sorte une aventure commerciale et comportait le caractère commercial exigé. Elle faisait donc partie de l'entreprise du contribuable.

[344.] Cet arrêt montre qu'une définition autonome est possible, malgré l'absence d'indication claire à ce sujet dans le MC OCDE et le Commentaire OCDE⁵⁷⁷. Toutefois, une partie de la doctrine préconise une définition de ce terme basée sur le droit interne⁵⁷⁸. Une autre partie de la doctrine propose la définition négative suivante: l'activité d'une entreprise au sens de l'art. 7 MC OCDE est une activité indépendante autre que celle en relation avec la mise à disposition de biens immobiliers au sens de l'art. 6 al. 3 MC OCDE⁵⁷⁹. Une telle définition ne serait ainsi pas identique à celle du droit national suisse, car elle est plus large et plus ouverte, mais s'en inspirerait néanmoins⁵⁸⁰. Enfin, d'autres auteurs pensent que la définition du terme « entreprise » sert seulement à clarifier que le terme s'applique à l'exercice d'une activité commerciale⁵⁸¹.

⁵⁷⁶ Commentaire OCDE, n° 4 ad art. 3.

⁵⁷⁷ Dans ce sens: HASLEHNER, p. 175.

⁵⁷⁸ VOGEL, n° 30 ad art. 3; LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 321; REITH, n° 4.216, p. 136; cf. également Commentaire OCDE, n° 4 ad art. 3. Peter LOCHER est en outre de l'avis qu'en droit fiscal international, il n'y a pas de différence entre la notion d'entreprise (art. 7 MC OCDE) et celle d'établissement stable (art. 5 MC OCDE), car une entreprise située en dehors de l'Etat du siège de l'entrepreneur présuppose l'existence d'installations fixes et permanentes, à l'instar de ce qui vaut pour les établissements stables (succursales), si bien que, matériellement, il n'y avait pas de différence entre le terme « entreprise » en droit interne (art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD) et celle connue en droit conventionnel de la Suisse (LOCHER, P., *Kommentar zum DBG*, Vol. I, n° 22 ad art. 4).

⁵⁷⁹ VOGEL, n° 26 ad art. 7; VOGEL/LEHNER, n° 33 ad art. 7

⁵⁸⁰ VOGEL/LEHNER (VOGEL/LEHNER, n° 41 ad art 3) considèrent au demeurant qu'en l'absence de définition précise du terme « entreprise » en droit interne allemand (ainsi qu'en droit interne d'autres pays, notamment UK et AUS), cette notion devait être interprétée de manière autonome. Elle était néanmoins imprécise et une concrétisation sur la base du droit national était possible. Dans le même sens: HASLEHNER, p. 175.

⁵⁸¹ BAKER, n° 3B.07 ad art. 3: « The definition of the « enterprise » (inserted in the Model when Article 14 was deleted) serves merely to clarify that the term applies to the carrying on of any business ».

[345.] Bien que ni le MC OCDE ni le Commentaire OCDE ne contiennent une définition précise du terme « entreprise » ou « entreprise d'un Etat contractant », ce terme, qui est « défini » à l'art. 3 al. 1 lettre c et d MC OCDE est une notion internationale, si bien qu'elle doit en principe être interprétée sur la base du droit international et du contexte international. Le droit national peut, dans ce contexte, aider à donner des contours précis à la notion. En pratique toutefois, vu l'absence de définition du terme « entreprise », il n'y aura que rarement une différence entre le droit conventionnel et le droit interne suisse, ce d'autant plus que le premier renvoie au deuxième pour connaître les contours précis de cette notion.

9.7 Comparaison

9.7.1 Comparaison entre le droit intercantonal et la LIFD

[346.] Comme nous avons vu (cf. ch. 9.1, p. 119), la doctrine suisse⁵⁸² a développé la définition suivante de la notion « entreprise » :

- une entité organisée,
- identifiable pour des tiers,
- indépendante (ou active comme agent économique autonome),
- combinant du capital et du travail de personnes,
- offrant ses prestations économiques de façon systématique,
- à des tiers,
- en vue d'obtenir un résultat (ou de réaliser un bénéfice).

[347.] Il ne s'agit cependant pas d'une définition légale, car ni la LIFD ni la LHID, ni les lois cantonales n'en contiennent. La jurisprudence de notre Haute Cour en droit fiscal intercantonal n'a pas non plus développé ce terme, mais s'est contentée de préciser les notions d'exploitation ou base fixe d'affaires (cf. ch. 9.2.3, p. 125).

[348.] A première vue, on peut conclure de ce qui précède que la notion d'entreprise n'est pas importante, car elle n'est pas clairement définie, ni par les textes légaux (LHID, LIFD, MC OCDE), ni d'ailleurs par la doctrine, qui

⁵⁸² OBERSON, X., *Droit fiscal suisse*, p. 66 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 176 ss ; LOCHER, P., *Kommentar zum DBG*, Vol. II, n° 5 ad art. 51 ; LOCHER, P., *Kommentar zum DBG*, Vol. I, n° 4 ad art. 4 ; cf. également CR, PASCHOUD, n° 12 ad art. 4, dont la définition est cependant différente: une activité entrepreneuriale impliquant une participation active, mais reconnaissable pour des tiers, à la vie économique, en utilisant du capital et du travail (cf. également *Kommentar DBG*, ATHANAS/GIGLIO, n° 8 ad art. 51).

n'est pas entièrement unanime. Le point commun du droit fédéral et du droit intercantonal (ainsi que du droit conventionnel) est donc très frappant dans ce contexte.

[349.] Il est pour le moins étonnant qu'un élément exonéré de l'impôt en Suisse (entreprise) en vertu du droit interne (art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD) ne soit pas clairement défini (du moins en droit interne) et que son importance soit aussi réduite dans un contexte intercantonal et international. La question se pose ainsi de savoir si cette notion est encore importante ou si, ou contraire, elle pourrait être abandonnée, comme le propose VAN RAAD⁵⁸³ en droit fiscal international, c'est-à-dire dans le cadre du MC OCDE.

[350.] En droit fiscal intercantonal, on peut se poser la question de savoir pourquoi notre Haute Cour ne s'appuie pas sur le terme « entreprise » tel qu'il figure dans la LHID pour définir le rattachement économique dans un autre canton en cas d'activité lucrative indépendante exercée par un particulier. Pour l'heure, le Tribunal fédéral semble en effet préférer la notion « autonome » – c'est-à-dire créée par lui-même – d'« exploitation » ou « base fixe d'affaires ». Le terme « entreprise » n'a ainsi pas (une grande) d'utilité dans un contexte intercantonal.

[351.] Il est donc intéressant de constater que tant en droit fédéral (LIFD) qu'en droit fiscal international (cf. ch. 9.7.2, p. 151), le terme « entreprise » n'a pas seulement des contours peu précis, mais aussi une utilité, en apparence, très réduite. Le parallélisme nous semble important.

9.7.2 Comparaison entre le droit conventionnel et le droit interne suisse

[352.] Le MC OCDE ne contient pas de définition du terme « entreprise ». La définition, large, proposée ci-avant (cf. ch. 9.6, p. 147) n'en est en réalité pas une, car elle ne permet que de délimiter le champ d'application de l'art. 7 MC OCDE de celui de l'art. 6 MC OCDE. Il faut donc se référer au droit national. Le point commun du droit conventionnel et du droit interne suisse (y compris du droit fiscal intercantonal) est donc très frappant dans ce contexte : l'absence de définition précise du terme « entreprise ».

[353.] Il est vrai que ce qui est important dans un contexte international et au regard du droit conventionnel de la Suisse, c'est bien plus la notion d'établissement stable et non pas celle d'entreprise, les CDI ne définissant

⁵⁸³ VAN RAAD, p. 493 et 498.

que le premier (cf. art. 5 MC OCDE) et non pas le second terme⁵⁸⁴. Dès lors que l'établissement stable constitue le « seuil » à partir duquel l'Etat de source devient compétent pour imposer une entreprise de l'autre Etat contractant, cette notion est bien plus importante dans un contexte international, ce qui peut expliquer l'absence de définition tant dans le MC OCDE que dans la LIFD. Nous examinerons ci-après le terme « établissement stable » (cf. ch. 10, p. 153).

⁵⁸⁴ Cf. p. ex. arrêt du TF du 13 août 2008 (2A.119/2007), résumé et commenté par DE VRIES REILINGH, D., Existence ou non d'une entreprise à l'étranger.

10 La notion « établissement stable » dans les rapports internationaux et dans les rapports intercantonaux

[354.] En matière d'impôt fédéral direct, pour les personnes assujetties de manière illimitée en Suisse, les art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD prévoient l'exonération absolue ou inconditionnelle notamment des établissements stables situés à l'étranger (cf. ch. 7.1.3, p. 110). En d'autres termes, il n'est pas nécessaire que l'établissement stable soit effectivement soumis à l'impôt à l'étranger pour être exempté en Suisse. L'exemption suisse n'est ainsi liée à aucune condition. En raison de cette exonération unilatérale inconditionnelle, la notion « établissement stable » est fondamentale en droit fiscal suisse, tout particulièrement en droit fiscal international.

[355.] Au niveau cantonal, bien que la LHID ne prescrive rien concernant les établissements stables situés hors canton (que ceux-ci soient dans un autre canton ou à l'étranger), les cantons ont, en règle générale, repris la même disposition qu'en matière d'impôt fédéral direct, exonérant ainsi les établissements stables situés en dehors des frontières cantonales⁵⁸⁵. A noter encore que les législations cantonales ne distinguent en règle générale pas la situation intercantonale de la situation internationale. En d'autres termes, l'exonération des établissements stables extracantonaux est réglée (et, en particulier, la notion « établissement stable » est définie) de la même manière que l'établissement stable soit situé dans un autre canton ou à l'étranger. Cette réalité n'est pas sans conséquences comme nous le verrons ci-après (cf. en particulier ch. 10.2.1, p. 160 et ch. 10.2.4, p. 175).

[356.] Ci-dessous, nous étudierons d'abord la notion d'établissement stable en matière d'impôt fédéral direct (ch. 10.1, p. 154), ensuite dans les rapports intercantonaux (ch. 10.2, p. 160). Dans ce dernier domaine, nous examinerons d'abord ce terme dans la LHID (ch. 10.2.1, p. 160) et en droit cantonal (ch. 10.2.2, p. 162) et ensuite tout particulièrement dans la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale (ch. 10.2.3, p. 165). Nous nous arrêterons également à l'interaction entre le droit jurisprudentiel et la LHID (ch. 10.2.4, p. 175), puis, compte tenu des résultats de

⁵⁸⁵ Cf p.ex. art. 6 al. 1 et 87 al. 1 LI VD (Loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs; RSV 642.11) et art. 7 al. 1 et 78 al. 1 LCdir (Loi neuchâteloise du 21 mars 2000 sur les contributions directes). Cf. également ch. 7.1.1, p. 108 ci-avant.

notre analyse, prendrons position sur la question de savoir si les définitions dans les différents domaines sont identiques ou, au contraire, différentes et nous identifierons les besoins d'adaptation et de modification (ch. 10.2.5, p. 176). Nous nous pencherons enfin sur le droit fiscal international (ch. 10.3, p. 179). Pour conclure, dans la partie consacrée à la comparaison du droit fiscal international avec le droit interne (ch. 10.4, p. 192), nous confronterons le droit conventionnel et le droit interne (ch. 10.4.1, p. 192) et le droit conventionnel et le droit intercantonal (ch. 10.4.2, p. 194).

10.1 La définition de l'établissement stable en matière d'impôt fédéral direct

10.1.1 Symétrie des définitions en cas d'assujettissements limité et illimité

[357.] Le terme « établissement stable », comme d'ailleurs celui d'« entreprise » (cf. ch. 9.1.1, p. 119), figurant aux art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD est identique à celui des art. 4 al. 1 lettres a et b et 51 al. 1 lettres a et b LIFD, si bien que la doctrine⁵⁸⁶ considère en règle générale que le législateur a voulu la même définition que (l'entreprise ou) l'établissement stable concerné soit situé en Suisse (en cas d'assujettissement limité) ou à l'étranger (en cas d'assujettissement illimité) (cf. également le ch. 9.1.1, p. 119 à ce sujet).

[358.] Dès lors que le droit conventionnel n'a qu'un effet négatif, c'est-à-dire ne peut que limiter l'application du droit interne, mais non pas l'étendre, voire fonder une imposition en Suisse, le législateur a intérêt à choisir une description extensive des faits constituant un rattachement en Suisse. De même, l'administration et le juge auront tendance à interpréter de manière extensive les dispositions fondant l'assujettissement dans notre pays et, inversement, à donner une interprétation restrictive à celles qui l'excluent. La doctrine semble partager cette analyse⁵⁸⁷. Toutefois, dès lors que le même terme est également utilisé aux art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD, qui excluent les établissements stables situés à l'étranger de l'imposition en Suisse, une définition, voire une interprétation, large peut s'avérer « contre-productive »

⁵⁸⁶ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 9 et 11 ad art. 6; LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. II, n° 11 ad art. 52; BRÜLISAUER, p. 10-12; Kommentar DBG, ATHANAS/GIGLIO, n° 6 ad art. 6 et 5 ad art. 52; WIDMER, p. 97; WIDMER, Vertreterbetriebsstätte, p. 100.

⁵⁸⁷ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 24 ad art. 4; LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. II, n° 10 ad art. 51; Handbuch, ATHANAS, p. 207; cf. également dans ce sens BRÜLISAUER, p. 9-10.

et constituer ce qu'on pourrait appeler, de manière un peu prosaïque, un « auto-goal »⁵⁸⁸.

10.1.2 La formulation et sa comparaison avec le MC OCDE

[359.] Les art. 4 al. 2 et 51 al. 2 LIFD fournissent la définition suivante de la notion d'établissement stable : « on entend par établissement stable toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité d'une entreprise (...) ». L'art. 4 al. 2 LIFD, à la différence de l'art. 51 al. 2 LIFD, renferme l'ajout que l'installation fixe peut aussi faire partie de l'activité « d'une personne exerçant une profession libérale ». L'établissement stable en Suisse d'une personne physique se rattache forcément à une entreprise de personnes étrangère. En d'autres termes, lorsqu'une personne physique résidant à l'étranger entretient un établissement stable en Suisse, cette succursale fait partie d'une entreprise de personnes dont le siège ou l'administration effective se trouve à l'étranger⁵⁸⁹.

[360.] La LIFD s'inspire largement du droit fiscal international et la formulation des art. 4 al. 2, première phrase et 51 al. 2, première phrase LIFD est très similaire à la définition d'établissement stable contenue à l'art. 5 al. 1 MC OCDE⁵⁹⁰. Outre la construction de la phrase, qui est légèrement différente⁵⁹¹, les différences de formulation, en français, entre les deux textes sont les suivantes :

- LIFD : « ... installation fixe ... »
- MC OCDE : « ... installation fixe d'affaires ... »
- LIFD : « ... dans laquelle ... »
- MC OCDE : « ... par l'intermédiaire de laquelle... »

[361.] A notre avis, ces différences ne sont que rédactionnelles et ne comportent pas de divergences matérielles. En ce qui concerne la première différence précitée par exemple, l'on ne voit pas quel sens différent (ou supplémentaire) attribuer au rajout « affaires », car il s'agit là plutôt d'une précision supplémentaire que l'installation doit faire partie de l'entreprise et non pas de la manifestation d'une différence du concept ou du contenu. Il en va de même de la deuxième différence, qui est typiquement rédactionnelle.

⁵⁸⁸ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 24 ad art. 4 parle de l'effet «Bumerang» ; ce terme est repris par BRÜLISAUER, p. 10.

⁵⁸⁹ Dans ce sens LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 23 ad art. 4.

⁵⁹⁰ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 25 ad art. 4 ; Kommentar DBG, ATHANAS/GIGLIO, n° 28 ad art. 51.

⁵⁹¹ Les art. 4 al. 1 et 51 al. 2 LIFD débute ainsi : « on entend par établissement stable ... »

10.1.3 La liste des art. 4 al. 2, deuxième phrase et 51 al. 2, deuxième phrase LIFD: liste déclarative ou constitutive ?

[362.] La définition est suivie d'une liste non exhaustive d'installations qui constituent un établissement stable. « Sont notamment considérés comme établissements stables les succursales, usines, ateliers, comptoirs de vente, représentations permanentes, mines et autres lieux d'exploitation de ressources naturelles, ainsi que les chantiers de construction ou de montage ouverts pendant douze mois au moins » (art. 4 al. 2, deuxième phrase et 51 al. 2, deuxième phrase LIFD).

[363.] La question se pose de savoir si cette liste d'exemples est constitutive ou déclarative. L'enjeu est le suivant: si la liste est déclarative, les installations énumérées aux art. 4 al. 2, deuxième phrase et 51 al. 2, deuxième phrase LIFD doivent remplir les conditions des art. 4 al. 2, première phrase, respectivement 51 al. 2, première phrase LIFD pour que l'on soit en présence d'un établissement. Dans ce cas, notamment les agents dépendants (représentants permanents habilités à conclure durablement au nom et pour le compte du mandant) ne seraient pas constitutifs d'un établissement stable de leur mandant, faute d'installations fixes et permanentes⁵⁹².

[364.] Une majorité d'auteurs considère que la liste est exemplative⁵⁹³. Une minorité défend le caractère constitutif⁵⁹⁴.

⁵⁹² Cette solution conduirait à exclure les agents dépendants de la notion d'établissement stable alors que le MC OCDE prévoit justement que les agents dépendants constituent des établissements stables quand bien même l'entreprise pour laquelle ils agissent ne dispose pas d'installations fixes et permanentes au sens de l'art. 5 al. 1 et 2 MC OCDE (dans ce sens LOCHER, P., *Kommentar zum DBG*, Vol. I, n° 27 ad art. 4; HÖHN/ATHANAS, ATHANAS, p. 420-421; cf. également *Commentaire OCDE*, n° 31 ad art. 5.). Une telle conception pourrait avoir pour conséquence une double non-imposition dans un contexte international lorsque l'agent dépendant est situé en Suisse : bien que le droit international attribue le droit de taxer à la Suisse (art. 5 al. 2 MC OCDE), cette dernière ne serait pas légitimée à imposer ledit agent en vertu du droit interne. On peut douter que le législateur ait vu ce problème au moment de l'adoption de la LIFD.

⁵⁹³ CR, PASCHOUD, n° 20 ad art. 51; OBERSON, X., *Précis de droit fiscal international*, p. 115; *Kommentar DBG*, ATHANAS/GIGLIO, n° 29 ad art. 51; HÖHN/ATHANAS, ATHANAS, p. 420; *Handbuch*, ATHANAS, p. 211; KELLER/SCHUCH/SEIBOLD/WACKER, p. 118-119; WIDMER, p. 97-98; WIDMER, *Vertreterbetriebstätte*, p. 100-102; BRÜLISAUER (BRÜLISAUER, p. 11) considère qu'en règle générale les conditions de la première phrase doivent être remplies. Il précise en outre qu'en pratique il est incontesté que le terme « établissement stable » doit être interprété en accord avec le droit fiscal international (BRÜLISAUER, *Gewinnabgrenzung*, p. 340).

⁵⁹⁴ LOCHER, P., *Kommentar zum DBG*, Vol. I, n° 27 ad art. 4; AGNER/JUNG/STEINMANN, n° 5 ad art. 51; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, n° 18 et 27 ad art. 4; CADOSCH,

[365.] Les travaux parlementaires ne fournissent pas d'indice⁵⁹⁵.

[366.] Pour savoir quelle est l'interprétation préconisée par l'AFC, il est possible d'avoir recours à la Circulaire n° 8 du 18 décembre 2001 intitulée « Répartition fiscale internationale des sociétés principales ». Cette Circulaire s'appuie uniquement sur l'art. 5 al. 5 MC OCDE pour justifier un établissement stable d'agent dépendant à l'étranger et une répartition internationale entre la maison-mère située en Suisse et son établissement stable à l'étranger. Elle ne se base guère sur le droit interne suisse, c'est-à-dire sur l'art. 51 al. 2 LIFD. Il serait donc permis d'en déduire que l'AFC considère également que l'agent dépendant ne saurait être considéré comme établissement stable en vertu du droit interne.

[367.] La Circulaire n° 24 de l'AFC du 1^{er} juin 1960, en revanche, qui reste semble-t-il toujours valable, considère que les représentants dépendants constituent des établissements stables sans que l'entreprise pour laquelle ils agissent entretienne un établissement stable en Suisse⁵⁹⁶.

[368.] L'intérêt fiscal de la Suisse est à l'évidence de considérer que la liste est constitutive, de manière à ce que les agents dépendants soient vus comme des établissements stables. Une telle interprétation peut en outre être basée sur le fait que les chantiers de construction, qui sont traités séparément à l'art. 5 al. 3 MC OCDE et dont il n'est pas clair s'il s'agit d'une énumération constitutive ou seulement limitative⁵⁹⁷, sont également mentionnés aux art. 4 al. 2, deuxième phrase et 51 al. 2, deuxième phrase LIFD. Le seul fait que la structure de ces dispositions est similaire, mais non pas identique, à l'art. 5 MC OCDE ne permet donc pas de déduire que la liste des art. 4 al. 2, deuxième phrase et 51 al. 2, deuxième phrase LIFD est déclarative.

p. 93 et 95-96. Ce dernier auteur se base notamment sur la Circulaire n° 24 de l'AFC du 1^{er} juin 1960.

⁵⁹⁵ cf. WIDMER, p. 97.

⁵⁹⁶ Circulaire n° 24 de l'AFC du 1^{er} juin 1960, ch. 1.

⁵⁹⁷ SASSEVILLE/SKAAR, p. 45-46 ; SKAAR, p. 343-345 ; HASLEHNER, p. 204-205 ; FLICK/WASSERMEYER/WINGERT, n° 41 ad art. 5, qui indiquent que les chantiers de construction ne remplissent pas toutes les conditions de la définition générale – ce qui plaiderait à notre avis pour un effet constitutif. Ce qui est clair, en revanche, c'est que l'art. 5 al. 3 MC OCDE exclut comme établissement stable, les chantiers de construction ou de montage qui ne durent pas plus que douze mois (Commentaire OCDE, n° 16 ad art. 5). Cet effet limitatif est incontesté. En revanche, il n'est pas du tout évident de savoir si l'art. 5 al. 3 MC OCDE a un effet constitutif lorsque les conditions de l'art. 5 al. 1 MC OCDE ne sont pas remplies. Pour une illustration de cette problématique, il est renvoyé à SASSEVILLE/SKAAR, p. 45-46.

[369.] Dès lors que les normes d'assujettissement subjectif doivent être interprétées de manière large⁵⁹⁸, nous sommes de l'avis qu'un caractère constitutif doit être retenu.

[370.] Cette interprétation est au demeurant soutenue par le fait que la LIFD ne comporte pas de liste négative excluant certaines situations de la qualification d'établissement stable comme le fait l'art. 5 al. 4 MC OCDE⁵⁹⁹. Ci-après, nous n'examinerons plus que la définition d'établissement stable, sans tenir compte des listes négatives et positives du MC OCDE.

10.1.4 Les trois critères

[371.] Selon la définition légale, les conditions suivantes doivent être réunies pour être en présence d'un établissement stable :

- il doit s'agir d'installations de l'entreprise ;
- fixes et permanentes ;
- dans lesquelles s'exerce une partie de l'activité de l'entreprise.

[372.] Nous reprenons ces trois éléments les uns après les autres ci-après (cf. ch. 10.2.3.1, p. 165 [des installations de l'entreprise], ch. 10.2.3.2, p. 166 [des installations fixes et permanentes] et ch. 10.2.3.3, p. 167 [des installations dans lesquelles s'exerce une partie de l'activité de l'entreprise]).

10.1.4.1 Des installations de l'entreprise

[373.] Il doit s'agir d'un point occupé dans l'espace, d'installations ou de matériel. Il faut, mais il suffit que l'entreprise dispose d'une certaine place, dans le sens géographique ou matériel du terme, c'est-à-dire que *physiquement* sa présence se manifeste. Il n'est pas important que l'entreprise soit propriétaire des installations ; il suffit qu'elle les loue ou que ces dernières soient autrement mises à sa disposition⁶⁰⁰.

⁵⁹⁸ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 48 ad Vorbemerkungen et 24 ad art. 4; Handbuch, ATHANAS, p. 207.

⁵⁹⁹ Cf. LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 27 ad art. 4 ; HÖHN/ATHANAS, ATHANAS, p. 420.

⁶⁰⁰ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 29 ad art. 4; Kommentar zum DBG, ATHANAS/GIGLIO, n° 31 ad art. 51.

10.1.4.2 Des installations fixes et permanentes

[374.] Les installations doivent avoir un certain caractère durable et non pas éphémère. En d'autres termes, l'installation ne doit pas être seulement provisoire ou temporaire, mais être voulue pour la durée, sans toutefois qu'une durée minimale ne soit exigée. En outre, elle doit être fixe, ce qui signifie qu'un lien doit exister entre le lieu (ou point géographique) et l'installation sur place⁶⁰¹. Il n'est cependant pas nécessaire qu'il s'agisse d'un immeuble, de parties intégrantes d'un immeuble ou encore de constructions mobilières⁶⁰². Des chantiers peuvent être considérés comme constitutifs d'installations fixes et permanentes dans la mesure où ils existent pour une plus longue durée et qu'il s'agit d'installations au sens du ch. 10.1.4.1 (p. 158) ci-avant⁶⁰³.

10.1.4.3 Des installations dans lesquelles s'exerce une partie de l'activité de l'entreprise

[375.] L'entreprise doit exercer ses activités en tout ou en partie par l'intermédiaire de l'installation fixe. D'ordinaire, des personnes qui travaillent pour l'entreprise (c'est-à-dire du personnel, en principe des employés) exercent les activités de l'entreprise dans l'Etat où est située l'installation fixe. Il n'est pas nécessaire que ces activités aient un caractère productif – si bien que des activités administratives sont également incluses dans la définition⁶⁰⁴ –, pas plus qu'elles ne doivent avoir un caractère permanent, mais elles doivent être exercées avec une certaine régularité⁶⁰⁵.

[376.] La présence permanente de personnel au lieu de l'installation fixe n'est pas indispensable. L'activité du personnel peut être limitée à mettre en place une machine, à l'entretenir, la surveiller, la maintenir en état ou à la faire fonctionner, si bien que l'élément « humain » peut être très réduit. Des automates (de vente ou de jeu) et des installations similaires, qui sont exploitées par une entreprise d'un Etat dans un autre Etat, peuvent être

⁶⁰¹ CR, PASCHOUD, n° 31 ad art. 4.

⁶⁰² KÄNZIG, I. Teil, n° 6 ad art. 6.

⁶⁰³ KÄNZIG, I. Teil, n° 6 ad art. 6.

⁶⁰⁴ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 32 ad art. 4; s'interrogeant sur une autre interprétation, différente de celle du MC OCDE, Kommentar zum DBG, ATHANAS/GIGLIO, n° 38 ad art. 51.

⁶⁰⁵ CR, PASCHOUD, n° 31 ad art. 4; LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 276.

constitutifs d'un établissement stable si l'entreprise l'exploite en son nom et pour son compte⁶⁰⁶.

10.1.5 Synthèse

[377.] La définition du « nouveau » droit, soit de la LIFD, est plus large que celle contenue dans l'AIFD, qui exigeait qu'une partie quantitativement ou qualitativement importante soit exercée. Comme nous l'avons vu plus haut (cf. ch. 10.1.2, p. 155), la LIFD s'inspire largement du droit fiscal international et la formulation des art. 4 al. 2, première phrase et 51 al. 2, première phrase LIFD est très similaire à la définition d'établissement stable contenue à l'art. 5 al. 1 MC OCDE⁶⁰⁷. L'AIFD, en revanche, était encore empreint du droit fiscal intercantonal – que nous examinerons ci-après (cf. ch. 10.2, p. 160, en particulier ch. 10.2.3, p. 165) –, dont il avait repris l'exigence qu'une part quantitativement et qualitativement importante de l'activité doit être exercée.

10.2 La définition de l'établissement stable dans les rapports intercantonaux

10.2.1 La LHID

[378.] L'assujettissement à raison du rattachement économique des personnes physiques et morales est défini à l'art. 4, respectivement 21 LHID. S'agissant des personnes physiques, en cas de domicile fiscal hors du canton, l'art. 4 al. 1 LHID instaure un assujettissement limité dans le canton lorsque la personne physique y exploite un établissement stable⁶⁰⁸. L'art. 21 al. 1 LHID contient une disposition identique en ce qui concerne les personnes morales⁶⁰⁹.

⁶⁰⁶ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 31 ad art. 4; LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 276-277.

⁶⁰⁷ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 25 ad art. 4; Kommentar DBG, ATHANAS/GIGLIO, n° 28 ad art. 51.

⁶⁰⁸ Cette disposition a la teneur suivante : « les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles exploitent une entreprise ou un établissement stable dans le canton, (...) ».

⁶⁰⁹ Cette disposition prévoit ce qui suit : « les personnes morales dont le siège ou l'administration effective se trouve hors du canton sont assujetties à l'impôt, lorsque :

[379.] Comme nous l'avons vu (cf. ch. 10, p. 153), une disposition similaire aux art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD fait défaut dans la LHID, ce qui signifie que les cantons ne sont pas obligés, en vertu de la LHID, d'exonérer les établissements stables situés hors de leurs frontières, qu'il s'agisse d'établissements stables extracantonaux situés en Suisse ou à l'étranger⁶¹⁰.

[380.] En outre, contrairement à la LIFD, la LHID ne définit pas le terme « établissement stable ». En effet, le législateur fédéral a considéré que « la législation actuelle et en particulier la jurisprudence en droit intercantonal et international posent des principes d'interprétation suffisamment clairs »⁶¹¹. La question se pose de savoir si les cantons conservent une autonomie s'agissant de la définition de la notion « établissement stable ». Certains auteurs l'affirment⁶¹².

[381.] Accorder une autonomie aux cantons dans ce domaine nous paraît problématique, du moins dans les rapports intercantonaux. En vertu de l'interdiction de la double imposition intercantonale, les cantons sont en effet obligés d'aligner leur définition du terme « établissement stable » et de reprendre la définition jurisprudentielle (cf. ch. 10.2.3, p. 165). Une autonomie bien que formellement possible est matériellement exclue.

[382.] Il peut toutefois en aller différemment dans les rapports internationaux et les cantons peuvent, à notre avis, choisir une définition plus large que celle prévue par la LIFD ainsi que la jurisprudence du droit fiscal intercantonal. La solution prévue par le droit schwyzois (cf. ch. 10.2.2.1.1, p. 162) est très intéressante dans ce contexte et épuise toute l'autonomie existante: ce droit s'appuie, dans les rapports internationaux, sur la définition contenue dans la CDI applicable, et à défaut de CDI sur la définition du MC OCDE.

[383.] Une définition divergente du droit cantonal par rapport au droit fédéral – que ce soit la LIFD ou le droit fiscal intercantonal – pose toutefois des problèmes de dysharmonie verticale et n'est ainsi pas dans l'intérêt de l'harmonisation fiscale et d'une simplification de la taxation. Bien qu'il ne

-
- a) (...)
 - b) Elles exploitent un établissement stable dans le canton ;
 - c) (...)».

⁶¹⁰ Comme nous l'avons vu (cf. ch. 7.1.1, p. 108 ci-avant), tous les cantons – sauf TG (en ce qui concerne les personnes physiques seulement) et GR – l'ont néanmoins fait, limitant ainsi leur propre souveraineté fiscale et évitant des doubles impositions tant internationales qu'intercantonales.

⁶¹¹ Message harmonisation fiscale, FF 1983 III 1, p. 93.

⁶¹² Kommentar zum StHG, BAUER-BALMELLI/NYFFENEGGER, n° 5 ad art. 4 et n° 14 ad art. 21.

ressorte pas de la loi d'harmonisation, ni du message du Conseil fédéral, que le législateur ait souhaité laisser une autonomie aux cantons dans ce domaine – ce qui ne pourrait au demeurant pas non plus se justifier par un intérêt particulier des cantons –, une définition uniforme même de ce terme central du droit fiscal suisse n'existe pas. Compte tenu du but visé par l'harmonisation fiscale, il n'y a, à notre avis, pas de raison que les cantons conservent une autonomie, même très limitée, même dans les rapports internationaux.

10.2.2 Le droit cantonal

10.2.2.1.1 La définition du terme « établissement stable »

[384.] En ce qui concerne la définition du rattachement économique qu'est l'établissement stable, les cantons peuvent être rangés en deux ou trois catégories. La première catégorie comprend les cantons qui ont repris la définition de l'établissement stable valable en matière d'impôt fédéral direct (art. 4 al. 2 et 51 al. 2 LIFD), parfois avec quelques variantes. Il s'agit, dans l'ordre alphabétique, des cantons de AI⁶¹³, BE, FR, GE, GR⁶¹⁴, JU⁶¹⁵, NE, NW, OW, SG⁶¹⁶, SH⁶¹⁷, TI, UR, VD et VS.

⁶¹³ L'art. 7 al. 3 de la loi fiscale du canton d'Appenzell Rhodes Intérieures (Stuergesetz (StG) des Kantons Appenzell Innerrhoden vom 25. April 1999; Gesetzessammlung des Kantons Appenzell Innerrhoden 640.000) ne contient cependant pas la liste d'exemples figurant à l'art. 4 al. 2, deuxième phrase LIFD. En outre, l'énumération de l'art. 53 al. 3 de cette loi précise, s'agissant des agents dépendants – et à la différence de l'art. 51 al. 2, 2^{ème} phrase LIFD –, qu'ils doivent avoir le pouvoir de conclure.

⁶¹⁴ L'art. 7 al. 3 de la loi fiscale grisonne (Stuergesetz für den Kanton Graubünden; Bündner Rechtsbuch (BR) 720.000) est identique à l'art. 4 al. 2, première phrase LIFD, mais la liste contenue à l'art. l'art. 4 al. 2, deuxième phrase LIFD fait défaut. Il en va de même de l'art. 75 al. 3 de cette loi.

⁶¹⁵ L'art. 8 de la Loi d'impôt jurassienne (Recueil systématique jurassien 641.11) ne contient pas de définition du terme « établissement stable ». L'art. 65 al. 3 de cette loi reprend en revanche la définition de l'art. 52 al. 2 LIFD.

⁶¹⁶ Le droit saint-gallois (art. 14 al. 3 et 72 al. 3 de la loi fiscale saint-galloise; Stuergesetz des Kantons St. Gallen vom 9. April 1998; Systematische Gesetzessammlung des Kantons St.Gallen (sGS) 811.1) contient la même définition que l'art. 4 al. 2, première phrase et 52 al. 2, première phrase LIFD, mais ne comporte pas la liste des exemples qui figurent aux art. 4 al. 2, deuxième phrase et 52 al. 2, deuxième phrase LIFD.

⁶¹⁷ L'art. 5 al. 2 de la loi fiscale du canton de Schaffhouse (Gesetz über die direkten Steuern des Kantons Schaffhausen vom 20. März 2000; Schaffhauser Rechtsbuch (SHR) 641.100) est identique à l'art. 4 al. 2 LIFD. L'art. 57 de cette loi, consacré au rattachement économique des personnes morales, ne comporte toutefois pas de définition du terme « établissement stable ».

[385.] Font partie du deuxième groupe les cantons qui ne prévoient pas de définition de ce terme; ils suivent ainsi l'exemple de la LHID. Il s'agit (dans l'ordre alphabétique) des cantons de AR, BL, BS, GL, SO, TG, ZG et ZH. Les cantons de JU et SH peuvent dans une certaine mesure également être rangés dans ce groupe (cf. note de bas de page n° 615, p. 162 et note de bas de page n° 617, p. 162).

[386.] Hormis les particularités signalées ci-avant, trois cantons, AG, LU et SZ, connaissent des règles divergentes des deux groupes ci-avant. Dans le canton d'Argovie, la définition de l'établissement stable du § 12 al. 1 de sa loi fiscale⁶¹⁸ reprend essentiellement les termes des art. 4 al. 2, première phrase et 51 al. 2, première phrase LIFD. Le § 12 al. 2 précise ensuite ce qu'il faut entendre en particulier par établissement, à l'instar des art. 4 al. 2, deuxième phrase et 51 al. 2, deuxième phrase LIFD⁶¹⁹. Le § 12 al. 2 lettre h dispose ce qui suit:

[387.] «Der Ausdruck Betriebsstätte umfasst insbesondere eine ständige Vertretung (auch ohne feste Geschäftseinrichtung), sofern dort eine Person für das Unternehmen tätig ist, welche die Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschliessen und diese Vollmacht gewöhnlich in der Schweiz ausübt, sofern sich die Tätigkeit nicht auf den Einkauf von Gütern und Waren für das vertretene Unternehmen beschränkt. Keine Betriebsstätte begründet der Einsatz von Maklerinnen oder Maklern, Kommissionärinnen oder Kommissionären sowie andern unabhängigen Vertreterinnen oder Vertretern, sofern diese im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln».

[388.] Cette disposition ne laisse ainsi pas de doute que l'agent dépendant constitue un établissement stable même en l'absence d'installation fixe et permanente. Le problème d'interprétation qui se pose en matière d'impôt fédéral direct (cf. ch. 10.1.3, p. 156) est ainsi exclu en droit argovien.

[389.] La législation lucernoise est très similaire au droit argovien. Le § 4 al. 1 de sa loi fiscale⁶²⁰ contient une définition très similaire aux art. 4 al. 2 et 52 al. 2 LIFD. La liste des exemples figurant au § 4 al. 2 de la loi fiscale

⁶¹⁸ Steuergesetz des Kantons Aargau vom 15 décembre 1998; Systematische Sammlung des Aargauischen Rechts (SAR) 651.100.

⁶¹⁹ La formulation est toutefois légèrement différente. Tandis que les art. 4 al. 2, deuxième phrase et 51 al. 2, deuxième phrase LIFD débutent par «Betriebsstätten sind insbesondere ...» (« on entend par établissement stable ... »), le droit argovien commence ainsi : «Der Ausdruck Betriebsstätte umfasst insbesondere ...» (« Le terme établissement stable comprend en particulier »).

⁶²⁰ Steuergesetz des Kantons Luzern vom 22. November 1999; Systematisches Register n° 620.

lucernoise et en particulier, comme pour le droit argovien, le § 4 al. 2 lettre e de cette loi, qui traite de l'agent dépendant, fait clairement ressortir que ce dernier est considéré comme établissement stable même en l'absence d'installations fixes et permanentes. Il ne fait ainsi pas de doute que la liste du § 4 al. 2 de la loi fiscale lucernoise est de nature constitutive et non pas exemplative.

[390.] Une autre règle originale se trouve dans la loi fiscale schwyzoise⁶²¹, qui prévoit ce qui suit à ses § 5 al. 4 et § 56 al. 3 : «Im internationalen Verhältnis ist Betriebsstätte, was auf Grund des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens als Betriebsstätte erfasst werden kann. Fehlt ein Doppelbesteuerungsabkommen, ist der Betriebsstättenbegriff des OECD Musterabkommens massgebend»⁶²². (Il est intéressant de noter que le droit sud-africain a adopté la même technique législative de renvoi à la définition au MC OCDE)⁶²³.

[391.] Le droit schwyzois connaît ainsi une définition différente du terme «établissement stable» dans les rapports internationaux qu'en matière intercantonale, ce qui est original et habile à la fois. Par ce renvoi, incorporant le droit international dans le droit cantonal, des divergences entre les deux droits sont évitées et en particulier le risque de non-imposition est écarté⁶²⁴.

10.2.2.2 L'exonération unilatérale des établissements stables étrangers en vertu du droit cantonal

[392.] Nous avons examiné plus haut les législations cantonales et avons constaté que tous les cantons, sauf les cantons de Thurgovie (en ce qui concerne les personnes physiques seulement) et des Grisons, exonèrent de manière unilatérale notamment les établissements stables situés à l'étranger

⁶²¹ Steuergesetz des Kantons Schwyz vom 9. Februar 2000, systematische Gesetzssammlung des Kantons Schwyz (SRSZ) 172.200.

⁶²² Traduction libre: « Dans les rapports internationaux est considéré comme établissement stable ce qui est considéré comme établissement stable en vertu de la Convention de double imposition applicable. En l'absence de Convention de double imposition, la notion établissement stable du Modèle de Convention de l'OCDE fait foi ».

⁶²³ SASSEVILLE/SKAAR, p. 61-62; ROELEVELD/CRAIG, p. 570 et 586. Ces deux derniers auteurs considèrent, à notre avis à tort, que le renvoi du droit interne sudafricain à l'art. 5 MC OCDE crée une situation « circulaire » (« circular reference ») parce que l'art. 3 al. 2 MC OCDE renvoie au droit interne. Or, l'art. 5 MC OCDE constitue une définition autonome de ce terme.

⁶²⁴ Le renvoi est dynamique en ce sens qu'en cas de modification du droit international, le droit national est également modifié.

(cf. ch. 7.1.1, p. 108). Il y a donc à cet égard une harmonie entre l'impôt fédéral direct et les lois fiscales cantonales.

10.2.3 La jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale

[393.] Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, « par établissement stable, il faut entendre toute installation fixe et permanente dans laquelle s'exerce une partie quantitativement et qualitativement importante de l'activité technique ou commerciale de l'entreprise »⁶²⁵. Le lieu d'établissement stable constitue un domicile (accessoire) secondaire par rapport au for primaire (siège ou administration effective de l'entreprise).

[394.] Selon la définition précitée, les conditions suivantes doivent être remplies pour qu'une installation constitue un établissement stable ; il doit s'agir d'une installation

- fixe et permanente
- dans laquelle s'exerce une part quantitativement et qualitativement importante de l'activité
- faisant partie de l'entreprise⁶²⁶.

10.2.3.1 Des installations fixes et permanentes

[395.] Le premier critère exige que les installations soient en permanence à disposition de l'entreprise ; une utilisation qui ne serait que temporaire ne suffit pas⁶²⁷. Dans sa jurisprudence concernant les chantiers de construction, notre Haute Cour a précisé que les critères pour juger de la durabilité des installations de chantier n'étaient pas tant les limites temporelles, mais bien plus l'importance économique de la construction et le type et l'organisation des installations sur place⁶²⁸.

[396.] Comme en matière d'impôt fédéral direct (cf. ch. 10.1.4.1, p. 158), il n'est pas nécessaire que l'entreprise soit propriétaire des installations⁶²⁹, un

⁶²⁵ LOCHER/LOCHER, § 8, I D, 1 n° 10 consid. 3a.

⁶²⁶ LOCHER, P., Interkant. Steuerrecht, p. 44.

⁶²⁷ HÖHN/MÄUSLI, § 10 n° 2, p. 144.

⁶²⁸ LOCHER/LOCHER, § 8, I D, 2, n° 15, consid 4c.

⁶²⁹ LOCHER/LOCHER, § 8, I B, 2, n° 4, 10 et 12.

droit d'usage réel ou contractuel suffit⁶³⁰. Les installations peuvent en outre faire partie de la fortune privée de l'entrepreneur⁶³¹.

10.2.3.2 Des installations dans lesquelles s'exerce une part quantitativement et qualitativement importante de l'activité

[397.] Le deuxième critère n'est formellement pas (plus) énuméré en droit fiscal fédéral, car ni la LIFD, ni la LHID ne le contiennent. Il veut qu'une part quantitativement et qualitativement importante de l'activité y soit exercée. Ce critère doit être interprété de manière large. Il est rempli dès qu'une activité faisant partie de l'entreprise n'est pas seulement subordonnée et accessoire⁶³².

[398.] L'importance qualitative exige que l'activité exercée au moyen des installations fixes et permanentes fasse partie de l'entreprise⁶³³, même si une fonction particulière y est exercée (comme par exemple la recherche et le développement, la comptabilité centrale, etc.) qui ne génère pas directement un bénéfice⁶³⁴. Il n'est pas nécessaire que l'établissement stable constitue une succursale au sens du droit commercial⁶³⁵.

[399.] L'exigence de l'importance quantitative vise à éviter l'imposition d'une activité commerciale tout à fait accessoire (ou négligeable) quant à son volume et l'émiettement des souverainetés fiscales qui pourrait en résulter⁶³⁶. L'importance quantitative doit être appréciée d'après la valeur propre de l'installation concernée (de manière absolue), et non d'après son importance comparée à celle de toute l'entreprise dont elle fait partie (de manière relative)⁶³⁷. En effet, si le critère était relatif (c'est-à-dire par rapport à l'entreprise dont l'installation fait partie), la même installation appartenant à une grande entreprise pourrait être considérée comme négligeable, et par conséquent ne pas constituer un établissement stable, alors que si elle faisait partie d'une entité plus petite, elle ne serait justement pas considérée comme accessoire, si bien qu'elle constituerait un établissement stable. Il nous paraît

⁶³⁰ LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 45 ; ATHANAS, p. 24; LOCHER/LOCHER, § 8, I B, 2, n° 6.

⁶³¹ LOCHER/LOCHER, § 8, I B, 2, n° 10. Tel sera toutefois rarement le cas, sachant qu'un bien nécessaire à l'exploitation fera généralement partie de la fortune commerciale de son propriétaire.

⁶³² LOCHER/LOCHER, § 8, I B, 2, n° 9 ; § 8, I C, 5, n° 5.

⁶³³ LOCHER/LOCHER, § 8, I B, 2, n° 9.

⁶³⁴ LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 45 ; HÖHN/MÄUSLI, § 10 n° 4, p. 145.

⁶³⁵ LOCHER/LOCHER, § 8, I B, 2, n° 11.

⁶³⁶ LOCHER/LOCHER, § 8, I B, 2, n° 8

⁶³⁷ LOCHER/LOCHER, § 8, I C, 4, n° 3 ; cf. également LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 45.

donc tout à fait juste de ne pas faire dépendre la qualification de la taille de l'entité globale dont l'installation fait partie et de faire prévaloir une interprétation absolue et non pas relative.

[400.] L'activité exercée au moyen d'installations fixes et permanentes peut constituer un établissement stable même s'il n'y a pas de personnel permanent au lieu desdites installations⁶³⁸. Un automate, qui est à cet égard comparable à un dépôt, peut ainsi constituer un établissement stable⁶³⁹. Il en va de même des conduites d'une entreprise électrique⁶⁴⁰ ou des rails et gares d'une entreprise de chemin de fer⁶⁴¹.

10.2.3.3 Des installations faisant partie de l'entreprise

[401.] S'agissant du troisième critère, il exige que les installations fassent partie de l'exploitation de l'entreprise du contribuable et non pas de l'exploitation d'une autre entreprise indépendante⁶⁴². Selon Peter LOCHER⁶⁴³, il doit être évalué en principe en fonction des critères de droit civil et exceptionnellement selon le point de vue économique. Nous nuancions ce point de vue : à notre avis, le droit civil ne constitue que le point de départ du raisonnement, le point de vue économique étant déterminant lorsqu'il s'agit de savoir si, effectivement, les installations sont ou non utilisées par l'entreprise ou si, au contraire, ces dernières constituent une entité indépendante.

[402.] En principe, seules les installations fixes et permanentes qui font partie d'une entreprise existant sous sa propre raison sociale et ayant son siège dans un autre canton peuvent constituer un établissement stable de cette entreprise⁶⁴⁴. L'établissement stable n'apparaît pas sous une raison sociale différente de celle du siège.

[403.] Une entreprise juridiquement indépendante (comme une société anonyme) existe même lorsque les actions sont toutes réunies dans la même main⁶⁴⁵. La personne morale ne constitue en règle générale pas un établisse-

⁶³⁸ LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 46.

⁶³⁹ LOCHER/LOCHER, § 8, I C, 2, n° 3.

⁶⁴⁰ LOCHER/LOCHER, § 8, I C, 5, n° 2 et 4b.

⁶⁴¹ LOCHER/LOCHER, § 8, I C, 5, n° 4k.

⁶⁴² LOCHER/LOCHER, § 8, I D, 3, n° 15 consid. 3.

⁶⁴³ LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 46.

⁶⁴⁴ HÖHN/MÄUSLI, § 10 n° 9, p. 147.

⁶⁴⁵ LOCHER/LOCHER, § 8, I E, n° 1.

ment stable de l'entreprise qui détient ses droits de participation et qui la domine économiquement⁶⁴⁶.

[404.] De même, un indépendant qui exécute régulièrement, sur la base de contrats, des travaux pour la même entreprise, ne devient pas pour autant un établissement stable de cette dernière⁶⁴⁷.

[405.] Toutefois, une société de personnes indépendante ou une personne morale peut constituer exceptionnellement un établissement stable d'une autre entreprise lorsqu'elle se trouve dans un rapport de dépendance particulier⁶⁴⁸.

⁶⁴⁶ HÖHN/MAUSLI, § 10 n° 9, p. 148

⁶⁴⁷ LOCHER/LOCHER, § 8, I D, 3, n° 6, 7, 8 et 16.

⁶⁴⁸ S'agissant d'un poste de distribution d'essence et de la question de savoir si le fournisseur de carburant disposait d'un établissement stable au lieu de situation des postes de distribution d'essence (soit les garages), le Tribunal fédéral a considéré que « pour savoir ce qu'il en est à cet égard en l'espèce, ce n'est pas tant la nature juridique du contrat passé entre la recourante et ses distributeurs dans le Valais qui importe que la manière dont leurs rapports sont réglés au point de vue économique (RO 29 I 12 ; 54 I 419 ; 61 I 185 et 254). Il faut se demander en l'espèce si, en ce qui concerne leurs répercussions d'ordre économique, les rapports juridiques qui lient la recourante et le distributeur mettent ce dernier dans une situation de dépendance envers la première analogue à celle d'un organe ou d'un employé ou si, au contraire, il jouit, tant au point de vue personnel qu'au point de vue économique, d'une liberté suffisante pour qu'on puisse le considérer comme un exploitant indépendant même en ce qui concerne la colonne de distribution » (LOCHER/LOCHER, § 8, I D, 3, n° 15 = ATF 79 I 218). Plus récemment, concernant également la question de savoir si la société Shell Switzerland SA, ayant son siège dans le canton de Zoug, disposait d'établissements stables aux lieux des stations-essences dont elle était propriétaire dans le canton d'Argovie, mais qui étaient exploitées par des tiers, notre Haute Cour a jugé que le fait que la position des exploitants, qui devaient remettre une grande partie du résultat d'exploitation à Shell, était « faible » ne saurait constituer une activité commerciale de Shell. Shell et les exploitants n'étaient pas liés par un contrat de société : bien que certains intérêts des deux parties soient identiques, une véritable communauté d'intérêts et une collaboration comme partenaires faisaient défaut. Même si une grande partie des revenus de Shell pouvaient être considérés comme des revenus de licence et que selon le chiffre 8 du Commentaire OCDE sur l'art. 5 MC OCDE la simple mise à disposition d'installation, de biens immatériels ou d'immeuble peut, théoriquement, constituer un établissement stable, une véritable activité commerciale de Shell manquait. Son activité au lieu des stations-services se limitait au contrôle et à la surveillance si bien qu'une activité qualitativement et quantitativement importante, comme l'exige la notion suisse d'établissement stable – à la différence de la Convention Modèle OCDE – faisait défaut. Enfin, on n'était pas non plus en présence d'un établissement stable de représentant, car les « Company Stations » agissaient en leur propre nom et pour leur propre compte et n'étaient ni des représentants dépendants ni des représentants indépendants de Shell (ATF 134 I 303 consid. 4.2 et 4.3. p. 311-312 ; cf. également DE VRIES REILINGH, D., *Légitimation*, n° 9-10).

[406.] S'agissant d'une société de personnes, tel est le cas lorsque :

- a) elle se fonde économiquement avec l'autre entreprise, c'est-à-dire lorsqu'elle ne travaille que pour cette dernière ou lui fournit exclusivement tous ses produits (critère objectif)⁶⁴⁹, et
- d) le détenteur se trouve dans une situation de dépendance, envers l'entreprise principale, analogue à celle d'un organe et d'un employé (critère subjectif)⁶⁵⁰.

10.2.3.4 Casuistique

[407.] Ont été considérées comme des installations fixes et permanentes d'une entreprise intercantonale⁶⁵¹ :

- un bureau d'annonce d'une entreprise publicitaire ;
- des conduites électriques et un transformateur («Transformatorstation») d'une entreprise électrique ;
- l'atelier de réparation et la blanchisserie à Olten de la société de wagons-restaurants ;
- des bureaux de voyage, de publicité et d'encaissement ;
- un dépôt pour l'achat et l'entreposage de foin ;
- un bureau permanent dirigé par un délégué du Conseil d'administration où des employés ont été actifs et qui a été chargé de la comptabilité centrale de l'entreprise ;
- une écurie louée d'un commerçant de bétail ;
- un atelier/dépôt d'une entreprise de construction où les machines sont entreposées lorsque l'entreprise n'a pas de mandat et où se trouvent des bureaux d'une importance subordonnée.

[408.] Un ponton pour accoster et les autres installations d'amarrage d'une entreprise de navigation ont également été considérés comme un établissement stable⁶⁵².

[409.] Lorsqu'un contribuable, domicilié dans le canton de Zurich, exploite une colonie de 25 camping-cars sur une partie d'un camping au Tessin qu'il sous-loue, il dispose d'un établissement stable au Tessin, même si l'admi-

⁶⁴⁹ LOCHER/LOCHER, § 8, I E, n° 2 et 3.

⁶⁵⁰ LOCHER/LOCHER, § 8, I E, n° 2, 3 et 6.

⁶⁵¹ Cf. LOCHER/LOCHER, § 8, I C, 5 n° 4 lettres a- o.

⁶⁵² LOCHER/LOCHER, § 8, I B, 2, n° 5 ; à titre de comparaison cf. la jurisprudence antérieure, qui ne considérait pas ces installations comme constituant un établissement stable (LOCHER/LOCHER, § 8, I B, 1a, n° 4 ; LOCHER/LOCHER, § 8, I B, 1b, n° 3).

nistration de la location des camping-cars au Tessin est effectuée en partie depuis son domicile zurichois. Lorsque la partie du travail administratif effectuée au domicile zurichois apparaît comme tout à fait accessoire et que la location des camping-cars est prépondérante, l'entreprise peut être entièrement imposée par le canton du Tessin⁶⁵³.

[410.] Les sous-agents d'une agence d'émigration, qui concluent des contrats au nom et pour le compte de l'agence, constituent des établissements stables de l'agence d'émigration. Les bénéfices réalisés par les sous-agents sont imposables pour l'agent au siège des sous-agents⁶⁵⁴. En revanche, des agents qui ne font qu'indiquer des affaires, sans avoir le pouvoir de conclure des contrats, ne constituent pas un établissement stable de l'entreprise représentée, même s'ils en sont employés⁶⁵⁵.

[411.] En ce qui concerne les compagnies d'assurance, notre Haute Cour s'est prononcée à plusieurs reprises sur les conditions que doivent remplir les agences générales situées dans un canton différent de celui du siège de la compagnie pour constituer un établissement stable. Afin d'éviter un morcellement de la souveraineté fiscale, elle a nié qu'une compagnie d'assurance qui se fait représenter par des agents dans tout le pays ait des domiciles fiscaux secondaires au siège de ses agences. Une agence générale ne constitue un établissement stable de la société d'assurance que si elle apparaît juridiquement et économiquement comme une partie de la compagnie, c'est-à-dire lorsque l'agent se trouve dans un rapport de travail ou un rapport de dépendance vis-à-vis de la société. L'agent autorisé à conclure au nom de la société apparaît comme dépendant de cette dernière. A l'inverse, lorsque l'agent d'assurance exerce son activité à ses propres risques et profits, il ne constitue pas un établissement stable de la société. Pour juger de l'indépendance, il faut tenir compte de l'ensemble de la situation économique⁶⁵⁶.

[412.] Une carrière constitue un établissement stable, même si la direction commerciale se trouve dans un autre canton⁶⁵⁷.

[413.] Un fleuriste ayant un commerce dans le canton de Bâle-Ville qui dispose d'un terrain dans le canton de Bâle-Campagne où poussent environ 1/5^{ème} des fleurs vendues à Bâle-Ville, y dispose d'un établissement stable⁶⁵⁸.

⁶⁵³ LOCHER/LOCHER, § 8, I B, 2, n° 13.

⁶⁵⁴ LOCHER/LOCHER, § 8, I C, 3, n° 2 et 4.

⁶⁵⁵ LOCHER/LOCHER, § 8, I C, 3, n° 3.

⁶⁵⁶ LOCHER/LOCHER, § 8, I D, 1, n° 10 = SJ 1996, p. 100.

⁶⁵⁷ LOCHER/LOCHER, § 8, I C, 5, n° 1.

⁶⁵⁸ LOCHER/LOCHER, § 8, I C, 5, n° 6.

[414.] Les installations suivantes n'ont en revanche pas été considérées comme établissement stable :

- L'exploitation d'un restaurant lors de l'exposition nationale de 1939 à Zurich n'a pas été considérée comme constituant un établissement stable en raison de la durabilité des installations, dont on savait d'emblée qu'elle était limitée à quelques mois (176 jours)⁶⁵⁹.
- N'ont pas non plus été considérés comme constituant un établissement stable⁶⁶⁰ :
- « l'instructeur » d'une entreprise de vente d'aspirateurs, qui n'était pas en relation avec le public, mais seulement avec les représentants ;
- des « directeurs de succursales » (« Filialleiter »), qui, contrairement aux employés, ne sont pas au service d'une seule entreprise, mais perçoivent des commissions de celle-ci et dont les locaux servent à eux seuls et non pas à l'entreprise qu'ils représentent et qui ne sont pas actifs exclusivement, ni de manière prépondérante, pour celle-ci ;
- en raison du caractère non permanent, l'exploitation de voitures de réparation (les véhicules étant utilisés comme ateliers de réparation pour les postes de radio) ;
- la simple location d'une case postale et d'un compte de chèques postaux dans un canton sans y disposer d'installation ou d'y occuper du personnel.

[415.] Les locaux (bureaux) dans le canton B d'une entreprise de vente d'aspirateurs ayant son siège dans le canton A ne constituent pas un établissement stable parce que l'activité qui y est exercée n'est pas qualitativement et quantitativement importante (cette qualification permettant au demeurant d'éviter un morcellement inutile des souverainetés fiscales) lorsque :

- a) la visite auprès de la clientèle, la réception des commandes, la conclusion des contrats (hormis quelques commandes directes occasionnelles auprès du bureau dans le canton B), la livraison des appareils achetés, l'encaissement et la correspondance sont effectués à l'extérieur du bureau entretenu dans le canton B ;

⁶⁵⁹ ATF 67 I 91, p. 96.

⁶⁶⁰ LOCHER/LOCHER, § 8, I D, 3, n° 9, lettres a, c, d et e.

- b) la direction du bureau dans le canton B a en premier lieu pour tâche de surveiller le travail des représentants de plus près et de proposer au siège des candidats à l'embauche⁶⁶¹.

[416.] Un dépôt de marchandise auprès d'un tiers ne constitue pas un établissement stable pour le déposant aussi longtemps que la gestion du dépôt est confiée au tiers.

[417.] Lorsqu'un médecin indépendant disposant d'un cabinet médical extracantonal travaille le soir et en fin de semaine à son domicile fiscal principal dans un bureau pour y effectuer des tâches administratives du cabinet, y étudier la littérature médicale et tenir sa comptabilité, l'activité exercée dans ledit bureau ne saurait être qualifiée comme étant quantitativement et qualitativement importante, en tout cas aussi longtemps qu'aucune prestation médicale n'y est effectuée⁶⁶².

[418.] Dans une affaire récente⁶⁶³, sur laquelle nous revenons ci-dessous (cf. ch. 10.2.4, p. 175), notre Haute Cour a dû se prononcer sur la question de savoir si la société Shell Switzerland SA, à Baar (ZG), disposait d'établissements stables au lieu de situation des stations-essences exploitées par des entreprises indépendantes à qui Shell mettait les stations-services, dont elle était propriétaire, à disposition pour les exploiter et à qui elle fournissait notamment du carburant. Le Tribunal fédéral a jugé qu'ayant loué les stations-services aux exploitants, Shell Switzerland SA ne pouvait plus en disposer. Par conséquent, une des conditions de l'existence d'un établissement stable faisait défaut. Une activité commerciale de Shell Switzerland au lieu des stations-service faisait au demeurant défaut. Enfin, on n'était pas non plus en présence d'un établissement stable de représentant, car les exploitants agissaient en leur propre nom et pour leur propre compte.

[419.] Plus récemment encore⁶⁶⁴ (pour une discussion de ces deux arrêts, cf. 9.2.3.1, p. 126), le Tribunal fédéral devait juger des conditions d'existence d'un lieu d'exploitation (ou base fixe d'affaires) dans les relations intercantionales et faire la distinction par rapport à l'établissement stable. Dans ces deux affaires, il a expliqué que le for fiscal spécial du lieu d'exploitation («Geschäftsort») était à distinguer du for fiscal secondaire de l'établissement stable. Ce dernier exigeait des installations fixes et perma-

⁶⁶¹ LOCHER/LOCHER, § 8, I D, 3, n° 11.

⁶⁶² LOCHER/LOCHER, § 8, I D, 3, n° 18 (arrêt du TF du 29 janvier 2007 [2P.249/2006]).

⁶⁶³ ATF 134 I 303 ; cf. également DE VRIES REILINGH, D., Légitimation.

⁶⁶⁴ Arrêts du TF du 4 mars 2009 (2C_667/2008) et (2C_770/2008) résumés et commentés par DE VRIES REILINGH, D., Lieu d'exploitation.

nentes à un endroit où une part quantitativement et qualitativement importante de l'activité technique et commerciale de l'entreprise se déroule. Tandis que des considérations quantitatives (et qualitatives) étaient importantes pour l'établissement stable, il s'agissait de déterminer le centre de l'exploitation commerciale («Mittelpunkt des geschäftlichen Betriebs») en ce qui concerne le domicile spécial du lieu d'exploitation («Geschäftsort»). Seulement lorsqu'un tel centre ne pouvait être localisé, le revenu de l'activité indépendante et la fortune investie étaient imposables au domicile fiscal principal⁶⁶⁵.

10.2.3.5 Prise de position au sujet de la casuistique

[420.] Sans discuter en détail les affaires exposées ci-avant, il nous paraît que – bien que certains arrêts particuliers soient critiquables, notamment celui concernant l'exploitation d'un restaurant lors de l'exposition nationale de 1939 à Zurich, qui n'a pas été considérée comme un établissement stable (cf. 10.2.3.4, p. 169)⁶⁶⁶ –, la jurisprudence rendue par notre Haute Cour en matière intercantonale au sujet de l'existence ou non des établissements stables est dans l'ensemble juste et fondée.

10.2.3.6 Le cas particulier des chantiers de constructions

[421.] S'agissant des chantiers de construction, notre Haute Cour a pendant très longtemps estimé qu'ils ne constituaient pas des établissements stables, même en cas d'installation fixe sur place, et lorsque le chantier durait plusieurs années (3-5 ans). Ainsi, elle a considéré que « pour admettre l'existence d'un lieu d'exploitation stable qui justifie l'assujettissement à l'impôt dans un autre canton que celui du domicile fiscal principal, il faut, d'après la jurisprudence, que le contribuable ait dans cet autre canton des installations matérielles permanentes au moyen desquelles il exerce une partie importante de son activité commerciale ou industrielle. Cette condition n'est pas réalisée par les installations d'une entreprise de travaux publics étrangère au canton qui ne servent qu'à la construction d'un ouvrage déterminé et qui, le travail achevé, sont enlevées ou détruites. Le Tribunal

⁶⁶⁵ Arrêt du TF du 4 mars 2009 (2C_667/2008) consid. 2.3 ainsi que les arrêts suivants cités : ATF 134 I 303 consid. 2.2 p. 307 (définition de l'établissement stable) ; 110 Ia 190 consid. 3 p. 193 (établissement stable d'une entreprise de construction) ; Archives 57, p. 582 consid. 4a et 4b p. 586-587 (entreprise exploitée dans des installations fixes et permanentes) ; SJ 1996, p. 100 consid. 3 p. 102-104 (établissement stable d'une compagnie d'assurance : distinction entre l'agent dépendant et l'agent indépendant).

⁶⁶⁶ ATF 67 I 91 p. 96.

fédéral en a constamment jugé ainsi pour des travaux importants, comme la construction de barrages, de digues, de canaux d'amenée pour des usines électriques, ou comme le forage de mines, tous travaux d'une durée de trois à cinq ans (arrêts du 20.5.1922 dans la cause BAUMANN et STIEFENHOFER ; du 28.5.1927 dans la cause SEEBERGER ; n. publ)⁶⁶⁷ ». Elle a également jugé, toujours dans son ancienne jurisprudence qu'il « est indifférent qu'une entreprise étrangère au canton considéré limite son activité à un seul ouvrage ou qu'elle en exécute plusieurs dans ce même canton, pourvu que les installations établies à tel endroit ne servent jamais qu'à l'exécution de l'ouvrage qui est entrepris et soient éloignées après son achèvement, même si ensuite elles sont peut-être utilisées ailleurs dans le canton, mais toujours pour un travail déterminé d'une certaine durée »⁶⁶⁸.

[422.] En 1984, le Tribunal fédéral a assoupli sa jurisprudence et a reconnu l'existence d'un établissement stable qui ne devait, selon lui, pas dépendre seulement de critères temporels. Il s'agissait d'un chantier de construction d'une durée de dix ans (pour un barrage) et des installations importantes (routes, ponts, remontées mécaniques) y avaient été érigées. Notre Haute Cour a considéré que les critères pour juger de la *durabilité* des installations de chantier n'étaient pas tant les limites temporelles, mais bien plus l'importance économique de la construction et le type et l'organisation des installations sur place⁶⁶⁹. Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral a précisé ce qui suit : «Handelt es sich dabei nicht bloss um die üblichen mobilen Anlage, die eine leistungsfähige Bauunternehmung vorübergehend auf ihren Baustellen einzusetzen pflegt (wie z.B. Kranen und Kranbahnen, Zementsilos, Garderobe-, Material- und Baubürobaracken u.ä.), sondern um mehrere Jahre bestehende und womöglich für die Unternehmung errichtete Zufahrtstrassen, Seilbahnen, Aufbereitungsanlagen, Kantinen, Werkspitäler, Maschinenparks, Reparaturwerkstätten und Bauleitungsbüros, die eine Zusammenarbeit mehrerer Bauunternehmungen nahelegen, so rechtfertigt es sich, von «ständigen» und nicht bloss provisorischen Anlagen und Einrichtungen und somit von einer die Steuerpflicht im Kanton begründenden Betriebsstätte der beteiligten Bauunternehmungen zu sprechen»⁶⁷⁰.

⁶⁶⁷ LOCHER/LOCHER, § 8, I D, 2, n° 11.

⁶⁶⁸ LOCHER/LOCHER, § 8, I D, 2, n° 11.

⁶⁶⁹ LOCHER/LOCHER, § 8, I D, 2, n° 15 consid 4c.

⁶⁷⁰ En traduction libre : « s'il ne s'agit pas seulement d'installations mobiles habituelles qu'une grande entreprise de construction installe d'ordinaire (comme par exemple des grues et des grues sur rail, des silos de béton, des baraquements pour le personnel, le matériel et les bureaux de construction, etc.), mais également de routes d'accès, de monte-charges, d'installations de conditionnement, de cantines, d'hôpitaux de chantiers, de parcs de machines, d'ateliers de réparation et de bureaux de direction de chantiers

[423.] En résumé, dans les rapports intercantonaux, pour qu'un chantier de construction soit considéré comme un établissement stable il faut que les installations aient une certaine importance économique et que ces dernières soient organisées. Il faut en outre qu'ils existent pendant une certaine durée – on peut présumer plusieurs années. Le Tribunal fédéral ne reprend donc pas la définition donnée par la LIFD, qui précise, à l'instar de l'art. 5 al. 3 MC OCDE que les chantiers de construction ou de montage ouverts pendant douze mois au moins constituent un établissement stable (art. 4 al. 2 in fine et 51 al. 2 in fine LIFD). Cette divergence par rapport à la LIFD est problématique, ce d'autant plus que la LHID ne contient pas de définition du terme d'établissement stable. Elle laisse la porte ouverte à une désharmonisation du droit cantonal dans ce domaine.

10.2.4 Interaction entre le droit jurisprudentiel intercantonal et de la LHID examinée à l'aide de l'arrêt Shell

[424.] Dans une affaire récente⁶⁷¹, notre Haute Cour a dû se prononcer sur la question de savoir si la société Shell Switzerland SA, à Baar (ZG), disposait d'établissements stables au lieu de situation des stations-essences exploitées par des entreprises indépendantes à qui Shell mettait les stations-services, dont elle était propriétaire, à disposition pour les exploiter et à qui elle fournissait notamment du carburant. Selon le droit argovien⁶⁷², « on entend par établissement stable toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité de l'entreprise »⁶⁷³. Cette définition est ainsi en tous points identiques à la définition donnée par la LIFD (art. 4 al. 2, première phrase et 51 al. 2, première phrase LIFD). Notre Haute Cour a considéré, dans l'arrêt Shell précité⁶⁷⁴ (consid. 2.2), que cette description de la notion d'établissement stable correspondait, dans son résultat, à celle prévue par

existants pendant plusieurs années et érigés le cas échéant pour l'exploitation, indiquant la collaboration de plusieurs entreprises de construction, il se justifie de les considérer comme des installations « permanentes » et non seulement provisoires, soit admettre un établissement stable constitutif d'un assujettissement fiscal dans le canton concerné de l'entreprise de construction ».

⁶⁷¹ ATF 134 I 303 ; cf. également DE VRIES REILINGH, D., *Légitimation*.

⁶⁷² § 12 al. 1 de la Loi fiscale argovienne ; *Systematische Sammlung des Aargauischen Rechts* 651.100.

⁶⁷³ En allemand: «Als Betriebsstätte gilt eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.»

⁶⁷⁴ ATF 134 I 303 consi. 2 p. 307 ; cf. également DE VRIES REILINGH, D., *Légitimation*.

l'art. 21 al. 1 lettre b LHID, qui – faute de définition autonome – renvoyait à la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière intercantonale⁶⁷⁵.

10.2.5 Prise de position

[425.] A notre avis, ces définitions ne sont pas identiques. La définition jurisprudentielle comporte la précision – absente des art. 4 al. 2 et 51 al. 2 LIFD – qu'une « partie quantitativement et qualitativement importante de l'activité » doit être exercée. Cette précision, qui vise à éviter notamment l'émiettement des souverainetés fiscales qui pourrait résulter de l'imposition d'une activité qualitativement négligeable, peut paraître justifiée dans les rapports intercantonaux. Dans ce domaine on estime en effet que ce qu'un canton « perd » dans le cadre de la répartition intercantonale d'une entreprise, il le « retrouve » lorsqu'il s'agit de répartir le bénéfice d'une autre, de sorte que, dans l'ensemble un certain équilibre s'établit. Cette réflexion, basée sur une certaine idée de justice et d'équilibre entre les cantons, n'est à notre avis pas toujours fondée, car les centres économiques attirent généralement plus d'entreprises générant des bénéfices importants que les régions et cantons périphériques. Quoi qu'il en soit, cette idée – d'équilibre général à établir entre les acteurs – n'a pas été reprise par le droit fédéral, ni par le LHID, ni par la LIFD. Pour cette raison, la question de la définition de l'établissement stable à donner par la LHID se pose dans un contexte nouveau.

[426.] En outre, sans fournir une définition précise du terme « établissement stable », la LHID ne distingue pas entre les situations intercantonale et internationale. L'on peut dès lors se demander si la définition de cette notion devrait être la même dans un contexte intercantonal ou international⁶⁷⁶. De manière schématique, les situations suivantes peuvent se présenter :

⁶⁷⁵ Il est rappelé (cf. ch. 10.2.3, p. 165 ci-avant) que selon la définition jurisprudentielle, « par établissement stable, il faut entendre toute installation fixe et permanente dans laquelle s'exerce une partie quantitativement et qualitativement importante de l'activité technique ou commerciale de l'entreprise » LOCHER/LOCHER, § 8, I D, 1 n° 10 consid. 3a ; SJ 1996, p. 100 consid. 3b) p. 103.

⁶⁷⁶ Par ailleurs, l'on doit aussi se demander si le terme établissement stable doit être défini de la même manière que l'établissement stable soit situé à l'étranger ou en Suisse. La LIFD traite aujourd'hui les deux situations de la même manière (cf. ch. 10.1.1, p. 154 ci-avant).

Siège	Disposition légale applicable	Etablissement stable en Suisse	Disposition légale applicable	Etablissement stable à l'étranger	Disposition légale applicable
Siège en Suisse (canton A)	Art. 50 LIFD & Art. 20 al. 1 LHID	Etablissement stable dans un autre canton suisse (canton B)	Art. 21 al. 1 lettre b LHID	Etablissement stable à l'étranger	Art. 52 al. 1 LIFD (exonération des établissements stables étrangers) & (-) LHID
Siège à l'étranger	Art. 52 al. 1 LIFD (exonération des entreprises étrangères) & (-) LHID	Etablissement stable en Suisse	Art. 51 al. 1 et 2 LIFD & Art. 21 al. 1 lettre b LHID	N/A	

[427.] Ce tableau démontre que la disposition de la LHID applicable est la même que l'on soit dans un contexte international ou intercantonal⁶⁷⁷. Pour cette raison, l'interprétation à donner à la notion « établissement stable » doit être la même qu'une situation intercantonale ou internationale soit concernée.

[428.] Compte tenu du texte légal identique dans les deux situations, il n'y a en principe pas de raisons que la définition et l'interprétation d'une notion aussi centrale et importante du droit fiscal suisse que celle d'« établissement stable » soient différentes en matière de LIFD par rapport à la LHID. A notre avis, le terme « établissement stable » devrait être interprété de la même façon quelle que soit la situation concernée. Il ne resterait ainsi plus de place pour la définition jurisprudentielle (cf. ch. 10.2.3, p. 165), qui comporte la précision « dans laquelle s'exerce une part *quantitativement et qualitativement importante* de l'activité ». Cette précision devrait ainsi être abandonnée. La définition jurisprudentielle serait dans cette hypothèse à remplacer par celle valable en matière d'impôt fédéral direct, qui deviendrait ainsi applicable également dans les rapports intercantonaux.

[429.] Bien que le résultat de l'arrêt Shell eût été le même en application du terme « établissement stable » de l'impôt fédéral direct, il n'en demeure pas moins que certaines considérations de notre Haute Cour ne sont, sous cet angle et à notre avis, pas justes :

⁶⁷⁷ Le tableau montre en outre que la LHID ne contient pas de disposition imposant aux cantons d'exonérer les établissements stables étrangers. Ceux-ci demeurent donc libres à cet égard.

- dans le considérant 2.2⁶⁷⁸, notre Haute Cour semble prétendre que la définition d'établissement stable du droit argovien – qui prévoit qu'« on entend par établissement stable toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité de l'entreprise »⁶⁷⁹ – est la même que celle du droit jurisprudentiel intercantonal, qui contient justement la précision qu'une part *quantitativement et qualitativement importante* de l'activité doit être exercée et qui est absente du droit argovien et fédéral !
- dans le considérant 4.2⁶⁸⁰, le Tribunal fédéral, après avoir jugé qu'en l'occurrence une véritable activité commerciale de Shell au lieu de situation des stations-services faisait défaut, indique que Shell y limite son activité à celle de contrôle et supervision, si bien qu'aucune activité quantitativement et qualitativement importante n'était exercée, comme l'exige la notion suisse d'établissement stable, à la différence de celle du MC OCDE⁶⁸¹. Premièrement, cette indication fait croire que la précision supplémentaire selon laquelle une activité quantitativement et qualitativement importante doit être exercée fait également partie de la LIFD (et de la LHID), alors que tel n'est pas le cas. Deuxièmement, elle semble créer une différenciation entre le droit intercantonal et le droit international en ce sens que la simple activité de supervision et de contrôle constituerait un établissement stable en droit international (sur la base du MC OCDE), mais non pas en droit fiscal intercantonal, ce dernier droit connaissant une définition plus restreinte de l'établissement stable. Or, à notre avis, cette différenciation doit être abandonnée et la notion interprétée de la même manière quelles que soient les situations (internationales ou intercantionales) concernées.

⁶⁷⁸ ATF 134 I 303 consid. 2.2 p. 307.

⁶⁷⁹ En allemand: «Als Betriebsstätte gilt eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird» (§ 12 al. 1 de la Loi fiscale argovienne [Steuergesetz des Kantons Aargau]; Systematische Sammlung des Aargauischen Rechts 651.100).

⁶⁸⁰ ATF 134 I 303 consid. 4.2 p. 311-312.

⁶⁸¹ En allemand: «... fehlt es hier an einer eigentlichen Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin. Diese beschränkt sich am Ort der Tankstellen auf eine blosser Kontroll- und Ueberwachungstätigkeit, weshalb keine qualitativ und quantitativ erhebliche Tätigkeit vorliegt, wie sie der schweizerische Betriebsstättenbegriff – im Unterschied zu jenem des OECD-Musterabkommens – voraussetzt (vgl. Stefan G. WIDMER, Die Betriebsstättenbegründung des Principals nach der allgemeinen Betriebsstättendefinition, in: IFF Forum für Steuerrecht 2005, S. 97 Fn 20)» (ATF 134 I 303 consid. 4.2 p. 312).

10.3 La notion d'établissement stable en droit fiscal international

10.3.1 Structure de l'art. 5 MC OCDE

[430.] L'art. 5 MC OCDE, consacré à l'établissement stable, contient la définition suivante à son alinéa 1 : « au sens de la présente Convention, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité ». L'art. 5 al. 2 MC OCDE contient une liste positive, exemplative, d'installations qui sont considérées comme établissements stables, l'art. 5 al. 4 MC OCDE une liste « négative » d'installations qui ne sont pas considérées comme établissement stable et l'art. 5 al. 3 MC OCDE referme une précision s'agissant des chantiers de constructions. L'art. 5 al. 5 MC OCDE traite de l'agent dépendant, qui constitue en règle générale un établissement stable de l'entreprise pour laquelle il agit, même lorsque l'entreprise ne dispose pas d'installation fixe. L'art. 5 al. 6 MC OCDE contient une précision concernant les courtiers, commissionnaires et agents indépendants, qui ne constituent en règle générale pas un établissement stable et, enfin, l'art. 5 al. 7 MC OCDE renferme la règle générale que les sociétés contrôlées par une autre société n'en constituent pas pour autant un établissement stable.

10.3.2 Définition autonome de l'art. 5 MC OCDE, son effet sur le droit suisse et ses éléments constitutifs

10.3.2.1 Définition autonome de l'art. 5 MC OCDE

[431.] La définition de la notion d'établissement stable contenue à l'art. 5 MC OCDE est une définition autonome. Un recours au droit national est ainsi exclu⁶⁸².

[432.] La définition de l'art. 5 al. 1 MC OCDE est également déterminante dans le cadre de l'art. 7 MC OCDE et, de manière générale, pour tout le champ d'application du MC OCDE⁶⁸³. Le terme établissement stable est en effet utilisé dans le cadre des normes distributives des art. 7, 10 al. 4, 11

⁶⁸² HASLEHNER, p. 182; VOGEL/LEHNER, n° 8 ad art. 5. A notre avis, le Commentaire OCDE (Commentaire OCDE, n° 2 ad art. 5) peut également être interprété dans ce sens.

⁶⁸³ Cf. VOGEL/LEHNER, n° 7 ad art. 5.

al. 4, 12 al. 3, 13 al. 2, 15 al. 2, 21 al. 2, 22 al. 2 et dans le cadre de l'interdiction du traitement discriminatoire de l'art. 24 al. 3 MC OCDE⁶⁸⁴.

10.3.2.2 L'effet sur le droit interne suisse et le but de la norme

[433.] En matière internationale, vu le caractère autonome du concept « établissement stable », la définition donnée par le droit national n'est pas déterminante⁶⁸⁵. Dès lors que les CDI n'ont qu'un effet négatif, il faut néanmoins une base légale nationale pour que l'Etat compétent pour taxer en vertu du droit international puisse prélever l'impôt. Sachant que la définition de la notion d'établissement stable est la même que l'établissement stable soit situé à l'étranger ou en Suisse (ou en d'autres termes en cas d'assujettissement limité ou illimité), il convient de garder en mémoire qu'une définition large de cette notion lorsque l'établissement stable est situé en Suisse peut se « retourner » contre notre pays dans la situation inverse, c'est-à-dire lorsque l'établissement stable est situé à l'étranger⁶⁸⁶. La qualification doit donc intervenir sans tenir compte des « intérêts fiscaux » pour la Suisse dans le cas concret⁶⁸⁷.

[434.] Il n'est pas inutile de rappeler le but et l'utilité de cette notion, qui est de circonscrire l'imposition d'une entreprise dans l'Etat de la source, ce qui explique en même temps sa fonction centrale en droit fiscal international⁶⁸⁸. En effet, en vertu de l'art. 5 MC OCDE, un Etat contractant ne peut imposer les bénéfices d'une entreprise de l'autre Etat contractant que si celle-ci exerce ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans le premier Etat.

⁶⁸⁴ HASLEHNER, p. 183, note de bas de page n° 715.

⁶⁸⁵ FLICK/WASSERMEYER/WINGERT, n° 176 ad art. 7.

⁶⁸⁶ Nous avons déjà vu ci-avant qu'en droit interne, où la notion d'établissement stable est la même que ce dernier soit situé en Suisse ou à l'étranger, qu'une définition large lorsque ledit établissement est situé en Suisse peut se révéler moins intéressante pour notre pays lorsqu'il est situé à l'étranger (cf. ch. 10.1.1, p. 154 ci-avant).

⁶⁸⁷ Cf. FLICK/WASSERMEYER/WINGERT, n° 178 ad art. 7 qui indique que «Das gilt namentlich im Verhältnis zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweiz, da hier – anders als beispielsweise im Verhältnis zu Entwicklungsländern – in bezug auf Gründung und Nutzung von Auslandseinrichtungen ein starkes Gegenseitigkeitsverhältnis besteht».

⁶⁸⁸ FLICK/WASSERMEYER/WINGERT, n° 9 ad art. 5. Cf. également le Commentaire OCDE 2008 (cf. Commentaire OCDE 2008, n° 1 ad art. 7) selon lequel « la notion d'établissement stable est essentiellement utilisée pour déterminer le droit d'un Etat contractant d'imposer les bénéfices d'une entreprise de l'autre Etat contractant ».

[435.] La notion d'établissement stable n'est pas la même que celle de succursale du droit commercial⁶⁸⁹ : tandis que chaque succursale constitue un établissement stable, l'inverse n'est pas toujours le cas⁶⁹⁰.

10.3.2.3 Les éléments constitutifs de l'établissement stable

[436.] En droit fiscal international, les éléments suivants doivent être réunis pour que l'on soit en présence d'un établissement stable⁶⁹¹ :

- une « installation d'affaires », c'est-à-dire des locaux, des machines ou de l'outillage ;
- cette installation doit être « fixe » ; et
- l'exercice de l'activité entrepreneuriale par l'intermédiaire de cette installation fixe.

[437.] Nous reprenons ces éléments constitutifs ci-après.

10.3.3 Une installation d'affaires

10.3.3.1 Un support matériel

[438.] Une installation fixe d'affaires présuppose un support matériel, un équipement qui permette d'exercer l'activité de l'entreprise⁶⁹². La notion d'installation d'affaires englobe ainsi toutes sortes de locaux d'affaires. Des installations minimales sont à cet égard suffisantes⁶⁹³. De même, des instal-

⁶⁸⁹ Il en va de même en droit allemand, cf. REITH, n° 3.62, p. 72 ; cf. également VOGEL/LEHNER, n° 42 ad art. 5 qui prétendent qu'en droit suisse – contrairement au droit allemand –, les conditions de la succursale (au sens du droit commercial) doivent être remplies pour que l'on soit en présence d'un établissement stable. A notre avis, tel n'est pas le cas.

⁶⁹⁰ En droit commercial suisse, la jurisprudence et la doctrine considèrent qu'une succursale est « un établissement commercial qui, dans la dépendance d'une entreprise dont il fait juridiquement partie, exerce de façon durable, dans des locaux séparés, une activité similaire, en jouissant d'une certaine autonomie dans le monde économique et celui des affaires » (CR-CO II, VIANIN, n° 1 ad art. 935 CO et les références citées).

⁶⁹¹ Commentaire OCDE, n° 2 ad art. 5.

⁶⁹² SKAAR définit le concept de « place of business » – qui est à notre avis équivalent à « installation d'affaires » – comme étant « any substantial, physical object which is commercially suitable to serve as the basis of a business activity » (SKAAR, p. 123).

⁶⁹³ Selon le Commentaire OCDE, « l'expression « installation d'affaires » couvre tout local, matériel ou installation utilisé pour l'exercice des activités de l'entreprise, qu'il serve ou non exclusivement à cette fin. Il peut même y avoir une installation d'affaires lorsque aucun local n'est disponible ni nécessaire pour l'exercice des activités de

lations d'affaires à ciel ouvert, comme p.ex. les comptoirs de vente, les pompes à essences, les carrières, etc. sont considérées comme des installations fixes, car il n'est pas nécessaire que l'activité d'entreprise soit exercée dans un local ou un bâtiment. Celle-ci peut au demeurant aussi se trouver dans l'appartement du contribuable.

[439.] Un droit formel (propriété ; location) d'utiliser un point géographique donné pour l'activité entrepreneuriale n'est pas indispensable, mais il suffit que l'entreprise ait un certain droit de disposer d'un endroit donné⁶⁹⁴. Un marchand qui dispose d'un emplacement fixe sur un marché ouvert peut ainsi, à certaines conditions, y constituer un établissement stable⁶⁹⁵. De même, comme le note le Commentaire OCDE, « il pourrait y avoir un établissement stable lorsqu'une entreprise occupe illégalement un certain emplacement à partir duquel elle exerce son activité »⁶⁹⁶.

[440.] A l'inverse, lorsque l'entreprise est propriétaire d'installations, mais que ces dernières sont mises à disposition de quelqu'un d'autre, l'on n'est pas en présence d'un établissement stable de la première entreprise⁶⁹⁷.

[441.] Une adresse postale n'est en revanche pas suffisante, car il est toujours indispensable qu'une installation matérielle («sachliche Ausstattung») existe⁶⁹⁸. Des droits, comme p. ex. une participation, une créance (ou des

l'entreprise et que celle-ci dispose simplement d'un certain emplacement » (Commentaire OCDE, n° 4 ad art. 5).

⁶⁹⁴ SASSEVILLE/SKAAR, p. 35 et 36.

⁶⁹⁵ Cf. Commentaire OCDE, n° 4 et 4.1 ad art. 5; FLICK/WASSERMEYER/WINGERT, n° 15 ad art. 5.

⁶⁹⁶ Commentaire OCDE, n° 4.1 ad art. 5.

⁶⁹⁷ VOGEL/LEHNER, n° 16 ad art. 5; cf. également l'arrêt Shell (ATF 134 I 303 ; résumé et commenté par DE VRIES REILINGH, D., Légitimation): dans cette affaire, Shell Switzerland SA était propriétaire des stations-essence mises à disposition à des exploitants-tiers, si bien qu'elle ne pouvait plus disposer des installations. Par conséquent, une des conditions de l'établissement stable faisait défaut (ATF 134 I 303 consid. 4.1 p. 311 ; DE VRIES REILINGH, D., Légitimation, n° 8 et 22). Pour une critique de cet arrêt et le raisonnement du TF, cf. WIDMER, Tankstellen, p. 270-271 qui considère que notre Haute Cour aurait d'abord dû se demander si les exploitants étaient réellement indépendants de Shell Switzerland SA.

⁶⁹⁸ FLICK/WASSERMEYER/WINGERT, n° 13 ad art. 5; SASSEVILLE/SKAAR, p. 23. Pour un exemple d'une domiciliation considérée comme une adresse postale non constitutive d'un établissement stable cf. l'arrêt du TF du 13 août 2008 (2A.119/2007 et 2A.120/2007, résumé et commenté par DE VRIES REILINGH, D., Existence ou non d'une entreprise à l'étranger).

comptes bancaires) ou encore des droits immatériels (brevets, software, etc.⁶⁹⁹) ne constituent en tant que tel pas non plus un établissement stable⁷⁰⁰.

[442.] Le commerce électronique a occupé la communauté scientifique il y a une dizaine d'années environ⁷⁰¹. Les principes suivants peuvent être dégagés. Tout d'abord, le software ne peut d'emblée pas constituer un établissement stable, car un support matériel fait défaut. Le hard-ware, qui nécessite forcément un lien physique avec un endroit donné, pose des difficultés.

[443.] Le site web, qui est une combinaison de software et de données électroniques, ne peut, en tant que tel, pas constituer un établissement stable. Il en va de même du fournisseur de service internet, qui sauf circonstances exceptionnelles ne constitue pas un établissement stable. Un endroit où du matériel informatique, tel qu'un serveur, est situé peut, dans certaines circonstances constituer un établissement stable ; il sera toutefois nécessaire que les fonctions exercées à cet endroit dépassent le caractère préparatoire et auxiliaire⁷⁰².

10.3.3.2 Le pouvoir de disposer et son attribution à l'entreprise

[444.] Il suffit que l'entrepreneur fasse exercer le pouvoir de disposer des installations fixes par ses employés⁷⁰³. L'existence d'un établissement stable n'est ainsi pas exclue même s'il est interdit à l'entrepreneur, personnel-

⁶⁹⁹ Selon SKAAR, lorsque le contribuable, donneur de licence, est intéressé à l'entreprise utilisant le brevet en recevant une large part de son chiffre d'affaires, en particulier lorsqu'il dispose d'un droit de regard et d'une influence sur la marche des affaires, l'on est en présence d'un établissement stable en tant que « participant » (SKAAR, p. 272).

⁷⁰⁰ VOGEL/LEHNER, n° 13 ad art. 5; HASLEHNER, p. 184; SASSEVILLE/SKAAR, p. 23; SKAAR, p. 121. Ce dernier auteur indique s'agissant des comptes bancaires, dépôts, etc., qu'il faut bien plus que ce type d'actifs soit autrement lié à une installation fixe d'affaires pour que l'on soit en présence d'un établissement stable (SKAAR, p. 121).

⁷⁰¹ Cf. les publications suivantes : DOERNBERG/HINNEKENS, p. 136-145 ; CADOSCH, thèse p. 122 ss et p. 258 ss ; OBERSON/PIAGET, p. 369-371 ; cf. en outre les Cahiers de droit fiscal international, Vol. 86 a (2001), consacrés à l'imposition des revenus provenant du commerce électronique ; cf. également LÜTHI, p. 124-125 ; ainsi que plus récemment HASLEHNER, p. 184-185 ; HOLMES, p. 164-166 ; OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 121-123.

⁷⁰² OECD Tax Policy Studies, p. 78 ; LÜTHI, p. 124-125 ; OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 122 ; CADOSCH, thèse, p. 131.

⁷⁰³ SKAAR nomme le pouvoir de disposer et son attribution « condition subjective » (« subjective condition for PE ») (SKAAR, p. 155).

lement (en vertu d'une interdiction d'entrée ou de séjour), d'entrer dans le pays concerné⁷⁰⁴.

[445.] Une utilisation permanente des locaux n'est cependant pas exigée. Il suffit qu'ils soient le point de départ et d'arrivée de l'activité entrepreneuriale, tandis que l'activité principale se déroule p.ex. auprès de la clientèle ; l'établissement stable apparaît, sous cet angle, comme un point d'appui. Il faut cependant que les locaux soient effectivement utilisés par l'entreprise⁷⁰⁵.

[446.] Le pouvoir de disposer ne doit pas être exercé seul par l'entreprise, plusieurs personnes peuvent l'exercer seules ou en commun. Dans ce dernier cas, l'installation fixe peut constituer un établissement stable pour chacun des participants. Ainsi, selon certains auteurs, lorsqu'une entreprise de personnes dispose d'une installation fixe et permanente par le biais de laquelle elle exerce son activité et qu'elle est traitée en transparence, chacun des participants de l'entreprise de personnes dispose d'un établissement stable dans l'Etat où sont situées les installations⁷⁰⁶. Ce point de vue n'est toutefois pas incontesté: s'agissant en particulier d'ad hoc joint ventures, lorsque l'installation fixe d'affaires n'est pas de facto à la disposition d'un partenaire, ce dernier n'y dispose pas d'un établissement stable⁷⁰⁷. En effet, suivant la position d'un participant à une entité transparente, en particulier lorsque ce dernier n'a pas d'influence sur le processus décisionnel et qu'il se limite à mettre un montant à disposition, le pouvoir de disposer de l'installation fixe d'affaires doit à notre avis être nié⁷⁰⁸.

[447.] Dès lors que les installations d'affaires doivent permettre à l'entreprise d'y exercer l'activité commerciale prévue, elles doivent pouvoir être attribuées à l'entreprise, c'est-à-dire elles doivent en faire partie. Concrètement, elles doivent figurer à l'inventaire de l'entreprise et en dépendre d'un point de vue organisationnel (entretien ; direction)⁷⁰⁹.

⁷⁰⁴ VOGEL/LEHNER, n° 16 ad art. 5.

⁷⁰⁵ HASLEHNER, p. 189.

⁷⁰⁶ VOGEL/LEHNER, n° 18 ad art. 5.

⁷⁰⁷ SASSEVILLE/SKAAR, p. 37-38.

⁷⁰⁸ Cf. toutefois la discussion de SKAAR, qui conclut que « the cases discussed supra suggest the general conclusion that many silent partner kinds of arrangements may constitute a PE, even if the taxpayer's position in significant aspects is similar to that of a creditor » (SKAAR, p. 175).

⁷⁰⁹ FLICK/WASSERMAYER/WINGERT, n° 14 ad art. 5.

10.3.3.3 Exemples

[448.] Un droit formel d'utiliser un emplacement n'étant pas indispensable pour être en présence d'un établissement stable, les exemples suivants donnés par le Commentaire OCDE illustrent les situations dans lesquelles les représentants d'une entreprise présents dans les locaux d'une autre entreprise constituent ou non un établissement stable de la première entreprise :

- le « vendeur qui se rend régulièrement chez un client important pour prendre des commandes et, à cette fin, rencontre le directeur des approvisionnements dans son bureau. Dans ce cas, les locaux du client ne sont pas à la disposition de l'entreprise pour laquelle travaille le vendeur et ne constituent donc pas une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise réalise son activité »⁷¹⁰.
- Lorsqu'un employé d'une société utilise pendant une longue période un bureau au siège d'une autre société (par exemple, une filiale récemment acquise) afin de veiller à ce que la seconde société respecte ses obligations aux termes de contrats conclus avec la première, l'activité exercée par ledit employé au siège de la deuxième société constitue un établissement stable de son employeur pour autant que le bureau soit à sa disposition pour une période de temps assez longue et pour autant qu'il ne s'agisse pas d'activités exclues en vertu de l'art. 5 al. 4 MC OCDE⁷¹¹.
- Lorsqu'une entreprise de transports routiers utilise pendant plusieurs années quotidiennement un dock de livraison à l'entrepôt d'un client afin de livrer des produits achetés par ce client, l'entreprise de transports routiers ne saurait être considérée comme disposant d'un établissement stable à cet endroit⁷¹².

[449.] D'autres exemples :

- Une entreprise de consulting suisse qui dispose pendant quatre mois d'un espace mis à disposition par son mandant allemand, un hôpital, pour y consulter et copier des documents, n'y fonde pas un établissement stable, car la permanence fait défaut à un

⁷¹⁰ Commentaire OCDE, n° 4.2 ad art. 5.

⁷¹¹ Commentaire OCDE, n° 4.3 ad art. 5.

⁷¹² Commentaire OCDE, n° 4.4 ad art. 5.

- endroit qui n'est utilisé que pour une affaire particulière et dont l'existence est ainsi limitée dans le temps⁷¹³.
- Une entreprise suisse a conseillé de manière permanente une société allemande. A cet effet, les employés de la société suisse se sont rendus dans les locaux du mandant. Les conférences dans les locaux en Allemagne ont duré 1'076 heures en 1984 (réparties sur 142 jours entre janvier et décembre 1984). En 1985, 772 heures de conférences réparties sur 88 jours ont été effectuées sur place. Les locaux mis à disposition de la société suisse ont été choisis et mis à disposition par la société allemande. La société suisse n'avait pas de pouvoir de disposer de ces locaux et ne pouvait pas les utiliser à d'autres fins. Le BFH allemand a jugé que le seul droit d'utiliser des locaux dans l'intérêt de quelqu'un d'autre ainsi que le seul fait d'utiliser les locaux avec quelqu'un d'autre ne fonde pas un établissement stable⁷¹⁴.
 - En tant que telle, la location d'immeubles ne constitue pas une activité d'entreprise constitutive d'un établissement stable, mais relève de la gestion de la fortune, même si la propriété immobilière louée est très étendue et nécessite de nombreux contacts avec les locataires entraînant un travail administratif important⁷¹⁵.
 - Une conduite souterraine constitue une installation fixe d'affaires, car il n'est pas nécessaire que l'installation soit apparente ou visible. Un pipeline est dès lors constitutif d'un établissement stable car il fait partie de l'entreprise⁷¹⁶.

10.3.4 Une installation « fixe »

[450.] L'installation doit être fixe, ce qui signifie qu'un lien entre l'installation et un lieu doit exister. Le lien ne doit pas nécessairement être physique,

⁷¹³ LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 5.1, n° 11.

⁷¹⁴ LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 5.1, n° 12. De manière plus détaillée et dans la langue originale, le BFH a jugé ce qui suit: «Der Nutzende muss eine Rechtsposition innehaben, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht mehr ohne weiteres entzogen oder die ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres verändert werden kann. Die blosser Berechtigung zur Nutzung eines Raumes im Interesse eines anderen sowie die blosser tatsächliche Mitbenutzung eines Raumes begründen für sich genommen noch keine Betriebsstätte».

⁷¹⁵ LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 5.1, n° 14.

⁷¹⁶ LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 5.1, n° 19.

mais il suffit que selon la perception générale du public un centre localisé déterminé pour l'exercice de l'activité entrepreneuriale existe⁷¹⁷. Un comptoir ou un stand de foire qui se tient régulièrement au même endroit peut ainsi, à certaines conditions, constituer un établissement stable⁷¹⁸. En revanche, les artistes et sportifs qui ne se produisent qu'une fois dans l'Etat contractant ne sauraient être constitutifs d'un établissement stable⁷¹⁹. De même, les seules relations commerciales avec des entreprises ou clients du pays ne sont pas suffisantes pour constituer un établissement stable⁷²⁰.

[451.] Les bateaux et avions sans lien fixe avec un point géographique donné ne sont pas non plus considérés comme des établissements stables – même si le bateau revient régulièrement à la même place d'amarrage⁷²¹ – ni d'ailleurs les entreprises (comme par exemple les restaurants, fleuristes ou autre commerce) qui y exercent leur activité⁷²². En revanche, un bateau amarré de manière permanente, tel un bateau-musée ou un bateau-restaurant, ainsi qu'une plate-forme pétrolière reliée et amarrée au sol marin – mais non pas une plate-forme pétrolière flottante dont l'emplacement change régulièrement – sont considérés comme des installations « fixes » si bien qu'ils sont considérés comme des établissements stables⁷²³.

[452.] Le Commentaire OCDE⁷²⁴ relève que « lorsque la nature des activités d'une entreprise est telle que ces activités se déplacent en différents endroits voisins, il peut être difficile de déterminer s'il existe une seule « installation fixe d'affaires » (si deux installations d'affaires sont occupées et que les autres conditions énoncées à l'article 5 sont remplies, l'entreprise a, naturellement, deux établissements stables). Ainsi qu'il est établi aux paragraphes 18 et 20 ci-dessous, on considère en général qu'il existe une installation d'affaires distincte lorsqu'on peut dire, compte tenu de la nature des activités d'entreprise, qu'un endroit donné à l'intérieur duquel ces activités se

⁷¹⁷ SASSEVILLE/SKAAR (SASSEVILLE/SKAAR, p. 25-26) précisent en outre que le lien ne doit pas être visible de la surface de la terre et que des conduites souterraines (pipelines, voie ferrée, mines, etc.) peuvent remplir le critère de l'installation fixe de l'établissement stable.

⁷¹⁸ SASSEVILLE/SKAAR, p. 26

⁷¹⁹ FLICK/WASSERMAYER/WINGERT, n° 19 ad art. 5.

⁷²⁰ VOGEL/LEHNER, n° 12 ad art. 5.

⁷²¹ Nuancé à cet égard: VOGEL/LEHNER, n° 14 ad art. 5. SKAAR (SKAAR, p. 150) indique également que les bateaux de pêche, bien que se déplaçant dans un espace relativement délimité de l'océan, ne sont pas fixes et ont une nature différente des bateaux de forage, raison pour laquelle ils ne peuvent pas constituer un établissement stable.

⁷²² FLICK/WASSERMAYER/WINGERT, n° 20 ad art. 5; SASSEVILLE/SKAAR, p. 26.

⁷²³ VOGEL/LEHNER, n° 14 ad art. 5 et les références citées ; cf. également le Commentaire OCDE, n° 5 ad art. 5.

⁷²⁴ Commentaire OCDE, n° 5.1 ad art. 5.

déplacent constitue un tout cohérent sur le plan commercial et géographique au regard de ces activités ». Lorsque le contribuable se déplace ainsi à l'intérieur d'une zone géographique cohérente donnée, exerçant une activité commerciale pour ses clients, cette zone géographique peut, suivant les circonstances constituer l'endroit « fixe »⁷²⁵.

10.3.5 L'exercice de l'activité entrepreneuriale par l'intermédiaire de cette installation fixe

10.3.5.1 L'importance relative et absolue de l'installation

[453.] Une installation fixe et permanente en tant que telle ne constitue pas encore un établissement stable. L'entreprise doit, en plus, *exercer* son activité dans l'autre Etat contractant au moyen (ou par le biais) de l'installation fixe et permanente. A cet effet, il faut tout d'abord que l'installation matérielle en cause fasse partie de l'entreprise, ce qui signifie en d'autres termes que l'activité commerciale en question doit être effectuée en faveur de l'entreprise (dont elle fait partie)⁷²⁶. L'ampleur de l'installation n'est pas déterminante. De même, son importance (relative), qui peut être relativement accessoire et subordonnée, n'est pas importante⁷²⁷. En particulier, la question de savoir dans quelle mesure l'installation en cause contribue au chiffre d'affaires ou encore au bénéfice de l'entreprise et, partant, au succès de son activité⁷²⁸, n'est pas déterminante pour définir la notion d'établissement stable. Il faut, mais il suffit, que l'activité en cause, qui doit s'exercer selon la volonté de l'entreprise et en accord avec le but fixé, contribue à atteindre le but social et à réaliser l'activité commerciale.

[454.] Certaines activités, notamment celles qui sont auxiliaires ou préparatoires (art. 5 al. 4 lettre e MC OCDE), ne sont cependant pas considérées comme constituant un établissement stable au sens de l'art. 5 MC OCDE.

[455.] Une installation fixe et permanente ne constitue pas un établissement stable par le simple fait de faire partie de l'actif circulant de l'entreprise. Il faut bien plus qu'une activité entrepreneuriale s'y déroule qui contribue à

⁷²⁵ SASSEVILLE/SKAAR, p. 27.

⁷²⁶ FLICK/WASSERMEYER/WINGERT, n° 23 ad art. 5.

⁷²⁷ SKAAR (SKAAR, p. 290) semble toutefois défendre le point de vue que l'activité exercée au moyen de l'installation fixe et permanente doit être relativement importante pour l'entreprise, c'est-à-dire par rapport à l'entreprise dans son ensemble, pour être constitutive d'un établissement stable. Nous ne partageons pas cet avis (cf. Commentaire OCDE, n° 3 ad art. 5 ; cf. également VOGEL/LEHNER, n° 24 ad art. 5).

⁷²⁸ FLICK/WASSERMEYER/WINGERT, n° 23 ad art. 5.

réaliser les buts commerciaux et que l'entrepreneur veut atteindre en entretenant et maintenant l'installation en cause⁷²⁹. Un simple dépôt n'est pour cette raison pas considéré comme un établissement stable. Il faut, en plus, que des travaux y soient effectués qui fassent partie de l'activité commerciale, comme par exemple le traitement et l'expédition de la marchandise déposée⁷³⁰. Est également considéré comme établissement stable le point de réception (du linge) d'une blanchisserie ou encore un automate de vente⁷³¹. En revanche, les biens immobiliers destinés à la vente d'un commerçant d'immeubles, qui sont considérés comme des actifs circulants et non pas des actifs immobilisés, ne constituent pas des établissements stables de l'entreprise à laquelle ils appartiennent⁷³².

[456.] Les installations qui ne servent qu'indirectement à l'activité commerciale, comme des installations d'ordre social ou récréatif ou encore sportif, ne constituent pas des établissements stables. Ainsi, par exemple, les habitations ou encore les homes de repos et de vacances du personnel de l'entreprise ne constituent pas des établissements stables de cette dernière⁷³³.

10.3.5.2 Degré de permanence ou durée

[457.] L'entreprise doit exercer son activité dans l'autre Etat contractant par le biais de l'installation fixe et permanente. Le mot « fixe » indique que l'activité doit être d'une certaine durée : l'installation ne doit pas être mise à disposition de manière temporaire ou provisoire, mais doit avoir une certaine stabilité ou degré de permanence et, partant, de durée⁷³⁴.

[458.] Le critère de la permanence est interprété de manière objective, c'est-à-dire compte tenu de la durée effective, même si l'élément subjectif, soit l'intention d'occuper une installation ou un lieu pendant une certaine durée, peut, selon certains auteurs, aussi jouer un rôle important⁷³⁵. Ainsi, si

⁷²⁹ FLICK/WASSERMAYER/WINGERT, n° 24 ad art. 5

⁷³⁰ FLICK/WASSERMAYER/WINGERT, n° 24 ad art. 5.

⁷³¹ FLICK/WASSERMAYER/WINGERT, n° 24 ad art. 5.

⁷³² Cf. p.ex. l'arrêt du TF du 21 août 2007 (2A.36/2007), résumé et commenté par DE VRIES REILINGH, D. (DE VRIES REILINGH, D., Répartition proportionnelle, en particulier n° 7 et 8) concernant un ingénieur ayant exercé son activité en société simple et participé à une société simple « immobilière » (achat, viabilisation d'un terrain, vendu par parcelles) aux Etats-Unis. Notre Haute Cour considéra que la participation à la société simple « immobilière » ne constituait pas un établissement stable à l'étranger.

⁷³³ VOGEL/LEHNER, n° 27 ad art. 5; FLICK/WASSERMAYER/WINGERT, n° 25 ad art. 5.

⁷³⁴ VOGEL/LEHNER, n° 19 ad art. 5; Commentaire OCDE, n° 6 ad art. 5.

⁷³⁵ Ainsi, FLICK/WASSERMAYER/WINGERT (FLICK/WASSERMAYER/WINGERT, n° 26 ad art. 5) indiquent que l'intention de l'entrepreneur est déterminante, sans toutefois apporter plus de précisions. Du même avis : VOGEL/LEHNER, n° 19 ad art 5. Ces auteurs précisent ce

l'intention initiale est d'utiliser le lieu à long terme et que cette durée est raccourcie pour des raisons imprévisibles, l'existence de l'établissement stable n'est pas pour autant remise en cause⁷³⁶.

[459.] Savoir si la condition de la durée (ou permanence) est remplie dépend de la branche d'activité concernée et doit être jugé d'après toutes les circonstances du cas concret. Si l'entreprise exerce régulièrement son activité dans l'installation fixe et permanente, l'on est en présence d'un établissement stable indépendamment de la question de savoir si le délai de douze mois fixé à l'art. 5 al. 3 MC OCDE est dépassé, car cette durée (de douze mois) n'est déterminante que pour les chantiers de construction et de montage⁷³⁷. En d'autres termes, une installation fixe et permanente peut être constitutive d'un établissement stable même quand elle est utilisée pendant une durée inférieure à douze mois, lorsque le type d'activité est habituellement exercé sur une courte période.

[460.] Le délai de douze mois peut cependant servir comme guide de référence pratique pour évaluer si l'activité en question remplit le critère du degré de permanence⁷³⁸. De toute manière, en cas de durée inférieure à six mois, l'existence d'un établissement stable semble d'emblée exclue, même s'il s'agit d'une activité commerciale qui, selon sa nature, n'est que de très courte durée, car en pareille hypothèse, le degré de permanence n'est pas suffisant pour être en présence d'un établissement stable⁷³⁹.

[461.] Le Commentaire OCDE indique que « même si les pratiques des pays Membres n'ont pas été homogènes en ce qui concerne le critère temporel, l'expérience montre que l'on n'a pas normalement conclu à l'existence d'un établissement stable lorsque l'activité avait été exercée dans un pays par l'intermédiaire d'une installation d'affaires tenue depuis moins de six mois (à l'inverse, la pratique montre que dans beaucoup de cas on a conclu à l'existence d'un établissement stable quand l'installation d'affaires était entretenue durant une période plus longue). L'une des exceptions à cette règle est celle des activités de nature récurrente : en pareil cas, chaque laps de temps pendant lequel l'installation est utilisée doit être considéré en

qui suit : «So ist eine für unbefristete Aktivitäten vorgesehene Geschäftseinrichtung auch dann als auf Dauer eingerichtet anzusehen, wenn sie nach kurzer Zeit aufgrund neu hinzugetretener Umstände (z.B. mangelnde Rentabilität, behördliche Verfügung) wieder aufgegeben wird (...)».

⁷³⁶ SASSEVILLE/SKAAR, p. 29. Selon ces auteurs, dans ce sens, l'intention initiale serait plus importante que la durée d'utilisation réelle. Dans ce sens également SKAAR, p. 217.

⁷³⁷ VOGEL/LEHNER, n° 19 ad art. 5; Commentaire OCDE, n° 6 ad art. 5.

⁷³⁸ Cf. VOGEL/LEHNER, n° 19 ad art. 5.

⁷³⁹ VOGEL/LEHNER, n° 19 ad art. 5; Commentaire OCDE, n° 6 ad art. 5.

combinaison avec le nombre de fois où elle l'a été (la période considérée pouvant s'étendre sur plusieurs années). Une autre exception est celle d'activités constituant une entreprise qui a été menée exclusivement dans le pays considéré ; dans ce cas, l'entreprise peut être de courte durée de par sa nature, mais comme elle n'a eu d'existence que dans ce pays, sa relation avec lui est plus forte »⁷⁴⁰.

[462.] Lorsque la durée excède douze mois, il est permis de conclure à l'existence d'un établissement stable, même si l'installation fixe et permanente en cause n'a servi qu'à accomplir un seul mandat⁷⁴¹.

10.3.5.3 Le type d'activité

[463.] Le type d'activité exercée par le biais de l'installation fixe et permanente n'est en principe pas déterminant. L'activité de l'établissement stable ne doit en particulier pas être la même que celle du siège. Elle ne doit en outre pas directement contribuer au bénéfice de l'entreprise⁷⁴². Des installations fixes et permanentes qui ne génèrent que des charges peuvent ainsi constituer un établissement stable⁷⁴³. La répartition du bénéfice posera dans cette hypothèse sans doute des difficultés⁷⁴⁴.

[464.] Dans le même ordre d'idée, sauf lorsqu'il s'agit d'une activité préparatoire ou auxiliaire, une activité tout à fait accessoire ou subordonnée peut constituer un établissement stable, pour autant qu'elle fasse partie de l'entreprise et qu'elle contribue à réaliser le but social (cf. toutefois l'art. 5 al. 4 lettre e MC OCDE qui exclut les activités auxiliaires ou préparatoires de la notion d'établissement stable)⁷⁴⁵.

[465.] Toutefois, l'utilisation de locaux pour les loisirs, des activités sociales ou, de manière générale, pour y loger les employés ne constitue pas une

⁷⁴⁰ Commentaire OCDE, n° 6 ad art. 5.

⁷⁴¹ SASSEVILLE/SKAAR, p. 29-30; VOGEL/LEHNER, n° 19 ad art. 5 ; dans le même sens, en plaidant toutefois pour une limite flexible: HASLEHNER, p. 187-188.

⁷⁴² Dans ce sens : SKAAR, p. 283. Ce dernier précise que le critère de la « profitabilité » n'est pas satisfaisant car la même activité peut être bénéficiaire une année et déficitaire l'année suivante ; l'intention de réaliser des bénéfices n'est pas non plus un critère approprié, car toutes les activités comporteront jusqu'à un certain degré cet aspect (SKAAR, p. 283).

⁷⁴³ Il n'est pas nécessaire que l'établissement stable ait un « caractère productif » dans ce sens que l'activité soit directement productrice d'un bénéfice imposable (Commentaire OCDE, n° 3 ad art. 5). Ainsi, l'activité de recherche et développement exercée par une partie de l'entreprise est considérée comme un établissement stable. Il faut, mais il suffit que l'activité en cause fasse partie de l'entreprise.

⁷⁴⁴ VOGEL/LEHNER, n° 24 et 26 ad art. 5.

⁷⁴⁵ FLICK/WASSERMEYER/WINGERT, n° 23 ad art. 5.

activité pouvant être qualifiée comme établissement stable, sauf si de telles prestations de services font partie de l'activité principale de l'entreprise⁷⁴⁶.

10.4 Comparaison

10.4.1 Comparaison du droit conventionnel et de la LIFD

10.4.1.1 La formulation et la définition de manière générale

[466.] Nous avons vu (cf. ch. 10.1.2, p. 155) que la LIFD s'inspire largement du droit fiscal international s'agissant de la formulation de la définition « établissement stable » contenue aux art. 4 al. 2, première phrase et 51 al. 2, première phrase LIFD : outre deux différences rédactionnelles, les définitions sont identiques.

[467.] Bien qu'en règle générale il soit admis que la définition du terme « établissement stable » soit la même en droit interne et en droit international, l'on ne saurait se dispenser d'examiner, dans chaque cas concret – car le droit international prend le pas sur le droit national –, si une installation qui constitue un établissement stable en vertu du droit national répond à la définition contenue dans la CDI applicable. Comme le droit international renferme une liste négative d'installations exclues comme établissement stable (cf. art. 5 al. 4 MC OCDE) ainsi qu'une exclusion des courtiers, commissionnaires et agents indépendants (art. 5 al. 6 MC OCDE), de même qu'une règle excluant les sociétés contrôlées (art. 5 al. 7 MC OCDE), la définition contenue dans les CDI est en règle générale plus étroite que celle du droit national⁷⁴⁷. Cet aspect n'est pas sans poser problème lorsqu'un établissement stable répondant aux définitions des art. 4 al. 2 et 51 al. 2 LIFD doit être exonéré de l'imposition en Suisse sur la base des art. 6 al. 1, respectivement 52 al. 1 LIFD (exonération unilatérale notamment des établissements stables situés à l'étranger) alors même que l'Etat étranger où l'installation fixe est située ne peut imposer l'établissement stable compte tenu de la définition plus étroite de l'art. 5 MC OCDE, c'est-à-dire concrètement notamment la liste négative contenue à l'art. 5 al. 4 MC OCDE. Une double non-imposition en résulte ainsi.

⁷⁴⁶ SASSEVILLE/SKAAR, p. 43.

⁷⁴⁷ FLICK/WASSERMEYER/WINGERT, n° 11 ad art. 5.

10.4.1.2 La nature constitutive ou non de la liste des art. 4 al. 2, deuxième phrase et 51 al. 2, deuxième phrase LIFD

[468.] S'agissant de la controverse doctrinale au sujet de la question de savoir si les installations mentionnées sur la liste des art. 4 al. 2, deuxième phrase et 51 al. 2, deuxième phrase LIFD constituent des établissements stables sans que les conditions de la première phrase de ces dispositions ne soient remplies, nous renvoyons aux développements figurant ci-dessus (cf. ch. 10.1.3, p. 156).

10.4.1.3 Les trois critères

[469.] Les trois critères ont été très peu développés en matière d'impôt fédéral direct⁷⁴⁸. Deux raisons peuvent être identifiées. D'une part, le Tribunal fédéral a dû très souvent départager les souverainetés fiscales cantonales, raison pour laquelle la jurisprudence en matière intercantonale est très abondante. La pratique peut donc s'en inspirer lorsqu'il s'agit de définir ce terme dans les rapports internationaux sur la base de la LIFD et il n'a ainsi pas paru nécessaire de développer ce terme dans ce domaine. D'autre part, la définition de la notion étant « symétrique », c'est-à-dire identique que l'établissement stable soit situé en Suisse ou à l'étranger, il convient de se montrer prudent et de trouver un équilibre, car une définition large du terme peut se révéler contre-productive. (Nous avons déjà rendu attentif à ce problème au ch. 10.1.1, p. 154).

10.4.1.3.1 L'installation d'affaires

[470.] Aucune différence significative ne peut être décelée entre la LIFD et le MC OCDE en ce qui concerne l'exigence d'installation. Les critères pris en compte en droit fiscal international s'appliquent mutatis mutandis dans notre droit interne. En ce qui concerne le pouvoir de disposer de l'installation, la pratique fiscale suisse ne va pas aussi loin que certains courants internationaux : une entité transparente, comme p.ex. un ad hoc joint venture, ne constituera, selon la conception du droit fiscal suisse, pas un établissement stable du participant lorsque ce dernier n'exerce aucune influence sur le processus décisionnel et qu'il se limite à mettre un montant à disposition (cf. ch. 10.3.3.2, p. 183). Lorsqu'il s'agit d'une société de personnes, il faudra

⁷⁴⁸ Dans ce sens : WIDMER, Branch Report, p. 631 et 632.

distinguer, en droit fédéral suisse, entre une société de personnes commerciale et une société de personnes non commerciale⁷⁴⁹.

10.4.1.3.2 *Une installation fixe*

[471.] A notre avis, il serait difficile d'admettre en vertu des art. 4 al. 2 et 51 al. 2 LIFD qu'une activité exercée à l'intérieur d'une zone géographique cohérente, mais sans lien matériel, même tenu comme p.ex. le stand de foire ou de marché toujours érigé sur la même place quoique non au même endroit, soit considéré comme établissement stable. Certains Etats considèrent que les activités de forage mobiles à l'intérieur d'une zone délimitée (200 milles) constituent des établissements stables⁷⁵⁰. En vertu du droit interne suisse, de telles activités ne pourraient à notre avis pas être qualifiées d'établissements stables. Il faudrait, dans une telle situation, avoir recours au concept de chantier de construction ou de montage.

10.4.1.3.3 *L'exercice de l'activité entrepreneuriale par l'intermédiaire de cette installation fixe*

[472.] Nous ne relevons pas de différence entre la LIFD et le droit conventionnel en ce qui concerne l'exercice de l'activité entrepreneuriale par le biais de l'installation fixe d'affaires.

10.4.2 Comparaison du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international

[473.] La définition jurisprudentielle du terme « établissement stable », valable en droit fiscal intercantonal, comporte la précision qu'une partie « quantitativement et qualitativement importante » de l'activité doit être exercée par le biais de l'établissement stable. Cette précision est absente tant de la LIFD que de l'art. 5 MC OCDE. Elle a pour but d'éviter l'émiettement des souverainetés fiscales qui pourrait résulter de l'imposition d'une activité qualitativement et, surtout, quantitativement négligeable⁷⁵¹. Bien que cette préoccupation soit compréhensible et qu'elle puisse le cas échéant justifier une définition plus étroite du terme « établissement stable » dans les rapports

⁷⁴⁹ Pour une discussion de la problématique que soulève cette distinction, cf. ch. 9.4, p. 138 ci-dessus.

⁷⁵⁰ ARNOLD, Joan, p. 670 et 672;

⁷⁵¹ Cette préoccupation est sans doute aussi à la base de la liste négative de l'art. 5 al. 4 MC OCDE excluant les activités préparatoires ou auxiliaires de la notion « établissement stable ».

intercantonaux, nous nous posons la question de savoir si, compte tenu de l'harmonisation fiscale – tant verticale qu'horizontale –, elle peut être maintenue ou si la même définition valable en matière d'impôt fédéral direct doit être reprise dans les rapports intercantonaux (cf. ch. 10.2.5, p. 176).

[474.] Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international sont ici très différents. Dans le second domaine, le concept « établissement stable » est fondamental, car il constitue le seuil à partir duquel un Etat est légitimé à imposer une entreprise ayant son siège dans l'autre Etat contractant. En droit intercantonal, cette idée est présente, mais secondaire et subordonnée : bien qu'il s'agisse également de délimiter les compétences des cantons et en particulier de déterminer à partir de quel moment un canton est fondé à imposer une entreprise extracantonale, la préoccupation est surtout d'éviter que chaque « petite » activité soit constitutive d'un établissement stable et par conséquent imposable. Le droit international a évité cet écueil en dressant une liste négative d'activités exclues comme établissement stable (cf. art. 5 al. 4 MC OCDE). La technique utilisée est ainsi différente. La technique du « listing » du droit international semble, de prime abord, plus facile à mettre en œuvre, car elle paraît plus précise. Le critère du droit intercantonal selon lequel une part « quantitativement et qualitativement importante » de l'activité doit être exercée est en effet imprécis et, pour cette raison, plus difficile à appliquer ou en tout cas à concrétiser. L'on ne le retrouve au demeurant (plus), ni en matière d'impôt fédéral direct ni en droit conventionnel de la Suisse.

[475.] Malgré la différence précitée entre le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international, il est difficile de déceler concrètement des divergences du concept ou dans l'application de cette notion entre les deux domaines. Tant les exigences en matière d'installations que celle relatives à la permanence et à la durée sont similaires, voire identiques. Il en va de même du critère relatif à l'appartenance à l'entreprise. Les concepts sont ainsi fondamentalement les mêmes, ce qui peut paraître surprenant vu l'antériorité du droit intercantonal par rapport au droit international.

11 La notion « immeubles » dans les rapports internationaux et dans les rapports intercantonaux

[476.] Le ch. 11 (p. 196 ss) est consacré à l'étude du concept « immeuble », élément qui est exempté (ou exonéré) de manière unilatérale dans les rapports tant intercantonaux qu'internationaux.

[477.] Nous étudierons ce terme d'abord en matière d'impôt fédéral direct (ch. 11.1, p. 196) et proposerons notamment des modifications législatives (ch. ch. 11.1.6, p. 209), de manière à rendre le texte légal des art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD (ainsi que celui des art. 4 al. 1 lettre c et 51 al. 1 lettre c LIFD, qui est cependant moins déficient) plus clair en ce qui concerne la notion d'immeuble et pour qu'il précise en particulier que les droits réels limités (sauf les droits de gage immobiliers) y sont aussi compris.

[478.] L'examen portera ensuite sur la notion d'immeuble en droit intercantonal (ch. 11.2, p. 220 ss), sur la base de la LHID (ch. 11.2.1, p. 220), et nous comparerons la LHID avec la LIFD dans ce domaine (ch. 11.2.2, p. 223). Nous examinerons également l'expression « immeuble » dans la jurisprudence de notre Haute Cour en matière intercantonale (ch. 11.2.3, p. 226) et étudierons son impact sur la LHID (ch. 11.2.4, p. 232).

[479.] Nous concluons en examinant le terme immeuble en droit conventionnel (ch. 11.3, p. 233) et comparerons ce domaine et le droit fiscal intercantonal (ch. 11.4, p. 245).

11.1 Définition des immeubles en matière d'impôt fédéral direct

11.1.1 Symétrie ou asymétrie du terme « immeuble » en cas d'assujettissement limité et illimité

[480.] Comme nous l'avons vu ci-avant concernant la notion « entreprise » (cf. ch. 9.1.1, p. 119), les art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD – en cas d'assujettissement illimité – sont le pendant des art. 4 al. 1 lettre c respectivement 51 al. 1 lettre c LIFD – en cas d'assujettissement limité⁷⁵². En effet, s'agis-

⁷⁵² LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. II, n° 15 ad art. 52.

sant des immeubles, les art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD précisent que l'assujettissement illimité en Suisse ne s'étend pas aux immeubles situés à l'étranger tandis que les art. 4 al. 1 lettre c et 51 al. 1 lettre c LIFD indiquent qu'en l'absence d'assujettissement illimité en Suisse, la propriété immobilière (ou des droits y assimilés) constitue un rattachement économique en Suisse. Ces dernières dispositions sont en outre complétées par les art. 4 al. 1 lettre d et 51 al. 1 lettre e LIFD qui instaurent un assujettissement limité en cas de commerce et de courtage portant sur des immeubles situés en Suisse.

[481.] De manière schématique, on peut donc dire qu'en matière d'impôt fédéral direct, les immeubles situés à l'étranger sont exemptés de l'impôt en Suisse, tandis que les immeubles situés en Suisse, mais appartenant à des personnes domiciliées à l'étranger, sont taxés en Suisse.

[482.] Toutefois, contrairement à la symétrie de la définition d'« entreprise » (qui est la même tant en cas d'assujettissement limité qu'en cas d'assujettissement illimité ; cf. ch. 9.1.1, p. 119), le rattachement fiscal constitué par la propriété foncière (ou des droits y assimilés) n'a pas la même portée dans les deux situations, comme nous le verrons ci-après (cf. ch. 11.1.7, p. 210). En cas d'assujettissement limité (ou rattachement économique), il est dans l'intérêt public (suisse) d'inclure tous les éléments ayant un lien avec la Suisse dans l'assiette soumise à l'impôt dans notre pays, si bien qu'il se justifie, à nos yeux, de donner une définition large au terme « immeuble » lorsque cet élément est situé – et par conséquent imposable – en Suisse. A l'inverse, lorsque l'immeuble se trouve à l'étranger (c'est-à-dire en cas d'assujettissement illimité), l'intérêt public (suisse) justifie que cette même notion reçoive une définition restreinte. Le législateur suisse est donc légitimé, à nos yeux, à ne pas définir de la même manière la même notion. Ce traitement différent – en fonction de la situation concernée – ne se heurte à notre avis pas au principe de l'égalité⁷⁵³ et de la légalité⁷⁵⁴, car, d'une part,

⁷⁵³ Selon le Tribunal fédéral (arrêt du 29 janvier 2008, 2C_461/2007 consid. 5.1) « une décision viole le principe de l'égalité de traitement lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 131 V 107 consid. 3.4.2 p. 114; 129 I 113 consid. 5.1 p. 125) ». Pour une critique de la jurisprudence de notre Haute Cour en matière d'égalité, cf. MARTENET, en particulier p. 254-255.

⁷⁵⁴ D'après notre Haute Cour (ATF 131 II 562 consid. 3.1. p. 565), « le principe de la légalité gouverne l'ensemble de l'activité de l'Etat (cf. art. 36 al. 1 Cst.). Il revêt une importance particulière en droit fiscal où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 Cst.: reprenant la jurisprudence rendue sous l'empire de l'ancienne

les situations visées sont différentes et, d'autre part, l'intérêt public, qui vise notamment à soumettre à l'impôt tous les éléments du contribuable et à éviter des lacunes du système, justifie cette solution.

11.1.2 Définition : renvoi au droit civil

[483.] Pour savoir ce qu'il faut entendre par immeuble en matière fiscale, il faut se reporter au droit civil, c'est-à-dire aux droits réels. Le droit réel confère à son titulaire la maîtrise d'un bien, c'est-à-dire la possibilité d'obtenir directement les utilités du bien⁷⁵⁵. L'on distingue

- la propriété («Eigentum») et
- les autres droits réels ou droits réels limités («beschränkte dingliche Rechte»).

[484.] La propriété est le droit conférant la maîtrise totale et exclusive d'une chose ou d'un animal, le propriétaire ayant « ... le droit d'en disposer librement, dans les limites de la loi » (art. 641 al. 1 CC). Les droits réels limités, en revanche, sont les droits qui ne confèrent qu'une maîtrise partielle sur une chose ou un animal, qui, en général, appartient à autrui.

[485.] S'agissant de la jurisprudence, elle n'a pas souvent eu à sa prononcer sur le terme « immeuble » contenu aux art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD⁷⁵⁶.

Constitution fédérale, cette norme constitutionnelle prévoit en effet que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être définis par la loi.

Selon la conception classique, le principe de la légalité recouvre deux aspects, à savoir: premièrement, la suprématie de la loi, qui impose aux organes de l'Etat de se soumettre à l'ordre juridique et de n'exercer leur activité que dans le cadre tracé par la loi; cette exigence implique également que les normes d'un degré inférieur doivent être conformes à celles d'un degré supérieur. Secondement, la réserve de la loi, qui postule que toute atteinte à la liberté ou à la propriété doit être fondée sur la loi; en droit fiscal, ce postulat trouve notamment sa traduction dans l'exigence d'une base légale formelle d'une certaine densité formulée à l'art. 127 al. 1 Cst. (cf. Ernst HÖHN/Robert WALDBURGER, *Steuerrecht*, Vol. I, 9^{ème} éd., Berne 2001, p. 130 ss; Walter RYSER/Bernard ROLLI, *Précis de droit fiscal suisse*, 4^{ème} éd., Berne 2002, p. 51; Jean-Marc RIVIER, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2^{ème} éd. 1998, p. 78) ».

⁷⁵⁵ STEINAUER, tome I, n° 28, p. 43.

⁷⁵⁶ Dans son arrêt du 11 septembre 2002 (2A.124/2002 et 2A.129/2002), notre Haute Cour a dû décider si la participation financière d'une société suisse au bénéfice d'une opération immobilière réalisée en Allemagne était taxable ou non en Suisse. La société faisait valoir que le contrat conclu lui donnait le droit d'acquérir en tout temps les actions de la société immobilière étrangère et que la cession de ce droit d'acquérir était considérée comme un revenu immobilier. Le Tribunal fédéral jugea cependant que ce

[486.] Nous examinerons d'abord la propriété foncière (cf. ch. 11.1.3, p. 199) et ensuite les droits réels limités (cf. ch. 11.1.4, p. 202). Tandis que la propriété foncière est clairement visée par la notion d'immeuble contenue aux art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD, la question se pose de savoir si les droits réels limités le sont également. Nous traiterons de cette question par la suite au ch. 11.1.5 (cf. p. 206) et proposerons après un résumé schématique de la situation des modifications législatives dans le but de la clarifier (cf. ch. 11.1.6, p. 209). Enfin, nous aborderons également les droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels (cf. ch. 11.1.7, p. 210) et consacrerons finalement un excursus au courtage d'immeubles situés à l'étranger (cf. ch. 11.1.8, p. 217).

11.1.3 La propriété foncière (droit civil)

[487.] La propriété foncier a pour objet les immeubles (art. 655 al. 1 CC), qui comprennent (art. 655 al. 2 CC) :

- les biens-fonds ;
- les droits distincts et permanents, immatriculés au registre foncier ;
- les mines et
- les parts de copropriété d'un immeuble.

[488.] Les parties intégrantes au sens de l'art. 642 CC (ainsi que les fruits naturels, qui sont une catégorie particulière de partie intégrante) et les accessoires définis aux art. 644 et 645 CC sont également traités comme immeubles en matière fiscale⁷⁵⁷. Nous les présenterons ci-après (ch. 11.1.3.1, p. 200 [la partie intégrante] et ch. 11.1.3.2, p. 202 [les accessoires]).

qui était déterminant était le fait que la société contribuable n'avait jamais été propriétaire immobilier et n'avait jamais disposé de droits pouvant y être assimilés. Bien que le contrat conclu lui donnât le droit d'acquérir en tout temps la moitié du capital-actions de la société immobilière, la contribuable n'avait jamais exercé ce droit, si bien que les droits découlant dudit contrat étaient de nature contractuelle (commission pour les services d'intermédiaire financier). Ces droits étaient indépendants de la propriété des actions et en particulier du droit de disposer des immeubles (arrêt du TF 11 septembre 2002 [2A.124/2002 et 2A.129/2002] consid. 3.2).

⁷⁵⁷ Cf. RDAT 1997 I 367 cité par LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 52 ad art. 4.

11.1.3.1 La partie intégrante

[489.] L'art. 642 al. 2 CC définit la partie intégrante comme « ce qui, d'après l'usage local, constitue un élément essentiel de la chose et n'en peut être séparé sans la détruire, la détériorer ou l'altérer ». Cette définition générale de la partie intégrante ne joue un rôle que si une autre règle n'attribue pas cette qualité à un objet qui ne remplit pas les conditions de l'art. 642 al. 2 CC⁷⁵⁸. Sont ainsi des parties intégrantes de par la loi, sans que les conditions de l'art. 642 al. 2 CC ne soient réalisées⁷⁵⁹ :

- les fruits naturels non séparés (art. 643 al. 3 CC)⁷⁶⁰ ;
- les constructions⁷⁶¹, les plantations⁷⁶² et les sources⁷⁶³, dans la mesure fixée aux art. 667 al. 2, 671, 675 al. 2, 678 et 794 CC ;
- les choses jointes ou mélangées au sens de l'art. 727 al. 2 CC.

[490.] Conformément au principe de l'accession, dont le but est de mettre le régime juridique en accord avec les unités économiques, afin d'éviter la destruction de celles-ci, la partie intégrante partage le sort juridique de la

⁷⁵⁸ STEINAUER, tome I, n° 1048, p. 365.

⁷⁵⁹ STEINAUER, tome I, n° 1049, p. 365-366.

⁷⁶⁰ Les fruits, dès leur séparation, ne sont plus des accessoires de l'immeuble, qui deviennent ainsi des choses mobilières indépendantes faisant l'objet de droits réels distincts (STEINAUER, tome I, n° 1079, p. 373).

⁷⁶¹ Toute construction appartient en principe au propriétaire du fonds sur lequel elle est érigée. Il faut cependant qu'il s'agisse d'une construction immobilière, c'est-à-dire qu'un lien solide, durable et permanent existe avec le sol. Si le lien n'est pas solide (élément objectif) et qu'il ne doit être que temporaire d'après les parties (élément subjectif), la construction est considérée comme mobilière appartenant au propriétaire de ces choses (art. 677 al. 1 CC ; TUOR/SCHNYDER/SCHMID/RUMO-JUNGO, p. 939). Selon cette disposition, il en va ainsi par exemple des « constructions légères telles que chalets, boutiques, baraques, élevées sur fonds d'autrui sans intention de les y établir à demeure ... ». De telles constructions restent des constructions mobilières, même si elles appartiennent au propriétaire du fonds lui-même (cf. ATF 62 II 84 consid. 3 p. 86-87 cité par TUOR/SCHNYDER/SCHMID/RUMO-JUNGO, p. 939).

⁷⁶² A l'instar des constructions, les plantations font partie du bien-fonds sur lequel elles poussent (art. 667 al. 2 CC) et appartiennent par conséquent à son propriétaire. Des plantations qui poussent sur le fonds d'autrui appartiennent par conséquent au propriétaire du fonds (art. 678 al. 1 CC). Comme pour les constructions mobilières, il existe des plantations « mobilières », lorsque les plantations ne se trouvent que de manière provisoire dans le fonds d'autrui (art. 678 al. 1 CC ; cf. REY, n° 1087, p. 285)

⁷⁶³ Selon l'art. 667 al. 2 CC, la propriété foncière comprend notamment les sources. Est une source (art. 704 al. 1 CC), l'eau qui apparaît durablement à la surface du sol, qu'elle jaillisse naturellement ou qu'elle ait été captée artificiellement (REY, n° 1090, p. 286 et les références citées). Par contre, les sources qui jaillissent sur une propriété privée et qui forment dès le début un cours d'eau (sources de rivières) ne sont pas des sources au sens de l'art. 704 al. 1 CC (STEINAUER, tome II, n° 1626, p. 99).

chose à laquelle elle est reliée⁷⁶⁴. Trois conditions doivent être remplies pour qu'il y ait partie intégrante⁷⁶⁵ :

- un lien matériel ;
- un lien intellectuel (pour que la partie intégrante apparaisse comme un élément essentiel de la chose dont elle dépend) ;
- la reconnaissance par l'usage local.

[491.] Exemples :

- Font partie intégrante d'un immeuble supportant un bâtiment (en l'occurrence d'un moulin à huile) : les conduites de lumière et d'énergie électrique⁷⁶⁶.
- Les réservoirs d'acier servant à l'entreposage provisoire des matières premières, construits spécialement pour l'entreprise, posés sur des socles de béton et reliés de manière fixe aux ateliers de fabrication par deux réseaux de canalisations souterraines : une telle installation constitue une partie intégrante du bien-fonds qui supporte l'usine⁷⁶⁷.
- Ne constituent pas des parties intégrantes les presses qui n'ont pas été construits spécialement pour l'immeuble et qui peuvent en être séparés sans lui causer aucun dommage, surtout lorsqu'il arrive fréquemment dans la contrée que des machines de ce genre soient vendues séparément en qualité de meubles et transportées d'un endroit à l'autre⁷⁶⁸. Ces presses constituent cependant des accessoires de l'immeuble : ils avaient été installés dans l'idée de servir de manière durable à l'utilisation de celle-ci, ce qui correspondait à l'usage local⁷⁶⁹.
- Dans l'ATF 96 II 181, notre Haute Cour a jugé qu'un jeu de quilles n'a pas la qualité d'immeuble, car il n'est pas partie intégrante d'un bâtiment, comme une conduite d'eau ou un égout, ni une installation d'une certaine importance, constituant un immeuble en soi, comme une station de pompage (RSJ 38, p. 118 ; SJ 1996, p. 587). Il s'agissait bien plus d'une construction légère, facilement amovible, même si la piste adhérait au sol. Il pouvait être séparé du bâtiment où il est installé, sans détériorer ni altérer ce bâtiment (art. 642 al. 2 CC) et n'était pas

⁷⁶⁴ STEINAUER, tome I, n° 1061, p. 369.

⁷⁶⁵ STEINAUER, tome I, n° 1050, p. 366.

⁷⁶⁶ ATF 64 II 83 = JT 1938 I 518.

⁷⁶⁷ ATF 106 II 333 = JT 1982 I 2.

⁷⁶⁸ ATF 56 II 183 consid. 1 p. 185-186.

⁷⁶⁹ ATF 56 II 183 consid. 1 p. 186.

établi à demeure. Sa destination, qui n'avait pas de caractère permanent, et celle de l'immeuble où il se trouvait, pouvaient être distinctes⁷⁷⁰.

11.1.3.2 Les accessoires

[492.] Selon l'art. 644 al. 2 CC « sont des accessoires, les objets qui, d'après l'usage local ou la volonté clairement manifestée du propriétaire de la chose principale, sont affectés de manière durable à l'exploitation, à la jouissance ou à la garde de celle-ci et qu'il a joints, adaptés ou rattachés pour le service de la chose ».

[493.] Pour qu'un objet mobilier soit considéré comme accessoire de la chose principale, il faut en premier lieu la réunion de deux conditions objectives : l'affectation économique et la réunion extérieure. En second lieu, il faut que l'objet soit considéré comme l'accessoire d'après l'usage local ou d'après la volonté clairement manifestée du propriétaire de la chose principale.

[494.] Les accessoires doivent donc présenter un lien avec la chose principale. Tel est par exemple le cas des tringles et rideaux, des appareils de chauffage amovibles, des engins pour combattre l'incendie, le mobilier d'un hôtel ou d'un restaurant⁷⁷¹. Ne peuvent cependant être considérées comme accessoires que les choses nécessaires ou utilisables pour l'exploitation, l'utilisation ou la conservation de la chose principale, ce qui n'est pas le cas d'un outillage ou de matériaux qu'un entrepreneur conserve sur son fonds, où se trouve son bureau, mais qui seront utilisés ailleurs pour la construction⁷⁷². En revanche, le mobilier d'un hôtel peut en principe être un accessoire⁷⁷³.

11.1.4 Les droits réels limités (droit civil)

[495.] Les droits réels limités sont les droits qui confèrent une maîtrise partielle de la chose. La maîtrise conférée peut permettre⁷⁷⁴

- d'avoir l'usage ou la jouissance de l'objet ; ou
- de bénéficier de la garantie représentée par la valeur de cet objet.

⁷⁷⁰ ATF 96 II 181 consid. 3 p. 184.

⁷⁷¹ STEINAUER, tome I, n° 1089, p. 376.

⁷⁷² ATF 80 II 228 = JT 1955 I 286.

⁷⁷³ ATF 104 III 28 = JT 1980 II 50.

⁷⁷⁴ STEINAUER, tome I, n° 34, p. 45.

[496.] L'ordre juridique suisse connaît un *numerus clausus* des droits réels limités. Ces derniers peuvent être

- les servitudes («*Dienstbarkeiten*») (art. 730 ss CC),
- les droits de gage («*Pfandrechte*») (pour les droits de gages immobiliers, cf. art. 793 ss CC) et
- les charges foncières («*Grundlasten*») (art. 782 ss CC).

11.1.4.1 Les servitudes («*Dienstbarkeiten*»)

[497.] La servitude est un droit réel limité qui procure à son titulaire l'usage et/ou la jouissance de l'objet du droit⁷⁷⁵.

[498.] Le code civil distingue deux grandes catégories de servitudes : les servitudes foncières (art. 730-744 CC) et les autres servitudes, à savoir les servitudes personnelles (art. 745-781 CC)⁷⁷⁶.

[499.] L'art. 730 al. 1 CC donne la définition suivante de la servitude foncière : « la servitude est une charge imposée sur un immeuble en faveur d'un autre immeuble et qui oblige le propriétaire du fonds servant à souffrir, de la part du propriétaire du fonds dominant, certains actes d'usage, ou à s'abstenir lui-même d'exercer certains droits inhérents à la propriété ». La servitude est un droit réel limité conférant au propriétaire actuel d'un immeuble la faculté d'utiliser sous certains rapports un autre immeuble⁷⁷⁷.

[500.] Les servitudes personnelles existent au profit d'une personne déterminée. Elles se subdivisent en deux catégories : les servitudes personnelles proprement dites et les servitudes personnelles irrégulières. Les premières (soit les servitudes personnelles proprement dites) sont indissolublement liées à une personne déterminée⁷⁷⁸. Elles ne passent pas aux héritiers et ne sont pas cessibles. Il s'agit de l'usufruit (art. 745-775 CC) et du droit d'habitation (art. 776-778 CC). Les secondes (c'est-à-dire les servitudes personnelles irrégulières) sont constituées en faveur d'une personne déterminée mais, à la différence des servitudes personnelles proprement dites (usufruit et droit d'habitation), peuvent être cessibles et transmissibles. Il s'agit du droit de superficie⁷⁷⁹ et du droit de source⁷⁸⁰, qui sont en principe

⁷⁷⁵ STEINAUER, tome I, n° 36, p. 45; STEINAUER, tome II, n° 2186, p. 352; PIOTET, p. 29.

⁷⁷⁶ STEINAUER, tome II, n° 2188, p. 352; TUOR/SCHNYDER/SCHMID/RUMO-JUNGO, p. 1031-1032.

⁷⁷⁷ STEINAUER, tome II, n° 2194, p. 354.

⁷⁷⁸ STEINAUER, tome II, n° 2191, p. 352.

⁷⁷⁹ Le droit de superficie («*das Baurecht*») est la servitude en vertu de laquelle une personne a la faculté « d'avoir ou de faire des constructions, soit sur le fonds grevé, soit au-dessous » (art. 779 al. 2 CC). Il permet ainsi de dissocier la propriété du fonds de la

cessibles et transmissibles (art. 779 al. 2 et 780 al. 2 CC) ainsi que des « autres servitudes »⁷⁸¹, régies par l'art. 781 CC, qui, elles, ne sont cessibles et/ou transmissibles que si les parties en sont convenues⁷⁸².

11.1.4.2 Les droits de gage immobiliers («Grundpfandrechte»)

[501.] En vertu de l'art. 793 al. 1 CC, « le gage immobilier peut être constitué sous forme d'hypothèque, de cédula hypothécaire ou de lettre de rente », toute autre forme étant prohibée (art. 793 al. 2 CC).

[502.] L'hypothèque («Grundpfandverschreibung») est un droit accessoire attaché au droit principal qu'est la créance. La créance garantie a une existence propre, distincte de celle du droit de gage ; elle subsiste sans lui et la constitution du droit de gage n'exerce aucune influence sur elle⁷⁸³.

[503.] Contrairement à l'hypothèque, la cédula hypothécaire («Schuldbrief») et la lettre de rente («die Gült») permettent non seulement de garantir une créance, mais encore de mobiliser la valeur du sol. Cette situation tient à l'émission du papier-valeur qui incorpore à la fois la créance et le droit de gage. Le papier-valeur peut être nominatif ou au porteur⁷⁸⁴.

propriété des constructions qui s'y trouvent au moment de la constitution ou qui sont édifiées par la suite, faisant ainsi échec au principe de l'accession prévu à l'art. 667 CC (STEINAUER, tome III, n° 2513, p. 93).

⁷⁸⁰ Le droit de source («das Quellenrecht») est la servitude grevant un fonds sur lequel se trouve une source qui confère à son titulaire la faculté de s'approprier et de dériver l'eau (art. 780 al. 1 ainsi que 704 al. 2 CC ; STEINAUER, tome III, n° 2567, p. 114).

⁷⁸¹ A côté de l'usufruit, du droit d'habitation (servitudes personnelles proprement), du droit de superficie et du droit de source (servitudes personnelles irrégulières), le code civil prévoit à l'art. 781 CC d'« autres servitudes » personnelles qui peuvent être cessibles et transmissibles, raison pour laquelle elles sont considérées comme des servitudes personnelles irrégulières. Ces servitudes confèrent à une personne déterminée le droit d'utiliser sous certains rapports un immeuble donné (STEINAUER, tome III, n° 2572-2773, p. 117-118).

⁷⁸² STEINAUER, tome III, n° 2511, p. 93.

⁷⁸³ STEINAUER, tome III, n° 2629, p. 140; ZGB II-TRAUFFER, n° 2 ad art. 793. L'hypothèque n'est pas incorporée dans un papier-valeur. La créance n'est généralement pas non plus incorporée dans un papier-valeur, bien que ce ne soit pas exclu (STEINAUER, tome III, n° 2631, p. 141).

⁷⁸⁴ STEINAUER, tome III, n° 2632, p. 142. La créance et le droit de gage forment un tout indivisible ; la créance n'existe pas indépendamment du droit de gage. Par l'émission du papier-valeur, la créance est en principe détachée du rapport juridique de base dont elle résulte ; il se produit, sauf clause contraire, une novation (art. 855 CC). La nouvelle créance revêt la forme d'une reconnaissance de dette abstraite, c'est-à-dire elle n'énonce pas la cause de l'obligation (art. 17 CO) (STEINAUER, tome III, n° 2633, p. 142).

[504.] « La cédula hypothécaire est une créance personnelle garantie par un gage immobilier » (art. 842 CC). Le débiteur d'une cédula hypothécaire répond de la dette non seulement sur l'immeuble grevé par le droit de gage, mais sur tous ses biens. Sa situation est à cet égard analogue à celle du débiteur d'une dette garantie par une hypothèque⁷⁸⁵.

[505.] « La lettre de rente est une créance constituée en charge foncière sur un immeuble » (art. 847 al. 1 CC). La dette garantie par la lettre de rente, contrairement à celle de la charge foncière (art. 782 al. 3 CC ; cf. ch. 11.1.4.3, p. 205), est une dette en capital. Toutefois, comme en matière de charge foncière, le débiteur ne répond de la dette que sur l'immeuble grevé (art. 847 al. 3 CC)⁷⁸⁶.

11.1.4.3 Les charges foncières («die Grundlasten»)

[506.] La charge foncière («die Grundlast») confère à son titulaire la faculté d'exiger du propriétaire actuel d'un immeuble certaines prestations, dont celui-ci ne répond que sur cet immeuble (art. 782 al. 1 CC). Elle combine une obligation rattachée à un immeuble et une garantie spéciale procurée par ce dernier⁷⁸⁷. Elle comprend deux éléments : une créance⁷⁸⁸ et une charge réelle⁷⁸⁹, ce dernier élément lui conférant son caractère de droit réel. Elle est

⁷⁸⁵ STEINAUER, tome III, n° 2635, p. 143. Les cédulas hypothécaires sont des papiers-valeurs au sens de l'art. 895 CC. La créance, incorporée dans le papier-valeur, est inséparablement liée à un droit de gage sur un immeuble. L'inscription au registre foncier et la création du titre ne servent pas seulement de preuve de la créance, mais constituent l'acte créateur de la créance et du droit de gage. La cédula hypothécaire a une grande importance dans la pratique. Elle peut être utilisée non seulement pour garantir des dettes hypothécaires à long terme, mais peut aussi servir de garantie pour des rapports de dette d'un montant variable (crédit de construction, créance en compte courant). Après paiement de la dette, elle peut être utilisée pour garantir une nouvelle créance due par le même ou un autre débiteur (ZGB II-STAEHELIN, n° 4 ad art. 842).

⁷⁸⁶ Le débiteur est dès lors toujours le propriétaire actuel de l'immeuble. La garantie offerte par la lettre de rente reposant uniquement sur le crédit réel, les créanciers ont préféré recourir à la cédula hypothécaire qui leur offre une meilleure garantie, si bien que la lettre de rente est pratiquement restée lettre morte et qu'elle doit prochainement être abolie (STEINAUER, tome III, n° 2638, p. 144 et les références citées ; ZGB II-STAEHELIN, n° 2 ad art. 847).

⁷⁸⁷ STEINAUER, tome III, n° 2578, p. 121.

⁷⁸⁸ La créance est le droit personnel permettant d'exiger du propriétaire actuel de l'immeuble grevé une certaine prestation, créance qui est transmise à tout nouveau propriétaire (art. 792 al. 1 CC ; STEINAUER, tome III, n° 2579, p. 121).

⁷⁸⁹ La charge réelle consiste dans l'assujettissement de l'immeuble à la garantie de la dette. La garantie du créancier est limitée à l'immeuble, élément qui lui confère son caractère de droit réel (STEINAUER, tome III, n° 2581, p. 121-122).

peu répandue⁷⁹⁰, raison pour laquelle nous ne la traiterons pas de manière plus détaillée.

11.1.5 Est-ce que les droits réels limités font partie des immeubles exclus de l'impôt en cas d'assujettissement limité ?

11.1.5.1 La doctrine

[507.] La doctrine n'a pas débattu de la question de savoir si les art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD visent tous les droits réels, y compris les droits réels limités (traités au ch. 11.1.4, p. 202), ou seulement les droits réels illimités (cf. ch. 11.1.3, p. 199), c'est-à-dire la propriété foncière.

[508.] Peter LOCHER indique que l'art. 52 al. 1 LIFD est le pendant de l'art. 51 al. 1 lettre c LIFD, mais qu'elle ne comprend pas les droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels⁷⁹¹. Son avis est similaire en ce qui concerne l'art. 6 al. 1 LIFD, où il indique cependant que seuls la propriété foncière et les droits réels limités, à l'exclusion toutefois des droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels, sont visés par cette notion⁷⁹². ATHANAS/GIGLIO⁷⁹³ se contentent de renvois, notamment à l'art. 4 LIFD, si bien qu'il faut en conclure qu'ils considèrent que les art. 4 al. 1 lettre c et 6 al. 1, respectivement 51 al. 1 lettre c et 52 al. 1 LIFD ont un contenu identique. PASCHOUD⁷⁹⁴ soutient également que la notion d'immeuble (ainsi que celle d'entreprise et d'établissement stable) de l'art. 6 al. 1 LIFD, respectivement de l'art. 52 al. 1 LIFD, est la même que celle de l'art. 4 al. 1 lettre c, respectivement de l'art. 51 al. 1 lettre c LIFD. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER⁷⁹⁵ ne traitent pas de la définition du terme « immeuble » aux art. 4 al. 1 et 52 al. 1 LIFD.

⁷⁹⁰ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 54 ad art. 4 ; PIOTET, p. 127

⁷⁹¹ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. II, n° 15 ad art. 52.

⁷⁹² LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 13 ad art. 6.

⁷⁹³ Kommentar DBG, ATHANAS/GIGLIO, n° 6 ad art. 6; Kommentar DBG, ATHANAS/GIGLIO, n° 5 ad art. 52.

⁷⁹⁴ CR, PASCHOUD, n° 8 ad art. 6 et n° 2 ad art. 52.

⁷⁹⁵ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, n° 1- 8 ad art. 6 et n° 1-3 ad art. 52.

11.1.5.2 Prise de position

[509.] Il est pour le moins étonnant que s'agissant d'un point aussi important que l'étendue du rattachement, c'est-à-dire de la question de savoir si un élément peut être imposé ou non en vertu du droit interne, la question n'ait pas été débattue de manière approfondie. Si l'on compare les art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD avec les art. 4 al. 1 lettre c et 51 al. 1 lettre c LIFD dont ils constituent le pendant (cf. ch. 11.1.1, p. 196), il est tout d'abord frappant que ces deux dernières dispositions rajoutent à la propriété immobilière – alors que les art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD ne mentionnent que les « immeubles » et non pas la propriété immobilière – les droits de jouissance réels (ainsi que les droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels, point sur lequel nous revenons ci-après ; cf. ch. 11.1.7, p. 210). Le législateur aurait cependant dû préciser « les droits réels limités », pour éviter de mentionner une deuxième fois la propriété foncière, qui est également un droit de jouissance réel⁷⁹⁶.

[510.] Est-ce que rajouter aux art. 4 al. 1 lettre c et 51 al. 1 lettre c LIFD « les droits de jouissance réels » signifie – a contrario – que ces derniers ne font pas partie de la notion « immeuble » des art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD ? Du point de vue de l'interprétation systématique (et logique), cette position est soutenable, ce qui signifierait que la notion « immeuble » – élément exonéré de l'impôt lorsqu'il est situé à l'étranger – définie aux art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD serait limitée à la propriété foncière telle que prévue à l'art. 655 CC (cf. ch. 11.1.3, p. 199), comprenant en particulier les parties intégrantes et les accessoires, mais excluant ainsi les droits réels limités.

[511.] Concrètement, ce point de vue aurait cependant pour conséquence que lorsqu'un contribuable domicilié en Suisse dispose de l'usufruit sur un immeuble situé à l'étranger, cet élément ne serait pas exonéré, mais au contraire imposable en Suisse en vertu de la LIFD ! Un tel résultat n'a manifestement pas été voulu par le législateur fédéral. Il serait à notre avis illogique de traiter l'usufruitier – dont la position est comparable à celle d'un « détenteur ordinaire » d'immeubles, c'est-à-dire un propriétaire – différemment du propriétaire dans une situation transfrontalière. Du point de vue de la logique inhérente au système fiscal suisse, l'usufruitier doit être traité comme le propriétaire (art. 13 al. 2 LHID). Par voie de conséquence, les droits réels limités doivent, ou devraient, en principe, aussi être inclus dans la définition du terme immeuble des art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD.

⁷⁹⁶ Cf. dans ce sens RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, n° 35 ad art. 4.

[512.] L'on peut cependant se demander dans quelle mesure les droits de gage immobiliers (faisant également partie des droits réels limités) – qui sont réglés spécialement aux art. 5 al. 1 lettre c et 51 al. 1 lettre d LIFD – sont visés par la notion d'immeuble. Ces droits combinent souvent deux éléments : une créance et un droit de gage. L'aspect « immobilier » n'est alors constitutif que d'une partie – parfois accessoire du droit principal qu'est la créance. Même aux art. 4 al. 1 lettre c et 51 al. 1 lettre c LIFD, le législateur ne semble avoir visé les droits de gage immobiliers que de manière accessoire, car s'il avait voulu qu'ils soient également compris dans ces dernières dispositions, il n'aurait pas eu besoin de traiter séparément aux art. 5 al. 1 lettre c et 51 al. 1 lettre d LIFD les créances garanties par un gage immobilier ou un nantissement sur un immeuble en Suisse (qui constituent un rattachement économique distinct)⁷⁹⁷. Dès lors que les droits de gages immobiliers ne sont concernés que de manière accessoire par la définition des immeubles et des « droits de jouissance réels » des art. 4 al. 1 lettre c et 50 al. 1 lettre c LIFD, ces droits ne peuvent *a fortiori* pas être visés par le terme immeuble des art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD, qui ne mentionnent justement pas les droits de jouissance réels, ni d'ailleurs les droits réels limités de manière générale.

[513.] L'exclusion des créances garanties par gage immobilier de la notion d'immeuble en droit fiscal international (cf. ch. 11.3.3.2, p. 238) est, à notre avis, un argument supplémentaire pour les exclure (également) en matière d'impôt fédéral direct.

[514.] En résumé, le terme « immeuble » des art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD n'est à notre avis pas en tous points identique aux notions « immeuble » et « droits de jouissance réels » des art. 4 al. 1 lettre c et 51 al. 1 lettre c LIFD. Il ne comprend les droits réels limités que lorsque la situation du bénéficiaire du droit réel limité confère à ce dernier la jouissance sur un bien immobilier qui permet d'assimiler sa position à celle d'un détenteur de ce bien. En revanche, les droits de gage immobiliers en sont exclus. Nous adoptons en réalité un point de vue économique de la notion d'immeuble et ne nous en tenons, malgré le texte légal, pas à la notion civile, qui devrait, en réalité, servir de point de départ du raisonnement.

⁷⁹⁷ Cf. également dans ce sens LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. II, n° 54 ad art. 4 ; LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 32 ad art. 51.

11.1.6 Aperçu et proposition de lege ferenda

[515.] Ci-après, nous schématisons d'abord la situation et formulons ensuite des propositions de lege ferenda.

Disposition légale	Situation visée	Objet visé selon le texte légal	Interprétation civile/légale	Interprétation économique/symétrique/fiscale
4 al. 1 lettre c LIFD	Ass. lim. aux éléments situés en Suisse	Propriété d'immeubles	La propriété foncière	La propriété foncière
		Droits de jouissance réels	Droits réels limités	Droits réels limités
		(Droits personnels assimilables écon. à des droits de jouissance réels sur des immeubles)	cf. ch. 11.1.7, p. 210	cf. ch. 11.1.7, p. 210
6 al. 1 LIFD	Ass. ill. en Suisse – exonération des immeubles étrangers	Immeubles	La propriété foncière	La propriété foncière et les droits pouvant y être assimilés ⁷⁹⁸ , à l'exclusion des droits de gages immobiliers
51 al. 1 lettre c LIFD	Ass. lim. aux éléments situés en Suisse	Propriété d'immeubles	La propriété foncière	La propriété foncière
		Droits de jouissance réels	Droits réels limités	Droits réels limités
		(Droits personnels assimilables écon. à des droits de jouissance réels sur des immeubles)	cf. ch. 11.1.7, p. 210	cf. 11.1.7, p. 210
52 al. 1 LIFD	Ass. ill. en Suisse – exonération des immeubles étrangers	Immeubles	La propriété foncière	La propriété foncière, les droits pouvant y être assimilés ⁷⁹⁹ , à l'exclusion des droits de gages immobiliers

⁷⁹⁸ P.ex. l'usufruit et, à certaines conditions, le droit d'habitation.

⁷⁹⁹ P.ex. l'usufruit et, à certaines conditions, le droit d'habitation.

[516.] Il eût été préférable que le texte des art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD (ainsi que celui des art. 4 al. 1 lettre c et 51 al. 1 lettre c LIFD, qui est cependant moins déficient) soit plus clair en ce qui concerne la notion d'immeuble et qu'il précise par exemple que les droits réels limités (sauf les droits de gage immobiliers) y sont aussi compris. Pour faire coïncider le texte légal des dispositions précitées au contenu que leur prête la doctrine, il est nécessaire de modifier les art. 4 al. 1 lettre c, 6 al. 1, 51 al. 1 lettre c et 52 al. 1 LIFD. Le nouveau texte pourrait avoir la teneur suivante, les passages entre parenthèses carrées étant des variantes :

Art. 4 al. 1 lettre c et 51 al. 1 lettre c LIFD :

« elles sont titulaires de droits réels [ou de droits personnels assimilables économiquement à des droits réels], à l'exclusion toutefois des droits de gage immobiliers, portant sur des immeubles situés en Suisse. »

Art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD :

« L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité ; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, établissements stables et droits portant sur des immeubles au sens de l'art. 4 al. 1 lettre c [, à l'exclusion des droits personnels assimilables économiquement à des droits réels,] situés à l'étranger. »

[517.] Seulement si les dispositions légales étaient modifiées dans le sens indiqué ci-avant, il serait juste de dire que le terme immeuble contenu aux art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD est identique à la définition du rattachement économique figurant aux art. 4 al. 1 lettre c et 51 al. 1 lettre c LIFD – sous réserve des droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels que nous traiterons ci-après (cf. ch. 11.1.7, p. 210).

11.1.7 Les droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels

[518.] Contrairement aux art. 4 al. 1 lettre c et 51 al. 1 lettre c LIFD, les art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD n'énumèrent pas les droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels, si bien que ce type de droit n'est en principe pas exclu de l'imposition en Suisse. Deux types de droits peuvent en principe entrer dans cette catégorie : la propriété économique de l'actionnaire-locataire sur le bien immobilier mis à sa disposition (cf. ch. 11.1.7.1, p. 211) et les constructions sur fonds d'autrui (ch. 11.1.7.2, p. 215).

11.1.7.1 La propriété économique de l'actionnaire-locataire sur le bien immobilier mis à sa disposition

11.1.7.1.1 La position de la doctrine

[519.] La doctrine n'est pas unanime en ce qui concerne la définition des « droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels ». Pour une minorité, les cas de propriété économique exercée par l'actionnaire unique ou majoritaire d'une société immobilière sur un immeuble, propriété de cette société, peuvent en principe en faire partie⁸⁰⁰. Cette qualification est – à juste titre – rejetée par la majorité⁸⁰¹, qui estime que faute de disposition légale particulière déclarant les sociétés immobilières comme transparentes (appréhension de ces sociétés sous l'angle économique), il n'y avait pas de raison d'assujettir le détenteur d'actions de telles sociétés en Suisse.

[520.] Peter LOCHER⁸⁰², REYMOND⁸⁰³ et BAUER-BALMELLI/OMLIN⁸⁰⁴ considèrent en revanche que les avantages dont jouissent les actionnaires-locataires participant à une société immobilière et dont la participation est liée à un droit d'usage d'un appartement en propriété par étages pourraient être considérés comme « droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels ». RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER⁸⁰⁵ sont de l'avis que l'actionnaire unique de la société immobilière qui se réserve l'usage de l'immeuble propriété de sa société à des conditions qui ne résistent pas à la comparaison avec un tiers («Drittvergleich») dispose d'un droit personnel assimilable à un droit de jouissance réel. Ces opinions paraissent, de prime abord, fondées (cf. toutefois les conséquences pratiques de cette qualification au ch. 11.1.7.1.3, p. 214). La question se pose cependant de savoir à partir de quel moment les conditions de la mise à

⁸⁰⁰ AGNER/JUNG/STEINMANN, n° 8 ad art. 4; REYMOND (REYMOND, p. 350) semble également envisager cette situation.

⁸⁰¹ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 56 ad art. 4; LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. II, n° 34 ad art. 51; Kommentar DBG, BAUER-BALMELLI/OMLIN, n° 9 ad art. 4; Kommentar DBG, ATHANAS/GIGLIO, n° 17 ad art. 51; Kommentar StHG, - BALMELLI/NYFFENEGGER, n° 8 ad art. 4; OBERSON, R., p. 12; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, n° 35 ad art. 4.

⁸⁰² LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 57 ad art. 4. Cet auteur se réfère en outre à l'arrêt du Tribunal fédéral du 9 juillet 1999 (publié in Revue fiscale 1999, p. 679 = StE 1999 A 24.34 n° 3) qui concerne l'imposition du gain immobilier dans les rapports intercantonaux en cas d'aliénation d'une part minoritaire d'une société d'actionnaires-locataires.

⁸⁰³ REYMOND, p. 350.

⁸⁰⁴ Kommentar DBG, BAUER-BALMELLI/OMLIN, n° 9 ad art. 4.

⁸⁰⁵ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, n° 38 ad art. 4.

disposition de l'immeuble sont telles que l'actionnaire dispose d'un droit personnel assimilable économiquement à un droit de jouissance réel. Pour tracer une limite pratique et praticable («Faustregel»), on pourrait s'inspirer de la pratique et de la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de mise à disposition à des conditions avantageuses d'immeubles au sein de la même famille (cf. ch. 11.1.7.1.2, p. 212).

[521.] En appliquant par analogie cette jurisprudence, on pourrait considérer que l'actionnaire-locataire dont le loyer convenu ou effectivement payé à la société immobilière représente 50% ou moins de la valeur locative en matière d'impôt fédéral direct dispose d'un « droit personnel assimilable économiquement à un droit de jouissance réel ». La limite des 50% paraît en effet une limite praticable et peut facilement être transposée.

11.1.7.1.2 La jurisprudence du Tribunal fédéral concernant la mise à disposition d'immeubles à des proches

[522.] Lorsque le propriétaire met son immeuble à la disposition d'un membre de sa famille (souvent un enfant) à des conditions de faveur, se pose la question de savoir s'il y a également lieu d'imposer le montant correspondant à la différence entre la valeur locative fiscalement déterminante et le loyer convenu.

[523.] Dans son arrêt du 28 janvier 2005⁸⁰⁶, notre Haute Cour a estimé qu'une base légale permettant de considérer comme un revenu la différence entre le loyer effectivement perçu et la valeur locative qui lui est supérieure faisait défaut lorsque le loyer convenu sur la base d'un simple contrat de bail est inférieur à la valeur locative et que le propriétaire ne dispose pas d'un droit de co-jouissance sur le logement (cf. ATF 115 Ia 329 consid. 3b p. 332). Il a jugé que dès lors que l'art. 21 al. 1 LIFD a en substance un contenu semblable à celui de l'art. 21 al. 1 lettre b AIFD, en vigueur jusqu'à fin 1994, on ne saurait s'écarter de cette jurisprudence. Les autorités fiscales devaient en règle générale se déterminer en fonction des contrats conclus par les contribuables. Elles étaient toutefois légitimées à s'en écarter lorsque les administrés, sous prétexte d'une économie d'impôt, ont adopté un comportement inhabituel, c'est-à-dire lorsqu'il y a évasion fiscale⁸⁰⁷. Le Tribunal

⁸⁰⁶ Arrêt du TF du 28 janvier 2005 (2A.535/2003) publié in StE 2005 B 25.2 n° 7 = Revue fiscale 2005, p. 500 = RDAF 2005 II, p. 219.

⁸⁰⁷ Il a ensuite rappelé qu'il y a évasion fiscale lorsque (1) l'une des parties choisit pour effectuer une opération une forme inhabituelle (insolite), inadéquate ou anormale, en tout cas inadaptée aux données économiques, lorsqu'il y a ensuite lieu d'admettre que (2) le choix est abusif en ce sens qu'il a uniquement pour but d'économiser des impôts qui auraient été dus si les rapports de droit avaient été aménagés de manière appropriée

fédéral a considéré que la location d'un logement à un parent est réputée avoir une forme insolite, en tous les cas inadaptée aux données économiques lorsque le loyer convenu est insignifiant ou ne présente qu'un caractère symbolique. Un écart de l'ordre de 5 à 10% entre la valeur locative et le loyer effectivement versé n'était toutefois pas déterminant. En revanche, lorsque cet écart se creuse et que le loyer est minime par rapport à la valeur locative, les cantons considéraient en règle générale, pour certains quand le loyer ne diffère que de 20% de la valeur locative (par ex. FR, SO) et pour d'autres de 25% (ZH, SG), que l'on était en présence d'une donation mixte. Lorsque les parties n'avaient pas conclu d'autres contrats et que l'on n'était pas non plus en présence d'une combinaison de contrats⁸⁰⁸, le contrat de location paraissait inhabituel et complètement inadapté aux données économiques non pas lorsque le loyer convenu était à la limite de constituer une donation mixte, mais uniquement lorsqu'il franchissait manifestement cette valeur limite. Quand le loyer équivalait à moins de la moitié de la valeur locative⁸⁰⁹ et que l'on était en présence d'une situation proche de l'usage personnel, il fallait supposer que le contrat de location avait été conclu abusivement, soit uniquement en vue d'économiser des impôts qui auraient été dus si les rapports de droit avaient été aménagés de manière appropriée. Le contribuable avait toutefois la possibilité, dans un tel cas, de renverser la présomption d'évasion fiscale et d'apporter la preuve contraire⁸¹⁰.

et, enfin, lorsque (3) le procédé choisi entraînerait effectivement une notable économie d'impôt si le fisc l'admettait. Il y avait lieu d'examiner dans chaque cas d'espèce, au regard des circonstances concrètes, si ces conditions sont remplies.

⁸⁰⁸ Comme par exemple dans l'arrêt du TF du 31 janvier 2002 (2A.232/200) publié in StE 2002 B 25.3 n° 28.

⁸⁰⁹ Dans un arrêt ultérieur, du 22 février 2007 (2C_12/2007), notre Haute Cour a confirmé cette règle, tout en la précisant dans le cas particulier : le loyer versé était de CHF 10'800.- alors que la valeur locative fédérale s'élevait à CHF 21'054.- (ce dernier montant était très proche du loyer du marché), si bien que le loyer représentait 51% de la valeur locative. Le Tribunal fédéral a néanmoins considéré que la différence par rapport à la valeur locative était de l'ordre de grandeur justifiant, selon sa jurisprudence, de la rajouter au revenu imposable (arrêt du TF du 22 février 2007 [2C_12/2007] consid. 3.3).

⁸¹⁰ Dans plusieurs arrêts antérieurs, notre Haute Cour avait déjà dû se prononcer sur la question de savoir si, en cas de mise à disposition d'un immeuble à un proche à des conditions de faveur, il y avait lieu d'imposer la différence entre la valeur locative fiscalement déterminante et le loyer convenu auprès du propriétaire du bien immobilier.

- Ainsi dans l'ATF 71 I 127, le Tribunal fédéral a jugé qu'aussi longtemps que la mise à disposition du bien n'était pas manifestement effectuée en vue d'éluder l'impôt et qu'aucun indice ne permettait de conclure que le montant faible du loyer constituait une compensation pour d'autres contre-prestations, il n'était pas possible de s'écarter du montant effectivement versé.

11.1.7.1.3 Les conséquences

[524.] Si on considère qu'un actionnaire-locataire versant un loyer inférieur à 50% de la valeur locative à la société propriétaire du bien immobilier loué dispose d'un « droit personnel assimilable économiquement à un droit de jouissance réel », cela signifie qu'il devient personnellement assujéti à l'impôt en raison de la détention de l'immeuble. Dans cette situation, il ne suffit toutefois pas d'attribuer l'immeuble dont la société est propriétaire à son occupant, c'est-à-dire à l'actionnaire-locataire. Il faut, pour des raisons pratiques, considérer la personne morale comme transparente. En d'autres termes, le « voile social » de la société est levé. Autrement dit, l'autorité

-
- Dans l'arrêt du 22 décembre 1978 (publié in Archives 48, p. 478), le Tribunal fédéral s'est partiellement écarté de la jurisprudence précitée: celui qui cède un appartement à un parent proche à titre gratuit ne le louait pas et n'en restait pas non plus le possesseur immédiat. Le fait de s'engager à céder gratuitement à un parent l'usage d'un appartement pendant une durée indéterminée constituait davantage un prêt à usage. Dans cette hypothèse, le propriétaire procurait à l'emprunteur la valeur locative de l'appartement à titre gratuit (donation). La valeur locative était toutefois imposée auprès du propriétaire, quand bien même il la transmettait immédiatement à l'emprunteur. (...) Lorsqu'on était en présence d'un simple contrat de prêt à usage, compte tenu de la facilité avec laquelle le contrat peut être résilié, le propriétaire de l'objet loué devait fiscalement être considéré comme son « détenteur » bien qu'il ne disposât plus de sa jouissance de manière immédiate pendant la durée du prêt (Archives 48, p. 478 consid. 3c in fine p. 481).
 - Dans l'ATF 115 Ia 329, où il s'agissait de parents ayant loué leur maison individuelle à leur fils pour un loyer équivalant à 62% de la valeur locative, le Tribunal fédéral a jugé que le fait d'imposer comme revenu, sans base légale expresse, la différence entre le loyer effectivement perçu et la valeur locative supérieure et de qualifier cette différence de donation à l'égard du locataire était manifestement insoutenable (ATF 115 Ia 329 consid. 3b p. 332). Aucun élément du dossier ne permettait par ailleurs de conclure que le loyer avait été fixé en-dessous de la valeur locative du logement en vue d'é luder l'impôt ou parce que le fils avait déjà fait ou allait encore faire d'autres contre-prestations en compensation.
 - Quelques années plus tard (arrêt du TF du 24 février 1993 [2P.145/1992]), le Tribunal fédéral a considéré que le canton de Zurich n'avait pas rendu de décision arbitraire en admettant qu'il y avait donation mixte lorsqu'un père loue un appartement à sa fille à des conditions de faveur (50% du loyer objectif du marché): l'on était en présence d'une donation (mixte) en cas de renonciation partielle au versement du loyer. On ne saurait toutefois conclure à une donation mixte du seul fait que le propriétaire d'une maison renonce, lors de la fixation du loyer, à tirer profit de la situation du marché. Le loyer ne se déterminait pas seulement en fonction de la valeur objective du marché; des appréciations différentes de l'objet loué de même que des critères subjectifs du propriétaire peuvent également être déterminants pour la fixation du loyer (arrêt du TF du 24 février 1993 [2P.145/1992] consid. 2c/bb).

fiscale a le droit de procéder au «Durchgriff». Concrètement, il faut dans cette situation attribuer l'immeuble et les dettes hypothécaires ainsi que les autres actifs au bilan de la société, le cas échéant proportionnellement au taux de participation de l'actionnaire à la personne morale, à celui-ci. Il convient de procéder de la même façon en ce qui concerne le compte de résultat⁸¹¹.

[525.] En pratique, une telle manière de procéder peut être très compliquée, en particulier lorsque plusieurs actionnaires participent à la société immobilière et que la répartition des actifs et passifs ainsi que des recettes et charges n'est pas aisée. Ne serait-il pas plus facile et plus logique de s'en tenir aux règles bien connues régissant les rapports entre actionnaire et société (distributions dissimulées de bénéfice ; apports⁸¹²) ?

[526.] Nous tirons de ce qui précède les conclusions suivantes : Un actionnaire-locataire bénéficiant d'un logement à des conditions qui sont à l'évidence non conformes au marché peut être considéré, comme le soutient une partie de la doctrine (cf. ch. 11.1.7.1.1, p. 211), comme disposant d'un droit personnel assimilable économiquement à un droit de jouissance réel. Toutefois, compte tenu des conséquences pratiques qu'entraîne la levée du voile social de la société immobilière, nous sommes de l'avis que la différence entre le loyer du marché et le loyer effectivement versé doit être considérée comme une distribution dissimulée de bénéfices et, par conséquent, rajoutée au bénéfice imposable de la société. Pour l'actionnaire, cette différence est également imposable (rendement de participation) (art. 20 al. 1 lettre c LIFD et 7 al. 1 LHID).

11.1.7.2 Les constructions sur fonds d'autrui

[527.] Dans l'affaire ayant fait l'objet de l'ATF 91 I 281⁸¹³, citée par Peter LOCHER⁸¹⁴, le contribuable avait loué un terrain au bord du lac de Morat et y avait érigé sur des pilotis un chalet démontable. Notre Haute Cour a

⁸¹¹ En effet, dans la mesure où la société est considérée comme transparente, tous les éléments lui appartenant doivent être attribués à ses participants (actionnaires). Si, au contraire, seuls les éléments relatifs à l'immeuble (soit l'immeuble, la dette hypothécaire y relative, la valeur locative, les frais d'entretien d'immeubles et les intérêts hypothécaires) étaient attribués à l'actionnaire-locataire, le bilan et le compte de résultat de la société propriétaire risqueraient d'être fortement déséquilibrés et certains éléments ne serait ainsi pas imposés – la société elle-même n'étant au demeurant pas taxée.

⁸¹² Sur ces questions, il est renvoyé à la thèse de GLAUSER.

⁸¹³ également publié dans LOCHER/LOCHER, § 7, I A, 1 n° 15.

⁸¹⁴ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 58 ad art. 4.

considéré que compte tenu de la situation économique, le chalet était assimilable à la propriété immobilière conférant au canton du lieu de situation le droit de l'imposer. Elle s'est en effet dispensée de qualifier la construction du point de vue du droit civil⁸¹⁵. Dans cette situation, le contribuable peut être considéré comme disposant d'un droit personnel assimilable économiquement à un droit de jouissance réel^{816/817}.

11.1.7.2.1 *Les constructions sur fonds d'autrui situés à l'étranger*

[528.] Il est intéressant de transposer cette situation (construction mobilière sur fonds d'autrui, considérée comme droit personnel assimilable économiquement à un droit de jouissance réel) dans un contexte international. En cas d'assujettissement illimité en Suisse, elle se présenterait comme suit : lorsqu'un résident suisse loue un terrain situé à l'étranger sur lequel il érige une construction habitable démontable, le revenu (et la fortune en matière d'impôts cantonaux) représentés par ces éléments (valeur locative ; fortune immobilière) sont imposables en Suisse, car les règles excluant l'imposition en Suisse prévues aux 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD (et des dispositions cantonales analogues) ne comprennent pas cette situation. Cependant, dans la mesure où le droit fiscal intercantonal trouve, exceptionnellement, application lorsqu'un résident suisse détient des immeubles à l'étranger⁸¹⁸, la définition prévue par le droit intercantonal de ce qu'il faut entendre par « immeuble » doit également être appliquée dans cette situation – internationale. Par conséquent, bien que la législation fédérale et cantonale permette ici en principe d'imposer les éléments « étrangers » (chalet amovible érigé sur un terrain étranger loué), la jurisprudence en matière de double imposition intercantonale l'interdit. On peut se demander si cette jurisprudence s'impose non seulement en matière d'impôts cantonaux et communaux, mais également en matière d'impôt fédéral direct, car elle est

⁸¹⁵ Toutefois, en application des critères civils (cf. note de bas de page n° 761, p. 200), qui comprennent un élément objectif (absence de lien durable) et un élément subjectif (intention des parties), la construction aurait été qualifiée de construction mobilière et non pas immobilière.

⁸¹⁶ Dans ce sens, LOCHER, P., *Kommentar zum DBG*, Vol. I, n° 58 ad art. 4.

⁸¹⁷ Nous signalons en outre l'affaire citée plus loin concernant le leasing d'un bien immobilier (cf. 11.2.3.1, p. 226 ci-après). Dans cette affaire, notre Haute Cour a également considéré que la position du preneur du leasing était assimilable à celle d'un propriétaire immobilier (LOCHER/LOCHER, § 7, I A, 1, n° 23 = StE 1997 A 24.34 n° 1). A noter que la Conférence suisse des impôts a publié une Circulaire (Circulaire n° 29 du 27 juin 2007), également valable en matière d'impôt fédéral direct (cf. Circulaire AFC n° 19 du 6 février 2008), au sujet du traitement fiscal du leasing d'immeubles commerciaux et industriels.

⁸¹⁸ LOCHER/LOCHER, § 2, III C, 2a ; cf. également ch. 7.1.2, p. 109 ci-avant.

fondée, en réalité, sur des motifs de justice fiscale ainsi que la reconnaissance d'un lien intense et constant entre l'immeuble et le territoire, et non pas sur l'interdiction de la double imposition intercantonale (cf. ch. 7.1.2, p. 109).

11.1.7.2.2 Les constructions sur fonds d'autrui situées en Suisse

[529.] Dans la situation inverse, c'est-à-dire lorsqu'un contribuable étranger érige un chalet amovible sur un terrain loué en Suisse, cette dernière est fondée à imposer ces éléments en vertu des règles de rattachement prévues aux art. 4 al. 1 lettre c et 51 al. 1 lettre c LIFD ainsi qu'aux art. 4 al. 1 et 21 al. 1 lettre c LHID⁸¹⁹.

11.1.8 Excursus : le courtage d'immeubles situés à l'étranger

11.1.8.1 La non-exonération des commissions de courtage sur des immeubles étrangers sur la base du droit interne

[530.] Contrairement aux art. 4 al. 1 lettre d et 51 al. 1 lettre e LIFD, les art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD ne citent pas parmi les éléments situés à l'étranger exclus de l'impôt les commissions qu'une personne domiciliée en Suisse pourrait recevoir pour son activité en tant qu'intermédiaire dans des opérations concernant des immeubles situés à l'étranger.

[531.] Dans les rapports intercantonaux – que nous examinerons plus bas (cf. ch. 11.2.1.1, p. 222) –, notre Haute Cour⁸²⁰ avait décidé que la commission de courtage devait être attribuée exclusivement au canton du lieu de situation de l'immeuble – à l'instar de la règle valable en matière de commerce professionnel d'immeubles⁸²¹. D'aucuns considèrent que dans les relations internationales, cette jurisprudence ne peut être invoquée, si bien que la

⁸¹⁹ REYMOND (REYMOND, p. 350, note de bas de page n° 17) indique que vraisemblablement le législateur a voulu conserver la possibilité, au niveau international, d'adopter une définition large de la notion de « biens immobiliers », qui, aux termes des CDI, est généralement réputée avoir le sens que lui attribue le droit de l'Etat contractant où les biens considérés sont situés (au sujet de la notion d'immeubles en droit fiscal international, cf. ch. 11.3, p. 233 ci-dessous).

⁸²⁰ Arrêt du TF du 8 janvier 2002 publié aux Archives 71, p. 416 = Revue fiscale 2002, p. 148 = LOCHER/LOCHER, § 7, I B, n° 46 = RDAF 2001 II 506 et le résumé de NOËL, Double imposition intercantonale et internationale 2002, p. 55-59 ainsi que les critiques de REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung 2002, p. 311-312, de MEIER, Steuerrechtliche Behandlung et de MAUTE.

⁸²¹ ATF 79 I 142.

commission dont bénéficie l'intermédiaire domicilié en Suisse est imposable en Suisse, même si l'opération concerne un immeuble situé à l'étranger⁸²².

11.1.8.2 Les motifs de la non-exonération des commissions de courtage sur des immeubles étrangers

11.1.8.2.1 Sur la base du droit intercantonal

[532.] De prime abord, il apparaît étonnant que la jurisprudence en matière intercantonale, qui, comme nous avons vu ci-avant (cf. ch. 7.1.2, p. 109), trouve – exceptionnellement – application dans les rapports internationaux en interdisant aux cantons d'imposer des immeubles sis à l'étranger appartenant à des personnes domiciliées en Suisse⁸²³, ne soit précisément pas applicable au courtage d'immeubles étrangers. Les raisons peuvent être les suivantes :

- L'exonération des immeubles étrangers ne s'applique qu'en cas de double imposition *effective*, ce qui signifie que les immeubles étrangers ne sont exemptés en Suisse que s'ils sont soumis à l'impôt à l'étranger⁸²⁴. En l'absence d'imposition à l'étranger, c'est-à-dire en particulier lorsque le courtage immobilier n'y est pas constitutif d'un rattachement économique, l'exonération en Suisse ne ferait pas de sens (en l'absence de double imposition) et ne serait dès lors de toute manière pas applicable. En présence d'une CDI, mais en l'absence d'un établissement stable à l'étranger auquel la commission pourrait être rattachée, le pays de situation de l'immeuble ne serait de toute manière pas habilité à taxer la rémunération du courtier.
- Le lien entre l'immeuble et le territoire sur lequel il est situé, qui peut être qualifié d'intense et constant, est plus ténu entre la commission de courtage et l'immeuble sur lequel celui-ci porte, si bien que ce motif pour exonérer la commission n'existe pas non plus.
- L'on peut tout simplement penser que le courtage immobilier ne fait justement pas partie de la notion « immeuble » dans les

⁸²² CR, PASCHOUD, n° 9 ad art. 6.

⁸²³ LOCHER/LOCHER, § 2, III C, 2a. L'exonération des immeubles situés à l'étranger s'applique à tous les immeubles propriétés d'un contribuable assujéti de manière illimitée en Suisse (personne physique ou morale, que l'immeuble fasse partie de la fortune privée ou commerciale) (RIVIER, *Le droit fiscal international*, p. 44 ; ATF 48 I 190 = JT 1923 I 218).

⁸²⁴ LOCHER/LOCHER, § 2, III C, 2a.

rapports internationaux, car il s'agit d'un droit personnel et non pas réel.

11.1.8.2.2 Sur la base de la LIFD

[533.] Il ne paraît pas non plus inconcevable de s'appuyer sur le renvoi de l'art. 6 al. 3, première phrase LIFD (respectivement 52 al. 3, première phrase LIFD) pour appliquer, par analogie, les règles du droit fiscal intercantonal de manière unilatérale dans les rapports internationaux. Ces règles trouvent justement application en cas d'assujettissement illimité en Suisse dans le cadre de la répartition internationale⁸²⁵. Toutefois, les commissions de courtage ne sont pas fondées sur un droit réel, mais un droit personnel ; elles ne peuvent ainsi pas être assimilées aux revenus provenant d'immeubles. Les commissions de courtage étant mentionnées de manière expresse à l'art. 4 al. 1 lettre d et 51 al. 1 lettre e LIFD, il aurait fallu également les mentionner à l'art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD, si le législateur avait voulu les exclure de l'imposition en Suisse. Ce terme doit au demeurant être interprété de manière restrictive lorsqu'il s'agit d'exclure un élément de l'imposition en Suisse.

11.1.8.3 L'application des règles conventionnelles

[534.] Quoi qu'il en soit des règles internes suisses, si la commission de courtage devait être qualifiée comme un revenu immobilier par l'Etat du lieu de situation du bien – entraînant un droit d'imposition de l'Etat de la source –, la Suisse doit – en appliquant par analogie les règles au sujet des conflits de qualification que nous avons vues ci-avant (cf. ch. 4.2.5.1, p. 59) – suivre la qualification faite par l'Etat de la source et reconnaître son droit d'imposer. Elle devrait par conséquent exonérer le revenu en Suisse (art. 23 A al. 1 MC OCDE). La question de savoir si la commission de courtage tombe dans le champ d'application de l'art. 6 ou de l'art. 13 MC OCDE n'est dans ce contexte que académique, les deux dispositions connaissant la même règle distributive.

[535.] Au demeurant, si l'opération immobilière est attribuée à un établissement stable situé à l'étranger, elle sera la plupart du temps considérée comme faisant partie d'une entreprise au sens de l'art. 7 MC OCDE⁸²⁶.

⁸²⁵ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 28 ad art. 4.

⁸²⁶ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. II, n° 45 ad art. 51 ; HÖHN/ATHANAS, ATHANAS, p. 422 ; cf. également REYMOND, p. 351.

11.2 La notion d'immeubles en droit fiscal intercantonal

11.2.1 La LHID

[536.] Comme nous l'avons déjà observé plus haut (cf. ch. 7.1.1, p. 108), la LHID ne contient pas de dispositions similaires aux art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD. Toutefois, aux art. 4 al. 1 et 21 al. 1 lettre c LHID, cette loi précise ce qui suit :

Art. 4 al. 1 LHID : « Les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles exploitent une entreprise ou un établissement stable dans le canton, qu'elles y *possèdent des immeubles, en ont la jouissance, servent d'intermédiaires* dans des opérations immobilières ou font le commerce immobilier ».

Art. 21 al. 1 lettre c LHID : « Les personnes morales dont le siège ou l'administration effective se trouve hors du canton sont assujetties à l'impôt, lorsqu'elles sont *propriétaires d'un immeuble sis dans le canton ou qu'elles ont sur un tel immeuble des droits de jouissance réels ou des droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels.* »

[537.] La formulation des deux dispositions légales ci-dessus n'est pas en tous points identique. Les différences sont les suivantes :

- l'art. 4 al. 1 LHID parle de possession d'immeubles tandis que l'art. 21 al. 1 lettre c LHID mentionne les propriétaires d'immeubles ;
- l'art. 4 al. 1 LHID fait état de la jouissance d'immeubles tandis que l'art. 21 al. 1 lettre c LHID parle des droits de jouissance réels ou de droits assimilables économiquement à des droits de jouissance réels ;
- l'art. 4 al. 1 LHID évoque le commerce et le courtage immobiliers tandis que l'art. 21 al. 1 lettre c LHID n'indique pas cet élément, mais le mentionne à l'art. 21 al. 2 lettre b LHID concernant les personnes morales ayant leur siège à l'étranger.

[538.] Le Conseil fédéral, dans le message sur l'harmonisation fiscale⁸²⁷, a estimé que les points qui fondent un rattachement étaient énumérés de manière semblable aux deux dispositions précitées et a, pour commenter l'art. 24 du projet (devenu l'art. 21 LHID), renvoyé à l'art. 4 de cette loi. Il faut en conclure que le législateur fédéral n'a pas voulu définir de manière différente les points de rattachement des personnes physiques et des personnes morales en cas d'assujettissement limité. Il est permis d'en déduire que du point de vue historique, les deux dispositions doivent être interprétées de la même manière.

[539.] En définissant dans quelle situation l'assujettissement limité en raison de la détention d'immeuble donne lieu à imposition dans le canton du lieu de situation et compte tenu de l'obligation des cantons de transposer les normes contenues dans la LHID dans leur droit cantonal, dans la situation inverse, c'est-à-dire lorsqu'il s'agit d'exclure un immeuble situé hors du canton du domicile fiscal principal de l'assiette imposable, la même disposition trouve justement application dans le canton du lieu de situation, si bien que la situation est parfaitement symétrique : l'immeuble imposé dans le canton du lieu de situation *ne devrait en principe pas être taxé* dans le canton du domicile fiscal principal de son propriétaire, pour autant que le canton du domicile fiscal principal reconnaisse que l'harmonisation fiscale l'oblige à exonérer, de jure ou de facto, l'élément soumis à la souveraineté fiscale de son voisin.

[540.] Les art. 4 al. 1 et 21 al. 1 lettre c LHID sont au demeurant des dispositions au contenu quasiment identique aux art. 4 al. 1 lettre c et 51 al. 1 lettre c LIFD. Comme la comparaison que nous effectuerons plus loin le fera apparaître (cf. ch. 11.2.2, p. 223), il nous paraît dès lors juste de dire – bien qu'il eût été préférable que les textes légaux soient clairement identiques (ou clairement différents) – que la LHID contient la même définition d'immeuble que la LIFD. Compte tenu des buts poursuivis par l'harmonisation fiscale, il n'y a, à notre avis, pas de raison de donner une définition différente de ce terme en droit cantonal par rapport au droit fédéral (harmonisation verticale), ni d'ailleurs dans les deux lois fédérales (LHID et LIFD ; harmonisation horizontale)⁸²⁸. Signalons néanmoins deux points qui méritent

⁸²⁷ Message harmonisation fiscale, FF 1983 III 1, p. 115

⁸²⁸ Dans un arrêt récent (arrêt du TF du 19 novembre 2008 [2C_393/2008] consid. 2.2 ; cf. également arrêt du TF du 10 juillet 2006 [2A.123/2006] consid. 2.1 publié in StE 2006 A 12 n° 15), notre Haute Cour a eu l'occasion de préciser que des dispositions (de la LHID, de la LIFD et du droit cantonal) au contenu pratiquement identiques doivent toujours être interprétées de la même manière. Cette obligation (d'interprétation) résulte de l'harmonisation verticale qui veut que des questions juridiques du droit cantonal et fédéral doivent être jugées, dans la mesure du possible, de la même manière, car en

que l'on s'y attarde, soit le courtage d'immeubles (cf. ch. 11.2.1.1, p. 222) et les droits personnels assimilables économiquement aux droits de jouissance réels (cf. ch. 11.2.1.2, p. 223).

11.2.1.1 Le courtage d'immeubles

[541.] L'art. 4 al. 1 in fine LHID crée un assujettissement limité en faveur de chaque canton – autre que le canton de domicile – où se trouve un immeuble ayant fait l'objet d'une vente ou d'un courtage par un commerçant ou courtier résidant en Suisse. Bien que la doctrine⁸²⁹ considère que cette disposition aurait dû être intégrée à l'alinéa 2 de l'art. 4 LHID, pour ne créer un assujettissement limité qu'à l'égard d'opérateurs non résidents en Suisse, le Tribunal fédéral a confirmé ce (nouveau) cas d'assujettissement limité⁸³⁰. Notre Haute Cour a estimé que l'examen des rapports juridiques et économiques qui constituent une relation de courtage immobilier démontre qu'il existe un rapport de connexité étroit entre la commission de courtage et l'immeuble aliéné par l'entremise du courtier. Ce dernier réalise un gain intrinsèquement lié à l'immeuble, bien qu'il ne dispose que d'un droit personnel tiré d'un contrat de courtage et même si, comme pour le commerçant en immeubles, il s'agit aussi pour une part de la rémunération de son activité personnelle. Rien ne justifiait qu'une activité identique soit imposée tantôt au lieu de situation de l'immeuble tantôt au siège du contribuable selon qu'elle est le fait d'un commerçant d'immeubles ou d'un courtier en immeubles. Par conséquent, le droit d'imposer la commission de courtage devrait être attribué exclusivement au canton de situation de l'immeuble (à l'instar de ce que le Tribunal fédéral a décidé dès 1953 en matière de commerce professionnel d'immeubles)⁸³¹. Compte tenu de ce qui précède, l'intermédiaire (qu'il s'agisse d'un commerçant ou d'un courtier en matière immobilière) dans des opérations immobilières a un domicile fiscal spécial dans le canton de situation de l'immeuble.

[542.] Le Tribunal fédéral a également jugé, dans le même arrêt⁸³², bien que l'art. 21 al. 1 LHID ne mentionne pas le rattachement de l'art. 21 al. 2 lettre

promulguant la loi d'harmonisation, le législateur voulait simplifier l'application du droit.

⁸²⁹ RYSER/ROLLI, p. 104 ; LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 36 ; HÖHN/MÄUSLI, § 2 n° 8, p. 19 ; *Kommentar StHG*, BAUER-BALMELLI/NYFFENEGGER, n° 9, 21 et 33 ad art. 4 LHID ; RIVIER, *L'assujettissement à l'impôt des personnes physiques*, p. 286.

⁸³⁰ Archives 71, p. 416 = LOCHER/LOCHER, § 7, I B, n° 46.

⁸³¹ LOCHER/LOCHER, § 7, I B, n° 46 consid. 4b.

⁸³² Archives 71, p. 416 = LOCHER/LOCHER, § 7, I B, n° 46.

b LHID⁸³³ – alors que le commerce et le courtage immobilier constituent un rattachement économique sur le plan intercantonal pour les personnes physiques (cf. art. 4 al. 1 LHID et ch. 11.2.1, p. 220) –, que le législateur n'avait pas voulu instituer un régime différent pour les personnes morales et que l'art. 21 al. 2 lettre b LHID mettait en péril sa jurisprudence en supprimant le rattachement économique intercantonal pour les personnes morales qui font le commerce d'immeubles. Il a décidé que ce rattachement continuait à s'appliquer en matière intercantonale⁸³⁴.

[543.] En vertu de la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'intermédiaire dans des opérations immobilières (commerçant ou courtier d'immeubles), peu importe qu'il s'agisse d'une personne physique ou morale, a par conséquent un domicile fiscal spécial dans le canton de situation de l'immeuble.

11.2.1.2 Les droits personnels assimilables économiquement aux droits de jouissance réels

[544.] Les droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels ne sont pas aussi clairement indiqués comme cause de rattachement des personnes physiques à l'art. 4 al. 1 LHID qu'ils ne le sont à l'art. 21 al. 1 lettre c LHID. Nous sommes cependant de l'avis qu'il convient de donner une définition large à la notion de « jouissance d'immeubles », incluant également les droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels, car le législateur n'a pas voulu une définition différente des causes de rattachement dans les deux situations, mais a, au contraire, souhaité une harmonisation des législations et des causes de rattachement (cf. ch. 11.2.1, p. 220).

11.2.2 Comparaison de la LHID et de la LIFD

[545.] Dès lors que la LHID ne contient pas de dispositions similaires aux art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD, excluant les immeubles situés hors de leur territoire, il n'est possible de comparer que la situation inverse, c'est-à-dire lorsque l'immeuble est situé dans le canton (assujettissement limité en raison du rattachement économique constitué par l'immeuble).

⁸³³ Cette disposition prévoit que « [les] personnes morales qui ont leur siège ou leur administration effective à l'étranger sont en outre assujetties à l'impôt, lorsque :

- a. [...]
- b. elles font le commerce d'immeubles sis dans le canton ou servent d'intermédiaires dans de telles opérations ».

⁸³⁴ Archives 71, p. 416 consid. 4d p. 424 = LOCHER/LOCHER, § 7, I B, n° 46.

11.2.2.1 Les dispositions légales

[546.] Les dispositions topiques de la LIFD et LHID ont la teneur suivante :

Art. 4 al. 1 LIFD : « Les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsque :

- a. [...]
- b. [...]
- c. elles sont propriétaires d'un immeuble sis en Suisse ou qu'elles sont titulaires de droits de jouissance réels ou de droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels, portant sur des immeubles sis en Suisse ;
- d. elles font le commerce d'immeubles sis en Suisse ou servent d'intermédiaires dans des opérations immobilières ».

Art. 4 al. 1 LHID : « Les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles exploitent une entreprise ou un établissement stable dans le canton, qu'elles y *possèdent des immeubles, en ont la jouissance, servent d'intermédiaires* dans des opérations immobilières ou font le commerce immobilier ».

- a. Art 51 al. 1 LIFD : « les personnes morales qui n'ont ni leur siège ni leur administration effective en Suisse sont assujetties à l'impôt en raison de leur rattachement économique lorsque :
- b. [...]
- c. [...]
- d. elles sont propriétaires d'un immeuble sis en Suisse ou qu'elles ont sur un tel immeuble des droits de jouissance réels ou des droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels ;
- e. [] ;

- f. elles font le commerce d'immeubles sis en Suisse ou servent d'intermédiaires dans des opérations immobilières ».

Art. 21 al. 1 lettre c LHID : « Les personnes morales dont le siège ou l'administration effective se trouve hors du canton sont assujetties à l'impôt, lorsqu'elles sont *propriétaires d'un immeuble sis dans le canton ou qu'elles ont sur un tel immeuble des droits de jouissance réels ou des droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels* ».

11.2.2.2 Comparaison

[547.] Tandis que l'art. 4 al. 1 LIFD parle de « ... propriétaires d'un immeuble sis en Suisse ou qu'elles sont titulaires de droits de jouissance réels ou de droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels ... », l'art. 4 al. 1 LHID est beaucoup moins précis (ou, autrement dit, le texte est plus flou), car il assujettit dans le canton les personnes qui « possèdent des immeubles, en ont la jouissance, servent d'intermédiaires ». L'approche de la LHID semble économique, alors que la formulation de la LIFD est plus juridique.

[548.] Les art. 51 al. 1 lettre c LIFD et 21 al. 1 lettre c LHID, en revanche, ont une teneur identique, la seule différence ne concerne que le courtage d'immeubles situés en Suisse mentionné à l'art. 51 al. 1 lettre e LIFD, mais absent de l'art. 21 al. 1 LHID (au sujet du courtage en matière de LHID, il est renvoyé au ch. 11.2.1.1, p. 222 ; en matière de LIFD, cf. 11.1.8, p. 217). Il n'y a donc aucune raison d'interpréter des textes absolument identiques de manière différente, ce d'autant plus que le but poursuivi par l'harmonisation fiscale est d'ajuster les impôts directs de la Confédération et des cantons, de rendre le système fiscal suisse plus transparent et de simplifier la taxation⁸³⁵. En outre, l'obligation d'harmonisation verticale impose de traiter, si possible, les questions juridiques du droit cantonal et du droit fédéral de la même manière⁸³⁶.

[549.] Dès lors que le texte des art. 4 al. 1 LIFD et 51 al. 1 lettre c LIFD ainsi que ceux des art. 4 al. 1 LHID et 21 al. 1 lettre c LHID, de même que ceux des art. 51 al. 1 lettre c LIFD et 21 al. 1 lettre c LHID ont la même signification, la notion « immeuble » est la même. Cette interprétation uniforme s'impose également en vertu de l'harmonisation fiscale comme

⁸³⁵ ATF 128 II 56 consid. 6a p. 64.

⁸³⁶ Arrêt du TF du 19 novembre 2008 (2C_393/2008) consid. 2.2 et l'arrêt cité.

nous venons de le voir au paragraphe précédent. Par ailleurs, des rattachements définis différemment par la LHID et LIFD poseraient de sérieux problèmes et créeraient des confusions et incertitudes juridiques. Des doubles, voire des non-impositions ne seraient pas exclues.

11.2.3 La jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale

[550.] Il est intéressant de se référer à la jurisprudence en matière de double imposition intercantonale, qui a dû trancher, en cas de conflit, ce qu'il faut entendre par propriété mobilière et immobilière pour déterminer le droit d'imposer des cantons. Comme en matière d'impôt fédéral direct examiné ci-avant (cf. ch. 11.1, p. 196), la doctrine considère qu'il faut en principe partir de la notion civile d'immeuble (art. 655 CC) qui comprend les biens-fonds, les droits distincts et permanents immatriculés au registre foncier, les mines et les parts de copropriété d'un immeuble. Les parties intégrantes au sens de l'art. 642 CC et les accessoires définis aux art. 644 et 645 CC sont également traités comme immeubles en matière fiscale, si bien que le droit de les imposer appartient au canton de leur situation⁸³⁷. Peter LOCHER⁸³⁸ précise qu'il convient d'y ajouter les droits personnels assimilables économiquement aux droits réels prévus à l'art. 21 al. 1 lettre c LHID – et, selon nous, également à l'art. 4 al. 1 LHID (cf. ch. 11.2.1.2, p. 223) – et que cette cause de rattachement est en accord avec la jurisprudence antérieure du droit fiscal intercantonal, qui a eu tendance à adopter un point de vue économique⁸³⁹. Il est donc intéressant, dans ce contexte, de passer en revue la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant la propriété foncière, ce que nous nous proposons de faire ci-dessous (cf. ch. 11.2.3.1, p. 226). Nous examinerons ensuite la jurisprudence concernant les parties intégrantes et les accessoires (cf. ch. 11.2.3.2, p. 230).

11.2.3.1 La jurisprudence du Tribunal fédéral concernant la propriété foncière

- La propriété foncière crée un domicile fiscal spécial qui « vaut aussi bien pour le capital représenté par l'immeuble que pour les fruits civils ou naturels de celui-ci, dans la mesure tout au

⁸³⁷ cf. DE VRIES REILINGH, D., n° 189 p. 69 ; LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 37 et 42 ; HÖHN/MÄUSLI, § 9 n° 6, p. 132-133.

⁸³⁸ LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 37 et 42.

⁸³⁹ LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 42.

moins où ils ne sont pas le produit d'un travail d'une personne »⁸⁴⁰. A notre avis, notre Haute Cour a ainsi souhaité faire une distinction entre les revenus qui ont leur source directe dans l'immeuble et ceux qui sont liés plus particulièrement au travail des personnes et qui dépendent ainsi de l'action humaine. Ces derniers revenus ne sauraient en principe être qualifiés de revenus immobiliers.

- Le Tribunal fédéral a jugé qu'il « est en principe loisible au canton de Vaud sur le territoire duquel se trouve le domaine forestier du recourant, à l'exclusion du canton de FR où le recourant a son domicile, d'imposer ce domaine lui-même ou son produit. La solution pourrait être différente si le domaine apparaissait comme un facteur d'exploitation d'une entreprise qui, domicilié hors du canton de VD, posséderait néanmoins dans ce canton un établissement stable secondaire fondant un domicile fiscal (RO 54 I 409) »⁸⁴¹. Notre Haute Cour a donc assimilé le bois abattu au fruit naturel de l'immeuble, c'est-à-dire de la forêt.
- S'agissant des sociétés d'actionnaires-locataires ayant leur siège au lieu de situation de l'immeuble, le Tribunal fédéral a confirmé que le canton du siège n'a que pour vocation de taxer la société. Les actions et leurs rendements sont imposables au domicile fiscal de l'actionnaire. Il en va de même lorsque la société immobilière appartient à un actionnaire unique (réserve étant faite de l'évasion fiscale)⁸⁴².
- Toujours concernant les sociétés immobilières, le Tribunal fédéral a jugé que si la fortune d'une société immobilière était constituée uniquement d'une maison de vacances qui est à la disposition personnelle d'une personne physique et de sa famille, l'on peut, dans l'hypothèse d'une évasion fiscale, ignorer du point de vue du droit fiscal l'existence de la personne morale et attribuer la maison de vacances à son propriétaire économique, même si ce dernier détient la société par l'intermédiaire d'une société holding⁸⁴³. Pour autant que l'on soit effectivement en présence d'une évasion fiscale, nous approuvons cet arrêt. Toutefois, à notre avis, le seul fait que la société immobilière ne détienne qu'un actif, constitué par une maison de vacances, ne

⁸⁴⁰ LOCHER/LOCHER, § 7, I A, 1, n° 7.

⁸⁴¹ LOCHER/LOCHER, § 7, I A, 1, n° 9.

⁸⁴² LOCHER/LOCHER, § 7, I A, 1, n° 17 = LOCHER/LOCHER, § 6, II, n° 13 = ATF 95 I 28.

⁸⁴³ LOCHER/LOCHER, § 7, I A, 1, n° 18 = Archives 40, p. 210.

saurait être considéré comme abusif. Enfin, pour autant que la société immobilière traite avec ses proches comme elle l'aurait fait avec un tiers, elle doit réaliser des recettes, si bien que la charge fiscale ne devrait pas être notablement plus basse que si la maison était détenue directement par son propriétaire économique. A notre avis, cet arrêt, à notre connaissance isolé, devrait rester un cas exceptionnel.

- En cas de leasing immobilier, lorsque le preneur de leasing a la jouissance d'un immeuble (plus précisément d'un droit de superficie) pendant environ dix ans, qu'il y construit une halle et des places de parc financées par le donneur de leasing et qu'il (sous-) loue les constructions à un tiers, ses recettes peuvent être taxées par le canton du lieu de situation. Le Tribunal fédéral a en effet considéré que la position du preneur du leasing était similaire à celle d'un propriétaire⁸⁴⁴. Dans cette mesure (c'est-à-dire en considérant que le preneur du leasing avait une position assimilable à celle du superficiaire), le droit de superficie devait à notre avis également être imposé auprès de lui – bien que n'étant pas titulaire d'un droit réel – pour l'impôt sur la fortune et non pas auprès du donneur de leasing. Compte tenu de l'harmonisation fiscale, en particulier de l'identité des notions en droit cantonal harmonisé et en droit fédéral (cf. ch. 11.2.2.2, p. 225), cet arrêt – rendu en matière de double imposition intercantonale – devrait à notre sens également s'appliquer dans les relations internationales, à tout le moins lorsque l'immeuble objet du leasing est situé en Suisse. Dans la situation inverse, c'est-à-dire lorsque l'objet – immobilier – du leasing est situé à l'étranger, et sous réserve du droit conventionnel, il doit à notre avis également être attribué au preneur et non pas au propriétaire juridique. Cette question n'aurait cependant une importance que pour déterminer le taux d'impôt, car l'objet et son rendement ne peuvent de toute manière pas être taxés en Suisse.

⁸⁴⁴ LOCHER/LOCHER, § 7, I A, 1, n° 23 = StE 1997 A 24.34 n° 1. A noter que la Conférence suisse des impôts a publié une Circulaire (Circulaire n° 29 du 27 juin 2007), également valable en matière d'impôt fédéral direct (cf. Circulaire AFC n° 19 du 6 février 2008), au sujet du traitement fiscal du leasing d'immeubles commerciaux et industriels.

- Le 22 juin 2005⁸⁴⁵, notre Haute Cour a dû trancher la question suivante : en 1998, la centrale électrique de la ville de Zurich, qui possède des installations notamment dans les Grisons, a conclu un accord de « lease-and-lease-back » avec une banque et un trust américains ayant pour objet les trois centrales de forces motrices des Grisons. La centrale a cédé pour une durée de 48 ans l'usage des installations grisonnes contre un paiement unique. Simultanément, les deux co-contractants américains ont sous-loué à la centrale électrique lesdites installations, mais pour une durée plus courte. Un droit d'emption des droits concédés à un prix convenu d'avance était accordé à la centrale électrique pour le terme du contrat. La différence entre le paiement unique effectué en faveur de la centrale électrique et le total des contributions de leasing ainsi que du prix du droit d'emption a constitué pour la centrale électrique un avantage financier. Le Tribunal fédéral a dû qualifier ledit avantage. Soit il s'agissait d'un rendement immobilier, soit d'un bénéfice commercial. Selon la qualification retenue, les règles de répartition intercantonale variaient.
- Pour le Tribunal fédéral, la transaction financière précitée, utilisée par les prestataires de service public en vue de financer leurs installations (on parle aussi de lease-in/lease-out ou de US-Cross-border-Lease), était une opération unique et non pas une location de biens suivie de la ré-acquisition de sa jouissance. Cette opération formait, selon lui, un tout et se réduisait à l'encaissement lié à la valeur actuelle nette, qui ne peut être réalisée que grâce au travail et aux frais importants investis par le propriétaire des installations. Par conséquent, ce rendement devait être qualifié d'exploitation et non pas d'immobilier, si bien qu'il devait être réparti par quote-parts et non pas de manière objective.

[551.] L'examen de cette jurisprudence montre que la qualification fiscale de la notion d'immeuble reste d'actualité. En effet, de nouvelles opérations commerciales (en particulier le leasing immobilier, mais on peut aussi penser à une combinaison de différents contrats) apparues plus récemment obligent à s'arrêter à la définition d'immeuble et à donner à cette notion des contours plus précis, en fonction de l'opération commerciale en cause.

⁸⁴⁵ ATF 131 I 402 = Revue fiscale 2005, p. 943 = StE 2006 A 24.43.1 n° 16 = RDAF 2006 II, p. 50, cf. également le résumé de cet arrêt par NOËL, Double imposition intercantonale et internationale 2005, p. 68-70.

11.2.3.2 Les parties intégrantes et les accessoires

[552.] La qualification (fiscale) des parties intégrantes et des accessoires, et par conséquent la compétence de les imposer, a également fait l'objet de plusieurs arrêts du Tribunal fédéral.

- Au 19^{ème} siècle déjà, il a jugé que des ponts des bateaux à vapeur («Dampfschiffbrücken») et hangars («Güterschuppen») érigés sur fonds d'autrui étaient liés avec le sol et ne pouvaient en être enlevés sans modification. Ils devaient par conséquent être considérés comme faisant partie du fonds avec lequel ils étaient liés et qualifiés de choses immobilières⁸⁴⁶.
- Il a décidé que des conduites («Stangen und Leitungsdrähte»), des transformateurs et d'autres installations d'une usine électrique devaient être qualifiés d'immeubles, car il s'agissait d'installations liées avec le sol, si bien qu'ils étaient imposables dans le canton du lieu de situation⁸⁴⁷. Cette qualification fiscale s'écarte de la qualification civile, qui considère ces objets comme des accessoires (de la centrale électrique). Cette divergence ne porte pas à conséquence, car tant la partie intégrante que l'accessoire sont traités comme des immeubles en matière fiscale.
- Les conduites de courant d'une usine électrique peuvent être imposées comme immeubles dans le canton où elles sont situées⁸⁴⁸.
- Une centrale téléphonique construite par les PTT peut être estimée comme immeuble industriel et sa valeur être ajoutée à la valeur du terrain et des bâtiments⁸⁴⁹.
- Notre Haute Cour a qualifié
 - des tunnels, galeries et ponts sur fonds d'autrui qui servent à amener l'eau, le gaz ou l'électricité à une centrale comme accessoires (art. 676 CC) du fond qu'ils servent⁸⁵⁰ ;
 - d'accessoires des objets mobiliers nécessaires à l'exploitation d'un immeuble⁸⁵¹ ;

⁸⁴⁶ LOCHER/LOCHER, § 7, I A, 2, n° 1.

⁸⁴⁷ LOCHER/LOCHER, § 7, I A, 2, n° 2 et n° 7.

⁸⁴⁸ Archives 26, p. 252.

⁸⁴⁹ Archives 43, p. 347.

⁸⁵⁰ LOCHER/LOCHER, § 7, I A, 2, n° 3.

⁸⁵¹ LOCHER/LOCHER, § 7, I A, 2, n° 4.

- les parties mobilières d'équipements d'élevage de poissons, en particulier les bassins («Tröge»), destinées à être utilisées de manière permanente pour la partie immobilière des installations et qui y soient en partie liées (de manière à ce que ces parties soient des accessoires au sens civil du terme), comme des accessoires au sens économique et fiscal du terme⁸⁵² ;
 - le mobilier de l'appartement du concierge comme accessoire, imposable au lieu de situation de l'immeuble⁸⁵³.
- Elle a en revanche refusé de considérer le mobilier de la maison d'un particulier comme accessoire, si bien qu'il n'était pas imposable au lieu de situation⁸⁵⁴.
 - S'agissant du mobilier d'une villa privée, au demeurant vide, elle a estimé que le lien intense géographique et économique qui pourrait justifier d'attribuer la compétence d'imposer la chose mobilière au canton du lieu de situation de l'immeuble faisait défaut. Le seul fait de poser des objets mobiliers dans un immeuble n'en faisait pas pour autant des accessoires. A défaut d'un lien permanent et durable, des raisons similaires à celles qui ont justifié l'imposition des constructions mobilières ou du mobilier d'exploitation au lieu de situation devraient exister, c'est-à-dire que les objets mobiliers soient utiles à l'exploitation et à la réalisation d'un rendement ou que dans les installations utilisées à des fins commerciales une partie quantitativement et qualitativement importante de l'activité commerciale soit exercée⁸⁵⁵.
 - Dans le même sens, elle a retenu que la notion d'accessoire en matière de double imposition intercantonale exigeait un lien permanent géographique ou le cas échéant économique entre l'objet mobilier considéré et l'immeuble, ce qui n'était pas le cas des objets mobiliers du ménage («Hausrat») ainsi que des objets d'art⁸⁵⁶.

⁸⁵² LOCHER/LOCHER, § 7, I A, 2, n° 6.

⁸⁵³ LOCHER/LOCHER, § 7, I b, n° 27 consid. 7.

⁸⁵⁴ ATF 68 I 141 en particulier p. 143-145.

⁸⁵⁵ LOCHER/LOCHER, § 7, I A, 2, n° 5.

⁸⁵⁶ LOCHER/LOCHER, § 7, I A, 2, n° 8.

- Le Tribunal fédéral a également tranché que le fonds de rénovation d'une PPE, dès lors qu'il n'était ni une partie intégrante au sens de l'art. 642 al. 2 CC ni un accessoire au sens de l'art. 644 al. 2 CC, qui suivent le même sort que la propriété à laquelle ils sont rattachés, était de nature mobilière et non pas immobilière. Selon notre Haute Cour, il n'y avait pas lieu de procéder à une appréciation économique, qui n'était retenue, en matière intercantonale, qu'en cas d'évasion fiscale ou lorsque la règle de conflit recourt elle-même à des concepts économiques⁸⁵⁷. Nous sommes d'accord avec le résultat de cet arrêt, qui confirme la nature mobilière du fonds de rénovation de la PPE. Toutefois, nous ne comprenons pas pourquoi notre Haute Cour indique qu'il n'y avait pas lieu de procéder à une appréciation économique. Pour autant que l'on veuille bien donner la même interprétation à l'art. 4 al. 1 LHID qu'à l'art. 21 al. 1 lettre c LHID (ainsi qu'aux art. 4 al. 1 lettre c et 51 al. 1 lettre c LIFD), cette norme présente à notre avis un ancrage économique⁸⁵⁸. Ce n'est qu'en adoptant cette acception qu'il est possible de justifier l'imposition du chalet érigé sur des pilotis au lieu de situation de l'immeuble⁸⁵⁹ et d'assimiler la position du preneur de leasing immobilier à un propriétaire⁸⁶⁰.

11.2.4 Appréciation et comparaison de la LHID et de la jurisprudence en matière intercantonale

[553.] L'examen de la jurisprudence en matière de double imposition intercantonale montre que notre Haute Cour donne une définition large du terme immeuble et ne s'arrête pas à la notion civile. Elle considère que lorsque la position du contribuable est assimilable à celle d'un propriétaire, la compétence d'imposer l'objet en cause doit être attribuée au canton du lieu de situation de l'immeuble. En outre, dès qu'un lien durable avec le sol existe, le Tribunal fédéral s'écarte de la notion civile et estime, suivant les circonstances, que l'on est en présence d'un immeuble et non pas d'un

⁸⁵⁷ Revue fiscale 2000, p. 334 consid. 3a bb p. 337 = LOCHER/LOCHER, § 8, IV A, 1, n° 7.

⁸⁵⁸ LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 42 ; DE VRIES REILINGH, D., n° 191 p. 70.

⁸⁵⁹ ATF 91 I 281 = LOCHER/LOCHER, § 7, I A, 1 n° 15.

⁸⁶⁰ LOCHER/LOCHER, § 7, I A, 1, n° 23 = StE 1997 A 24.34 n° 1.

accessoire⁸⁶¹. En ce qui concerne la notion de parties intégrantes et d'accessoires, il a jugé qu'il n'était pas nécessaire que les conditions exigées par le droit civil soient remplies, mais que des liens économiques et de fait étroits d'un objet avec un immeuble étaient suffisants⁸⁶².

[554.] Cette jurisprudence peut servir de source d'inspiration en matière d'impôt fédéral direct, en matière de LHID et en droit cantonal harmonisé, si bien qu'elle a, à notre avis, également un rôle important à jouer en droit fiscal international suisse. Comme nous l'avons vu ci-dessus (cf. ch. 11.2.2.2, p. 225), la notion d'immeuble doit être définie de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et quelle que soit la situation concernée. La doctrine et la jurisprudence ne font en effet pas de distinction suivant la situation concernée.

[555.] L'on peut donc observer une convergence entre la LHID (et la jurisprudence rendue depuis son entrée en vigueur) et la jurisprudence en matière de double imposition intercantonale. En effet, les différentes sources (LHID et jurisprudence) interagissent et servent, réciproquement, de guide à l'interprétation et de source d'inspiration. Cette interaction est d'autant plus intéressante que la LHID ne visait en principe pas, sauf sur des points ponctuels, à modifier le droit intercantonal. Sa mise en œuvre a cependant prouvé que les deux droits – bien qu'étant en principe dans un rapport hiérarchique clair (la LHID prime la jurisprudence antérieure dans ce domaine) – interagissent et s'inspirent mutuellement. Dans le cadre de cette interaction, la jurisprudence continue à jouer un rôle très important et n'est pas simplement subordonnée (et de loin pas) à la LHID. Bien souvent, au contraire, l'impression reste que la jurisprudence aide à donner des contours aux notions encore floues du droit harmonisé.

11.3 La notion d'immeuble en droit fiscal conventionnel de la Suisse

11.3.1 Le système d'attribution de compétence du MC OCDE

[556.] D'après le MC OCDE, les revenus de biens immobiliers peuvent être imposés par l'Etat de situation de ces biens (art. 6 al. 1 MC OCDE). L'Etat

⁸⁶¹ LOCHER/LOCHER, § 7, I A, 2, n° 2 = ATF 30 I 637 consid. 1 p. 648, ATF 36 I 199 consid. 2 p. 205-206, Archives 26, p. 252 ; LOCHER/LOCHER, § 7, I A, 2, n° 7 = Archives 43, p. 347.

⁸⁶² HÖHN/MÄUSLI, § 9 n° 6, p. 132/133 ; LOCHER/LOCHER, § 7, I A, 2, n° 8 ; DE VRIES REILINGH, D., n° 190 p. 70 et n° 245 p. 87.

de résidence doit les exempter ou accorder un crédit d'impôt (art. 23 A et 23 B MC OCDE). La même règle vaut pour la fortune immobilière (art. 22 al. 1 MC OCDE) ainsi que pour les gains immobiliers (art. 13 al. 1 MC OCDE). Le principe général d'imposition du droit fiscal international est identique à la règle prévue par le droit interne suisse ainsi que par le droit fiscal intercantonal (imposition au lieu de situation de l'immeuble).

[557.] La règle du lieu de situation vaut également pour les immeubles appartenant à une entreprise (art. 6 al. 4 MC OCDE), ce qui signifie que l'art. 6 MC OCDE l'emporte sur l'art. 7 MC OCDE (conformément à l'art. 7 al. 7 MC OCDE)⁸⁶³. Par conséquent, lorsque les revenus immobiliers reviennent à une entreprise ou un établissement stable situé dans un autre Etat que celui de l'immeuble, l'Etat du lieu de situation de l'immeuble conserve néanmoins le droit d'imposer⁸⁶⁴.

11.3.2 La définition du terme « immeuble » : renvoi au droit interne

[558.] Les art. 22 al. 1 et 13 al. 1 MC OCDE renvoient à l'art. 6 MC OCDE s'agissant de la définition du terme « immeuble ». Cette dernière disposition, à son alinéa 2, renvoie au droit interne de l'Etat de situation pour définir l'expression « biens immobiliers »⁸⁶⁵ et énumère ensuite des biens qui sont de toute manière considérés comme des biens immobiliers (liste « positive »), respectivement exclus de la définition d'immeubles (liste « négative »).

⁸⁶³ VOGEL/LEHNER, n° 6 ad art. 6 ; HOLMES, p. 288 ; OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 115 ; REITH, n° 4.649, p. 244 ; FLICK/WASSERMEYER/WINGERT, n° 8 et 64 ad art. 6.

⁸⁶⁴ OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 115 ; RYSER, p. 137 ; cf. également Commentaire OCDE n° 4 ad art. 6. En cas de difficultés de délimitation entre les art. 7 et 6 MC OCDE, REITH est de l'avis que ce problème doit être résolu en déterminant sur la base du droit de l'Etat de situation (ou de source) ce qu'il faut entendre par « bien immobilier » (REITH, n° 4.463, p. 243). VOGEL/LEHNER semblent privilégier une interprétation autonome et seulement à titre subsidiaire un recours à la législation de l'Etat de situation (VOGEL/LEHNER, n° 35 ad art. 6). Le débat n'a toutefois pas de portée pratique sur le droit d'imposer, car dans les deux situations, l'Etat de source (ou du lieu de situation) est compétent.

⁸⁶⁵ La définition, c'est-à-dire le renvoi au droit interne, de l'art. 6 al. 2 MC OCDE ne vaut cependant pas seulement pour les art. 6, 13 et 22 MC OCDE, mais pour tout le MC OCDE (SIMONTACCHI, p. 276-277, qui se réfère au Commentaire OCDE, n° 18 ad Introduction et n° 1 ad art. 3).

[559.] La technique du renvoi au droit interne permet d'éviter des divergences d'interprétation entre les Etats contractants, car la définition donnée par l'Etat de situation est contraignante pour l'autre Etat⁸⁶⁶ ; le danger de définitions divergentes (qui entrent « en conflit »), qui peut se présenter en application de l'art. 3 al. 2 MC OCDE, est ainsi évité⁸⁶⁷. En dépit du renvoi au droit d'un des deux Etats contractants, il s'agit d'une définition conventionnelle qui lie les deux parties⁸⁶⁸. Il s'en suit que lorsqu'en application du droit de l'Etat de situation, l'on est en présence d'un bien immobilier, imposable dans cet Etat, l'autre Etat contractant doit prendre les mesures prévues par la CDI pour éviter la double imposition (exemption ou crédit d'impôt), même si d'après sa législation, on ne serait, par hypothèse, pas en présence d'un bien immobilier⁸⁶⁹.

[560.] Par renvoi au droit interne, on entend toute la législation de l'Etat contractant et non seulement son droit fiscal⁸⁷⁰. Lorsque d'autres domaines du droit que le droit fiscal (droit comptable non fiscal, droit civil, droit public des constructions) de l'Etat du lieu de situation attribuent un sens différent au terme immeuble que son droit fiscal, la définition donnée par le droit fiscal doit être retenue⁸⁷¹ (cf. toutefois la CDI-F discutée ci-après au ch. 11.3.5.2, p. 242). Non seulement les lois matérielles font partie du droit interne auquel il est renvoyé, mais également la jurisprudence et la pratique administrative du pays concerné⁸⁷².

[561.] Comme l'art. 3 al. 2 MC OCDE, le renvoi de l'art. 6 al. 2 MC OCDE est un renvoi dynamique en ce sens que c'est le droit de l'Etat de situation au moment de son application qui est déterminant, c'est-à-dire en règle générale au moment de la réalisation du revenu immobilier⁸⁷³. La technique du renvoi comporte aussi des risques, car le principe de la réciprocité matérielle n'est ainsi plus garanti : d'une part, il n'est pas certain que des paiements

⁸⁶⁶ Commentaire OCDE, n° 2 ad art. 6; LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 312.

⁸⁶⁷ BAKER, n° 6B.04. Ce problème n'est toutefois pas résolu lorsqu'un Etat considère que le revenu en cause est un revenu mobilier, imposable dans l'Etat de domicile, tandis que l'autre Etat considère qu'il s'agit d'un revenu immobilier, imposable dans l'Etat de la source. Cf. les exemples de BAKER, n° 6B.04 et n° 6B.05

⁸⁶⁸ LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 222.

⁸⁶⁹ FLICK/WASSERMEYER/WINGERT, n° 29 ad art. 6.

⁸⁷⁰ SIMONTACCHI, p. 297 ; Au Royaume-Uni, où le concept de propriété immobilière ne semble pas exister, le renvoi comprend aussi le droit international privé (cf. BAKER, n° 6B.06).

⁸⁷¹ VOGEL/LEHNER, n° 67 ad art. 6 ; dans le même sens, SIMONTACCHI, p. 297. Selon FLICK/WASSERMEYER/WINGERT (n° 30 ad art. 6), la définition qui est en accord avec le but de la Convention doit être retenue.

⁸⁷² VOGEL/LEHNER, n° 68 ad art. 6.

⁸⁷³ VOGEL/LEHNER, n° 69 ad art. 6.

provenant de l'Etat A dans l'Etat B soient traités de la même manière que les paiements de l'Etat B dans l'Etat A. D'autre part, l'Etat du lieu de situation pourrait modifier son droit interne et ainsi mettre en péril l'équilibre de la convention. Ce problème se présente également à l'art. 3 al. 2 MC OCDE⁸⁷⁴.

[562.] Dès lors que le droit conventionnel de la Suisse renvoie en règle générale, et sous réserve des listes « positive » et « négative » de l'art. 6 al. 2, deuxième phrase MC OCDE (cf. ch. 11.3.3, p. 236), au droit interne pour définir la notion « immeuble », ce terme reçoit en principe une définition uniforme en droit fiscal suisse, du moins lorsque l'immeuble est situé sur notre territoire, quel que soit le domaine concerné (situation internationale, intercantonale ou interne « pure »).

11.3.3 Les listes « positive » et « négative » de l'art. 6 al. 2 MC OCDE

[563.] En complément au renvoi au droit interne, l'art. 6 al. 2 MC OCDE contient une liste de biens considérés comme des immeubles (liste que l'on peut appeler « positive ») ainsi qu'une liste de biens qui ne sont pas qualifiés de biens immobiliers (que l'on peut nommer « négative »). La liste « positive » de l'art. 6 al. 2, deuxième phrase MC OCDE comprend « les accessoires, le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières, les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, l'usufruit des biens immobiliers et les droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres ressources naturelles ». Sur la liste « négative » figurent, comme biens non considérés comme immeubles, les navires, bateaux et aéronefs.

11.3.3.1 La liste « positive »

[564.] La doctrine du droit fiscal international se dispute pour savoir si les cinq éléments de la liste positive doivent être déterminés de manière autonome ou par renvoi au droit interne⁸⁷⁵. L'opinion majoritaire considère que les éléments positifs et négatifs doivent être déterminés conformément à l'art. 6 al. 1 MC OCDE en application du droit interne de l'Etat de situation⁸⁷⁶. Nous ne traiterons ci-après que des accessoires (ch. 11.3.3.1.1,

⁸⁷⁴ VOGEL/LEHNER, n° 69 ad art. 6.

⁸⁷⁵ Au sujet de ce litige, cf. VOGEL/LEHNER, n° 76 ad art. 6.

⁸⁷⁶ FLICK/WASSERMEYER/WINGERT, n° 43 ad art. 6. SIMONTACCHI semble toutefois défendre l'application de la règle générale de l'art. 3 al. 2 MC OCDE (SIMONTACCHI,

p. 237) et du cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières (ch. 11.3.3.1.2, p. 238), mais laisseront de côté les autres éléments composant la liste positive.

11.3.3.1.1 *Les accessoires*

[565.] Les accessoires comprennent les biens qui sont liés de manière durable avec le bien-fonds, comme les constructions et, de manière générale, les parties intégrantes au sens de l'art. 642 al. 2 CC (cf. ch. 11.1.3.1, p. 200) et les accessoires selon l'art. 644 al. 2 CC (cf. ch. 11.1.3.2, p. 202). A notre avis, la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale déploie ici toute son importance, car l'interprétation de ces termes peut être fondée sur les arrêts rendus par notre Haute Cour dans ce domaine. Cet avis peut s'appuyer sur la doctrine étrangère qui cite l'arrêt de notre Haute Cour au sujet de la qualification du fonds de rénovation d'une PPE (et qui a jugé que ce fonds était de nature mobilière et non pas immobilière)⁸⁷⁷ (cf. ch. 11.2.3.2, p. 230) pour justifier la qualification de biens mobiliers des loyers ou fermages accumulés dans les rapports internationaux⁸⁷⁸. Ainsi, la question de savoir si le mobilier d'une villa ou encore d'un restaurant fait partie des accessoires peut être résolue en ayant recours au droit fiscal intercantonal⁸⁷⁹ : ont en particulier été considérés comme des accessoires (cf. ch. 11.2.3.2, p. 230) :

- les objets mobiliers nécessaires à l'exploitation d'un immeuble⁸⁸⁰ ;
- le mobilier de l'appartement du concierge⁸⁸¹.

[566.] mais non pas :

- le mobilier de la maison d'un particulier⁸⁸² ;
- le mobilier d'une villa privée, au demeurant vide⁸⁸³ ;

p. 303). Quant à VOGEL/LEHNER, ils préconisent une définition autonome de la liste positive et l'application de l'art. 3 al. 2 MC OCDE à la liste négative (cf. également VOGEL/

LEHNER, n° 76 ad art. 6 [liste positive] et n° 113 ad art. 6 [liste négative]).

⁸⁷⁷ Revue fiscale 2000, p. 334 consid. 3a bb p. 337 = LOCHER/LOCHER, § 8, IV A, 1, n° 7.

⁸⁷⁸ VOGEL/LEHNER, n° 84 ad art. 6; s'agissant d'exploitations agricoles ou forestières, des créances de loyers ou de fermages peuvent toutefois faire partie du « cheptel mort ».

⁸⁷⁹ Au sujet des doutes que soulève cette qualification, cf. VOGEL/LEHNER, n° 82 ad art. 6.

⁸⁸⁰ LOCHER/LOCHER, § 7, I A, 2, n° 4.

⁸⁸¹ LOCHER/LOCHER, § 7, I b, n° 27 consid. 7.

⁸⁸² ATF 68 I 141 en particulier p. 143-145.

⁸⁸³ LOCHER/LOCHER, § 7, I A, 2, n° 5.

- les objets mobiliers du ménage («Hausrat») ainsi que des objets d'art⁸⁸⁴.

11.3.3.1.2 *Le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières*

[567.] S'agissant du cheptel mort ou vif des exploitations agricoles ou forestières, l'élément déterminant est l'exploitation de la terre, raison pour laquelle l'Etat du lieu de situation est compétent⁸⁸⁵. Lorsque des problèmes de délimitation par rapport à l'art. 7 MC OCDE se présentent, il convient d'interpréter le terme « bien immobilier » en application du droit interne du lieu de situation⁸⁸⁶. Le cheptel mort comprend tout d'abord des choses comme les outils, véhicules, machines et installations mobiles, l'engrais, etc. et le cheptel vif les animaux, plantes et produits organiques comme les semences⁸⁸⁷. Le cheptel mort doit cependant être interprété de manière large et les papiers-valeurs, compte-courant et d'autres biens non matériels doivent également en faire partie s'il s'agit d'actifs d'exploitation⁸⁸⁸.

11.3.3.2 **La liste « négative »**

[568.] Les navires, bateaux et aéronefs figurent sur la liste « négative » et ne font par conséquent pas partie des biens immobiliers. Cette exclusion des navires, bateaux et aéronefs de la notion de « biens immobiliers » est importante s'agissant de pays qui les assimilent à des immeubles pour l'imposition⁸⁸⁹.

[569.] L'art. 8 MC OCDE, au sujet de l'attribution des bénéfices provenant de l'exploitation de la navigation, constitue une lex specialis par rapport à la liste négative de l'art. 6 al. 2 MC OCDE⁸⁹⁰, si bien que cette dernière disposition n'a, par rapport à l'art. 8 MC OCDE, qu'un caractère déclaratif. Toutefois, dans la mesure où les revenus provenant de navires, bateaux et

⁸⁸⁴ LOCHER/LOCHER, § 7, I A, 2, n° 8.

⁸⁸⁵ REITH, n° 4.643, p. 243.

⁸⁸⁶ REITH, n° 4.643, p. 243 ; plus nuancé : VOGEL/LEHNER, n° 35 et 86/87 ad art. 6. Ces derniers auteurs considèrent que le renvoi au droit interne ne peut avoir lieu que si une interprétation autonome n'est pas possible et qu'il ne doit pas conduire à une restriction de ce terme.

⁸⁸⁷ VOGEL/LEHNER, n° 85 ad art. 6.

⁸⁸⁸ VOGEL/LEHNER, n° 85 ad art. 6; FLICK/WASSERMEYER/WINGERT, n° 48 ad art. 6.

⁸⁸⁹ VOGEL/LEHNER, n° 113 ad art. 6. Il en va ainsi p.ex. de l'Allemagne qui considère les bateaux enregistrés dans le registre pour bateaux comme des biens immobiliers (cf. FLICK/WASSERMEYER/WINGERT, n° 56 ad art. 6 qui se réfèrent au § 21 al. 1 n° 1 du Einkommenssteuergesetz [EStG]).

⁸⁹⁰ FLICK/WASSERMEYER/WINGERT, n° 56 ad art. 6.

aéronefs ne sont pas compris dans l'art. 8 MC OCDE, la liste négative de l'art. 6 al. 2 MC OCDE a toute son importance, car elle exclut, dans cette situation, la qualification de revenus immobiliers⁸⁹¹. Ne tombent par exemple pas sous l'art. 8 MC OCDE, le « bare-boat-chartering », c'est-à-dire la location de bateaux (et d'aéronefs) coques nues, car de tels revenus sont considérés comme des bénéfiques d'entreprises appréhendés en règle générale par l'art. 7 MC OCDE⁸⁹². En revanche, des revenus accessoires provenant de la mise à disposition de biens immobiliers tombent sous l'art. 6 MC OCDE (imposition au lieu de situation) même s'ils appartiennent à des entreprises de navigation⁸⁹³.

[570.] Bien que ne figurant pas sur la liste négative de l'art. 6 al. 2 MC OCDE, des créances garanties par un gage immobilier ne sont pas considérées comme des biens immobiliers⁸⁹⁴. Cette exclusion des créances garanties par gage immobilier tient à la systématique du MC OCDE, qui traite des intérêts, y compris de ceux provenant de créances garanties par gage hypothécaire, à l'art. 11 MC OCDE⁸⁹⁵ (cf. également l'art. 3 al. 3 CDI-NL qui confirme que les créances garanties par gage immobilier ne sont pas des biens immobiliers⁸⁹⁶).

11.3.4 La définition des revenus immobiliers

11.3.4.1 En général

[571.] Bien que définissant la notion d'immeuble – par renvoi au droit interne –, l'art. 6 al. 1 MC OCDE ne contient pas de définition de ce qu'il faut entendre par « tire de ». En effet, selon la législation fiscale de certains Etats, des distributions effectuées par des entités ou par des fonds sont également qualifiées comme revenus tirés d'immeubles lorsque l'entité concernée perçoit les revenus entièrement ou principalement de biens immobiliers. Cette question n'est pas réglée par le droit de l'Etat du lieu de situation, mais

⁸⁹¹ VOGEL/LEHNER, n° 115 ad art. 6.

⁸⁹² VOGEL/LEHNER, n° 115 ad art. 6 et n° 17 ad art. 8; Commentaire OCDE, n° 5 ad art. 7.

⁸⁹³ VOGEL/LEHNER, n° 116 ad art. 6.

⁸⁹⁴ OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 115; LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 312 et 313; cf. également FLICK/WASSERMEYER/WINGERT, n° 25 ad art. 6.

⁸⁹⁵ Commentaire OCDE, n° 2 ad art. 6; REITH, n° 4.642, p. 243. L'exclusion des créances garanties par gage immobilier de la notion d'immeuble en droit fiscal international est, à nos yeux, un argument de plus, pour les exclure également en matière d'impôt fédéral direct (cf. ch. 11.1.5.2, p. 207 ci-avant).

⁸⁹⁶ LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 312.

bien plus, conformément à l'art. 3 al. 2 MC OCDE, par le droit de l'Etat appliquant la convention. Des doubles impositions ou des doubles non-impositions ne sont ainsi pas exclues, en particulier lorsqu'on est en présence de fonds de placement immobiliers, de trusts ou de fondations détenant des immeubles ainsi que de sociétés immobilières.

11.3.4.2 Exemples

- Des distributions d'un « Real Estate Investment Trust (REIT)⁸⁹⁷ » non transparent sont considérées, pour l'investisseur, comme des dividendes au sens de l'art. 10 al. 3 MC OCDE et non pas comme des revenus immobiliers couverts par l'art. 6 MC OCDE⁸⁹⁸. Il en va de même des « Real Estate Investment Trust (REIT) » transparents pour autant que l'investisseur ne détienne pas plus de 10% de la valeur de la totalité du capital de la société concernée⁸⁹⁹.
- Des indemnités versées pour l'utilisation et l'exploitation de biens immobiliers (redevances, loyers et fermages) sont considérées comme des revenus immobiliers (et non pas comme des redevances au sens de l'art. 12 MC OCDE)⁹⁰⁰. Des redevances pour l'utilisation d'un terrain de golf ont ainsi été considérées comme des revenus immobiliers⁹⁰¹.

⁸⁹⁷ Selon le Commentaire OCDE, le « Real Estate Investment Trust (REIT) » ou, en français, « société de placement immobilier », peut être décrite « ... de façon très générale comme étant une société à actionnariat étendu, un trust ou un accord contractuel ou fiduciaire dont la majorité des revenus proviennent d'investissements à long terme dans des biens immobiliers, qui distribue la majeure partie de ces revenus tous les ans et qui ne paie pas d'impôt sur les sociétés sur la partie de ses revenus provenant de biens immobiliers qui sont ainsi distribués. Le fait que la société de placement immobilier ne paie pas d'impôt sur ces revenus est la conséquence de règles prévoyant une imposition unique entre les mains des investisseurs de la société de placement immobilier » (Commentaire OCDE, n° 67.1 ad art. 10).

⁸⁹⁸ VOGEL/LEHNER, n° 24 ad art. 6.

⁸⁹⁹ Commentaire OCDE, n° 67.1-67.7 ad art. 10. Le Commentaire OCDE considère en effet que les revenus tirés par les « petits » investisseurs, détenant moins de 10% de la valeur d'un Real Estate Investment Trust (REIT), doivent être assimilés à des dividendes provenant d'un investissement de portefeuille et que par conséquent le droit d'imposer de l'Etat de la source doit être limité (cf. Commentaire OCDE, n° 67.3 ad art. 10).

⁹⁰⁰ VOGEL/LEHNER, n° 10 ad art. 6.

⁹⁰¹ cf. BAKER, 6B.01, note de bas de page n° 1.

- Les recettes provenant de la sous-location sont en règle générale considérées comme des revenus immobiliers⁹⁰².

[572.] L'art. 6 al. 1 MC OCDE assimile les revenus tirés des exploitations agricoles et forestières à des revenus immobiliers. Les Etats contractants demeurent cependant libres de traiter les revenus tirés d'exploitations agricoles et forestières comme les bénéfices d'entreprises traités à l'art. 7 MC OCDE⁹⁰³. Peter LOCHER⁹⁰⁴ indique à juste titre que l'assimilation des revenus provenant d'exploitations agricoles et forestières à des revenus immobiliers n'a guère de portée car le lieu d'imposition – que ces revenus soient considérés comme provenant d'immeubles ou d'une activité commerciale – est le même ; il peut toutefois en résulter des divergences s'agissant de la détermination du revenu imposable ou encore du mode d'imposition⁹⁰⁵.

- Ainsi par exemple en relation avec l'Allemagne, lorsqu'un fermier domicilié en Suisse afferme un domaine agricole en Allemagne, les recettes provenant de l'utilisation des immeubles objets de l'affermage peuvent être imposées par l'Allemagne. Pour l'attribution du droit d'imposer, il est sans importance de savoir si le propriétaire de la ferme est domicilié en Suisse ou en Allemagne, seul le lieu de situation du bien immobilier affermé est déterminant. La Suisse doit exonérer les revenus du fermier en application de l'art. 24 al. 2 chiffre 1 CDI-D, mais peut en tenir compte pour déterminer le taux d'impôt (exonération sous réserve de progression)⁹⁰⁶.
- De même, l'indemnité pour renonciation anticipée à des droits contractuels portant sur un immeuble situé en France (contrat de bail à ferme) est considérée comme un revenu immobilier au sens de l'art. 3 CDI D-F, si bien qu'elle n'est pas imposable en Allemagne⁹⁰⁷. Cette qualification fiscale se justifie, au regard de l'art. 6 al. 3 MC OCDE, qui vise toute forme d'exploitation d'immeubles, peu importe comment le droit d'exploiter un

⁹⁰² LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 6.2, n° 2; cf. également VOGEL/LEHNER, n° 18 ad art. 6.

⁹⁰³ VOGEL, n° 11 ad art. 6.

⁹⁰⁴ LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 312.

⁹⁰⁵ Pour l'Allemagne, toutefois, la qualification revêt une importance pour savoir si la méthode de l'exemption ou la méthode de l'imputation doit être mise en œuvre pour éviter la double imposition (art. 23 A ou 23 B MC OCDE) (cf. FLICK/WASSERMEYER/WINGERT, n° 47 ad art. 6).

⁹⁰⁶ LOCHER/Meier/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 6.3, n° 2.

⁹⁰⁷ LOCHER/Meier/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 6.3, n° 5.

immeuble permettant de réaliser le revenu est juridiquement mis en œuvre. En particulier, il n'est pas important qu'il s'agisse d'un droit réel ou d'un droit contractuel⁹⁰⁸.

- Lorsqu'une société immobilière possède comme seul actif un bien immobilier situé à l'étranger, elle n'est pas soumise à l'impôt fédéral direct. L'attribution d'un préciput au siège suisse notamment ne se justifie pas⁹⁰⁹. En revanche, lorsque des sociétés immobilières concèdent à leurs actionnaires un droit (direct) d'usage du bien immobilier, la question est débattue en droit fiscal international de savoir si l'on est en présence de revenus immobiliers appréhendés par l'art. 6 MC OCDE ou de dividendes régis par l'art. 10 al. 3 MC OCDE⁹¹⁰.

11.3.5 Excursus : le traitement des actions des sociétés immobilières

11.3.5.1 La règle générale

[573.] Les actions de sociétés immobilières sont, en règle générale, considérées comme des objets mobiliers et non pas immobiliers (cf. toutefois l'art. 13 al. 4 MC OCDE ainsi que les développements ci-après concernant les exceptions à cette règle au ch. 11.3.5.2, p. 242)⁹¹¹. Cette conception du droit international, qui s'en tient aux règles du droit civil, est conforme au droit interne suisse, en particulier au droit intercantonal.

11.3.5.2 Les exceptions : la CDI-F et la CDI-FIN

[574.] La Finlande, la France et l'Espagne notamment ont émis une réserve sur l'art. 6 MC OCDE. Ces Etats ont en résumé souhaité se réserver le droit de traiter en transparence les sociétés immobilières mettant à disposition de leurs actionnaires des biens immobiliers situés sur leur territoire⁹¹². Ci-après, nous traiterons brièvement de la France et de la Finlande (cf. ch. 11.3.5.2.1,

⁹⁰⁸ FLICK/WASSERMEYER/WINGERT, n° 63 ad art. 6.

⁹⁰⁹ Archives 45, p. 190.

⁹¹⁰ Cf. VOGEL/LEHNER, n° 26 et 98-100 ad art. 6; cf. également BAKER, n° 6B.05. Nous aurons plutôt tendance à assimiler de tels avantages comme dividendes régis par l'art. 10 al. 3 MC OCDE (cf. la discussion à ce sujet en droit interne sous ch. 11.1.7.1, p. 211 ci-avant).

⁹¹¹ OBERSON, X., Précis de droit fiscal international, p. 116; LOCHER, P., Internat. Steuerrecht, p. 312.

⁹¹² Cf. Les réserves émises par ces trois pays : Commentaire OCDE, n° 5-7 ad art. 6.

p. 243 [France], ch. 11.3.5.2.2, p. 244 [Finlande]), car l'Espagne n'a, en relation avec la Suisse, pas mis en œuvre sa réserve à l'art. 6 al 1 MC OCDE. L'art. 6 CDI-E ne contient ainsi pas de règle particulière concernant les sociétés immobilières, ce qui signifie que les actions de telles sociétés sont traitées comme des objets mobiliers et non pas immobiliers.

11.3.5.2.1 La CDI-F

[575.] L'art. 6 par. 2 al. 2 CDI-F prévoit que si l'Etat contractant considère les actions d'une société immobilière comme des biens immobiliers, le droit de les imposer lui appartient. En matière d'impôt sur la fortune, l'art. 24 par. 1 al. 2 CDI-F réserve le droit d'imposer de l'Etat du lieu de situation de l'immeuble lorsque l'actif ou le patrimoine de la société immobilière est principalement constitué, directement ou indirectement, de biens immobiliers définis à l'art. 6 par. 2 CDI-F. Enfin, l'art. 15 par. 2, se référant également à l'art. 6 par. 2 CDI-F, déclare l'Etat du lieu de situation de l'immeuble compétent pour imposer les gains provenant de l'aliénation d'actions d'une société immobilière.

[576.] Le renvoi de la CDI-F au droit interne de l'Etat contractant doit éviter, ici également, des interprétations divergentes entre les autorités des parties contractantes. L'art. 6 par. 2 CDI-F, dans l'énumération des biens présentant a priori le caractère de biens immobiliers, a substitué à l'expression utilisée dans le texte de l'OCDE « les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière » celle de « les droits auxquels s'appliquent les dispositions *législatives* concernant la propriété foncière ». Les parties contractantes ont souhaité faire dépendre la qualification des biens non seulement de la législation civile de l'Etat où ils sont situés, mais aussi de son droit fiscal, de manière à éviter que le principe de la transparence ne soit mis en échec par une définition qui se réfère au droit civil⁹¹³.

[577.] Lorsque le bien immobilier détenu par la société immobilière est situé en France, la Suisse n'est obligée d'exempter les revenus, gains en capital et la fortune immobiliers que si la France exerce effectivement sa souveraineté fiscale, car l'art. 25 B par. 1 CDI-F fait dépendre l'exonération de l'imposition effective en France.

[578.] Bien qu'en vertu de la CDI-F, en l'absence d'imposition effective en France, la Suisse soit fondée à imposer les éléments immobiliers (revenu, fortune et gain en capital), le droit interne l'oblige en principe à les exonérer

⁹¹³ MULLER, G., p. 110.

(cf. art. 6 al. 1, respectivement 52 al. 1 LIFD ainsi que les règles cantonales analogues – effet négatif des CDI⁹¹⁴).

[579.] Bien qu'en droit interne suisse, les sociétés immobilières ne soient, sauf exception, pas considérées comme transparentes, la qualification conventionnelle d'immeubles lie la Suisse également pour appliquer son droit interne. Par conséquent, dès lors que le droit français traite les sociétés immobilières en transparence, c'est-à-dire comme des immeubles, les art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD – ainsi que les dispositions cantonales analogues, notamment concernant l'impôt sur la fortune – empêchent la Suisse d'exercer sa souveraineté fiscale. La compétence fiscale suisse est ainsi « suspendue »⁹¹⁵ non seulement en matière d'impôt sur le revenu, mais également en matière d'impôt sur la fortune et ceci même si la France n'impose concrètement pas l'immeuble en cause⁹¹⁶. Une telle exonération fiscale en France ne devrait cependant plus être très fréquente, car l'ISF ne prévoit une exonération que jusqu'à concurrence de 790'000 Euros⁹¹⁷.

[580.] Enfin, l'art. 24 par. 5 CDI-F prévoit que les meubles meublants sont imposables dans l'Etat où se trouve l'habitation à laquelle les meubles sont affectés. Cette disposition n'est pas en accord avec le MC OCDE, ni d'ailleurs avec le droit interne suisse. En particulier, le droit fiscal intercantonal prévoit d'ordinaire que les objets mobiliers sont attribués, sauf exception, au canton du domicile de son détenteur.

11.3.5.2.2 *La CDI-FIN*

[581.] L'art. 6 par. 4 CDI-FIN prévoit que lorsque la propriété d'actions dans une société donne au propriétaire un droit de jouissance exclusif et illimité sur des biens immobiliers appartenant à la société, les revenus qui en proviennent sont imposables dans l'Etat du lieu de situation. L'art. 22 par. 2 CDI-FIN stipule que la fortune constituée d'actions mentionnées à l'art. 6 par. 4 CDI-FIN est imposable dans l'Etat de situation du bien immobilier. L'art. 13 par. 2 et 3 CDI-FIN enfin prévoit un traitement similaire pour l'imposition du gain en capital des actions d'une société immobilière. Ces dispositions de la CDI mettent ainsi en œuvre la réserve émise par la Finlande au sujet de la qualification des sociétés immobilières.

⁹¹⁴ LOCHER, P., Zur «negativen Wirkung», p. 368.

⁹¹⁵ Cf. LOCHER, P., Zur «negativen Wirkung», p. 368.

⁹¹⁶ L'avis exprimé par Georges MULLER (cf. MULLER, G., p. 178), qui indique que la Suisse est compétente de soumettre la valeur des actions d'une société immobilière française à l'impôt sur la fortune, ne nous paraît dès lors pas juste.

⁹¹⁷ Etat au 1^{er} janvier 2009.

11.4 Comparaison de la notion d'immeubles en droit international et en droit intercantonal

[582.] Le droit fiscal international prévoit que la notion d'immeuble est définie par le droit interne de l'Etat de situation. Bien que des conflits d'attribution et de qualification ne soient pas pour autant complètement exclus, cette – heureuse – solution du renvoi au droit interne de l'Etat de situation devrait permettre d'éviter, en règle générale, des divergences d'interprétation et, par conséquent, des doubles, respectivement des non-impositions. Elle se justifie par le lien intense entre l'immeuble et l'Etat qui ne laisse pas de doute quant à la juridiction compétente pour qualifier le bien en cause.

[583.] Par ce renvoi, la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière intercantonale devient également déterminante dans les rapports internationaux, car elle doit aujourd'hui être en accord avec les dispositions du droit interne, en particulier la LHID, mais aussi la LIFD (cf. ch. 11.2.2.2, p. 225 et ch. 11.2.4, p. 232). Cette jurisprudence (que d'aucuns⁹¹⁸ qualifient de « case law ») a, au fil des années, fourni une définition très circonstanciée de la notion d'immeuble. Elle devient ainsi un point de référence important lorsque la qualification d'immeuble est en cause en matière internationale. L'importance du droit intercantonal pour le droit international de la Suisse est indéniable.

⁹¹⁸ Cf. OBERSON, X., *Droit fiscal suisse*, p. 405.

Troisième partie : la jurisprudence du Tribunal fédéral en droit fiscal international et sa comparaison avec le droit fiscal intercantonal

[584.] La troisième partie de notre travail est consacrée à la jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral en droit fiscal international et à sa comparaison avec le droit intercantonal. Elle est divisée en deux volets. Le premier se rapporte à des arrêts ayant concerné des personnes physiques (cf. ch. 12, p. 248). Le second examine les jugements rendus par notre Haute Cour touchant des entreprises (au sens large, c'est-à-dire des entreprises de personnes et des personnes morales) et la répartition internationale de leur résultat (bénéfice ou perte) (cf. ch. 13, p. 308). Les thèmes que nous avons choisi d'aborder vont du général au plus spécifique.

[585.] Les arrêts discutés ont en règle générale trait à un problème particulier qui se pose dans les relations internationales de la Suisse. Après un résumé de l'objet du litige et des considérants du Tribunal fédéral, nous commenterons l'arrêt et comparerons son résultat et le raisonnement de notre Haute Cour pour parvenir à la situation – identique ou similaire – en droit fiscal intercantonal. Nous dégagerons ainsi les différences et similitudes entre les deux domaines dans le traitement du problème posé et le raisonnement pour arriver à une solution. La perspective adoptée est donc comparative. Nous émettons aussi des postulats visant à améliorer les répartitions internationales, thème qui est peu traité par la doctrine du droit fiscal international.

12 Les personnes physiques dans les relations internationales

12.1 La rémanence du domicile en droit international : l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 juillet 2004⁹¹⁹

12.1.1 Objet du litige

[586.] Un délégué du CICR annonça son départ de Suisse, plus précisément de la commune de Martigny, le 1^{er} février 1997 pour la Colombie pour une durée de deux ans, puis son départ définitif le 5 novembre 1998. En réalité, il séjourna, après la Colombie, au Zaïre en 1998, puis en Russie (Arménie) en 1999. Il s'est installé à Genève dès le 1^{er} mars 2000.

[587.] Les autorités cantonales ont estimé que la notion de domicile contenue à l'art. 3 LIFD se déterminait par renvoi aux art. 23 à 26 CC, comme c'était le cas sous l'empire de l'AIFD. Elles ont considéré que l'intéressé n'avait pas constitué de nouveau domicile à l'étranger, de sorte qu'il devait être réputé avoir conservé son domicile valaisan jusqu'à la date de son établissement à Genève.

12.1.2 Les considérants du Tribunal fédéral

[588.] Notre Haute Cour jugea que la LHID, à son art. 3 al. 2, contient la même définition du domicile de la personne physique que la LIFD à l'art. 3 al. 2 et que le législateur avait voulu qu'elles s'accordent avec celle du Code civil. Tout comme sous l'ancien droit⁹²⁰, toute personne conservait son domicile aussi longtemps qu'elle ne s'en était pas créé un nouveau (art. 24 al. 1 CC). Il était ainsi sans importance que le contribuable ait annoncé son

⁹¹⁹ Arrêt du TF du 26 juillet 2004 (2A.475/2003) publié in RDAF 2005 II, p. 103.

⁹²⁰ Sous l'empire de l'AIFD, le législateur fédéral se référait expressément à la notion civile de domicile telle que réglementée aux art. 23-26 CC, si bien que par le renvoi à l'art. 24 al. 1 CC, le contribuable qui abandonnait son domicile fiscal suisse pour se rendre à l'étranger, le conservait néanmoins jusqu'à ce qu'il s'en était constitué un nouveau. Cette règle, applicable dans les rapports internationaux, ne l'était cependant pas dans les relations intercantionales (arrêt du TF du 26 juillet 2004 [2A.475/2003] publié in RDAF 2005 II, p. 103 consid. 2.1 p. 105 et les arrêts cités).

départ ou qu'il ait quitté la Suisse, tant qu'il n'a pas prouvé qu'il paie ses impôts au nouveau domicile ou lieu de séjour à l'étranger ou qu'il en soit dûment dispensé⁹²¹. Toute autre solution serait susceptible d'entraîner des abus, raison pour laquelle il était essentiel de savoir, preuves à l'appui, si et quand le contribuable s'était constitué un nouveau domicile⁹²².

[589.] Au CICR, la durée et le lieu des séjours étaient choisis en priorité par l'employeur, qui pouvait déplacer son délégué selon l'évolution de la situation politique. L'installation du délégué ne dépendait donc pas de son intention de s'établir dans un pays et d'y demeurer. La nature même de ses missions excluait que le contribuable puisse y faire le centre de ses intérêts personnels, sauf circonstances contraires objectivement reconnaissables. Le Tribunal fédéral jugea par conséquent que les éléments de précarité liés à l'affectation d'un délégué CICR à l'étranger impliquaient qu'il garde en principe son domicile fiscal en Suisse⁹²³.

12.1.3 Discussion et comparaison avec le droit fiscal intercantonal

[590.] L'affaire précitée pose le problème de l'application de la règle appelée « rémanence du domicile » en droit fiscal international comparée au droit intercantonal, d'une part, et, d'autre part, celui de la coordination entre la LHID et la LIFD. Nous traiterons ici d'abord de la position de la doctrine au sujet de la règle de la rémanence du domicile en droit fiscal international (ch. 12.1.3.1, p. 249), puis comparerons cette règle du droit fiscal international avec le droit fiscal intercantonal (ch. 12.1.3.2, p. 251). Nous reviendrons plus loin sur le problème de la coordination entre la LHID et la LIFD (ch. 12.3, p. 258).

12.1.3.1 La position de la doctrine au sujet de la « rémanence du domicile » en droit fiscal international

[591.] Une grande partie de la doctrine considère que la rémanence du domicile fiscal dans les rapports internationaux ne s'applique pas (ou plus).

⁹²¹ Arrêt du TF du 26 juillet 2004 (2A.475/2003) publié in RDAF 2005 II, p. 103 consid. 2.2 p. 105-106.

⁹²² Arrêt du TF du 26 juillet 2004 (2A.475/2003) publié in RDAF 2005 II, p. 103 consid. 2.2 p. 105-106 ; cf. également AGNER/JUNG/STEINMANN, n° 2 ad art. 3.

⁹²³ Arrêt du TF du 26 juillet 2004 (2A.475/2003) publié in RDAF 2005 II, p. 103 consid. 2.3 p. 107-108.

[592.] BAUER-BALMELLI/OMLIN⁹²⁴ estiment que sous la LIFD le domicile fictif de l'art. 24 al. 1 CC ne s'applique plus car un renvoi au droit civil fait défaut. Ils considèrent en outre que les règles du Code civil en matière de domicile sont fondées sur une appréciation différente⁹²⁵. En droit civil, le principe selon lequel chaque personne physique doit disposer d'un domicile s'applique («Grundsatz der Notwendigkeit»). L'art. 24 al. 1 CC serait au service de la sécurité du droit et viserait à empêcher qu'une personne ne dispose pas d'un domicile auquel sont rattachées certaines conséquences juridiques. Ces préoccupations seraient absentes du droit fiscal. Le domicile fiscal, servant comme critère de rattachement, n'aurait qu'une fonction fiscale.

[593.] AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN⁹²⁶ ainsi que HÖHN/WALDBURGER⁹²⁷ sont également de l'avis qu'en raison de l'absence de renvoi direct au droit civil en vue de la détermination du domicile fiscal, les contribuables qui quittent effectivement la Suisse cessent d'y être assujettis à l'impôt, même s'ils ne peuvent pas indiquer un nouveau domicile à l'étranger. AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN précisent qu'il faudrait en revanche toujours examiner si le domicile suisse a effectivement été abandonné. RICHNER⁹²⁸ est également contre la rémanence du domicile fiscal dans les rapports internationaux, mais concède qu'il est facile de déplacer son domicile fiscal et d'échapper ainsi à tout assujettissement illimité.

[594.] PASCHOUD⁹²⁹ rejette aussi la fiction de l'art. 24 al. 1 CC, en particulier lorsqu'il est établi que la personne ne séjourne plus en Suisse, que son séjour à l'étranger n'est pas passager et qu'elle a rompu ses attaches personnelles et économiques avec son ancien domicile suisse. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER⁹³⁰ sont du même avis.

[595.] Peter LOCHER⁹³¹ soutient l'opinion contraire et estime que la définition du domicile civil doit être prise en compte et que l'art. 24 al. 1 CC est un élément important du concept de domicile du droit civil. Par voie de conséquence, l'art. 3 LIFD ne pouvait se dispenser de règles relatives au fardeau de la preuve.

⁹²⁴ Kommentar DBG, BAUER-BALMELLI/OMLIN, n° 23 ad art. 8.

⁹²⁵ BAUER-BALMELLI/OMLIN parlent de «andere Wertung».

⁹²⁶ AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, n° 2a ad art. 3.

⁹²⁷ HÖHN/WALDBURGER, Vol. I, p. 276.

⁹²⁸ RICHNER, Die unbeschränkte Steuerpflicht, p. 167.

⁹²⁹ CR, PASCHOUD, n° 17 ad art. 8.

⁹³⁰ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, n° 10-12 ad art. 3.

⁹³¹ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 9 ad art. 3.

[596.] AGNER/JUNG/STEINMANN⁹³² semblent également défendre le point de vue qu'il est essentiel de savoir, preuves à l'appui, si et quand le contribuable s'est constitué un nouveau domicile à l'étranger.

[597.] Xavier OBERSON⁹³³ ne prend pas position.

12.1.3.2 La rémanence – comparaison entre le droit fiscal international et le droit fiscal intercantonal

12.1.3.2.1 Fondement théorique

[598.] Selon la jurisprudence, l'art. 24 al. 1 CC, selon lequel toute personne conserve son domicile aussi longtemps qu'elle ne s'en est pas créé un nouveau, est applicable en droit fiscal international. Il appartient par conséquent au particulier d'établir qu'il s'est constitué un nouveau domicile hors de Suisse et qu'il y est devenu contribuable, pour ne plus être taxable en Suisse⁹³⁴. Dans les rapports intercantonaux, en revanche, il suffit que le contribuable ne soit plus domicilié dans le canton pour que son assujettissement y prenne fin, le canton (de départ) en cause ne pouvant exiger du particulier qu'il prouve être effectivement imposé dans un autre canton avant que son assujettissement s'éteigne dans le canton de départ⁹³⁵.

[599.] La différence (entre le droit international et le droit intercantonal) s'explique par le fait qu'en droit intercantonal, l'interdiction de la double imposition virtuelle serait violée si la souveraineté fiscale du canton de départ perdurait aussi longtemps que l'assujettissement effectif du contribuable dans le canton d'arrivée n'a pas commencé. Les cantons sont en effet libres d'user de leur compétence fiscale sur les personnes établies sur leur territoire, si bien qu'une taxation d'une personne qui y est domiciliée par un autre canton (comme par exemple l'ancien canton de domicile) violerait la souveraineté fiscale du nouveau canton (canton d'arrivée)⁹³⁶.

[600.] L'on voit donc que l'interdiction de la double imposition intercantonale (art. 127 al. 3 Cst.) pose des limites plus étroites à l'application de l'art. 3

⁹³² AGNER/JUNG/STEINMANN, n° 2 ad art. 3.

⁹³³ OBERSON, X., *Droit fiscal suisse*, p. 63-64.

⁹³⁴ DE VRIES REILINGH, D., *Le domicile*, p. 282 ; ARNOLD/MEIER/SPINLER, p. 8-9

⁹³⁵ DE VRIES REILINGH, D., *Le domicile*, p. 283.

⁹³⁶ L'interdiction de la double imposition virtuelle repose sur le principe d'une souveraineté limitée des communautés de même rang. Cette conception correspond mieux à l'essence de l'Etat fédéral qu'une règle permettant d'éviter uniquement la double imposition actuelle qui s'appuierait sur une souveraineté illimitée (DE VRIES REILINGH, D., *Le domicile*, p. 283 ; cf. également ch. 3.1.2, p. 32 ci-avant).

al. 1 LHID que ne le font les CDI. En droit fiscal international, le principe de l'interdiction de la double imposition virtuelle ne s'applique pas, mais « seulement » celui de l'interdiction de la double imposition actuelle. Cette conception part de l'idée que la souveraineté fiscale des communautés de même rang est illimitée, si bien que chaque Etat peut imposer tous les états de fait susceptibles d'être assujettis à l'impôt en vertu de la législation nationale⁹³⁷.

12.1.3.2.2 *Prise de position*

[601.] Bien que l'on puisse comprendre le souci pratique de notre Haute Cour visant à éviter qu'une personne annonce son départ de Suisse simplement pour ne plus y être assujettie à l'impôt – et que ce souci justifie à notre avis de maintenir la pratique en vigueur sous l'AIFD, c'est-à-dire de considérer que le domicile fiscal en Suisse subsiste aussi longtemps que la personne n'a pas prouvé payer ses impôts ailleurs à l'étranger – il est pour le moins « gênant » et illogique vu l'harmonisation fiscale verticale « complète » dans ce domaine que la rémanence du domicile fiscal ne soit valable que dans les rapports internationaux et non pas intercantonaux. En effet, le même argument – lié à la sécurité du droit et visant à assurer un assujettissement de la personne aux impôts à un endroit au moins – est également valable en droit intercantonal⁹³⁸. Dans ce domaine, notre Haute Cour a cependant jugé à plusieurs reprises que le domicile fictif ou formel de l'art. 24 al. 1 CC ne s'applique pas⁹³⁹. Dans un arrêt récent, du 22 février 2008 (2P.5/2007)⁹⁴⁰, elle a au demeurant confirmé cette jurisprudence valable uniquement en droit fiscal intercantonal, mais non pas international.

⁹³⁷ DE VRIES REILINGH, D., *Le domicile*, p. 284.

⁹³⁸ L'on pourrait argumenter que la règle de la rémanence du domicile fiscal peut également être appliquée en droit intercantonal et que sa mise en œuvre peut être rendue compatible avec l'interdiction de la double imposition virtuelle. D'une part (d'un point de vue pratique), il est difficilement concevable qu'un fisc cantonal renonce à exercer sa souveraineté fiscale (le sachant et le voulant) s'il sait qu'une personne réside sur son territoire. D'autre part, une telle absence d'imposition serait contraire à la LHID, qui impose aux cantons de prélever l'impôt auprès de toutes les personnes établies sur leur territoire. Suivant une telle argumentation, il ne subsisterait que peu de cas ou de situations dans lesquels l'application du principe de la rémanence constituerait une ingérence dans la souveraineté fiscale d'un autre canton.

⁹³⁹ Cf. LOCHER/LOCHER, § 3, I A, 2 c.

⁹⁴⁰ Arrêt du TF du 22 février 2008 (2P.5/2007) consid. 2.2.1.

12.1.3.2.3 Examen de la jurisprudence du Tribunal fédéral

[602.] Le principe (de la non-application de l'art. 24 al. 1 CC en droit fiscal intercantonal) n'est cependant pas aussi clair qu'il ne paraît. Confronté à des situations particulières, le Tribunal fédéral a été amené à le relativiser.

[603.] Dans un arrêt récent⁹⁴¹, le Tribunal fédéral a jugé que celui qui quitte son domicile n'y est plus imposable s'il y a rompu toute relation. En revanche, l'ancien domicile doit être considéré comme étant toujours déterminant lorsque la preuve que celui-ci a été déplacé ne peut être apportée. Pour constituer un nouveau domicile à un autre endroit, la volonté de le déplacer n'est pas suffisante ; cette volonté doit se traduire par des actes concrets, c'est-à-dire le contribuable doit avoir déplacé le centre de ses intérêts vitaux à un autre endroit⁹⁴². L'arrêt précité montre, de manière très subtile, quelles sont les limites de la non-application du principe de la rémanence en droit fiscal intercantonal.

[604.] Dans une autre affaire, les Juges fédéraux ont considéré qu'en droit fiscal, le domicile réel, effectif était déterminant, si bien que lorsque le contribuable abandonne son domicile de manière définitive, ce dernier ne peut demeurer le centre de ses intérêts vitaux, qui reste seul décisif en droit fiscal intercantonal. En cas de concurrence entre le domicile fictif de l'art. 24 al. 1 CC et le lieu de séjour effectif en Suisse, les exigences relatives à l'art. 23 al. 1 CC pour admettre la constitution d'un nouveau domicile au lieu du séjour effectif ne doivent pas être élevées⁹⁴³. Dans une affaire encore plus

⁹⁴¹ Arrêt du TF du 22 février 2008 (2P.5/2007).

⁹⁴² Cf. Arrêt du TF du 22 février 2008 (2P.5/2007) consid. 2.2.1: «Aus der Anknüpfung an den tatsächlichen Lebensmittelpunkt folgt, dass der fiktive bzw. formelle Wohnsitz gemäss Art. 24 Abs. 1 ZGB, wonach der einmal begründete Wohnsitz einer Person bis zum Erwerb eines neuen Wohnsitzes bestehen bleibt, im interkantonalen Verhältnis nicht anwendbar ist (im Gegensatz zur direkten Bundessteuer und zur internationalen Doppelbesteuerung, vgl. u.a. ASA 60 499 E. 3a, RDAF 2005 II 103 E. 2.1, StR 55/2000 509 E. 5a). Wenn der Wegziehende seine Verbindungen mit dem bisherigen Wohnsitz gelöst hat, ist er dort nicht mehr steuerpflichtig. Das frühere Domizil ist allerdings dann als fortbestehend zu betrachten, wenn der Nachweis der Wohnsitzverlegung nicht erbracht ist. Dabei genügt zur Begründung des neuen Wohnsitzes nicht der Wille zur Wohnsitzverlegung; er muss vielmehr in die Tat umgesetzt worden sein, d.h. der Pflichtige muss für die betreffende Zeit den Mittelpunkt seiner Lebensführung schon an den neuen Ort verlegt haben (vgl. BGE 108 Ia 252 E. 3b S. 254; ASA 54 228 E. 3b; RDAF 2005 II 103 E. 2.1 sowie Kurt LOCHER/Peter LOCHER, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 3, IA, 2b Nr. 4 u. 2c)».

⁹⁴³ ATF 108 Ia 252 consid. 3b p. 254, dont le passage est le suivant : «(b) Wo das Zivilrecht an einen bloss formellen Wohnsitz anknüpft, wie in Art. 24 Abs. 1 ZGB, wonach der einmal begründete Wohnsitz einer Person bis zum Erwerb eines neuen Wohnsitzes bestehen bleibt, hat das Bundesgericht stets angenommen, das formelle, fiktive Domizil

ancienne⁹⁴⁴, le Tribunal fédéral a précisé que le domicile selon l'art. 24 al. 1 CC était une disposition de secours (ou supplétive) visant à permettre qu'en cas de changement de domicile, jusqu'à la constitution du nouveau domicile, un endroit existe où les relations liées au domicile civil continuent à être valables. Ces impératifs, plaidant en faveur du domicile fictif ou formel, n'existeraient pas en droit fiscal⁹⁴⁵. Il a toutefois admis qu'il soit possible que même en admettant de manière large un endroit où la personne « réside avec l'intention de s'y établir » (art. 23 al. 1 CC), les circonstances ne permettent pas d'identifier un tel endroit (soit parce que la durée des séjours est trop courte, soit parce que le contribuable ne sait pas encore s'il va y demeurer pour un certain temps, soit qu'il en est empêché par les circonstances, etc.). En l'absence de domicile en Suisse, malgré le séjour de la personne dans notre pays, le domicile fictif ne pouvait entrer en ligne de compte. Il fallait bien plus pondérer les relations effectives du contribuable avec les différents endroits et considérer l'endroit avec lequel il entretient les relations les plus fortes comme son domicile⁹⁴⁶.

genüge für die steuerrechtliche Domizilwirkung nicht, da im Steuerrecht der wirkliche, tatsächliche Wohnsitz massgebend sei. So wenn ein unselbständiger Wohnsitz, der auch im Steuerrecht anerkannt ist, entfällt. Aber auch wenn der Steuerpflichtige, der bisher einen selbständigen Wohnsitz hatte, den Aufenthalt am bisherigen Wohnort endgültig aufgegeben hat, kann dieser nicht mehr der tatsächliche Mittelpunkt seiner persönlichen Verhältnisse sein, auf die es im interkantonalen Steuerrecht dann allein ankommt. Daher ist bei Konkurrenz eines fiktiven Domizils nach Art. 24 Abs. 1 ZGB mit dem tatsächlichen Ort längeren Aufenthalts in der Schweiz an die Anforderungen des Art. 23 Abs. 1 ZGB für die Begründung eines neuen Wohnsitzes am Aufenthaltsort kein strenger Massstab anzulegen (BGE 94 I 322 /3 E. 5a mit Hinweisen; LOCHER, Doppelbesteuerungspraxis, Bd. III/1 § 3 I A 2c)».

⁹⁴⁴ ATF 94 I 318, en particulier consid. 5a p. 322-323.

⁹⁴⁵ Le passage dans l'ATF 94 I 318 consid. 5a p. 322-323 est le suivant : «Das Domizil des Art. 24 Abs. 1 ZGB ist eine blosse Aushilfebestimmung, damit bei Wechsel des Wohnsitzes in der Zwischenzeit bis zum Erwerb eines neuen Wohnsitzes ein Ort vorhanden sei, an den die durch den Wohnsitz bedingten zivilrechtlichen Beziehungen angeknüpft werden können (BGE 67 I 104, BGE 77 I 25, BGE 80 I 188). Dieser für das fiktive Weiterbestehen des früheren Wohnsitzes sprechende Grund gilt für die steuerrechtlichen Domizilwirkungen nicht. Wenn der Steuerpflichtige den Aufenthalt am bisherigen Wohnort endgültig aufgegeben hat, kann dieser Ort nicht mehr tatsächlicher Mittelpunkt seiner persönlichen Verhältnisse sein, auf die es im interkantonalen Steuerrecht allein ankommt».

⁹⁴⁶ Le passage dans l'ATF 94 I 318 consid. 5a p. 323 est le suivant : «Es ist sehr wohl denkbar, dass die tatsächlichen Verhältnisse so gestaltet sind, dass sie es auch bei Anlegung eines weiten Massstabes nicht gestatten, in einem der Orte, die nach Aufgabe des bisherigen Wohnsitzes als neuer in Betracht fallen, den Lebensmittelpunkt zu erblicken, sei es weil die Aufenthalte an diesen Orten zu kurz sind oder einem ausgesprochenen Sonderzweck dienen, sei es weil der Pflichtige noch nicht weiss, ob er dauernd an einem dieser Orte bleiben will, sei es weil er infolge besonderer Umstände

[605.] L'analyse plus approfondie de la jurisprudence en matière intercantonale montre que le principe de la non-application du domicile fictif ou formel prévu par l'art. 24 al. 1 CC doit être relativisé et ne doit pas permettre au contribuable d'échapper à toute imposition en Suisse lorsqu'il y séjourne effectivement. Les apparences sont donc trompeuses : la règle de la rémanence du domicile en droit international, bien que formellement absente du droit intercantonal, y trouve sous une forme édulcorée et subtile néanmoins application. La différence entre le droit intercantonal et le droit international n'est donc pas aussi grande. Le droit intercantonal se rapproche ici, en réalité, du droit international. Pour une fois ce n'est donc pas le droit international qui s'inspire d'une solution déjà trouvée depuis longtemps en droit intercantonal, mais la situation est différente : une règle du droit intercantonal est assouplie et elle n'est pas très éloignée de la solution internationale.

[606.] Enfin, il est intéressant de comparer le problème de la rémanence du domicile avec une affaire voisine, jugée par le Tribunal fédéral, concernant un couple de retraités ayant déplacé son domicile dans un contexte international (cf. ch. 12.2, p. 255).

12.2 Le déplacement du domicile entre différents pays : arrêt du Tribunal fédéral du 8 novembre 2007⁹⁴⁷

12.2.1 Objet du litige

[607.] Un couple de retraités a été domicilié à Y, dans le canton de Bâle-Campagne, jusqu'en 1973, où les conjoints étaient propriétaires d'un domaine d'une surface d'environ 24'000 mètres carrés vendus à la fin de l'année 2005. Avec effet au 1^{er} avril 1973, ils ont déplacé leur domicile en France voisine, à Z, où ils avaient acheté, puis restauré un domaine pour tenir compte des besoins de leur âge. En 1983, ils ont annoncé leur départ de

verhindert ist, an dem in Aussicht genommenen neuen Wohnort Aufenthalt zu nehmen, sei es aus einem andern Grunde. Auch in dem durchaus möglichen Falle, dass der Steuerpflichtige trotz Aufenthalt in der Schweiz überhaupt keinen Wohnsitz (mehr) in diesem Lande hat (vgl. BGE 85 I 10 ff., BGE 86 I 14 /5), kann nicht der fiktive Wohnsitz des Art. 24 Abs. 1 ZGB als Steuerwohnsitz gelten. Vielmehr sind dann die tatsächlichen Beziehungen des Pflichtigen zu den in Frage kommenden Orten gegeneinander abzuwägen und ist derjenige Ort als sein allgemeines Steuerdomizil anzusehen, zu dem die stärksten Beziehungen bestehen».

⁹⁴⁷ Arrêt du TF du 8 novembre 2007 (2C_303/2007) publié in StE 2008 B 11.1 n° 21, résumé et commenté par REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung 2007, p. 297-301.

France. Ils avaient décidé, compte tenu des rhumatismes de Madame, de passer les hivers en Espagne, dans une maison leur appartenant, et l'été à Z (France). Se heurtant à la résistance des autorités espagnoles, le couple est retourné à Z (France) pour y résider pendant toute l'année, sans toutefois s'y annoncer. Les contribuables n'étaient par conséquent imposables en Espagne, France et Suisse qu'en raison de la propriété immobilière détenue dans chacun de ces pays, sans toutefois être assujettis de manière illimitée dans aucun des trois pays.

[608.] La dernière instance cantonale a considéré que le couple ne disposait pas d'un domicile à Y (Suisse), mais compte tenu de ses séjours fréquents dans notre pays, il y séjournait au sens du droit fiscal, ce qui entraînait un assujettissement illimité. Admettant également un assujettissement illimité à Z (France) en raison du domicile, le double assujettissement, tant en Suisse qu'en France, devait être décidé en faveur de la Suisse en raison de la nationalité du couple. Ce dernier interjeta un recours en matière de droit public contre la décision de dernière instance cantonale. Il a obtenu gain de cause.

12.2.2 Les considérants du Tribunal fédéral

[609.] Notre Haute Cour considéra que la condition objective du domicile fiscal, soit le séjour à un endroit donné, était remplie, car les contribuables se rendaient régulièrement à Y (Suisse) pour s'occuper des chiens, de la maison et du jardin ; ils admettaient au demeurant y passer environ 50 à 60 nuits par année⁹⁴⁸. L'élément subjectif, c'est-à-dire l'intention de s'établir durablement à Y (Suisse), n'était en revanche pas donné, car le couple avait depuis longtemps cherché à vendre sa propriété à Y, qui était mal entretenue et qui n'était pas adaptée pour des personnes âgées, généralement sensibles au froid. Compte tenu de ce qui précède, le Tribunal fédéral nia l'existence du domicile fiscal principal du couple à Y⁹⁴⁹.

[610.] Il a également nié l'assujettissement illimité en Suisse fondé sur le séjour (art. 3 al. 3 LIFD et 3 al. 1 LHID). Les conjoints n'avaient en effet passé qu'environ 50 à 60 nuits par année à Y (Suisse) et non pas 90. Au demeurant, ces séjours ne s'étaient pas effectués « sans interruption notable ». Le fait que les contribuables se rendaient souvent la journée à Y sans

⁹⁴⁸ StE 2008 B 11.1 n° 21 consid. 2.2.1.

⁹⁴⁹ StE 2008 B 11.1 n° 21 consid. 2.2.2.

toutefois y passer la nuit pour y effectuer différentes tâches ne permettait pas d'additionner ces jours⁹⁵⁰.

[611.] Compte tenu de ce qui précède, notre Haute Cour jugea que le couple n'était pas assujéti de manière illimitée en Suisse durant la période considérée (soit les périodes fiscales 2002 à 2004). Son centre d'intérêts ne se trouvait en particulier pas à Y (Suisse). Même si les contribuables n'étaient – probablement à tort – pas assujétis de manière illimitée à l'impôt en France, ils n'étaient imposables en Suisse que de manière limitée en raison de la propriété immobilière. L'assujétissement illimité en Suisse en vertu du droit national ne dépendait en effet pas de la question de savoir si les contribuables sont imposés dans un autre pays ou non⁹⁵¹.

12.2.3 Commentaire et comparaison avec le droit fiscal intercantonal

[612.] L'arrêt précité ne concerne pas la question de la rémanence du domicile fiscal dans les rapports internationaux, mais s'en rapproche. Les contribuables ont en effet été assujétis de manière illimitée en Suisse, puis, après leur départ de Suisse, en France. C'est ensuite de leur départ de France pour l'Espagne et leur retour subséquent en France que la question de l'assujétissement en Suisse s'est de nouveau posée. Sachant que les époux n'étaient annoncés nulle part, il était pour le moins tentant pour le fisc de Bâle-Campagne de vouloir les assujétir dans le canton, ne serait-ce que pour éviter un non assujétissement des contribuables. L'on peut comprendre que l'autorité fiscale ait cherché à taxer les personnes en cause tant il est généralement perçu comme injuste que des contribuables, de surcroît fortunés, ne soient imposables nulle part.

[613.] Notre Haute Cour indiqua à juste titre que l'absence d'imposition dans notre pays voisin n'est pas un motif valable pour les assujétir en Suisse. Notre droit national ne prévoit pas d'assujétissement illimité en Suisse en l'absence d'exercice de la souveraineté fiscale de l'Etat voisin où le contribuable semble en réalité domicilié. Le principe de la rémanence n'était au demeurant d'aucun secours car il ne s'agissait justement pas d'un départ de Suisse sans arrivée dans un autre pays, mais d'un départ de l'étranger (sans arrivée dans un autre pays).

⁹⁵⁰ StE 2008 B 11.1 n° 21 consid. 3.2.

⁹⁵¹ StE 2008 B 11.1 n° 21 consid. 4.

[614.] La situation est ici identique en droit fiscal intercantonal : lorsqu'un canton compétent pour un imposer un contribuable domicilié sur son territoire n'exerce pas sa souveraineté fiscale, son voisin ne (re-) devient pas pour autant compétent pour taxer, l'absence d'exercice de la souveraineté fiscale du voisin ne conférant pas un droit d'imposer. Bien qu'en droit fiscal intercantonal le principe de la rémanence ne soit pas applicable – encore faut-il relativiser le champ d'application de cette interdiction (cf. 12.1.3.2.2, p. 252) –, la situation est en tous points identique : l'absence d'exercice de la souveraineté fiscale d'une entité politique (Etat ou canton) ne saurait fonder un droit d'imposer de son voisin. Sur ce point, on peut constater une « congruence » du droit fiscal intercantonal et international.

12.3 Excursus : coordination de la notion de domicile entre la LHID et la LIFD

[615.] Bien que la LHID définisse la notion de domicile de manière uniforme dans toute la Suisse et qu'elle soit contraignante pour les cantons depuis le 1^{er} janvier 2001 (art. 72 al. 1 et 2 LHID), les règles jurisprudentielles établies en matière intercantonale conservent leur validité et continuent à s'appliquer. Ainsi, en matière intercantonale, il reste admis qu'un contribuable dispose de plusieurs domiciles, alors que le texte légal ne mentionne pas du tout cette possibilité. Nous développerons cet aspect – c'est-à-dire la (co)existence de notions autonomes développées par la jurisprudence en matière de double imposition intercantonale ne ressortant pas du texte légal de la LHID et le problème de coordination avec la LIFD ainsi posé – ci-après en prenant pour exemple le domicile alternant en matière de double imposition intercantonale (cf. ch. 12.3.1, p. 258), notion que nous transposerons ensuite dans un contexte international (cf. ch. 12.3.2, p. 259). Nous examinerons, enfin, les autres divergences entre le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international en matière de domicile des personnes physiques (cf. ch. 12.3.3, p. 261).

12.3.1 Le domicile alternant en matière de double imposition intercantonale

[616.] En dérogation au principe de l'unité du domicile, le Tribunal fédéral admet exceptionnellement l'existence d'un domicile fiscal alternant lorsque les rapports du contribuable avec deux lieux différents sont à peu près de même intensité. Il en va notamment ainsi lorsque l'intéressé exerce une

activité professionnelle à deux endroits, que sa famille l’y accompagne régulièrement et que, dans les deux cas, les séjours sont approximativement de durée identique⁹⁵². Il en va de même lorsque le contribuable réside régulièrement à deux endroits, où les séjours sont de durée comparable, à condition que ses rapports avec les deux lieux soient de même intensité⁹⁵³. Les deux cantons se partagent alors par moitié le droit d’imposer les éléments⁹⁵⁴. Notre Haute Cour a en effet considéré que la LHID ne limite pas le nombre d’assujettissements fondés sur un rattachement personnel à des endroits différents, si bien que la jurisprudence, antérieure à l’entrée en vigueur de la LHID, n’est pas modifiée et que la notion de domicile alternant continue à subsister⁹⁵⁵.

12.3.2 Hypothèse : transposer la notion de domicile alternant dans un contexte international

[617.] La notion de domicile est définie de manière identique par la LIFD et la LHID, les deux lois contenant en effet des termes en tous points identiques, si bien qu’il ne reste, dans ce domaine, plus d’autonomie aux cantons. L’harmonisation verticale (entre la Confédération et les cantons et communes) et horizontale (entre les cantons) est donc complète, si bien que les mêmes concepts devraient s’appliquer en droit fédéral et en droit cantonal ou encore entre la LIFD et la LHID. Autrement dit, dans la mesure où la LHID ne limite pas le nombre d’assujettissements fondés sur un rattachement personnel à des endroits différents, ce principe devrait – mutatis mutandis – également s’appliquer en matière d’impôt fédéral direct. Ainsi, la notion de domicile alternant (ou encore celle de séjour saisonnier, que nous verrons plus loin, cf. ch. 12.3.3.1, p. 261) devrait aussi être connue par l’impôt fédéral direct et, par conséquent, en droit fiscal international – sous réserve, bien évidemment, des CDI.

[618.] Cette notion est toutefois absente en matière d’impôt fédéral direct et n’existe par conséquent pas en droit fiscal international de la Suisse. Les mêmes mots insérés dans deux lois différentes auraient donc une signification différente suivant la situation concernée ? Autrement dit,

⁹⁵² YERSIN, Le domicile des époux et la double imposition intercantonale, p. 343 ; LOCHER/LOCHER, § 3, I A, 1, n° 13.

⁹⁵³ LOCHER/LOCHER, § 3, I A, 3, n° 3, 6, 7 et 8.

⁹⁵⁴ Au sujet du détail de la répartition intercantonale et de ses modalités, cf. DE VRIES REILINGH, D., n° 518-519, p. 167.

⁹⁵⁵ Cf. dans ce sens l’arrêt du TF du 7 janvier 2004 (2P.2/2003) publié aux Archives 73, p. 420.

l'art. 3 al. 2 LHID s'appliquerait différemment dans un contexte intercantonal que dans une situation internationale et divergerait ainsi, du moins lorsqu'une situation intercantonale est concernée, de l'art. 3 al. 2 LIFD, alors que le texte des deux dispositions est identique et que le législateur a voulu que la définition du domicile des deux textes s'accorde⁹⁵⁶ ?

[619.] RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER⁹⁵⁷ critiquent la jurisprudence du Tribunal fédéral qui exclut le double domicile (ou domicile alternant) en matière d'impôt fédéral direct (alors qu'une telle possibilité existe dans les rapports intercantonaux). Ces auteurs indiquent que la pratique des autorités fiscales s'inspire néanmoins souvent du droit intercantonal et admet l'existence d'un domicile alternant également dans les rapports internationaux. Cette critique nous paraît justifiée, car du point de vue systématique, l'on ne voit pas très bien pourquoi le domicile alternant ne serait admissible qu'en matière intercantonale et non pas internationale lorsque les situations sont comparables. Les textes de la LIHD et de la LIFD sont, comme nous avons vu, identiques.

[620.] La question se pose cependant quant aux conséquences attachées à l'existence d'un double domicile fiscal en matière internationale, en particulier de la question du bénéfice des conventions ? A supposer qu'un contribuable dispose d'un domicile fiscal tant dans l'Etat A que dans l'Etat B, pourrait-il faire valoir, à choix, le bénéfice des conventions des deux Etats ? Une telle solution ne semble, à notre avis, guère concevable. Le droit conventionnel s'opposerait donc, en principe, à l'application d'un domicile alternant dans les rapports internationaux. En d'autres termes, en vertu (de l'effet négatif) de la CDI applicable, le domicile ne pourrait plus être alternant, mais la question de l'assujettissement illimité devrait être résolue en application de l'art. 4 MC OCDE. Cette disposition, qui permet de déterminer l'Etat de résidence d'une personne physique, n'ouvre pas la voie à une double résidence. Il n'en demeure pas moins qu'en vertu du droit interne, l'on ne voit pas très bien pourquoi l'application du domicile alternant serait exclue dans les rapports internationaux. La critique de RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER⁹⁵⁸ nous paraît donc tout à fait justifiée.

⁹⁵⁶ Message harmonisation fiscale, FF 1983 II 1, en particulier p. 91 et p. 163.

⁹⁵⁷ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, n° 40 ad art. 3.

⁹⁵⁸ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, n° 40 ad art. 3.

12.3.3 D'autres divergences entre le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international en matière de domicile des personnes physiques

12.3.3.1 Le séjour saisonnier

12.3.3.1.1 En droit intercantonal⁹⁵⁹

[621.] Lorsqu'un contribuable séjourne hors du canton de son domicile fiscal principal pendant 90 jours consécutifs au moins par année et sans interruption notable, ce séjour prolongé crée un domicile (accessoire) secondaire dans le canton du séjour⁹⁶⁰. La doctrine⁹⁶¹ considère que ce rattachement jurisprudentiel est en accord avec l'art. 3 al. 1 LHID qui prévoit notamment que les personnes physiques sont assujetties à l'impôt en raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, « elles séjournent [dans le canton] pendant 30 jours au moins en exerçant une activité lucrative, ou pendant 90 jours au moins sans exercer d'activité lucrative ».

[622.] Il est rappelé que l'assujettissement limité dans le canton du séjour saisonnier donne à ce dernier canton le droit d'imposer *pro rata temporis* les revenus et la fortune mobilière, à l'exception des revenus du travail issus d'une activité lucrative imposable dans le canton du domicile principal et des revenus et de la fortune attribués à un domicile fiscal spécial⁹⁶².

⁹⁵⁹ Pour qu'on puisse parler d'emploi saisonnier, il faut que l'entreprise à laquelle il se rattache soit elle-même saisonnière (tel par exemple un hôtel ou un commerce qui ne sont exploités qu'une partie de l'année seulement), ou du moins qu'elle n'occupe certains employés que temporairement pour des raisons tenant à la nature de l'affaire (LOCHER/LOCHER, § 3, I B, 4c, n° 5, 8 et 9). N'importe quel travail exercé pendant peu de temps n'est pas saisonnier (HÖHN/MÄUSLI, § 7 n° 54, p. 98-99). Ainsi, une société de mines d'anthracite, qui ne connaît pas de saison morte, active toute l'année, sauf circonstances tout à fait exceptionnelles et qui, par conséquent, engage ses ouvriers sans aucune limite de temps, n'est pas une entreprise « saisonnière » (LOCHER/LOCHER, § 3, I B, 4c, n° 5). Il en va de même d'un chantier de construction ouvert toute l'année et pour une longue durée (LOCHER/LOCHER, § 3, I B, 4c, n° 10).

⁹⁶⁰ LOCHER/LOCHER, § 3, II C.

⁹⁶¹ LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 38 ; DE VRIES REILINGH, D., n° 209 p. 76. En effet, la jurisprudence considère que la LHID ne limite pas le nombre d'assujettissements fondés sur un rattachement personnel à des endroits différents, de sorte que la notion de domicile fiscal accessoire au lieu du séjour saisonnier subsiste comme par le passé (cf. dans ce sens l'arrêt du TF du 7 janvier 2004 [2P.2/2003] publié aux Archives 73, p. 420).

⁹⁶² RYSER/ROLLI, p. 112. Ces auteurs indiquent que si le contribuable est propriétaire d'une habitation où se déroule le séjour prolongé, il y aura en même temps un domicile spécial dans le canton du séjour en raison de la propriété immobilière donnant à ce canton le

12.3.3.1.2 Comparaison avec le droit fiscal international

[623.] La notion de séjour saisonnier, qui est cependant devenue d'une application très rare en droit intercantonal, n'existe pas en droit fiscal international de la Suisse.

[624.] En vertu du droit interne, compte tenu de l'harmonisation tant verticale qu'horizontale et comme pour la notion de domicile alternant (cf. ch. 12.3.2, p. 259), il n'y a, à notre avis, pas de raison d'interpréter la notion de domicile de manière différente dans un contexte international par comparaison à un contexte national. Les dispositions légales (la LHID ou encore les lois cantonales et la LIFD) ne divergent en effet pas et la LHID ne distingue en particulier pas les rapports intercantonaux des rapports internationaux.

[625.] Toutefois, en vertu du droit conventionnel, la notion de séjour saisonnier conduisant à un assujettissement limité ou illimité, semble difficilement compatible avec l'art. 4 MC OCDE. Ou bien une personne est résidente d'un Etat contractant ou elle ne l'est pas, un stade « intermédiaire » ou hybride n'existant pas. Le critère de rattachement du séjour saisonnier n'est pas non plus « nécessaire » dans les rapports internationaux, car contrairement au droit intercantonal, le produit du travail est, sauf exceptions⁹⁶³, imposé au lieu du travail, c'est-à-dire à l'endroit où le travailleur est physiquement présent lorsqu'il exécute les tâches confiées⁹⁶⁴.

droit exclusif d'imposer la fortune, la plus-value ainsi que le rendement immobiliers (RYSER/ROLLI, p. 112).

⁹⁶³ Cf. en particulier la clause du monteur prévue à l'art. 15 al. 2 MC OCDE ou encore l'art. 19 MC OCDE relatif aux fonctions publiques.

⁹⁶⁴ Par comparaison, un tel critère de rattachement n'existe pas en droit intercantonal. L'affaire des pendulaires entre les cantons de Vaud et de Genève a mis en lumière cette différence (ATF 125 I 458 = Archives 70, p. 779 = SJ 2000 I, p. 273 = RDAF 2000 II, p. 181 = RDAF 2000 I, p. 579 = Revue fiscale 2000, p. 198 = Praxis 89, n° 178, p. 1084). Dans cet arrêt, notre Haute Cour a jugé que le pendulaire qui exerce son activité dépendante à Genève et qui revient quotidiennement à son domicile vaudois avait son domicile fiscal principal dans le canton de Vaud. Le canton de Genève demandait à ce que la jurisprudence du Tribunal fédéral au sujet de l'activité dirigeante soit élargie et que le droit d'imposer, voire l'impôt perçu par le canton de Vaud des travailleurs domiciliés sur son territoire, mais exerçant leur activité à Genève soit partagé entre les deux cantons. (Le versement d'une rétrocession par le canton de domicile au canton d'exercice du travail est une solution inspirée du régime applicable aux frontaliers selon l'accord de 1983 entre le Conseil fédéral suisse, agissant au nom des cantons de Berne, Soleure, Bâle-Ville, Bâle-Campagne, Vaud, Valais, Neuchâtel et Jura, et le Gouvernement de la République française [cf. art. 2 de l'accord du 11 avril 1983 entre le Conseil fédéral suisse et le gouvernement de la République française relatif à l'imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers]). Notre Haute Cour

12.3.3.2 La position dirigeante

12.3.3.2.1 En droit fiscal intercantonal

[626.] En droit fiscal intercantonal, le domicile fiscal principal se trouve au lieu de travail et le domicile fiscal secondaire au lieu d'établissement de la famille lorsque le contribuable exerce une fonction dirigeante dans une entreprise économiquement importante, ce qui suppose qu'il a sous ses ordres un nombreux personnel et qu'il assume une responsabilité particulière⁹⁶⁵. Dans ce cas, le Tribunal fédéral admet l'existence de liens prépondérants avec le lieu de travail, l'exercice de l'activité professionnelle engageant le contribuable si intensément que les liens familiaux et sociaux passent au second plan⁹⁶⁶ – même si le contribuable rentre plusieurs fois ou au moins une fois par semaine auprès de sa famille⁹⁶⁷.

[627.] Lorsqu'un des deux conjoints occupe une position dirigeante et qu'il ne rentre pas quotidiennement au foyer familial, son domicile fiscal principal se trouve, comme nous venons de voir, au lieu de travail. L'autre conjoint aura son domicile fiscal principal au lieu d'établissement de la famille. Dans cette situation, chaque époux dispose d'un domicile fiscal secondaire au domicile fiscal principal de l'autre, ce qui implique un partage par moitié de tous les éléments fiscaux entre les deux cantons⁹⁶⁸, à l'exception toutefois des

jugea que les solutions mises en place pour régler le régime des travailleurs frontaliers reflètent toute une gamme de nuances, allant de la rétrocession d'un pourcentage de la masse salariale brute (de 2,5% à 4,5%) à une rétrocession d'une partie de l'impôt prélevé par l'Etat voisin. Elle a par conséquent refusé d'introduire dans les rapports intercantonaux « des solutions qui ont été négociées pendant des années sur le plan international » (ATF 125 I 458 consid. 4c p. 471-472). En outre, en droit fiscal intercantonal, il n'y a pas de place pour une imposition par le canton du lieu de travail, car contrairement au droit fiscal international qui connaît le principe de l'imposition au lieu où l'activité lucrative est exercée (art. 15 al. 1 MC OCDE), le lieu de l'activité ne constitue pas un point de rattachement en droit fiscal intercantonal. Le principe de rattachement en droit fiscal intercantonal diffère donc ici fondamentalement du droit international.

⁹⁶⁵ Arrêt du 2 février 2001 in *Revue fiscale* 5/2001, p. 340 consid. 3d/aa p. 342/343 ; ATF 125 I 54 consid. 2b/aa p. 56/57 ; ATF 125 I 458 consid. 2d p. 468.

⁹⁶⁶ ATF 125 I 458 consid. 2d p. 468.

⁹⁶⁷ Arrêt du TF du 7 janvier 2004 (2P.2/2003) publié aux Archives 73, p. 420 consid. 2.3 p. 425.

⁹⁶⁸ RYSER/ROLLI, p. 109; NOËL, p. 431; cf. également YERSIN, *Le domicile des époux et la double imposition intercantonale*, p. 343-344. A noter cependant que dans des cas particuliers, le canton du lieu du travail n'a pas le droit d'imposer la moitié des éléments de la personne occupant une position dirigeante. Tel est le cas lorsque le contribuable n'y dispose pas d'un véritable domicile et qu'il retourne généralement auprès de sa famille en fin de journée (LOCHER/LOCHER, § 3, I B, 1b, n° 19 consid. 3a).

entreprises ou établissements stables ou encore des immeubles (cf. art. 4 al. 1 LHID)⁹⁶⁹. Cette jurisprudence est critiquée par une partie de la doctrine⁹⁷⁰.

12.3.3.2.2 *Comparaison avec le droit fiscal international*

[628.] Bien que la notion de domicile du droit fiscal interne suisse soit identique que l'on soit en présence de rapports intercantonaux ou internationaux, le terme « position dirigeante » est inconnu en droit fiscal international de la Suisse. Cette divergence entre le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international est incohérente et contraire à la systématique de la loi. Il n'y a, à nos yeux, aucune raison d'interpréter une disposition légale de manière différente suivant la situation – intercantonale ou internationale – concernée.

[629.] Comme pour la notion de séjour saisonnier, la différence du droit international s'explique par le fait qu'en vertu de l'art. 15 al. 1 MC OCDE, le salaire est en principe imposable au lieu où l'activité est exercée⁹⁷¹, c'est-à-dire plus concrètement à l'endroit où le travailleur est physiquement présent lorsqu'il exerce son activité⁹⁷². Aussi, dans une telle situation, il conviendrait d'admettre que la personne qui occupe la position dirigeante, dans un autre pays que celui où sa famille est établie, reste un résident du pays de résidence de sa famille, car le centre de ses intérêts vitaux au sens de l'art. 4 al. 2 lettre a MC OCDE se trouve à notre avis dans l'Etat d'établissement de la famille où elle retourne aussi souvent que l'emploi du temps le lui permet. A l'instar de ce que nous avons déjà dit au sujet du séjour saisonnier (cf. ch. 12.3.3.1.2, p. 262), la divergence entre le droit intercantonal et le droit conventionnel s'explique donc par le fait que le produit du travail sera en principe taxable dans le pays du lieu de l'activité en application de l'art. 15 al. 1 MC OCDE.

[630.] La répartition internationale du revenu n'est pas non plus la même que celle effectuée en matière intercantonale. En droit international, seul le produit du travail est attribué au pays où l'employé exerce effectivement son activité⁹⁷³, tandis qu'en droit intercantonal, tous les éléments imposables

⁹⁶⁹ Arrêt du 7 janvier 2004 (2P.2/2003) publié aux Archives 73, p. 420 consid. 2.5 p. 427-428 ; cf. également ARNOLD, M., p. 482.

⁹⁷⁰ LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 39-41, cf. également ch. 12.3.3.3.1, p. 265 ci-après).

⁹⁷¹ Au sujet des cinq exceptions à ce principe, cf. OBERSON, X., *Précis de droit fiscal international*, p. 173.

⁹⁷² VOGEL/LEHNER, n° 31 ad art. 15.

⁹⁷³ Au demeurant, à supposer que le dirigeant ne soit pas tous les jours présent au siège de l'entreprise qu'il dirige, mais qu'il consacre une bonne partie de son temps à des

sont en principe répartis par moitié entre les deux endroits. Les principes de répartition des deux droits sont donc très différents.

12.3.3.3 Le domicile séparé des conjoints

12.3.3.3.1 *En droit intercantonal*

[631.] Lorsque les deux conjoints ont des domiciles séparés au sens civil, ces domiciles constituent également le domicile fiscal principal de chacun d'eux. Le fait que les époux ont des domiciles séparés ne signifie toutefois pas en soi que chacun doit être imposé séparément. Il ne suffit pas que les époux vivent séparés, encore faut-il qu'il n'existe plus de communauté d'habitation et de moyens d'existence entre eux et que l'assistance d'un époux envers l'autre ne se fasse que par le versement de montants déterminés⁹⁷⁴.

[632.] En cas de domicile séparé des conjoints, alors que la communauté conjugale subsiste, le domicile principal de chaque époux est constitutif d'un domicile fiscal accessoire secondaire de l'autre. Le domicile fiscal principal de l'épouse devient ainsi le domicile fiscal secondaire de son mari ; inversement, le domicile fiscal principal du mari constitue un domicile fiscal secondaire pour la femme⁹⁷⁵.

[633.] La répartition s'effectue selon les mêmes règles que pour un employé occupant une position dirigeante (cf. ch. 12.3.3.2, p. 263), à savoir répartition de la fortune mobilière et de son rendement ainsi que du salaire par moitié entre le domicile principal et le domicile secondaire de chaque époux (l'imposition des immeubles et des entreprises et de leur rendement s'effectuant au lieu de situation)⁹⁷⁶. Selon notre Haute Cour, cette répartition se justifie au motif que la capacité économique du contribuable se manifeste aussi bien au lieu d'établissement familial distinct (respectivement au domicile fiscal principal du conjoint) qu'à son domicile personnel⁹⁷⁷.

[634.] La LHID, qui ne limite pas le nombre d'assujettissements fondés sur un rattachement personnel à des endroits différents, ne modifie en rien cette

voyages d'affaires internationaux, la rémunération afférente à ces jours de travail, où il n'est pas physiquement présent (cf. Commentaire OCDE, n° 1 ad art. 15) à son lieu de travail « habituel » peut à notre avis être imposé par l'Etat de résidence, c'est-à-dire l'Etat où habite sa famille et auprès de laquelle il retourne régulièrement.

⁹⁷⁴ YERSIN, développements récents, p. 365 ; LOCHER/LOCHER, § 3, I B, 3, n° 19.

⁹⁷⁵ Cf. YERSIN, développements récents, p. 366.

⁹⁷⁶ YERSIN, développements récents, p. 367 ; LOCHER/LOCHER, § 3, I B, 3, n° 1, 2, 7, 13, 14 et 18.

⁹⁷⁷ LOCHER/LOCHER, § 3, I B, 3, n° 14.

jurisprudence, de sorte que le domicile fiscal accessoire secondaire au lieu de l'établissement de la famille subsiste⁹⁷⁸. Le Tribunal fédéral a en effet jugé que la loi d'harmonisation ne changeait rien au principe de l'imposition de la famille. La notion de « domicile fiscal » définie à l'art. 3 al. 3 LHID englobait le lieu de résidence de la famille aussi bien en tant que domicile fiscal principal que comme domicile fiscal secondaire si bien que le rattachement personnel précité (au lieu d'établissement de la famille ou au domicile fiscal principal du conjoint) continue à être valable comme par le passé⁹⁷⁹. Cette jurisprudence est critiquée par Peter LOCHER⁹⁸⁰, qui considère que les critères de rattachement sont énumérés de manière exhaustive par la LHID et qu'un rattachement personnel de l'époux fondé sur le lieu de résidence du conjoint était ainsi exclu.

12.3.3.3.2 *Comparaison avec le droit fiscal international*

[635.] Pour comparer la situation des conjoints ayant des domiciles distincts du droit intercantonal avec celle en matière internationale, nous examinerons plus loin l'arrêt du Tribunal fédéral du 11 mai 2001⁹⁸¹ (cf. ch. 12.4, p. 269).

[636.] Auparavant, nous nous posons cependant la question de savoir comment l'assujettissement de deux conjoints non séparés, mais ayant chacun un domicile séparé, se présenterait sur la base du droit interne dans les rapports internationaux. La définition du domicile des personnes physiques dans les rapports internationaux n'est en effet pas différente de celle valable en droit fiscal intercantonal (cf. ch. 12.3.2, p. 259). Par conséquent, en l'absence de CDI applicable, les règles d'assujettissement d'un couple marié, dont chaque conjoint entretient un domicile distinct dans deux Etats différents, sont à notre avis les mêmes que dans les rapports intercantonaux⁹⁸². En d'autres termes, le domicile fiscal principal de chaque conjoint constitue un domicile fiscal accessoire de l'autre. Les éléments totaux des deux époux devront, par analogie avec les règles de répartition du droit intercantonal, être attribués par moitié aux deux Etats contractants.

⁹⁷⁸ Cf. dans ce sens l'arrêt du TF du 7 janvier 2004 (2P.2/2003) publié aux Archives 73, p. 420.

⁹⁷⁹ Arrêt du TF du 7 janvier 2004 (2P.2/2003) publié aux Archives 73, p. 420. consid. 2.4.2 p.426-427.

⁹⁸⁰ LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 39-41 et les auteurs cités.

⁹⁸¹ Arrêt du TF du 11 mai 2001 (2A.421/2000) publié in StE 2001 B 11.3 n° 12.

⁹⁸² Il n'y a en effet pas de raison d'interpréter les mêmes règles, qui ne font au demeurant pas de distinction entre les situations intercantionales et internationales, différemment suivant le contexte concerné.

[637.] Lorsqu'une CDI trouve application, en revanche, les règles sont différentes et il n'est à notre avis pas concevable que le domicile du conjoint constitue une cause de rattachement de l'autre époux. En d'autres termes, le domicile suisse d'un des deux conjoints ne saurait y entraîner un assujettissement de l'autre, domicilié à l'étranger. La résidence au regard des CDI est en effet déterminée pour chaque personne individuellement.

[638.] A notre avis, l'effet négatif des CDI vient limiter l'application du droit interne suisse. Dès lors que le conjoint domicilié à l'étranger n'est pas assujéti à l'impôt en Suisse, ses éléments (revenus et fortune) ne sauraient y être imposés et, en particulier, ils ne sauraient être rajoutés aux éléments imposables de son époux assujéti en Suisse. Par conséquent, une répartition des éléments globaux totaux du couple est d'emblée exclue. Les règles de répartition sont ainsi différentes en droit fiscal international, comme nous le verrons ci-après (cf. ch. 12.4, p. 269).

12.3.4 Petite digression : des conflits d'attribution de revenus d'employés se déplaçant souvent dans un contexte international

[639.] Comme l'indique à juste titre Peter LOCHER⁹⁸³, des conflits d'attribution du revenu peuvent se produire s'agissant d'employés occupant une position dirigeante⁹⁸⁴ ou de ceux sans lieu de travail fixe (comme par exemple les monteurs, les chauffeurs ou encore les représentants commerciaux). Des difficultés liées à la localisation de l'activité se présentent également en cas d'activités intellectuelles, car ces activités ne sont pas sans autre reconnaissables à l'extérieur⁹⁸⁵. Selon Peter LOCHER⁹⁸⁶, la pratique a recours à la fiction que ces personnes effectuent leurs tâches au siège de l'entreprise, de sorte que l'Etat du siège de l'employeur est compétent pour imposer leur salaire. Il cite comme exemples un arrêt du Tribunal fédéral du 23 juin 1944⁹⁸⁷ ainsi qu'une décision de l'AFC concernant la CDI-D⁹⁸⁸.

⁹⁸³ LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 418.

⁹⁸⁴ Au sujet des règles prévues en relation avec l'Allemagne, la Belgique, la France et les Pays-Bas concernant l'imposition des rémunérations d'employés dirigeants, il est renvoyé à WALDBURGER, p. 239-259.

⁹⁸⁵ SCHAUMBURG, p. 815.

⁹⁸⁶ LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 418.

⁹⁸⁷ Archives 13, p. 165.

⁹⁸⁸ LOCHER, Kurt, DBA-D, B, § 7, I A, 1, n° 23. La teneur de cette décision est la suivante: «Es lässt sich die Auffassung vertreten, dass Ueberlandchauffeure, die ihren Wohnsitz in der BRD haben, aber für ein Transportunternehmen mit Sitz und Betrieb in der

[640.] L'application de cette fiction est cependant contestée en droit fiscal international⁹⁸⁹, car elle peut conduire à des conflits de qualification et déséquilibrer l'harmonie propre au système de règles distributives des CDI. Pour ces raisons, il est à notre avis erroné de se baser, ne serait-ce qu'à titre subsidiaire, sur le lieu où le résultat de l'activité lucrative se manifeste ou encore le lieu où les décisions prises par un directeur d'entreprise sont exécutées. Les difficultés pratiques liées à la détermination du lieu d'activité peuvent être résolues par des règles de procédure, notamment par les présomptions réfragables valables en matière de détermination du revenu imposable. Concrètement, faute d'indications et d'indices contraires, l'autorité fiscale peut partir du principe (présomption réfragable) que l'activité de l'employé est exercée au lieu du siège/établissement stable de son employeur, à charge pour le contribuable de prouver le contraire. Si le contribuable parvient à établir, ou au moins à rendre vraisemblable (par exemple sur la base d'un carnet de route tenu régulièrement), qu'il a été physiquement présent dans un Etat-tiers lorsqu'il a exercé son activité, la compétence de l'Etat de domicile pour taxer le revenu renaît⁹⁹⁰. Si ce dernier Etat n'exerce pas sa compétence (quelles que soient les raisons), la question se pose de savoir si l'Etat du siège de l'employeur est néanmoins compétent ou non pour taxer. A notre avis, pour autant que l'Etat du domicile soit dûment informé de la situation (c'est-à-dire en particulier du lieu d'exercice de l'activité lucrative), il n'y a pas de raison que le droit d'imposer de l'Etat du siège de l'employeur renaisse en cas d'absence d'imposition dans l'Etat de résidence. La compétence de l'Etat du siège de l'employeur ne saurait en effet être fondée simplement sur le défaut de taxation de l'Etat de résidence⁹⁹¹.

Schweiz internationale Transporte mit dem Unternehmen gehörenden Lastwagen ausführen, ihren Arbeitsort in der Schweiz haben und daher für ihre Arbeitseinkünfte hier steuerpflichtig sind. Vorbehalten bleibt der Fall, dass den Chauffeuren Grenzgängerqualität zukommt. Dazu ist aber tägliches Ueberschreiten der Grenze vom Wohnort zum Arbeitsort und zurück erforderlich, eine Voraussetzung, welche international tätige Ueberlandchauffeure kaum erfüllen dürften».

⁹⁸⁹ VOGEL/LEHNER, n° 32 et 33 ad art. 15.

⁹⁹⁰ VOGEL/LEHNER sont également de l'avis qu'il appartient au contribuable de tenir un journal de bord visant à rendre vraisemblable le lieu d'exercice de son activité (cf. VOGEL/LEHNER, n° 33 ad art. 15) ; SCHAUMBURG est du même avis (SCHAUMBURG, p. 815-816).

⁹⁹¹ S'agissant de pays appliquant la méthode de l'exemption prévue à l'art. 23 A MC OCDE, dans une telle hypothèse (c'est-à-dire en cas d'absence de l'exercice du droit de taxer par l'Etat du lieu de l'activité), on serait en présence d'une non-imposition, qui ne peut être évitée que par une « subject to tax clause ». Une telle clause alourdirait cependant considérablement le texte de la CDI et ne viserait, au demeurant, que des situations tout à fait exceptionnelles.

12.4 La répartition internationale du revenu de conjoints domiciliés dans deux pays différents : l'arrêt du Tribunal fédéral du 11 mai 2001^{992 993}

12.4.1 Objet du litige

[641.] Cette affaire concernait un couple autrichien. Le mari, professeur d'Université, habitait dans la villa familiale du couple dans le canton de St-Gall dont chacun des époux était propriétaire pour moitié. L'épouse, artiste-peintre, habitait dans un appartement qu'elle possédait en Autriche où elle exerçait son activité. Cette dernière avait généré une perte en 1995 et un bénéfice en 1996. Le canton de St-Gall avait imposé le couple en refusant de ne tenir compte que de la moitié du revenu global des conjoints.

[642.] Notre Haute Cour était appelée à décider si le revenu du mari devait être divisé par deux, compte tenu du résultat (perte) de l'activité indépendante de son épouse. Les conjoints faisaient en effet valoir, en substance, que le couple devait être imposé en commun (addition des facteurs fiscaux), comme en matière intercantonale. Pour soutenir leur argumentation, ils invoquèrent deux arrêts rendus par le Tribunal administratif du canton de Zurich, qui avait jugé que lorsque l'un des conjoints était domicilié à l'étranger, le revenu et la fortune additionnés du couple étaient divisés par deux pour fixer l'assiette imposable⁹⁹⁴.

⁹⁹² Arrêt du TF du 11 mai 2001 (2A.421/2000) publié in StE 2001 B 11.3 n° 12.

⁹⁹³ Dans une affaire plus récente (arrêt du TF du 30 janvier 2009 [2C_625/2008] résumé et commenté par DE VRIES REILINGH, D., La méthode de répartition), concernant un ressortant britannique domicilié dans le canton de Vaud dont la famille vivait en Angleterre, notre Haute Cour a dû trancher la question de savoir si la totalité ou seulement la moitié du revenu et de la fortune du recourant était imposable en Suisse. Ce dernier soutenait en effet que les règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale prescrivait de limiter l'étendue de son imposition à 50% du revenu et de la fortune imposables, car le droit vaudois prévoit que 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 VD). Le Tribunal fédéral a cependant refusé d'appliquer la jurisprudence en matière intercantonale (qui admet une répartition par moitié de tous les éléments lorsque les deux conjoints ont des domiciles fiscaux séparés) dans les rapports internationaux. Il a considéré, en résumé, qu'on ne se trouvait pas dans le même contexte.

⁹⁹⁴ StE 1998 B 11.3 n° 11 = ZStP 1998, p. 199 ss ; StE 1994 b 11.3 n° 8 = ZStP 1994, p. 49.

12.4.2 Les considérants du Tribunal fédéral

[643.] Le Tribunal fédéral considéra tout d'abord que seul le mari était domicilié et par conséquent assujéti de manière illimitée en Suisse, tandis que son épouse l'était en Autriche. Le couple, qui n'était pas séparé, devait néanmoins être imposable ensemble (art. 7 LIFD).

[644.] S'agissant de la répartition entre la Suisse et l'Autriche à effectuer, notre Haute Cour jugea que la manière de procéder du Tribunal administratif zurichois dans les deux affaires précitées n'était pas appropriée en matière d'impôt fédéral direct, car les principes d'imposition du droit fiscal intercantonal n'étaient pas applicables en droit fiscal international, ces principes ayant été développés par le Tribunal fédéral dans les rapports intercantonaux et non pas dans les rapports internationaux. Sans garantie de réciprocité, le législateur fédéral avait par conséquent renoncé à mentionner dans la Constitution fédérale l'interdiction de la double imposition internationale⁹⁹⁵.

[645.] Contrairement à ce que prétendaient les recourants, ces derniers n'étaient pas traités comme des personnes seules (ou un couple séparé), car le tarif pour conjoint leur était appliqué. L'imposition de la moitié du revenu et de la fortune du couple, comme ils le revendiquaient, conduirait, selon le Tribunal fédéral, à une inégalité de traitement par rapport à d'autres contribuables – notamment par rapport aux autres couples mariés non séparés –, car une partie du revenu ne serait ainsi pas taxée, alors qu'elle était imposable en Suisse en vertu de la CDI applicable et en vertu du droit national. En outre, la partie du revenu non soumise à l'impôt en Suisse ne pourrait pas être taxée en Autriche, faute de compétence de ce pays. La manière de procéder préconisée par les recourants serait donc contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive⁹⁹⁶.

⁹⁹⁵ Message nouvelle Cst., FF 1997 I 1, p. 353.

⁹⁹⁶ StE 2001 B 11.3 n° 12 consid. 3e.

12.4.3 Commentaire et comparaison avec le droit fiscal intercantonal

12.4.3.1 Commentaire

12.4.3.1.1 *La méthode de répartition*

[646.] La méthode de répartition effectuée, qui n'est pas réglée par la CDI applicable, ni par le droit interne – car ni l'art. 6 LIFD ni l'art. 52 LIFD ne visent cette situation – doit à notre avis être entièrement approuvée⁹⁹⁷. Seuls les revenus de l'époux domicilié en Suisse peuvent être imposés (ainsi que la part du revenu afférent à l'immeuble de l'épouse), à l'exclusion de ceux du conjoint installé à l'étranger. Les revenus et la fortune de celui-ci peuvent cependant être pris en compte pour fixer le taux d'impôt.

[647.] Pour déterminer quels sont les biens et les revenus appartenant à chaque conjoint, les règles de droit civil sont à notre avis applicables. En d'autres termes et concrètement, les comptes bancaires ouverts au nom du mari doivent être déclarés par ce dernier en Suisse. Les comptes bancaires et avoirs dont les deux conjoints sont bénéficiaires sont à déclarer à hauteur de moitié par celui des époux assujetti en Suisse. Seule l'application de cette règle permet d'assurer une répartition internationale conforme aux conventions et au droit interne. La Suisse n'est en effet pas compétente, ni en vertu du droit interne, ni en vertu des CDI, pour imposer une partie des avoirs ou rendements appartenant au conjoint domicilié à l'étranger. L'arrêt discuté ici n'indique malheureusement pas avec toute la clarté souhaitable ce principe pourtant évident.

12.4.3.1.2 *Des obligations fiscales en Suisse de l'époux domicilié à l'étranger ?*

[648.] Le contribuable assujetti en Suisse doit en principe déposer une déclaration d'impôt complète comprenant également les éléments de revenus et de fortune de son conjoint domicilié à l'étranger et dont il n'est pas séparé. Pour déterminer le taux d'imposition, il est indispensable de connaître les éléments (de revenus et de fortune) des deux époux, c'est-à-dire également de celui qui n'est pas soumis à la souveraineté fiscale suisse⁹⁹⁸.

⁹⁹⁷ Du même avis, WALDBURGER, *Rechtsprechung* 2001 (1. Teil), p. 148.

⁹⁹⁸ Dans ce sens, LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 41 ; YERSIN, *développements récents*, p. 366-367 ; LANZ-BAUER, p. 59.

[649.] L'on peut se demander si une telle obligation, liant le conjoint non assujéti en Suisse, constitue une ingérence prohibée dans la souveraineté fiscale de l'autre Etat contractant et, partant, une violation de la CDI ? Dans le cas jugé par le Tribunal fédéral, cette question ne se posait pas, car l'épouse domiciliée en Autriche était copropriétaire de la villa dans le canton de St-Gall, si bien qu'elle y était assujétiée de manière limitée. Elle devait par conséquent déposer une déclaration d'impôt complète comprenant tous ses éléments, en particulier en vue de déterminer le taux d'imposition. A supposer toutefois que tout assujétissement de l'épouse eût fait défaut, la question de ses obligations de procédure en Suisse se serait posée. Supposons – hypothèse sans doute peu fréquente, mais pas totalement exclue – que le mari ne connaisse pas (ou pas avec précision) les éléments de sa femme, il serait difficile, voire impossible au fisc de connaître les éléments de l'épouse non assujétiée en Suisse. L'autorité fiscale serait en effet mal venue d'exiger du mari de fournir des indications concernant des éléments qui ne lui appartiennent pas. Elle ne pourrait pas non plus s'adresser à sa femme qui n'est pas assujétiée à la souveraineté fiscale suisse. Dans cette situation, la seule voie possible pour un Etat contractant est l'échange de renseignement (art. 26 MC OCDE). A défaut, il devrait se contenter d'une évaluation prudente et raisonnable de la totalité des revenus du couple.

12.4.3.2 Comparaison avec le droit fiscal intercantonal

[650.] La comparaison du droit international et intercantonal montre des différences fondamentales entre les deux domaines : tandis qu'en matière intercantonale, les deux conjoints sont assujétis (de manière illimitée et limitée) à deux endroits (le domicile fiscal principal de l'un constituant un domicile fiscal accessoire pour l'autre, y entraînant un assujétissement limité, cf. ch. 12.3.3.3.1, p. 265), en droit international, chaque époux est assujéti seul à l'endroit où il a son domicile fiscal principal, sans que l'assujétissement de son conjoint, dans l'autre Etat, entraîne pour lui un rattachement personnel et, partant, des obligations fiscales.

[651.] Compte tenu des règles de rattachement différentes dans les deux domaines, les répartitions intercantonale et internationale sont aussi différentes. En droit intercantonal, les éléments totaux (addition des facteurs fiscaux) des deux époux sont répartis, en principe, par moitié entre les deux cantons. En droit fiscal international, en revanche, seul les revenus et fortune de l'époux soumis à la souveraineté fiscale de la Suisse peuvent y être imposés, sans qu'il soit tenu compte des éléments de son conjoint domicilié à l'étranger. Ceux-ci sont, en revanche, pris en considération pour fixer le

taux de l'impôt. Ainsi, en cas de perte provenant d'une activité lucrative indépendante exercée à l'étranger, le taux d'impôt peut être de zéro, ce qui conduit, indirectement, à une prise en compte de la perte étrangère par le biais de l'application du principe du taux global. Nous reviendrons plus bas sur la problématique de la prise en compte de la perte étrangère en Suisse (cf. ch. 12.11, p. 297 et ch. 12.12, p. 304).

[652.] Il est frappant, en comparant les deux domaines, que malgré le fait que les deux droits ont la même nature, poursuivent les mêmes buts et appliquent, en partie, les mêmes règles et principes, des différences fondamentales se manifestent lorsqu'il s'agit, concrètement, d'appliquer les règles de répartition intercantionales et internationales. Ces différences ne sont pas voulues par le législateur, mais résultent des différences – qui existent malgré la similitude des deux domaines – entre les deux systèmes. Elles sont, en d'autres termes, inhérentes aux systèmes intercantonal et international.

12.5 Déductibilité des frais d'acquisition du revenu du travail exercé en Suisse d'un travailleur domicilié à l'étranger : l'arrêt du Tribunal fédéral du 9 décembre 1996⁹⁹⁹

12.5.1 L'objet du litige

[653.] Cet arrêt concernait un contribuable domicilié en Italie (où résidait sa famille et où il retournait régulièrement en fin de semaine), mais disposant d'une chambre à son lieu de travail en Suisse. La question était de savoir s'il pouvait déduire entièrement tous les frais d'acquisition du revenu de l'activité dépendante, en particulier le loyer payé pour la chambre louée en Suisse et les frais de transport entre son domicile italien et la Suisse, ce que les instances cantonales avaient refusé.

12.5.2 Les considérants du Tribunal fédéral

[654.] Notre Haute Cour considéra qu'à l'instar du MC OCDE, la CDI-I était muette au sujet des déductions du revenu imposable. La possibilité de faire valoir des déductions était dès lors réglée exclusivement par le droit interne. L'ancien art. 24 AIFD – applicable à l'époque – prévoyait que lorsque seule

⁹⁹⁹ Arrêt du TF du 9 décembre 1996 publié in Archives 67, p. 551.

une partie des revenus du contribuable était imposable en Suisse, les déductions n'étaient admises que proportionnellement, en fonction de cette partie du revenu par rapport au revenu total. Les autorités fiscales renonçaient toutefois à appliquer l'art. 24 AIFD lorsqu'une mise en œuvre de cette disposition ne paraissait pas appropriée. En particulier, elles admettaient en totalité les déductions des art. 22 lettres a, b, c, e et f AIFD lorsqu'elles étaient en rapport économique avec les revenus correspondants. Elles appliquaient par conséquent les critères développés en matière de double imposition intercantonale et admettaient justement la déduction des frais nécessaires à l'acquisition du revenu, c'est-à-dire selon une répartition objective. Cette méthode devait également être mise en œuvre dans le cas particulier. Elle était adaptée parce qu'elle permettait d'imposer le revenu net provenant de l'activité dépendante du contribuable¹⁰⁰⁰.

[655.] Notre Haute Cour rejeta par conséquent le point de vue de la dernière instance cantonale qui avait considéré que la situation du contribuable devait être assimilée à celle d'une personne domiciliée en Suisse et n'avait par conséquent admis que les frais de transport entre son lieu de séjour à Lugano et son lieu de travail (en Suisse), mais non pas ceux entre son domicile italien et la Suisse. Le Tribunal fédéral jugea, au contraire, qu'admettre la déduction de frais de transport (entre le domicile italien et le lieu de séjour en Suisse) était conforme au texte légal applicable et aux dispositions en vigueur¹⁰⁰¹. Le but poursuivi par la réglementation et le principe de l'imposition selon la capacité contributive étaient ainsi réalisés. Le principe de l'égalité de traitement était en outre mieux respecté¹⁰⁰². Contre la solution préconisée ici ne plaideraient que les difficultés à déterminer les frais déductibles. De telles difficultés n'existaient en l'occurrence pas et n'étaient pas invoquées par l'autorité de taxation¹⁰⁰³.

¹⁰⁰⁰ Archives 67, p. 551 consid. 4a p. 555.

¹⁰⁰¹ La teneur de la LIFD, déjà en vigueur au moment où le jugement a été rendu – bien que non applicable à la période fiscale en cause –, était sur ce point plus précise.

¹⁰⁰² Selon le TF, la situation – imposition du revenu de l'activité dépendante d'un contribuable séjournant en semaine en Suisse, mais domicilié à l'étranger – était comparable à celle d'un contribuable retournant chaque fin de semaine à son domicile situé dans un autre canton. Il se justifiait d'admettre dans les deux situations la déduction des frais de la même manière. Le lieu d'imposition différent du revenu de l'activité dépendante (au lieu de travail en cas de domicile à l'étranger, au domicile dans l'autre canton) n'apparaissait que d'importance limitée pour juger de la déductibilité des frais en cause.

¹⁰⁰³ Archives 67, p. 551 consid. 5c p. 558-559.

12.5.3 Commentaire et comparaison avec le droit fiscal intercantonal

[656.] L'arrêt compare la situation internationale à celle, similaire, se présentant dans les rapports intercantonaux. L'on ne voit en effet pas, comme le dit à juste titre notre Haute Cour, comment la situation internationale se distinguerait de la situation intercantonale lorsque le domicile est éloigné du lieu de travail et que le contribuable séjourne à ce dernier endroit en semaine pour des raisons professionnelles. Le parallélisme que fait notre Haute Cour entre les deux situations est tout à fait convaincant.

[657.] Les frais en cause dans l'affaire jugée étaient en relation directe et étroite avec le revenu du travail. Ils étaient indispensables à la réalisation dudit revenu. Il est donc logique qu'ils soient déduits de ce même revenu et non pas d'autres types de revenu (revenu de la fortune par exemple) ou encore répartis proportionnellement, en fonction des revenus alloués aux deux pays (Suisse et Italie).

[658.] La doctrine en matière de double imposition intercantonale considère les frais en relation directe avec un type de revenu comme des frais « organiques » («organische Abzüge») pour ainsi désigner leur lien avec le revenu dont ils dépendent¹⁰⁰⁴. Les auteurs n'ont pour l'heure et à notre connaissance pas repris cette terminologie en matière internationale, alors même que la question de la déductibilité des frais et leur répartition se pose de manière identique dans les rapports internationaux. L'on peut même dire que cette question (des déductions) est négligée en droit fiscal international, qui se contente de se concentrer sur la répartition des revenus. Bien qu'il soit juste et logique de considérer en premier lieu les revenus¹⁰⁰⁵, il n'y a pas de raison que les déductions soient considérées comme secondaires dans les rapports internationaux, alors que l'assiette de l'impôt – et en fin de compte le montant d'impôt à payer – dépend dans une mesure non négligeable des déductions pouvant être invoquées.

¹⁰⁰⁴ LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 81-82.

¹⁰⁰⁵ Il faut en effet d'abord attribuer les revenus aux différents endroits entrant en ligne de compte (répartition des éléments positifs) avant de répartir, et par conséquent de déduire, les frais (répartition des éléments négatifs).

12.6 **Déduction des cotisations au troisième pilier A d'un résident étranger travaillant en Suisse : ATF 117 Ib 358**¹⁰⁰⁶

12.6.1 **Objet du litige**

[659.] Un travailleur italien domicilié à Como (Italie) travaillait en qualité de programmeur au Tessin pour une société qui y était établie. Soumis à la procédure de taxation ordinaire en Suisse, il a réclamé notamment la déduction des contributions versées au troisième pilier A en Suisse, ce que le fisc tessinois, puis la dernière instance cantonale lui ont refusé. Le Tribunal d'appel du canton du Tessin a considéré qu'en matière d'impôt fédéral direct, un frontalier italien pouvait déduire les contributions au troisième pilier A en Suisse seulement si le fait d'admettre cette déduction ne le mettait pas dans une situation plus favorable qu'une personne assujettie de manière illimitée en Suisse. Dans la mesure où les prestations du troisième pilier A n'étaient pas imposables en Suisse, l'égalité de traitement n'était pas garantie, si bien que la déduction des cotisations n'était pas admise.

12.6.2 **Les considérants du Tribunal fédéral**

[660.] Le Tribunal fédéral constata tout d'abord que le travailleur domicilié à l'étranger, exerçant son activité en Suisse, était également soumis aux cotisations du deuxième pilier, à l'instar des travailleurs domiciliés en Suisse¹⁰⁰⁷. Le législateur fédéral avait clairement voulu traiter de la même manière les trois piliers, si bien que les cotisations versées au troisième pilier A par un frontalier devaient être considérées comme celles au premier et deuxième pilier. Il n'y avait en outre aucune raison de soumettre à un traitement différent les personnes travaillant en Suisse mais domiciliées à l'étranger, par rapport à celles qui sont domiciliées en Suisse¹⁰⁰⁸.

[661.] Il était vrai que le législateur avait prévu, en contrepartie de la déductibilité des cotisations, l'imposition des prestations du troisième pilier A. Bien que les prestations du troisième pilier A versées à un frontalier domicilié à l'étranger puissent échapper à l'impôt, il n'en découlait pas une interdiction des cotisations. Le contribuable qui quitte la Suisse à la fin de

¹⁰⁰⁶ Publié également aux Archives 61, p. 802 = StE 1992 B 27.2 n° 14 = Revue fiscale 1993, p. 31 = RDAT 1992 II 43t, p. 302 et traduit en allemand in Praxis 82, n° 87.

¹⁰⁰⁷ Archives 61, p. 802 consid. 2c p. 805-806 = Praxis 82, n° 87 consid. 2c.

¹⁰⁰⁸ Archives 61, p. 802 consid. 3 p. 807 = Praxis 82, n° 87 consid. 3.

ses rapports de travail n'était, à certaines conditions, pas non plus imposable sur les prestations du troisième pilier A. Ces contradictions ne pouvaient être éliminées qu'en adaptant la loi fédérale¹⁰⁰⁹.

[662.] Le refus de déduire des cotisations au troisième pilier A ne pouvait pas non plus être justifié sur la base de la CDI-I, car une convention de double imposition ne saurait fonder une imposition non prévue par le droit national (effet négatif des CDI). Une CDI ne trouvait application que dans la mesure où elle limitait ou excluait l'imposition prévue par le droit national applicable. En l'occurrence, le droit fiscal national prévoyait la déductibilité des contributions au troisième pilier tandis que la CDI, compte tenu de son effet négatif, ne pouvait ni supprimer cette règle ni prévoir, de manière positive, l'imposition de ces déductions lorsque le contribuable est domicilié dans l'autre Etat contractant¹⁰¹⁰.

12.6.3 Commentaire et comparaison avec le droit fiscal intercantonal

[663.] L'arrêt précité nous paraît juste et convaincant et conforme au système des trois piliers du droit suisse. La possibilité même de cotiser au troisième pilier A dépend de l'exercice d'une activité lucrative en Suisse, si bien que la déduction correspondante, qui est liée de manière intrinsèque ou « organique » au revenu du travail, doit être attribuée à ce revenu.

[664.] La soustraction (du montant de la cotisation) doit être opérée de manière objective et non pas proportionnellement en fonction des revenus nets comme c'est le cas des déductions sociales¹⁰¹¹ – et encore moins proportionnellement en fonction des actifs bruts localisés comme c'est le cas des intérêts passifs par exemple¹⁰¹². Notre Haute Cour a omis de mentionner cet argument, qui ne nous paraît toutefois pas aller de soi tant il est vrai que les déductions sont souvent liées à tous les revenus, comme c'est le cas par exemple des pensions alimentaires ou encore, comme déjà dit, des déductions sociales.

[665.] La question se pose de savoir comment doit être répartie cette déduction lorsqu'un contribuable domicilié à l'étranger occupe plusieurs emplois

¹⁰⁰⁹ Archives 61, p. 802 consid. 3 p. 808 = Praxis 82, n° 87 consid. 3.

¹⁰¹⁰ Archives 61, p. 802 consid. 3 p. 809 = Praxis 82, n° 87 consid. 3.

¹⁰¹¹ Pour le droit fiscal intercantonal : cf. LOCHER, P., *Interkat. Steuerrecht*, p. 107-108 ; HÖHN/MÄUSLI, § 19 n° 32-33, p. 267 ; DE VRIES REILINGH, D., n° 433 p. 145.

¹⁰¹² Pour le droit fiscal intercantonal : cf. LOCHER, P., *Interkat. Steuerrecht*, p. 104 ; HÖHN/MÄUSLI, § 19 n° 10-11, p. 255-256 ; DE VRIES REILINGH, D., n° 409 ss p. 139.

– à temps partiels par exemple – en Suisse et à l'étranger. Est-ce qu'elle doit être opérée en fonction des revenus nets (soit le revenu brut après déduction des frais d'acquisition du revenu) ou est-ce qu'elle doit être défalquée uniquement du revenu de l'activité lucrative exercée en Suisse ? Pour autant que la cotisation soit versée au troisième pilier A suisse et qu'elle soit liée à l'activité lucrative exercée en Suisse, nous avons tendance à préconiser une déduction totale du revenu de l'activité lucrative exercée en Suisse. Le montant de la cotisation au troisième pilier A admis en vertu de la réglementation en matière de LPP équivaut au montant fiscalement déductible, des montants excédentaires versés devant en principe être remboursés par l'institution de prévoyance selon certains auteurs¹⁰¹³ ou sont considérés comme des contributions de prévoyance individuelle libre (pilier 3 B) d'après d'autres¹⁰¹⁴. Il s'en suit que la déduction entière de la cotisation du revenu imposable en Suisse doit être admise, auquel la cotisation est liée. Une répartition en fonction des revenus nets ferait au contraire échec à ce principe et signifierait que la part des cotisations attribuée au revenu de l'activité exercée à l'étranger ne devrait pas être versée au système de prévoyance suisse.

12.7 L'ALCP et la procédure d'imposition à la source : l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010¹⁰¹⁵

12.7.1 Objet du litige

[666.] Un ressortissant suisse, domicilié en France, mais travaillant à Genève, y a été imposé à la source, conformément à l'art. 17 CDI-F, qui attribue le droit d'imposer à l'Etat où l'activité lucrative est exercée. Dans le cadre de ce régime d'imposition, il n'a pas pu déduire, contrairement au contribuable soumis au régime d'imposition ordinaire, ses frais professionnels effectifs, ni ses primes et cotisations d'assurances effectifs, ces éléments étant pris en compte de manière forfaitaire par le barème d'imposition à la source. Le contribuable faisait notamment valoir qu'il subissait une discrimination interdite par l'art. 2 ALCP et par l'art. 9 al. 2 de l'Annexe I ALCP en raison du refus des déductions précitées.

¹⁰¹³ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 63 ad art. 33.

¹⁰¹⁴ CR, LAFFELY MAILLARD, n° 70 ad art. 33.

¹⁰¹⁵ ATF 136 II 241 = RDAF 2010 II 308, résumé et commenté par MARANTELLI, Quellenbesteuerung.

12.7.2 Les considérants du Tribunal fédéral

[667.] Notre Haute Cour considéra que selon la jurisprudence constante de la Cour de justice des communautés, les dispositions du Traité en matière de libertés ne pouvaient « ...être interprétées de manière à exclure du bénéfice du droit communautaire les propres ressortissants d'un État membre déterminé lorsque ceux-ci, par leur comportement, se trouvent, à l'égard de leur État d'origine, dans une situation assimilable à celle de tout autre sujet bénéficiant des droits et libertés garantis par le traité (arrêt de la CJCE du 27 juin 1996 C-107/94 Asscher, Rec. 1996 I-3089 point 32 et les nombreuses références) ». En l'espèce, le recourant se trouvait à l'égard de la Suisse dans une situation à celle de tout autre sujet invoquant le bénéfice des droits et libertés garantis par l'ALCP, si bien qu'il pouvait s'en prévaloir.

[668.] Selon la jurisprudence de la CJCE, en règle générale, la situation des résidents et celle des non-résidents dans un État n'était pas comparable. Le revenu perçu sur le territoire d'un État par un non-résident ne constituait le plus souvent qu'une partie de son revenu global, centralisé au lieu de sa résidence, et sa capacité contributive personnelle tenant compte de l'ensemble de ses revenus et de sa situation personnelle et familiale pouvait s'apprécier le plus aisément à l'endroit où il avait sa résidence habituelle. Par conséquent, le fait pour un État membre de ne pas faire bénéficier un non-résident de certains avantages fiscaux qu'il accorde au résident n'était, en règle générale, pas discriminatoire, compte tenu des différences objectives entre la situation des résidents et celle des non-résidents, tant du point de vue de la source des revenus que de la capacité contributive personnelle ou de la situation personnelle et familiale.¹⁰¹⁶ La CJCE avait toutefois précisé qu'il pouvait y avoir discrimination au sens du traité entre résidents et non-résidents si, nonobstant leur résidence dans des États membres différents, il était établi que, au regard de l'objet et du contenu des dispositions nationales en cause, les deux catégories de contribuables se trouvaient dans une situation comparable. Tel était le cas lorsque le non-résident ne percevait pas de revenu significatif dans l'État de sa résidence et tirait l'essentiel de ses ressources imposables d'une activité exercée dans l'État d'emploi. En effet, dans ces conditions, l'État de résidence n'était pas en mesure de lui accorder les avantages résultant de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale, de telle sorte qu'il n'existe entre un tel non-résident et un résident exerçant une activité salariée comparable aucune différence de situation objective de nature à fonder une différence de traitement en ce qui concerne la prise en considération, aux fins de l'imposition, de la situation personnelle

¹⁰¹⁶ ATF 136 II 241 = RDAF 2010 II 308 consid. 13.2.

et familiale du contribuable¹⁰¹⁷. En l'occurrence, le recourant, qui résidait en France, avait perçu en Suisse la quasi-totalité – plus de 90% – des revenus du couple. Il s'était trouvé donc objectivement dans la même situation, en ce qui concerne l'impôt sur le revenu, qu'un travailleur résident de Suisse qui exerce la même activité lucrative. Par conséquent, la discrimination, contraire aux art. 2 ALCP et 9 al. 2 Annexe I ALCP, consistait en ce que le recourant n'avait pas pu faire valoir toutes les déductions accordées aux travailleurs résidents de Suisse, en particulier, il n'avait pas eu la possibilité de faire valoir les dépenses effectives pour les frais de transport entre son lieu de résidence et son lieu de travail en raison des limites posées par la législation fédérale et cantonale en matière d'imposition à la source. Cette constatation rejoignait celle de la doctrine majoritaire¹⁰¹⁸. Le contribuable avait le droit, lors de son imposition à la source, de faire valoir les mêmes déductions que les contribuables résidents de Suisse soumis au régime d'imposition ordinaire.

12.7.3 Commentaire et comparaison avec le droit fiscal intercantonal

12.7.3.1 Commentaire

[669.] L'arrêt précité a été accueilli favorablement par la doctrine¹⁰¹⁹. Comme l'indique MARANTELLI à juste titre, s'agissant de quasi-résidents, le législateur devra mettre en œuvre cet arrêt en accordant des corrections tarifaires et/ou en admettant plus largement la taxation ordinaire ultérieure. A notre avis, l'interdiction du traitement discriminatoire fondée sur la jurisprudence européenne ne devrait cependant pas conduire à accorder aux personnes imposées à la source à la fois les mêmes déductions qu'aux personnes imposées selon la procédure de taxation ordinaire et un tarif plus favorable, tenant compte de manière forfaitaire des mêmes déductions.

[670.] L'affaire discutée ici illustre l'influence croissante du droit européen en Suisse. Elle sera déterminante de manière générale dans le cadre des répartitions internationales et conduira peut-être à étendre l'interprétation communautaire du principe de non-discrimination à l'art. 24 al. 1 MC OCDE¹⁰²⁰. Au fil des ans et des situations différentes ou, au contraire, similaires, il deviendra en effet difficile de donner des contours différents au

¹⁰¹⁷ ATF 136 II 241 = RDAF 2010 II 308 consid. 13.3.

¹⁰¹⁸ ATF 136 II 241 = RDAF 2010 II 308 consid. 15.1.

¹⁰¹⁹ MARANTELLI, Quellenbesteuerung, n° 57.

¹⁰²⁰ MARANTELLI, Quellenbesteuerung, n° 42, citant VOGEL/LEHNER, n° 62 ad art. 24.

principe de non-discrimination en fonction de l'Etat de résidence de la personne concernée

12.7.3.2 Comparaison avec le droit fiscal intercantonal

[671.] La taxation en Suisse et les règles de répartition internationales applicables subissent l'influence déterminante du droit international supérieur, en l'occurrence le droit européen. Ce dernier commande un traitement égal et sans discrimination. Il est intéressant, dans ce contexte, d'observer que le droit fiscal intercantonal a suivi le même chemin : le respect du principe de l'interdiction du traitement discriminatoire a été imposé aux cantons en vertu du droit fédéral dont la mise en œuvre est assurée par le Tribunal fédéral. Son contenu est d'ailleurs similaire en droit intercantonal (cf. ch. 3.1.3, p. 35). L'on voit donc qu'un droit supérieur semble indispensable pour garantir une véritable égalité de traitement gommant les discriminations directes et aussi indirectes. De manière spontanée, les ordres juridiques – qu'elles soient nationales ou cantonales – semblent peiner à garantir un traitement égalitaire aux personnes « étrangères » à leur territoire.

12.8 Attribution des revenus d'un sportif à l'Etat du lieu de l'activité – application de l'art. 17 MC OCDE : l'arrêt du Tribunal fédéral du 6 mai 2008¹⁰²¹

12.8.1 Objet du litige

[672.] Un coureur cycliste professionnel, domicilié dans le canton de Berne, a été engagé par une équipe néerlandaise. D'après son contrat de travail, il devait participer aux courses déterminées par son employeur ainsi qu'aux entraînements convenus et porter l'habillement prescrit. Durant l'année 2001, le cycliste participa à différentes courses aux Pays-Bas, en Espagne, en Italie, en France, en Belgique et en Allemagne ainsi que comme coureur individuel à différentes courses en Suisse.

[673.] Le Tribunal administratif du canton de Berne (soit la dernière instance cantonale) avait considéré que sur 196 jours de travail effectué pour l'équipe néerlandaise, le coureur avait « travaillé » pendant 42 jours (correspondant à 21,4% des jours de travail) aux Pays-Bas (2 jours de courses, 8 jours de

¹⁰²¹ Arrêt du TF du 6 mai 2008 (2C_276/2007) publié in StE 2008 A 32 n° 10, résumé et commenté par HÜRLIMANN.

publicité et 32 jours d'entraînement). Cette part n'était pas imposable en Suisse en vertu de l'art. 6 al. 1 CDI-NL. 90 jours de travail (soit 45,9% des jours de travail) se rapportaient à des courses dans des pays tiers (Espagne, Italie, France, Belgique et Allemagne) dont la rémunération n'était pas imposable en Suisse en raison de la clause relative aux sportifs contenue dans les CDI conclues par la Suisse avec ces pays. 64 jours de travail (soit 32,7% des jours de travail) correspondaient à des jours de courses et d'entraînement en Suisse ainsi qu'à des entraînements dans des pays tiers (en dehors des Pays-Bas). Le salaire y afférant était imposable en Suisse en vertu de la clause dite du monteur. Du salaire total perçu de l'équipe néerlandaise, seuls les 32,7% étaient ainsi imposables en Suisse (salaire brut provenant d'une activité lucrative dépendante).

[674.] L'Intendance des impôts du canton de Berne a recouru contre la décision du Tribunal administratif du canton de Berne demandant que la part de revenu imposable en Suisse soit fixée à 78,6%. Elle était de l'avis qu'en plus des jours de courses et d'entraînement en Suisse et des jours d'entraînements dans des pays tiers (en dehors des Pays-Bas), les jours de courses effectuées dans des pays tiers (90 jours ou 45,9% des jours de travail) devaient également être pris en considération pour l'imposition en Suisse.

[675.] La question litigieuse devant le Tribunal fédéral était en d'autres termes de savoir si la rémunération perçue par le coureur pour sa participation à des courses dans des pays tiers (Espagne, Italie, France, Belgique et Allemagne) était imposable en Suisse ou, au contraire, devait être attribuée à l'étranger en vertu des dispositions conventionnelles contenues dans les CDI conclues par la Suisse avec tous les pays précités similaires à l'art. 17 al. 1 MC OCDE.

12.8.2 Les considérants du Tribunal fédéral

[676.] Notre Haute Cour considéra tout d'abord que le coureur cycliste était un sportif au sens de l'art. 17 MC OCDE, car il participait à une compétition publique¹⁰²², si bien que la rémunération perçue par le coureur pour sa participation aux courses cyclistes dans les pays concernés pouvait être imposée par les pays en question¹⁰²³.

¹⁰²² FLICK/WASSERMEYER/WINGERT, n° 10.1 ad art. 17; VOGEL/LEHNER, n° 31 ad art. 17.

¹⁰²³ Arrêt du TF du 6 mai 2008 (2C_276/2007) consid. 5.2 in fine, publié in StE 2008 A 32 n° 10.

[677.] Elle se posa ensuite plus particulièrement la question de savoir si le salaire versé par l'employeur néerlandais était en relation suffisamment étroite avec la participation aux courses dans les pays tiers pour justifier la compétence d'imposer du pays de la source (pays du lieu d'activité)¹⁰²⁴.

[678.] Le Tribunal fédéral jugea que les rémunérations visées par l'art. 17 MC OCDE étaient en règle générale soumises à l'impôt à la source dans le pays d'activité (ou de production) du sportif (ou de l'artiste), ce qui justifiait de les attribuer à cet Etat. Une autre règle n'était pas praticable lorsque les lieux de production varient. L'art. 92 LIFD concernant l'imposition à la source contenait également une clause concernant les sportifs. Il était cependant difficile d'imposer des rémunérations dans l'Etat de production lorsque le débiteur de la prestation n'y entretient pas d'établissement stable ou d'installation fixe. S'agissant p. ex. des clubs sportifs étrangers, qui paient des salaires à leurs joueurs ou sportifs, l'imposition n'était pas (sans autre) garantie¹⁰²⁵.

[679.] Notre Haute Cour considéra que seules les rémunérations pour les activités liées directement à une activité sportive ou artistique dans le pays d'activité y étaient imposables. L'art. 17 MC OCDE constituait une norme spéciale par rapport aux normes distributives du revenu de l'activité dépendante et indépendante (art. 14 et 15 MC OCDE). Plus le principe de l'imposition à la source était étendu plus le danger d'une double imposition était grand¹⁰²⁶. Le but des CDI n'était pas seulement d'éviter des doubles impositions, mais également de garantir une imposition praticable. Il n'y avait par conséquent aucun intérêt pour les Etats contractants à se réserver le

¹⁰²⁴ Dans ce contexte, le TF considéra que les primes à l'engagement, le « prize money » ou d'autres rémunérations similaires versées pour la participation à la course étaient imposables dans le pays de source, car à la « Auftrittsbezogenheit » de l'artiste ou du sportif correspondait la « Auftrittsbezogenheit » de la rémunération (arrêt du TF du 6 mai 2008 [2C_276/2007] consid. 5.3, publié in StE 2008 A 32 n° 10).

¹⁰²⁵ Pour éviter une application trop rigide de l'art. 17 MC OCDE, le Commentaire OCDE prévoit que les Etats pourront d'un commun accord limiter l'application de l'art. 17 al. 1 MC OCDE aux activités d'entreprise et modifier le texte de l'article de façon à y prévoir qu'il s'applique sous réserve du seul art. 7 MC OCDE. Dans ce cas, les artistes du spectacle et les sportifs recevant un traitement ou un salaire tombent automatiquement sous le coup de l'art. 15 MC OCDE et bénéficient des exemptions prévues à l'art. 17 al. 2 MC OCDE (Commentaire OCDE, n° 2 ad art. 17). La Suisse n'a cependant pas fait usage de cette possibilité dans les CDI conclues avec l'Espagne, l'Italie, la France, la Belgique et l'Allemagne. Le Tribunal fédéral jugea néanmoins que le but de la norme devait être pris en considération pour l'interprétation de l'art. 17 MC OCDE (Arrêt du TF du 6 mai 2008 [2C_276/2007] consid. 5.4, publié in StE 2008 A 32 n° 10).

¹⁰²⁶ OBERSON, X., Problèmes récents, p. 177.

droit d'imposer des valeurs sur lesquelles toute emprise faisait défaut. Ce point de vue devait également être pris en considération pour interpréter les CDI¹⁰²⁷.

[680.] Notre Haute Cour jugea que le salaire régulièrement versé par l'employeur, indépendamment de la participation du cycliste à des courses et même en cas de maladie, n'était pas en relation directe avec les courses cyclistes auxquelles il prenait part. Il n'avait pas sa source au lieu de l'événement sportif, mais était versé par l'employeur. Dans la mesure où ce dernier finance le salaire au moyen de primes à l'engagement ou « prize money », l'Etat du lieu de l'activité conservait la possibilité d'imposer les rémunérations conformément à l'art. 17 OCDE. Pour le surplus, l'Etat où l'événement sportif a lieu n'avait pas la possibilité de taxer la rémunération du coureur cycliste lorsque ce dernier était payé par un employeur étranger qui n'y avait pas son siège ni un établissement stable ni une base fixe. Toutes rémunérations autres que celles versées directement pour la participation à l'événement sportif (comme les primes à l'engagement et les gains obtenus) ne pouvaient tout simplement pas être reconnues par l'autorité fiscale du pays de source (c'est-à-dire le pays où a lieu l'événement sportif) si bien qu'elles échappaient systématiquement à l'impôt.

[681.] En conclusion, le Tribunal fédéral considéra que le salaire versé par l'équipe cycliste à son coureur n'était pas en relation directe avec la participation du coureur aux courses – ce qui ressortait aussi du fait qu'une partie de la rémunération était dévolue aux entraînements, qui n'avaient pas lieu devant le public, même s'ils devaient être effectués dans la tenue de l'équipe. Le salaire était versé toute l'année et indépendamment des kilomètres parcourus. Dans l'annexe au contrat, les montants supplémentaires versés en cas de victoire ou de rang parmi les premiers étaient indiqués. Il convenait par conséquent de distinguer entre le salaire fixe versé indépendamment de la participation à des courses individuelles,

¹⁰²⁷ Pour garantir l'imposition des artistes et sportifs, le Commentaire OCDE recommande aux Etats de prévoir la méthode de l'imputation plutôt que la méthode de l'exonération. Il précise que le « même résultat pourrait être obtenu en stipulant que l'Etat dont la personne qui perçoit le revenu est un résident dispose d'un droit subsidiaire d'imposition pour le cas où l'Etat où les activités sont exercées ne peut faire usage du droit qui lui est conféré par les paragraphes 1 et 2. Les Etats contractants ont la faculté de choisir l'une ou l'autre de ces méthodes pour s'assurer que le revenu n'échappe pas à l'imposition » (Commentaire OCDE, n° 12 ad art. 17). La Suisse n'a cependant fait usage ni de l'une ni de l'autre des deux méthodes préconisées par l'OCDE. Le Tribunal fédéral indiqua néanmoins, à la suite de la recommandation de l'OCDE de prévoir la méthode de l'imputation, que le Commentaire OCDE occupe une position importante pour interpréter les CDI (Arrêt du TF du 6 mai 2008 [2C_276/2007] consid. 5.5 in fine, publié in StE 2008 A 32 n° 10).

d'une part, et, d'autre part, les primes et gains etc. versés pour des courses particulières. Les primes et gains seuls étaient exclus de l'imposition en Suisse, car ils étaient en relation directe avec la course pour laquelle ils étaient payés. Le salaire versé au coureur par son équipe n'était en revanche pas en lien (direct) avec un événement sportif si bien qu'il ne tombait pas dans le champ d'application de l'art. 17 MC OCDE.

12.8.3 Discussion de la manière de juger l'affaire par le Tribunal fédéral et comparaison avec le droit fiscal intercantonal

[682.] Cet arrêt, indépendamment de ce que l'on peut penser du raisonnement de nos juges, montre à quel point ces derniers sont prisonniers de leur position, consistant à défendre les intérêts nationaux. Le fil rouge qui sous-tend tout l'arrêt vise à garantir une imposition en Suisse de la rémunération. Sachant qu'il ne sera pas possible aux Etats où les différentes courses cyclistes ont eu lieu d'imposer la rémunération perçue par le coureur suisse, notre Haute Cour cherche un chemin – étroit – pour arriver à taxer la rémunération. L'absence d'imposition à l'étranger sert d'ailleurs de justification première d'une imposition en Suisse. Les juges ne sont dans cette affaire plus arbitres, mais ils se comportent presque en partie.

[683.] Une telle attitude est absente en droit fiscal intercantonal, même lorsque l'attribution à un canton plutôt qu'à un autre conduit aussi, concrètement, à une exonération. Nous pensons par exemple à l'arrêt ayant opposé les cantons de Zurich et des Grisons au sujet de la qualification de la transaction de « lease-and-lease-back » conclue par la centrale électrique de la ville de Zurich avec une banque et un trust américains ayant pour objet trois centrales de forces motrices situées dans le canton des Grisons (au sujet de cet arrêt, cf. également ch. 11.2.3.1, p. 226)¹⁰²⁸. Dans cette affaire, notre Haute Cour jugea que la transaction financière précitée, utilisée par les prestataires de service public en vue de financer leurs installations (on parle aussi de lease-in/lease-out ou de US-Cross-border-Lease), était une opération unique et non pas une location de biens suivie de la ré-acquisition de sa jouissance. Cette opération formait, selon elle, un tout et se réduisait à l'encaissement lié à la valeur actuelle nette, qui ne peut être réalisée que grâce au travail et aux frais importants investis par le propriétaire des installations. Ce rendement devait par conséquent être qualifié d'exploitation

¹⁰²⁸ ATF 131 I 402 = Revue fiscale 2005, p. 943 = StE 2006 A 24.43.1 n° 16 = RDAF 2006 II, p. 50, cf. également le résumé de cet arrêt par NOËL, Double imposition intercantonale et internationale 2005, p. 68-70.

et non pas d'immobilier, si bien qu'il devait être réparti par quote-parts et non pas de manière objective. Dès lors que le montant encaissé par la centrale électrique de la ville de Zurich était réparti par quote-parts entre les cantons (et non pas attribué, en tant que rendement immobilier, de manière objective au canton des Grisons), une partie de ce montant n'était pas imposée, car la centrale électrique bénéficiait d'une exonération fiscale dans le canton de Zurich. L'exonération fiscale de la centrale électrique de la ville de Zurich, qui conduisait ainsi à une non-imposition d'une partie du rendement en cause, n'était pas mentionnée par le Tribunal fédéral et n'était donc pas un élément pris en considération pour juger du droit d'imposer.

[684.] Nous en concluons que l'approche du Tribunal fédéral est tout à fait différente dans les rapports intercantonaux en comparaison avec les affaires de droit fiscal international. Dans ce dernier domaine, l'attribution d'un élément à l'étranger et son éventuelle non-imposition constituent des arguments importants pris en considération pour juger du sort réservé à une affaire. Ce constat, bien qu'il soit compréhensible, ne nous paraît cependant pas entièrement convaincant.

12.9 La méthode de répartition des dettes et des intérêts passifs dans les rapports internationaux : l'arrêt du Tribunal fédéral du 20 août 1996¹⁰²⁹

12.9.1 L'objet du litige

[685.] Dans cet arrêt, notre Haute Cour dut décider de la méthode de répartition internationale des dettes et des intérêts passifs. La contribuable, domiciliée en France, mais de nationalité suisse, était propriétaire d'un immeuble dans le canton de Vaud. Dans le cadre de la taxation de ce bien, le fisc vaudois a réparti les dettes proportionnellement, en fonction de la situation des actifs. Il a procédé de la même manière en ce qui concerne les intérêts passifs. La recourante contesta cette méthode de répartition, estimant

¹⁰²⁹ Arrêt du TF du 20 août 1996 publié in *Revue fiscale* 1997, p. 515. Une affaire similaire, mais dans un domaine différent, a été jugée par le TF dans son arrêt du 2 août 2007 (2A.559/2006) publié in *StE* 2007 A 42 n° 2 (= *Revue fiscale* 2007, p. 910) résumé et commenté par REICH/WALDBURGER, *Rechtsprechung* 2007, p. 301-304. Elle concernait l'imputation forfaitaire d'impôt. Notre Haute Cour jugea qu'il convenait de répartir, pour le calcul du montant maximal pris en compte selon l'art. 11 al. 1 de l'Ordonnance du Conseil fédéral du 22 août 1967 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt (RS 672.201), les intérêts passifs de manière proportionnelle en fonction des actifs bruts localisés, à l'instar de la méthode applicable en droit fiscal intercantonal.

que les dettes et les intérêts passifs devraient être alloués de manière objective, c'est-à-dire être déduits de l'objet ayant été financé au moyen de la dette concernée.

12.9.2 Les considérants du Tribunal fédéral

[686.] Notre Haute Cour constata d'abord que la CDI-F, dont les art. 6 ch. 1 et 24 ch. 1 attribuent la compétence d'imposer le revenu et la fortune immobiliers à l'Etat de situation, ne prévoit rien en ce qui concerne les règles de répartition, en particulier des dettes hypothécaires et des intérêts passifs. Il indiqua ensuite que l'interdiction de la discrimination (art. 26 CDI-F) ne s'appliquait pas à la recourante, qui était de nationalité suisse.

[687.] Dès lors qu'aucune règle conventionnelle n'existait en ce qui concerne la répartition des dettes et des intérêts passifs, le Tribunal fédéral jugea que chaque Etat était libre d'appliquer la méthode prévue par son propre système fiscal¹⁰³⁰. Les autorités suisses appliquant la méthode proportionnelle, la jurisprudence sur le plan intercantonal était également applicable en matière internationale¹⁰³¹. Cette méthode permettrait « d'éviter les difficultés de vérification quant à la relation entre un élément de 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 »¹⁰³². Il concéda cependant que d'autres Etats appliquent la méthode dite « objective », c'est-à-dire admettent la déduction des dettes et des intérêts passifs dans la mesure où ils étaient en relation avec l'immeuble concerné.

[688.] La surimposition qui pouvait résulter de l'application de systèmes nationaux différents, en l'absence d'une règle de répartition contraignante pour les Etats contractants, n'était pas contraire à la CDI et ne pouvait être éliminée que par la conclusion de conventions internationales ou par la procédure amiable entre les Etats. Il n'appartenait en tous les cas pas au juge d'y remédier¹⁰³³.

¹⁰³⁰ Revue fiscale 1997, p. 515 consid. 2a p. 517 ; cf. ATF 91 I 351 consid. 1 p. 353 ; RIVIER, *Le droit fiscal international*, p. 154.

¹⁰³¹ Revue fiscale 1997, p. 515 consid. 2b)aa) p. 517 ; cf. également ATF 91 I 351 consid. 1 p. 354.

¹⁰³² Revue fiscale 1997, p. 515 consid. 2b)aa) p. 517 ; cf. HÖHN/MÄUSLI, § 19 n° 10, p. 255-256.

¹⁰³³ Revue fiscale 1997, p. 515 consid. 2b)aa) p. 517-518 ; ATF 91 I 351 consid. 1 p. 355 ; ATF 62 I 91 consid. 2a p. 98-99 ; Archives 33, p. 51 consid. 3 p. 54.

12.9.3 Commentaire et comparaison avec le droit fiscal intercantonal

12.9.3.1 Commentaires relatifs à l'adéquation de la méthode en droit fiscal international

[689.] La question fondamentale que pose cette affaire est de savoir si la méthode de la répartition proportionnelle des dettes et des intérêts passifs est appropriée et adaptée en droit fiscal international. Autrement dit, ne serait-il pas mieux de tenir compte de la méthode objective, compte tenu notamment du fait que la plupart des Etats utilisent cette méthode et que la relation qu'elle établit entre un objet et ses charges est plus directe que la relation qui existe en application de la méthode proportionnelle ?

[690.] En outre, l'art. 6 al. 2 LIFD (ainsi que l'art. 52 al. 4 LIFD) prévoit, selon une partie de la doctrine¹⁰³⁴, que la méthode objective doit être mise en œuvre en cas d'assujettissement limité. Si cette méthode est prescrite par le droit (fédéral) interne, l'on ne voit pas très bien pourquoi la méthode proportionnelle serait applicable à la répartition des dettes et des intérêts passifs¹⁰³⁵.

[691.] En droit fiscal intercantonal, s'agissant d'un immeuble hors du canton de domicile fiscal principal détenu par une personne physique (dans sa fortune privée), la méthode objective n'est appliquée qu'aux rendements, charges et frais d'entretien d'immeubles, mais non pas aux dettes et intérêts passifs, qui sont répartis en fonction des actifs localisés¹⁰³⁶. Bien que cette manière de procéder soit communément appelée « méthode objective », elle n'est pas entièrement « objective », car les dettes et les intérêts passifs sont justement répartis de manière proportionnelle. La méthode est en réalité « mixte », c'est-à-dire objective en ce qui concerne les rendements, charges et frais d'entretien d'immeubles et proportionnelle s'agissant des dettes et intérêts passifs.

¹⁰³⁴ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 16, 22 et 26 ad art. 6; AGNER/JUNG/STEINMANN, n° 5 et 6 ad art. 6; AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, n° 9 ad art. 6; d'un avis contraire: Kommentar DBG, ATHANAS/GIGLIO, n° 16 ad art. 6; BRÜLISAUER, p. 127-131.

¹⁰³⁵ Peter LOCHER (LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 26 ad art. 6), est cependant de l'avis qu'en dépit de l'application de la méthode objective, les dettes et les intérêts passifs doivent être répartis proportionnellement, en fonction des actifs localisés, comme en droit fiscal intercantonal.

¹⁰³⁶ DE VRIES REILINGH, D., n° 452-464 p. 150-153 ; LOCHER, P., Interkant. Steuerrecht, p. 81-84 ; HÖHN/MÄUSLI, § 21 n° 7, p. 287 et § 21 n° 11, p. 292.

[692.] Dès lors que la méthode du droit fiscal intercantonal est en réalité « mixte » et non pas une méthode objective « pure », elle ne saurait, à notre avis, être transposée au droit fiscal international. Pour autant que la méthode objective s'applique en cas d'assujettissement limité, les dettes et intérêts passifs doivent être attribués à l'objet avec lequel ils sont en rapport immédiat. Autrement dit, la dette et les intérêts passifs qui grèvent l'immeuble situé en Suisse doivent, à notre avis, être déduits exclusivement de l'immeuble, respectivement du rendement immobilier suisse.

[693.] Il est parfois mis en avant, pour justifier une répartition objective en cas d'établissement stable suisse d'une société étrangère, que les données globales de l'entreprise, voire les informations relatives au résultat du siège, n'étaient souvent pas disponibles pour permettre d'effectuer une répartition proportionnelle¹⁰³⁷. Cet argument soutient à notre avis, dans la situation examinée ici, une répartition objective des dettes et intérêts passifs. En effet, en cas d'assujettissement limité en raison de la détention d'immeuble, il ne serait ainsi plus nécessaire de connaître les éléments non soumis à la juridiction fiscale suisse pour fixer l'assiette qui y est imposable.

[694.] Enfin, l'argument de notre Haute Cour selon lequel la méthode de répartition proportionnelle des dettes et intérêts passifs permettrait « d'éviter les difficultés de vérification quant à la relation entre un élément de 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 »¹⁰³⁸ (cf. ch. 12.9.2, p. 287) n'est à notre avis pas convaincant : il est relativement facile de déterminer quelle dette (hypothécaire) et quels intérêts (hypothécaires) passifs sont en lien avec un immeuble, car la Banque qui accorde un crédit exige, en règle générale, une cédula hypothécaire comme garantie. S'agissant du déplacement de passifs au gré du contribuable, il est vrai que ce risque existe, mais il est à notre avis limité. Il ne faut cependant pas perdre de vue que dans le système de répartition proportionnelle, le contribuable aura toujours tendance à fournir une évaluation basse des immeubles situés à l'étranger, de manière à faire en sorte que, proportionnellement, plus d'actifs soient situés en Suisse, qui devra ainsi supporter plus de dettes et d'intérêts passifs¹⁰³⁹. L'autorité fiscale n'a au demeurant que des moyens limités pour vérifier les évaluations fournies par le contribuable.

¹⁰³⁷ Cf. p. ex. ATF 73 I 191 consid. 3 p. 200 ; 103 Ia 233 consid. 4a p. 238 ; 117 Ib 248 consid. 4 p. 255.

¹⁰³⁸ Revue fiscale 1997, p. 515 consid. 2b)aa) p. 517 ; cf. HÖHN/MÄUSLI, § 19 n° 10, p. 255-256.

¹⁰³⁹ En effet, plus la valeur d'un actif est basse, moins de dettes et d'intérêts passifs sont alloués à l'Etat de situation.

12.9.3.2 Commentaires relatifs aux particularités du système de répartition du droit fiscal intercantonal

[695.] La règle de la répartition proportionnelle des dettes et intérêts passifs privés du droit fiscal intercantonal doit être placée dans un contexte plus large. Elle fait partie *d'un système* qui forme un tout cohérent. Autrement dit, il ne s'agit pas d'une règle isolée, qui peut sans autre être sortie de son contexte sans entraîner des incohérences, voire des dysfonctionnements. En effet, lorsque la répartition proportionnelle des intérêts passifs conduit à un excédent de charges (ou, autrement dit, à un revenu négatif) dans un for, d'autres règles, subsidiaires, sont applicables pour y remédier. Si ces règles subsidiaires ne venaient pas compléter la règle de la répartition proportionnelle des intérêts passifs, le système serait incomplet et conduirait à une surimposition du contribuable.

[696.] Ces règles complémentaires sont en résumé les suivantes :

- c) Les intérêts passifs répartis proportionnellement (en fonction des actifs bruts localisés) doivent être supportés, en premier lieu, par les cantons disposant de rendements de la fortune (première répartition)¹⁰⁴⁰.
- d) Si les intérêts passifs alloués à un canton excèdent les rendements de la fortune (nets), l'excédent de ce canton doit être pris en charge par les autres cantons (disposant encore de rendements de la fortune). Cette deuxième répartition (de l'excédent) est effectuée en fonction des actifs bruts localisés (des cantons disposant encore de rendements de la fortune après la première répartition)¹⁰⁴¹. Une troisième répartition selon les mêmes principes peut être nécessaire¹⁰⁴².
- e) En cas d'excédent d'intérêts passifs total (c'est-à-dire les intérêts passifs excèdent, globalement, les rendements de la fortune), l'excédent doit être pris en charge par le for fiscal principal (domicile principal). Toutefois, si un autre for dispose

¹⁰⁴⁰ HÖHN/MÄUSLI, § 19 n° 10-11, p. 255-256 et § 19 n° 20, p. 262 ; LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 84 ; DE VRIES REILINGH, D., n° 414 p. 140 et les références citées.

¹⁰⁴¹ HÖHN/MÄUSLI, § 23 n° 10, p. 333 ; LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 84 ; DE VRIES REILINGH, D., n° 418 p. 141 et les références citées.

¹⁰⁴² HÖHN/MÄUSLI, § 23 n° 10, p. 333 ; LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 84-85 ; DE VRIES REILINGH, D., n° 418 p. 141.

d'autres revenus, il doit participer dans la même mesure à la prise en charge de l'excédent¹⁰⁴³.

- f) Si plusieurs excédents d'intérêts passifs résultent de la première (ou deuxième) répartition d'intérêts passifs, et qu'un seul canton dispose encore de revenus de la fortune, les excédents doivent être réduits en fonction des excédents des différents cantons¹⁰⁴⁴.

[697.] Dès lors que notre Haute Cour a jugé que la règle de répartition proportionnelle des dettes et des intérêts passifs privés s'applique dans les relations internationales, ces règles – du reste assez complexes – doivent à notre avis également être transposées en droit fiscal international. En d'autres termes, en cas d'excédent d'intérêts passifs à l'étranger d'un résident étranger possédant un immeuble en Suisse, la Suisse devrait supporter cet excédent (deuxième répartition) si elle dispose encore de revenus de la fortune (immobilière). Cette prise en charge serait donc au désavantage du fisc suisse et nous doutons que le Tribunal fédéral la mette en œuvre argumentant sans doute que l'art. 6 al. 3, troisième phrase LIFD interdit toute prise en charge.

[698.] Il est au demeurant intéressant de noter dans ce contexte qu'une règle similaire à l'art. 6 al. 3, troisième phrase LIFD fait défaut dans la LHID. Une compensation de l'excédent d'intérêts passifs à l'étranger avec les revenus suisses reste ainsi possible en matière d'impôts cantonaux et communaux. A notre avis, elle est non seulement possible, mais *s'impose*. Comme déjà dit, le système de répartition doit être entièrement repris. La compensation de l'excédent étranger d'intérêts passifs avec les revenus suisses en fait partie et doit ainsi être transposée au droit fiscal international.

[699.] En résumé, nous sommes de l'avis que la répartition proportionnelle des dettes et intérêts passifs est peu appropriée dans une situation internationale. Il conviendrait de la remplacer par une répartition objective. La répartition proportionnelle des dettes est basée sur la coordination des systèmes fiscaux – comme c'est le cas en Suisse entre les cantons –, qui est absente du droit fiscal international. En présence de systèmes fiscaux non (ou peu) coordonnés, seule une répartition objective assure un minimum de cohérence. Toutefois, pour autant qu'on veuille néanmoins maintenir un système de répartition proportionnelle, comme en matière de double imposition intercantonale, il convient de reprendre toutes les règles faisant

¹⁰⁴³ HÖHN/MÄUSLI, § 23 n° 11, p. 334 ; LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 85 ; DE VRIES REILINGH, D., n° 420 p. 141-142.

¹⁰⁴⁴ HÖHN/MÄUSLI, § 23 n° 10, p. 333-334 ; LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 85.

partie de ce système. Par conséquent, la prise en charge de l'excédent étranger d'intérêts passifs par la Suisse doit, dans cette hypothèse, être admise. A défaut, la réglementation est boiteuse.

12.10 Excédents d'intérêts passifs et de charges attribués à l'étranger : l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Thurgovie du 13 janvier 1999¹⁰⁴⁵

12.10.1 Objet du litige : prise en charge de l'excédent d'intérêts passifs attribués à l'étranger par le domicile suisse

[700.] Un couple, domicilié dans le canton de Thurgovie, a acquis une part à un immeuble à Munich. Les intérêts passifs ont été répartis en fonction des actifs localisés, entraînant un excédent d'intérêts passifs attribués à l'Allemagne d'un montant de CHF 43'100.-. Cet excédent aurait dû être supporté par le canton de domicile si l'immeuble avait été situé dans un autre canton en Suisse.

12.10.2 Les considérants du Tribunal administratif du canton de Thurgovie

[701.] Le Tribunal administratif du canton de Thurgovie considéra que la CDI-D ne règle que l'attribution du revenu entre les Etats contractants, mais non pas la répartition des frais d'acquisition du revenu, ni d'ailleurs des intérêts passifs. A cet égard, le droit interne était applicable. Le droit thurgovien ne contenait pas de règle, raison pour laquelle il convenait de se référer au droit fédéral, c'est-à-dire à la LIFD, respectivement à l'AIFD, ainsi qu'à la jurisprudence en matière intercantonale. Bien que l'Allemagne applique le principe de la répartition objective des intérêts passifs, il n'était pas contesté que la Suisse, de son côté, applique la méthode de répartition proportionnelle, en fonction des actifs bruts localisés. Compte tenu des différentes méthodes appliquées par les autorités des deux pays, des sur-, respectivement des sous-impositions n'étaient pas exclues. Le Tribunal passa ensuite en revue différentes opinions doctrinales : HÖHN¹⁰⁴⁶ estime que de

¹⁰⁴⁵ Arrêt du Tribunal administratif du canton de Thurgovie du 13 janvier 1999 publié in *Revue fiscale* 1999, p. 470. Cf. également la décision de l'instance précédente, soit la Commission de recours en matière fiscale du canton de Thurgovie du 11 mars/29 avril 1998, publiée in LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 488 et TPT 6, p. 38.

¹⁰⁴⁶ *Handbuch, HÖHN/WALDBURGER*, p. 316.

telles doubles impositions ne peuvent être éliminées que dans le cadre de la procédure amiable, mais qu'il était douteux qu'un accord puisse être trouvé. Selon KÄNZIG¹⁰⁴⁷, les principes applicables en matière de double imposition intercantonale ne sauraient être transposés aux rapports internationaux et une surimposition résultant de règles de répartition différentes dans un contexte international n'était pas interdite. Quant à SENN¹⁰⁴⁸, il est en faveur d'une déduction en Suisse de l'excédent étranger d'intérêts passifs et de frais d'acquisition. Il fonde son opinion essentiellement sur le principe de l'imposition du revenu net, qui interdit aux cantons d'imposer plus que le revenu net, c'est-à-dire après prise en compte des éléments négatifs¹⁰⁴⁹.

¹⁰⁴⁷ KÄNZIG, I. Teil, n° 4 ad art. 4, p. 705-706.

¹⁰⁴⁸ SENN, p. 109-110.

¹⁰⁴⁹ De manière détaillée, l'opinion de SENN (cf. SENN, p. 109-110) est la suivante :

«Wie oben dargelegt, sehen sowohl die direkte Bundessteuer als auch viele kantonale Steuergesetze eine direkte Entlastung von Einkommen aus ausländischem Grundeigentum vor. In der Lehre sind deshalb Stimmen laut geworden, die, vor allem mit Bezug auf die meist in derselben Bestimmung von der Besteuerung ausgenommenen Einkünften aus einem ausländischen geschäftlichen Betrieb, bzw. aus einer ausländischen Betriebsstätte, diese Entlastung so verstehen möchten, dass nicht nur ein allfälliger Gewinn im Ausland in der Schweiz steuerfrei bleiben sollte, sondern ebenso ein allfälliger im Ausland erlittener Verlust. Die Berücksichtigung eines ausländischen Verlustes wird dann aber bezüglich des anwendbaren Steuersatzes befürwortet, so dass bei einem Gesamtverlust unter Anwendung des Steuersatzes 0 ein nur im Ausland erlittener Verlust indirekt trotzdem voll berücksichtigt wird. Dieser Lehrmeinung hat sich auch das Bundesgericht zumindest in einem Entscheid angeschlossen.

Für den gegenteiligen Standpunkt und damit für eine Uebernahme eines im Ausland erlittenen Gewinnungskostenüberschuss bzw. Schuldzinsenüberschusses durch die Schweiz sprechen jedoch gewichtige Gründe. Zum einen kennen alle Kantone und ebenso die direkte Bundessteuer die Reineinkommenssteuer. Nach diesem Prinzip ist es den Kantonen untersagt, mehr als das reine, d.h. um alle negativen Einkommenselemente verringerte Einkommen eines Pflichtigen zu besteuern. Zum andern, und dies gilt vor allem für diejenigen Kantone, welche für internationale Verhältnisse generell das Bundesrecht vorbehalten, setzen die Regeln des Bundesgerichtes lediglich die Schranken der kantonalen Steuerhoheiten fest und berechtigen die Kantone insbesondere nicht, von einem Steuerpflichtigen höhere Steuern zu verlangen, als sich aus ihrer eigenen Steuergesetzgebung ergibt. Weder aus den materiellen Steuergesetzgebungen der Kantone oder des Bundes noch aus der bundesgerichtlichen Rechtssprechung zu BV 46 Abs. 2 lässt sich somit m.E. ein Recht auf Verweigerung des Abzuges eines bei einer ausländischen Liegenschaft entstandenen Gewinnungskosten- oder Schuldzinsenüberschusses ableiten. Dass die Kantone regelmässig einen solchen Ueberschuss indirekt über den Steuersatz berücksichtigen, bringt, ausser im Falle eines Gesamtverlustes, nur eine Milderung nicht aber eine Lösung des Problems. Soweit die Kantone nicht bereits heute gestützt auf die auch für das internationale Verhältnis übernommene bundesgerichtliche Rechtsprechung über die Behandlung von Gewinnungskosten- und Schuldzinsenüberschüssen und die Reineinkommenssteuer solche Ueberschüsse zum Abzug zulassen, ist deren Abzug bezüglich ausländische Liegenschaften zu fordern.

[702.] Le Tribunal releva encore les raisons suivantes invoquées par l'instance précédente pour refuser la prise en charge en Suisse de l'excédent d'intérêts passifs alloués à l'étranger :

- l'harmonisation de la solution du droit cantonal avec celle en matière d'impôt fédéral direct, domaine où la déduction en Suisse de l'excédent d'intérêts passifs étranger était également refusée ;
- la pratique du canton de Zurich, qui était identique¹⁰⁵⁰ ; et
- la solution contraire pourrait ouvrir la porte à l'abus¹⁰⁵¹.

12.10.3 Commentaire et comparaison avec le droit fiscal intercantonal

[703.] L'arrêt discuté ici concerne une question de principe de la fiscalité internationale suisse. Soucieux de protéger les intérêts de la Suisse, le Tribunal administratif du canton de Thurgovie a refusé la déduction en Suisse de l'excédent d'intérêts passifs et des frais d'acquisition relatifs à l'immeuble situé à l'étranger.

[704.] Tout d'abord, et comme nous avons déjà eu l'occasion de le dire (cf. ch. 12.9.3.1, p. 288 et ch. 12.9.3.2, p. 290), pour autant que le principe de la répartition proportionnelle des intérêts passifs – valable en matière de double imposition intercantonale – trouve également application dans les rapports internationaux, il convient d'être conséquent et de reprendre du droit intercantonal également le principe de la prise en charge de l'excédent d'intérêts passifs par le for principal, c'est-à-dire en l'occurrence la Suisse.

[705.] Ensuite, indépendamment de la méthode de répartition des intérêts passifs, la question se pose d'une éventuelle prise en charge en Suisse – au

Der Satz, dass für den schweizerischen Fiskus die Chancen ungleich seien, indem er Einkommen aus ausländischen Liegenschaften steuerlich nicht erfassen dürfe, währenddem er verpflichtet sei, ausländische Gewinnungskosten- oder Schuldzinsenüberschüsse zu berücksichtigen ist sicher zutreffend. Wichtiger als diese Chancenungleichheit ist jedoch, dass der in der Schweiz unbeschränkt Steuerpflichtige in einer bestimmten Zeitperiode nicht mehr als sein effektives Reineinkommen zu versteuern hat. Damit ein im Ausland eingetretener Verlust nicht zweimal geltend gemacht wird, indem er beispielsweise im Belegenheitsstaat mit späterem Einkommen verrechnet wird, obwohl er zuvor in der Schweiz zum Abzug gebracht werden konnte, wäre zu prüfen, ob nicht die Schweiz diesfalls berechtigt sein sollte, die Steuerbefreiung für ausländisches Liegenschaftseinkommen in der Höhe des Verlustabzuges zu reduzieren».

¹⁰⁵⁰ RICHNER/FREI/WEBER/BRÜTSCH, n° 35 ad § 25.

¹⁰⁵¹ Revue fiscale 1999, p. 470 consid. 2e p. 473.

domicile fiscal principal du contribuable – d'un éventuel excédent étranger. Même lorsque la méthode de répartition objective des intérêts passifs est utilisée, un excédent d'intérêts passifs peut résulter à l'étranger, au lieu de situation de l'immeuble.

[706.] A notre avis, tant l'excédent de frais d'acquisition et que l'excédent d'intérêts passifs étrangers doivent être déductibles des revenus suisses. Il peut être renvoyé à SENN (cf. note de bas de page n° 1049, p. 293) en ce qui concerne les raisons qui dictent cette prise en charge. En effet, les principes d'égalité de traitement et, dans le prolongement de ce principe, celui de l'interdiction du traitement discriminatoire – par rapport à des personnes qui ne sont assujetties qu'en Suisse – ainsi que le principe d'imposition selon la capacité contributive – à défaut de déduction de l'excédent, le contribuable est imposé sur un montant plus élevé que son revenu net – plaident à notre avis en faveur de cette solution.

[707.] A supposer que l'on suive le raisonnement de nos instances judiciaires, les arguments suivants peuvent encore être invoqués :

- L'art. 6 al. 3, première phrase LIFD déclare les principes du droit fiscal intercantonal applicables dans les rapports internationaux. A notre sens, le système de règles de conflit élaboré par notre Haute Cour forme un tout – en règle générale très cohérent – et il n'est que difficilement concevable de reprendre une partie seulement de ces règles. Si seule une partie est transposée au droit international, le système devient boiteux, car une norme particulière isolée ne s'adapte que difficilement à la réalité économique¹⁰⁵².
- Le refus de déduire en Suisse un excédent étranger d'intérêts passifs nous paraît dans ce contexte encore plus inadéquat, voire choquant : d'une part, les règles de répartition prévoyant une répartition proportionnelle des intérêts passifs du droit fiscal intercantonal sont appliquées en droit international et, d'autre part, ces mêmes règles, qui préconisent une prise en charge de l'excédent d'intérêts passifs par le domicile fiscal

¹⁰⁵² Concrètement, lorsqu'un contribuable domicilié en Suisse effectue de gros travaux d'entretien et de rénovation sur son immeuble situé à l'étranger, le rendement immobilier étranger sera la plupart du temps inférieur aux frais d'entretien si bien qu'il subira « une perte de répartition », car l'excédent de frais d'acquisition de revenus étrangers ne pourra pas être déduit des revenus attribués à la Suisse pour l'imposition. L'on voit bien que cette limite posée à la prise en considération des pertes étrangères n'est pas conforme au système mis en place. Comme l'a relevé SENN (SENN, p. 110), il conduit à imposer le contribuable sur un montant dépassant son revenu net.

principal ne sont pas suivies. Ce dualisme de méthodes est illogique et ne semble poursuivre que des motifs fiscaux.

- Notre Haute Cour a elle-même décrété, s’agissant des immeubles, que l’interdiction de la double imposition internationale trouvait exceptionnellement application (cf. ch. 7.1.2, p. 109). Reconnaisant une portée internationale à l’art. 127 al. 3 Cst., elle interdit aux cantons d’imposer des immeubles sis à l’étranger appartenant à des personnes domiciliées en Suisse¹⁰⁵³, les cantons n’ayant pas le droit d’imposer ces immeubles et leur rendement lorsqu’ils sont effectivement imposés à leur lieu de situation à l’étranger¹⁰⁵⁴. Bien que cette jurisprudence soit critiquable (cf. ch. 7.1.2, p. 109), il faut être conséquent : si elle s’applique, toutes les règles doivent être mises en œuvre et non seulement une partie. Un « cherry picking » est inadmissible. En d’autres termes, les règles de répartition valables pour les immeubles doivent être reprises entièrement, ce qui signifie qu’un excédent de frais d’acquisition du revenu au lieu de situation de l’immeuble – ou encore un excédent d’intérêts passifs attribués à cet endroit – doit être supporté par le domicile fiscal principal du contribuable. Il serait à notre avis tout à fait illogique de décréter que le droit fiscal intercantonal n’était que partiellement applicable.

[708.] Le point de vue défendu ici se heurte cependant au texte clair de l’art. 6 al. 3, troisième phrase LIFD, qui n’admet la prise en charge des pertes subies à l’étranger que de manière « indirecte », c’est-à-dire pour fixer le taux d’imposition. Il conviendrait, à notre sens, de modifier l’art. 6 al. 3, troisième phrase LIFD et d’admettre la déduction des excédents, sauf si elle conduit à une double prise en compte de la même charge. Une telle modification législative rendrait l’art. 6 al. 3 LIFD et le système de répartition international plus cohérent. Cette solution serait aussi mieux comprise par le contribuable et ainsi plus facilement acceptée.

[709.] En matière d’impôts cantonaux et communaux, sur la base de la LHID, une prise en charge de l’excédent étranger de frais d’acquisition ou d’intérêts passifs n’est pas interdite. L’on pourrait même imaginer – ce qui est cependant assez hasardeux vu les intérêts en jeu – que cette solution soit

¹⁰⁵³ L’exonération des immeubles situés à l’étranger s’applique à tous les immeubles propriété d’un contribuable assujéti de manière illimitée en Suisse (personne physique ou morale, que l’immeuble fasse partie de la fortune privée ou commerciale) (RIVIER, *Le droit fiscal international*, p. 44 ; ATF 48 I 190 = JT 1923 I 218).

¹⁰⁵⁴ LOCHER/LOCHER, § 2, III C, 2a.

imposée aux cantons par le Tribunal fédéral. Rien ne s'oppose en tout cas à ce que notre Haute Cour crée dans ce domaine un système plus cohérent que celui qui existe actuellement.

12.11 Prise en charge d'une perte sur immeubles situés à l'étranger : l'arrêt du Tribunal fédéral du 19 novembre 1999¹⁰⁵⁵

12.11.1 Objet du litige

[710.] Un ingénieur indépendant domicilié dans le canton de Berne participa à un consortium de construction ayant pour but de construire, vendre et exploiter un village de vacances en « time-sharing » en France. En relation avec ce projet de construction, il fit valoir en déduction de son revenu imposable une correction de valeur de CHF 231'099.- au 31 décembre 1994. L'autorité fiscale considéra qu'une correction de valeur ne pouvait être reconnue fiscalement qu'au moment où les pertes sont effectivement réalisées, c'est-à-dire au moment de la vente des immeubles. La question litigieuse à trancher par notre Haute Cour était donc de savoir si et quand une éventuelle perte en relation avec les projets de constructions en France pouvait fiscalement être prise en considération.

12.11.2 Les considérants du Tribunal fédéral

[711.] Notre Haute considéra que pour qu'une taxation soit effectuée correctement, hormis l'attribution des revenus réglée dans la CDI, il fallait résoudre la question de la répartition des intérêts passifs et du traitement d'éventuelles pertes. Dans la doctrine, les avis divergeaient quant à l'admission des pertes dans les rapports internationaux. Les CDI ne s'exprimaient généralement pas à ce sujet ; il en était également ainsi de la CDI-F¹⁰⁵⁶.

[712.] La répartition et la compensation des pertes des personnes physiques dans les rapports internationaux étaient réglées à l'art. 6 al. 3 LIFD, selon lequel une compensation en Suisse des pertes subies à l'étranger n'était possible que lorsqu'on était en présence d'un établissement stable à l'étranger. Dans toutes les autres hypothèses, les pertes subies à l'étranger n'étaient pas prises en considération (art. 6 al. 3, troisième phrase LIFD).

¹⁰⁵⁵ Arrêt du TF du 19 novembre 1999 publié in NStP 24 (2000), p. 19.

¹⁰⁵⁶ NStP 24 (2000), p. 19 consid. 2a p. 22.

S'agissant des immeubles situés à l'étranger, toute prise en charge de la perte était ainsi exclue¹⁰⁵⁷.

[713.] Pour que l'on puisse parler d'une perte subie par un établissement stable à l'étranger, l'on devait être en présence d'un véritable établissement stable. N'en faisaient pas partie les immeubles de placement qui n'étaient pas constitutifs d'un établissement stable. Tous les immeubles qui ne servent l'entreprise que de manière indirecte, c'est-à-dire par leur rendement, tels les immeubles locatifs, étaient qualifiés d'immeubles de placement. Les immeubles détenus par les commerçants d'immeubles et les entreprises générales de construction pour l'exercice de leur activité économique constituaient, en règle générale, des actifs circulants et n'étaient dès lors pas considérés comme des immeubles de placement. Ils ne constituaient cependant des établissements stables que si les conditions nécessaires à cet effet étaient réunies. Les commerçants d'immeubles ne disposaient typiquement pas d'un établissement stable au lieu de situation des immeubles¹⁰⁵⁸.

[714.] La notion d'établissement stable était définie à l'art. 5 CDI-F. Elle désignait une installation fixe d'affaires où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité (art. 5 al. 1 CDI-F). L'expression « établissement stable » comprenait notamment un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse douze mois (art. 5 al. 2 lettre g CDI-F). Le délai commençait à courir dès que l'entreprise exécutait des tâches sur place qui sont en relation avec la construction ou le montage¹⁰⁵⁹.

[715.] En l'occurrence, il convenait d'admettre que le recourant avait constitué une société simple (ou consortium de construction) avec sept autres partenaires ayant pour but la construction, la vente et l'exploitation d'un village de vacances en « time-sharing » en France. Chaque membre du consortium participait soit en fournissant du travail contre rémunération soit en mettant à disposition du capital. Le recourant avait mis à disposition un montant en capital rémunéré d'un intérêt de 10%¹⁰⁶⁰.

[716.] Celui-ci faisait valoir que le but de la société simple n'avait jamais pu être réalisé, car la Sàrl de droit français n'avait jamais transmis les droits et la propriété sur les immeubles et les constructions au consortium. Le projet n'avait ainsi jamais pu être réalisé. Les travaux de construction auraient dû être arrêtés et n'auraient jamais été repris. L'administration fiscale défendait

¹⁰⁵⁷ NStP 24 (2000), p. 19 consid. 2b p. 22-23.

¹⁰⁵⁸ NStP 24 (2000), p. 19 consid. 2b p. 23.

¹⁰⁵⁹ NStP 24 (2000), p. 19 consid. 2c p. 23.

¹⁰⁶⁰ NStP 24 (2000), p. 19 consid. 3a p. 24.

en revanche le point de vue selon lequel le contribuable devait être considéré comme un commerçant professionnel d'immeubles¹⁰⁶¹.

[717.] Compte tenu de la répartition du fardeau de la preuve, le Tribunal fédéral a considéré que le consortium de construction en France ne constituait pas un établissement stable et que, par conséquent, l'art. 6 al. 3, deuxième phrase LIFD n'était pas applicable. L'activité déployée par le contribuable devait être qualifiée comme celle d'un commerçant professionnel d'immeubles. Il s'était en effet associé avec d'autres partenaires pour la construction, la vente et l'exploitation d'un village de vacances en France. Même en participant seulement en mettant du capital à disposition, cet élément suffisait pour qualifier l'activité de commerce professionnel dans le domaine immobilier. Au demeurant, le contribuable avait participé au consortium pour se procurer du travail, si bien qu'une relation directe entre l'activité professionnelle du contribuable – qui était ingénieur – existait.

[718.] Dès lors que la participation au consortium était qualifiée comme commerce professionnel d'immeuble, la répartition à effectuer conformément à l'art. 6 al. 3, première phrase LIFD devait être faite en application des principes du droit fiscal intercantonal. Dans ce domaine, l'excédent de charges des immeubles devait être activé et il en était tenu compte, dans le meilleur des cas, au moment de la vente.

12.11.3 Commentaire et comparaison avec le droit fiscal intercantonal

12.11.3.1 L'ancienne jurisprudence en droit fiscal intercantonal

[719.] Il est juste qu'en règle générale une participation au capital d'une société simple ayant pour but la construction d'immeubles entraîne la qualification de commerce professionnel dans le domaine immobilier¹⁰⁶². Il est également vrai que jusqu'à récemment, c'est-à-dire jusqu'à ce que notre Haute Cour modifie sa jurisprudence au sujet des pertes de répartition en matière de double imposition intercantonale¹⁰⁶³, les excédents de charges des

¹⁰⁶¹ NStP 24 (2000), p. 19 consid. 3a p. 24.

¹⁰⁶² Sur cette question, cf. LOCHER/LOCHER, § 7, I D, n° 25 consid. 2b et 43 en particulier consid. 2c ; § 9, I, n° 19; LOCHER, P., *Interkant. Steuerrecht*, p. 116 ; HÖHN/MÄUSLI, § 28 note de bas de page n° 67, p. 522 ; PASCHOUD, *Commerce professionnel d'immeubles*, p. 386 ; PASCHOUD, *Quelques aspects*, p. 294 ; DÄTWYLER, p. 107-108 ; YERSIN, *La distinction*, p. 102-104 ; DE VRIES REILINGH, D., *Immeubles*, p. 276-277.

¹⁰⁶³ Cf. ATF 133 I 19 = StE 2007 A 24.43.1 n° 19 = *Revue fiscale* 2007, p. 110 = *Archives* 76, p. 334 = *RDAF* 2006 II, p. 524 = *ZBGR* 2008, p. 174. Cf. également le résumé de

professionnels de l'immobilier n'ont pas été pris en considération par le canton du for fiscal principal. En effet, en dérogation à la règle générale (selon laquelle les intérêts passifs sont répartis proportionnellement, en fonction des actifs localisés), les intérêts passifs des dettes servant à financer les immeubles ont été attribués de manière objective¹⁰⁶⁴ ; ils ont dû être supportés par le canton de situation et y ont été déduits du rendement immobilier de l'immeuble concerné¹⁰⁶⁵. L'excédent de charges, dû à des intérêts passifs ou des charges d'immeubles supérieurs aux revenus immobiliers, ont ainsi été « activés »¹⁰⁶⁶, cette « activation » ayant dû être effectuée par objet¹⁰⁶⁷. Le canton du siège ou les autres cantons (« immobiliers ») n'ont pas dû supporter cet excédent¹⁰⁶⁸. Ce dernier a été rajouté aux impenses et servait ainsi à compenser le gain immobilier en cas de vente ultérieure de l'immeuble^{1069/1070}.

[720.] En cas de vente de l'immeuble du commerçant professionnel à un prix inférieur au prix d'acquisition, augmenté des impenses et des excédents de chargés activés, le sort réservé à cette perte n'a pas été clair¹⁰⁷¹.

NOËL (NOËL, Double imposition intercantonale et internationale 2006, p. 59-60 et le résumé et commentaire de BEHNISCH (BEHNISCH, Rechtsprechung 2006 und 2007, p. 464-466) et de SIMONEK (SIMONEK, Entwicklungen 2006, p. 137-138).

¹⁰⁶⁴ LOCHER/LOCHER, § 7, I D, n° 36, 43 et 46 consid. 2c.

¹⁰⁶⁵ LOCHER/LOCHER, § 7, I D, n° 46 consid. 2c.

¹⁰⁶⁶ LOCHER/LOCHER, § 7, I D, n° 25, 36, 38, 40, 43 et 46 ; § 9, II, n° 31.

¹⁰⁶⁷ LOCHER/LOCHER, § 7, I D, n° 42.

¹⁰⁶⁸ Cette règle valait également pour un amortissement extraordinaire passé en raison d'un déclassement de zone de l'immeuble (LOCHER/LOCHER, § 7, I D, n° 42).

¹⁰⁶⁹ LOCHER/LOCHER, § 7, I D, n° 46 consid. 2c; LOCHER, P., Interkant. Steuerrecht, p. 117 ; HÖHN/MÄUSLI, § 28 n° 47, p. 524.

¹⁰⁷⁰ Contrairement à la règle habituelle applicable aux immeubles de placement dont l'excédent de charges doit être supporté par le canton du siège (cf. LOCHER/LOCHER, § 7, I B, n° 39, 40 consid. 7 et 41 consid. 4 ; PASCHOUD, L'imposition des immeubles, p. 145 ; DÄTWYLER, p. 98 ; DE VRIES REILINGH, D., Immeubles, p. 267), s'agissant du commerçant d'immeubles (et de l'entrepreneur général), le report de pertes de l'excédent des charges dans le temps a ainsi été prioritaire par rapport au report de pertes dans l'espace (c'est-à-dire par rapport à la prise en charge de l'excédent de charges par les autres cantons) (LOCHER, P., Interkant. Steuerrecht, p. 117 ; HÖHN/MÄUSLI, § 28 n° 47a, p. 524 ; DE VRIES REILINGH, D., Immeubles, p. 278).

¹⁰⁷¹ Les pertes réalisées sur vente d'immeubles ont pu être compensées par des gains immobiliers, à l'intérieur du même canton et durant la même année, même si le droit cantonal n'autorisait pas une telle compensation (LOCHER/LOCHER, § 9, II, n° 18 consid. 3b; au sujet des questions soulevées par cette règle, cf. PASCHOUD, Commerce professionnel d'immeubles, p. 387). Lorsqu'une telle compensation à l'intérieur du canton de situation n'était pas possible, la doctrine a considéré que le siège devait supporter la perte immobilière (LOCHER, P., Interkant. Steuerrecht, p. 120 ; HÖHN/MÄUSLI, § 28 n° 56, p. 528; PASCHOUD, Commerce professionnel d'immeubles, p. 387 ;

12.11.3.2 La nouvelle jurisprudence en droit fiscal intercantonal

[721.] Notre Haute Cour, n'ignorant nullement les conséquences défavorables pour le contribuable des pertes de répartition, mais maintenant néanmoins pendant des décennies sa jurisprudence pour le moins discutable, l'a enfin modifiée. Dans la foulée, elle a bouleversé les règles de répartition applicables aux professionnels de l'immobilier, ce qui n'était à vrai dire pas indispensable, car pour éviter toute perte de répartition, il aurait suffi de prévoir la prise en considération de l'excédent de charges immobilier par le for fiscal principal¹⁰⁷². Voulant adapter les règles applicables aux commerçants professionnels de l'immobilier à celles valables pour les autres détenteurs d'immeubles (immeuble détenu en fortune privée par des personnes physiques, immeubles de placement des entreprises), le Tribunal fédéral a décidé que la répartition des intérêts passifs des commerçants professionnels de l'immobilier devait désormais également être effectuée proportionnellement aux actifs bruts localisés, c'est-à-dire comme pour les personnes physiques détenant des immeubles dans leur fortune privée ainsi que les entreprises propriétaires d'immeubles de placement¹⁰⁷³.

DÄTWYLER, p. 114 ss.). Quant au Tribunal fédéral, il semble également avoir admis le principe (LOCHER/LOCHER, § 9, II, n° 18 consid 3b; § 7, I D, n° 42 consid. 3c), tout en laissant la question ouverte dans un autre arrêt (LOCHER/LOCHER, § 7, I D, n° 36 ; cf. également DE VRIES REILINGH, D., Immeubles, p. 280).

¹⁰⁷² Cf. également la critique de cette modification jurisprudentielle par SIMONEK (SIMONEK, *Entwicklungen* 2006, p. 138), qui rend attentif au fait que pour les commerçants professionnels de l'immobilier, la règle de répartition proportionnelle des intérêts passifs avantage le for immobilier en cas de gain immobilier élevé réalisé à court terme ; cet auteur considère que le Tribunal fédéral est, dans ce domaine, allé trop loin («... Ruder wohl etwas überdreht»). BEHNISCH (BEHNISCH, *Rechtsprechung* 2006 und 2007, p. 466) postule pour sa part que même pour les sociétés de personnes, la répartition proportionnelle (en lieu et place de l'attribution objective) des intérêts passifs devrait être introduite.

¹⁰⁷³ Cf. ATF 133 I 19. Dans cette affaire, qui concernait une personne physique commerçante en immeubles, dont certains immeubles appartenaient à sa fortune privée et d'autres à sa fortune commerciale, le Tribunal fédéral a jugé que l'ensemble des intérêts passifs devaient être déduits proportionnellement à l'ensemble des actifs localisés. Il convenait d'abandonner la répartition objective de ces intérêts consistant à les attribuer au canton de situation de chaque immeuble-marchandise où ils devaient le cas échéant être activés. Il a également jugé que, « dans la mesure où la part déductible des intérêts passifs calculée proportionnellement à l'ensemble des actifs localisés dépasse le revenu réalisé dans le canton de situation de l'immeuble, cette part restante doit être déduite du revenu imposable dans les autres cantons » (ATF 133 I 19 consid. 6.3 p. 25). Cette jurisprudence vise à éliminer les pertes de répartition et à assurer au contribuable imposé dans plusieurs cantons qu'il ne sera pas taxé plus lourdement que s'il l'était dans un seul (arrêt du TF du 15 décembre 2006 [2P.120/2006] consid. 4.1 ; cf. également la Circulaire n° 27 de la CSI du 15 mars 2007).

12.11.3.3 Application par analogie en droit fiscal international de la nouvelle jurisprudence

[722.] Si l'on transpose la nouvelle pratique au cas discuté ici, l'excédent de charges subi dans le cadre de l'opération immobilière en France aurait dû être supporté par le domicile, c'est-à-dire en l'occurrence la Suisse. Toutefois, comme nous avons vu ci-avant (cf. ch. 12.10.3, p. 294), hormis les pertes liées à un établissement stable étranger, l'art. 6 al. 3, troisième phrase LIFD exclut toute prise en charge de pertes étrangères. Concrètement cela signifie qu'en l'absence d'établissement stable, l'excédent de charges du commerçant d'immeubles ne doit pas être supporté par la Suisse, conduisant ainsi à une perte de répartition. Un tel résultat est, à l'évidence, très insatisfaisant. L'on ne voit d'ailleurs pas pourquoi seule une partie des règles du droit fiscal intercantonal est reprise en matière internationale, à l'exclusion en particulier de celles qui pourraient conduire à une prise en charge en Suisse d'une perte étrangère. La jurisprudence en matière de double imposition intercantonale n'est pas simplement l'addition de règles de répartition isolées, mais constitue un ensemble, une construction harmonieuse bâtie au fil des années et des décennies par notre Haute Cour. Ce « tout cohérent » ne peut à notre avis être décomposé sans autre. Il est en particulier contraire à la logique de ce système d'en reprendre quelques règles pour les appliquer au droit fiscal international, mais de renoncer à transposer d'autres. Concrètement, pour autant que le nouveau principe de la répartition proportionnelle des intérêts passifs soit applicable aux commerçants professionnels également dans les rapports internationaux, il convient de reprendre également la nouvelle règle de prise en charge de l'excédent de charges d'immeubles par les autres fors d'imposition.

12.11.3.4 Critique générale de l'arrêt discuté ici

[723.] L'arrêt ici discuté nous paraît critiquable : la qualification d'établissement stable est écartée pour des raisons procédurales, sans que la question matérielle ne soit examinée. Il laisse la très forte impression que lesdites raisons ont été « utilisées » par le Tribunal fédéral pour admettre le recours, c'est-à-dire pour juger cette affaire au détriment du particulier et, partant, refuser la prise en charge de la perte subie à l'étranger.

[724.] A notre avis, la qualification d'établissement stable aurait dû être approfondie au regard de l'activité réellement déployée par le contribuable. Ce dernier était ingénieur indépendant et il n'aurait pas été inhabituel de le voir participer à un consortium de construction constitutif d'un établissement

stable à l'étranger. Il aurait donc fallu examiner en premier lieu si l'on était en présence d'un établissement stable ou non.

[725.] Le Commentaire OCDE précise ce qui suit au sujet des chantiers de constructions et de montage : « Dans le cas de sociétés de personnes transparentes sur le plan fiscal, le critère des douze mois est appliqué au niveau de la société de personnes pour ce qui concerne ses activités propres. Si la période passée sur le site par les associés et par les employés de la société de personnes est supérieure à douze mois, l'entreprise de la société de personnes sera donc considérée comme disposant d'un établissement stable. Chacun des associés sera donc considéré comme disposant d'un établissement stable pour l'imposition de sa part des bénéfices réalisés par la société de personnes, quelle que soit la durée de la période qu'il aura lui-même passée sur le site »¹⁰⁷⁴. Quant à VOGEL/LEHNER¹⁰⁷⁵, ils indiquent également que lorsqu'une société de personnes dispose d'installations fixes et permanentes au moyen desquelles elle exerce son activité et pour autant que le droit de l'Etat du lieu de situation la traite comme transparente, elle fonde un établissement stable pour chacun des associés.

[726.] Compte tenu de ce qui précède, il aurait fallu évaluer si la société simple, qui est transparente et non pas un sujet fiscal distinct, remplissait elle-même les critères de l'établissement stable. Si ces critères étaient remplis, en particulier si le délai de douze mois était dépassé, le recourant disposait d'un établissement stable en France, au lieu de situation du chantier de construction du village de vacances. Par conséquent, à supposer qu'elle n'ait pas été prise en considération en France pour l'imposition du recourant, la perte subie à l'étranger aurait dû être supportée par la Suisse en application de l'art. 6 al. 3, deuxième phrase LIFD. Le résultat de l'arrêt aurait donc été très différent, c'est-à-dire le recours de l'autorité fiscale aurait dû être rejeté et la perte prise en considération.

[727.] Il est en outre intéressant de comparer l'arrêt discuté ici avec la situation inverse, c'est-à-dire celle où un contribuable assujéti de manière illimitée à l'étranger subit des pertes en Suisse. Nous examinerons donc un peu plus loin une telle affaire (cf. ch. 13.5, p. 323). Auparavant, nous nous pencherons sur une affaire similaire à l'arrêt du Tribunal fédéral du 19

¹⁰⁷⁴ Commentaire OCDE, n° 19.1 ad art. 5.

¹⁰⁷⁵ VOGEL/LEHNER, n° 18 ad art. 5; le passage en allemand est le suivant: «Verfügt eine Personengesellschaft über eine feste Geschäftseinrichtung, durch die sie unternehmerisch tätig wird, und behandelt sie das Recht des Staates, in dem die Einrichtungen belegen ist, als steuerlich «transparent», so begründet sie durch die Verfügung über die Einrichtung eine Betriebsstätte für jeden ihren Gesellschafter (...)».

novembre 1999¹⁰⁷⁶ discuté ici et qui a concerné d'une part la non prise en compte des corrections de valeurs sur des immeubles commerciaux situés à l'étranger et, d'autre part, la répartition des intérêts passifs des commerçants d'immeubles dans les rapports internationaux (cf. ch. 12.12, p. 304).

12.12 Corrections de valeurs sur des immeubles étrangers et répartition des intérêts passifs des commerçants d'immeubles : l'arrêt du Tribunal fédéral du 21 août 2007¹⁰⁷⁷

12.12.1 Objet du litige

[728.] Le contribuable, qui exploite un bureau d'ingénieurs en société simple en Suisse, a participé à une société simple ayant acquis puis viabilisé un terrain aux Etats-Unis, pour y ériger des constructions vendues par parcelles à des tiers. Devant le Tribunal fédéral, il demanda qu'une correction de valeurs sur les immeubles américains soit déduite de ses revenus imposables en Suisse et que les intérêts passifs soient répartis ou proportionnellement, en fonction des actifs localisés, ou de manière objective.

12.12.2 Les considérants du Tribunal fédéral

[729.] Le Tribunal fédéral qualifia l'activité exercée aux Etats-Unis de commerce professionnel d'immeubles et jugea, conformément à sa jurisprudence antérieure¹⁰⁷⁸, que les immeubles de tels commerçants ne constituaient pas des établissements stables au lieu de situation au sens de l'art. 6 al. 1 LIFD.

[730.] Les immeubles situés à l'étranger et les rendements qui en proviennent étaient exonérés de l'impôt en Suisse. Il en allait de même en application de la aCDI-USA¹⁰⁷⁹, qui attribue le rendement immobilier à l'Etat du lieu de situation (consid. 2.1).

¹⁰⁷⁶ Arrêt du TF du 19 novembre 1999 publié in NStP 24 (2000), p. 19.

¹⁰⁷⁷ Arrêt du TF du 21 août 2007 (2A.36/2007) résumé et commenté par DE VRIES REILINGH, D., Répartition proportionnelle.

¹⁰⁷⁸ NStP 24/2000, p. 19 consid. 2b ; cf. ch. 12.11, p. 297 ci-avant.

¹⁰⁷⁹ Ancienne Convention entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu du 24 mai 1951 (RO 1951, p. 895).

[731.] La question de la répartition des frais d'acquisition du revenu et des intérêts passifs était réglée comme suit : d'après l'art. IX al. 2 aCDI-USA¹⁰⁸⁰ (cf. également art. 6 al. 5 CDI-USA), un résident de Suisse pouvait, s'agissant des rendements immobiliers, choisir une imposition nette aux Etats-Unis, ce qui signifiait que la taxation des revenus immobiliers était effectuée comme s'il s'agissait d'un établissement stable. Il s'en suivait que les frais d'acquisition déduits aux Etats-Unis dans le cadre de l'imposition nette ne pouvaient être pris en considération en Suisse. Cette réglementation correspondait à l'art. 6 al. 3, troisième phrase LIFD qui prescrit que – exception faite des établissements stables – des pertes subies à l'étranger ne sont prises en considération en Suisse que pour déterminer le taux d'imposition. Les corrections de valeurs ne pouvaient par conséquent être déduites du revenu imposable en Suisse, mais n'étaient prises en considération que pour fixer le taux d'impôt – pour autant que les critères formels soient à cet égard remplis, ce qui n'était pas le cas en l'espèce, car le contribuable n'avait pas fourni des pièces justificatives exigées par l'art. 125 al. 2 LIFD.

[732.] S'agissant de la répartition des intérêts passifs, d'après la pratique suisse en matière tant intercantonale qu'internationale, ceux-ci étaient en principe répartis proportionnellement, en fonction de la situation des actifs¹⁰⁸¹. Dans les rapports intercantonaux, cette règle s'appliquait désormais également aux commerçants professionnels d'immeubles¹⁰⁸². Dans son arrêt du 21 août 2007¹⁰⁸³ ici discuté, le Tribunal fédéral a décidé d'appliquer cette règle également dans les rapports internationaux.

¹⁰⁸⁰ L'art. IX al. 2 aCDI-USA avait la teneur suivante : « Si une personne domiciliée dans l'un des deux Etats contractants ou une société ou un autre sujet de droit de l'un des Etats contractants reçoit de tels revenus de biens de ce genre sis dans l'autre Etat, le bénéficiaire de ces revenus peut demander, pour chaque année fiscale, à être imposé dans cet autre Etat sur la base du revenu net, comme si, pendant l'année fiscale, il avait entretenu des relations d'affaires dans cet autre Etat par l'intermédiaire d'un établissement stable ».

¹⁰⁸¹ Revue fiscale 1997, p. 515 consid. 2b ; Archives 33, p. 53 ss ; LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 484.

¹⁰⁸² ATF 133 I 19 consid. 6.3 p. 25 ss ; cf. également ch. 12.11.3.2, p. 301.

¹⁰⁸³ Arrêt du TF du 21 août 2007 (2A.36/2007) résumé in DE VRIES REILINGH, D., *Répartition proportionnelle*.

12.12.3 Commentaire

[733.] Comme nous avons déjà eu l'occasion de le dire¹⁰⁸⁴, d'une part, les CDI ne prévoient pas pour tous les objets de l'impôt – tant positifs que négatifs – des règles d'attribution, si bien que des divergences de traitement peuvent apparaître. Concrètement, un élément négatif (comme les frais d'acquisition du revenu ou les intérêts passifs) peut ne pas être pris en compte (conduisant ainsi, dans son résultat, à une double imposition) ou, au contraire – mais ce sera plus rarement le cas – être déduit deux fois (double non-imposition). D'autre part, dans les rapports internationaux, contrairement aux rapports intercantonaux, les systèmes fiscaux ne sont pas harmonisés, si bien que les répartitions internationales effectuées par les autorités fiscales nationales peuvent, en dépit de l'application d'une CDI, entraîner des doubles impositions, par exemple parce que les déductions ne sont pas réparties de manière identique dans les deux pays. Ces deux aspects doivent à notre avis être pris en considération lorsqu'il s'agit d'effectuer une répartition internationale, et encore plus lorsqu'il s'agit d'édicter des règles de répartition.

[734.] Notre Haute a cependant étendu les règles du droit fiscal intercantonal sans autre discussion aux rapports internationaux. En particulier, elle ne s'est pas posé la question de savoir si la règle de la répartition proportionnelle des intérêts passifs était, sur le principe, adaptée aux rapports internationaux ou si, concrètement, l'application de cette règle pouvait conduire à des distorsions, notamment lorsque l'Etat du lieu de situation de l'immeuble connaît la règle de la répartition objective des intérêts passifs.

[735.] Même si elle était arrivée à la conclusion que le principe de la répartition proportionnelle des intérêts passifs devait, en règle générale, s'appliquer dans les rapports internationaux, elle aurait ensuite, dans un deuxième temps, dû se poser la question de savoir s'il était adapté aux commerçants professionnels de l'immobilier relevant d'un contexte international. La règle de l'art. 6 al. 3, première phrase LIFD ne saurait être interprétée, de nos jours en tous cas, comme une application aveugle du droit fiscal intercantonal dans les rapports internationaux. Nous en voulons pour preuve que l'AFC considère également, dans le cadre de l'art. 52 al. 3, première phrase LIFD, qui a une teneur identique à l'art. 6 al. 3, première phrase LIFD, que le renvoi aux règles de droit fiscal intercantonal doit être compris comme un renvoi aux principes, mais non pas une reprise absolue des mêmes règles dans un contexte international.

¹⁰⁸⁴ DE VRIES REILINGH, D., Répartition proportionnelle, n° 5-6.

[736.] Par ailleurs, en matière d'impôts cantonaux et communaux, la reprise des principes de répartition du droit fiscal intercantonal dans les rapports internationaux ne trouve aucune assise dans la Loi d'harmonisation. Dans ce domaine, le Tribunal fédéral pourrait ainsi créer des règles qui seraient mieux adaptées au contexte international. Le problème de l'harmonisation fiscale (tant verticale que horizontale) est ici cependant concerné, tant il est vrai qu'il serait difficile de justifier des règles de répartition différentes en droit cantonal par rapport au droit fédéral, voire d'un canton à l'autre.

13 Les entreprises dans les relations internationales

13.1 Existence ou non d'une entreprise à l'étranger : l'arrêt du Tribunal fédéral du 13 août 2007¹⁰⁸⁵

13.1.1 Objet du litige

[737.] Après sa retraite anticipée, le contribuable annonça son départ de son domicile zurichois pour Kuala Lumpur (Malaisie), où il était actif comme mandataire de la société E (dont il était l'un des directeurs), respectivement la société G. Ltd (Hamilton, Bermudes). A Kuala Lumpur, il logeait dans des hôtels ou auprès de connaissances professionnelles. Pour exercer son activité professionnelle, il avait recours au service d'un « Business Office Center » local.

[738.] Notre Haute Cour devait notamment juger si les revenus tirés par le contribuable de son activité en Malaisie devaient être exonérés de l'impôt en Suisse en raison de l'exonération des entreprises (et établissements stables) situées à l'étranger (art. 6 al. 1 LIFD et § 5 al. 1 des Steuergesetz des Kantons Zürich du 8 juin 1997 ; StG/ZH).

13.1.2 Les considérants du Tribunal fédéral

[739.] Selon le Tribunal fédéral, une entreprise située à l'étranger exigeait l'existence d'installations fixes et permanentes. L'autorité cantonale avait constaté à cet égard que les services mis à disposition par le « Business Office Center » local – l'utilisation occasionnelle d'infrastructures de bureaux et de conférence ainsi que la réception et la déviation d'appels téléphoniques et de courriers – ne constituaient des installations d'affaires fixes que si les locaux étaient loués et utilisés de manière permanente à des fins professionnelles, ce qui n'était pas le cas du recourant, qui entretenait ses contacts professionnels dans les locaux des sociétés conseillées ou dans des hôtels. Selon notre Haute Cour, le « Office Center Service » mis à disposition par une société locale n'était qu'une adresse de domiciliation

¹⁰⁸⁵ Arrêt du TF du 13 août 2007 (2A.119/2007 et 2A.120/2007) résumé et commenté par DE VRIES REILINGH, D., Existence ou non d'une entreprise à l'étranger.

(«Zustelladresse»), liée à l'utilisation sporadique de services et de locaux. Une installation fixe et permanente au sens des art. 6 al. 1 LIFD et § 5 al. 1 StG/ZH faisait ainsi défaut. Il en allait de même en application de la Convention du 30 décembre 1974 entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de Malaisie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI-MAL; RS 0.672.952.71 ; cf. en particulier l'art. 5 CDI-MAL) : la notion d'établissement stable du droit fiscal international, qui comprenait celle d'entreprise au sens du droit national, présupposait en particulier des installations fixes et permanentes, qui faisaient en l'occurrence défaut. Le recourant ne faisait au demeurant pas valoir qu'il était soumis à l'impôt sur le revenu en Malaisie en raison de son entreprise.

13.1.3 Discussion et comparaison avec le droit fiscal intercantonal

13.1.3.1 Discussion

[740.] Le MC OCDE ne définit pas clairement la notion d'« entreprise » (terme qui est mentionné en particulier aux art. 3 al. 1 lettre c et 7 MC OCDE¹⁰⁸⁶) et le point de savoir si ce terme doit être défini en application du droit national ou de manière autonome est discuté en droit fiscal international¹⁰⁸⁷. En droit fiscal suisse, l'on considère en règle générale, comme semble le faire le Tribunal fédéral dans l'arrêt ici discuté, que la notion d'entreprise ne se distingue de l'établissement stable qu'en ce qu'elle forme un tout ; l'établissement stable n'étant qu'une partie d'une unité plus grande dont elle ne constitue qu'un élément¹⁰⁸⁸. L'arrêt discuté ici montre que sous l'angle du droit interne, il convient d'examiner la notion d'entreprise, tandis que sous l'angle conventionnel, c'est la notion d'établissement stable qui est déterminante. Cette dichotomie peut être problématique. En l'absence de définition claire de la notion « entreprise » en droit fiscal interne suisse, il conviendrait de l'abandonner et de ne s'en tenir qu'à celle d'établissement stable.

¹⁰⁸⁶ Cf. l'inventaire des dispositions du MC OCDE qui contiennent le terme « entreprise » par VAN RAAD, p. 492-493.

¹⁰⁸⁷ VOGEL/LEHNER, n° 41 et 41a ad art. 3 ainsi que n° 29 ad art. 7.

¹⁰⁸⁸ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 13 ad art. 4 ; LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. II, n° 3 ad art. 51 ; REICH/DUSS, p. 369-370. Au sujet de la distinction entre l'établissement stable et l'entreprise en droit fiscal suisse, cf. ch. 9.3.1, p. 131 ci-avant.

[741.] Quoi qu'il en soit, juger de la présence ou de l'absence d'un établissement stable est un exercice très délicat et doit être effectué sur la base d'indices. Les intérêts (fiscaux) de l'Etat concerné influencent cet exercice : un Etat aura tendance à admettre l'existence d'un établissement stable lorsque c'est dans son intérêt¹⁰⁸⁹ ou, au contraire, la dénier lorsque ce n'est pas à son avantage¹⁰⁹⁰.

[742.] Au demeurant, si la Suisse n'appliquait pas la méthode de l'exonération inconditionnelle, mais celle de l'imputation (crédit d'impôt accordé à hauteur de l'impôt étranger) ou celle de l'exonération conditionnelle (exonération en Suisse pour autant qu'une imposition ait lieu à l'étranger), la question jugée ici ne se serait pas posée dès lors que la Malaisie ne semble pas avoir taxé le recourant. A supposer en effet qu'on eût été en présence d'une entreprise en Malaisie et que ce pays l'eût imposée, dans un système de crédit d'impôt, la Suisse aurait également pu la taxer, mais aurait dû accorder un crédit d'impôt à hauteur de l'impôt étranger.

13.1.3.2 Comparaison avec le droit fiscal intercantonal

[743.] Il est intéressant de comparer l'arrêt du Tribunal fédéral du 13 août 2007¹⁰⁹¹ discuté ici avec deux affaires récentes¹⁰⁹² en matière de double imposition intercantonale. Dans ces deux affaires, notre Haute Cour devait juger des conditions d'existence du lieu d'exploitation (ou base fixe d'affaires) dans les relations intercantionales et faire la distinction par rapport à l'établissement stable. Nous les avons déjà évoquées ci-avant et y renvoyons en ce qui concerne l'état de fait et la critique de la jurisprudence (cf. ch. 9.2.3.1, p. 126 ainsi que ch. 9.2.3.2, p. 129).

[744.] Dans ces deux affaires, notre Haute Cour a considéré que s'agissant d'activités qui, selon leur nature, ne sont pas effectuées à partir du lieu des installations fixes et permanentes – qui existent –, mais de manière décentralisée auprès de divers clients respectivement acheteurs, le domicile de ces derniers ne saurait être déterminant. Il suffisait que les autres activités (p.ex. travaux préparatoires et administratifs) soient accomplies essentiellement au lieu de l'installation fixe et permanente¹⁰⁹³.

¹⁰⁸⁹ Cf. par exemple l'arrêt du TF du 17 avril 2003 publié in StE 2004 B 11.3 n° 16.

¹⁰⁹⁰ cf. par exemple l'arrêt du TF du 19 novembre 1999 publié in NStP 24 (2000), p. 19, qui sera discuté ci-après (cf. ch. 12.11, p. 297).

¹⁰⁹¹ 2A.119/2007 et 2A.120/2007.

¹⁰⁹² Arrêts du TF du 4 mars 2009 (2C_667/2008) et (2C_770/2008).

¹⁰⁹³ Arrêt du TF du 4 mars 2009 (2C_667/2008) consid. 2.2 et arrêt du TF du 4 mars 2009 (2C_770/2008) consid. 2.2.

[745.] Le for fiscal spécial du lieu d'exploitation («Geschäftsort») était en outre à distinguer du for fiscal secondaire de l'établissement stable. Ce dernier exigeait des installations fixes et permanentes à un endroit, où une part quantitativement et qualitativement importante de l'activité technique et commerciale de l'entreprise se déroule. Tandis que des considérations quantitatives (et qualitatives) sont importantes pour l'établissement stable, il s'agissait de déterminer le centre de l'exploitation commerciale («Mittelpunkt des geschäftlichen Betriebs») en ce qui concerne le domicile spécial du lieu d'exploitation («Geschäftsort»). Seulement lorsqu'un tel centre ne pouvait être localisé, le revenu de l'activité indépendante et la fortune y relative étaient imposables au domicile fiscal principal¹⁰⁹⁴.

[746.] Si on compare ces considérants avec l'affaire discutée ici (cf. ch. 13.1.1, p. 308), le contribuable aurait pu faire valoir – et le Tribunal fédéral aurait dû examiner ces arguments de manière critique – que le centre de son exploitation commerciale se trouverait à l'endroit où il louait l'infrastructure de bureau mise à disposition par le « Business Office Center » local, c'est-à-dire à Kuala Lumpur. Cet endroit constituerait par conséquent le lieu d'exploitation de sa raison individuelle. L'activité essentielle serait en revanche, de par sa nature, exercée de manière décentralisée auprès de ses clients. Les autres activités, comme par exemple les travaux préparatoires et administratifs, seraient accomplies au lieu des installations fixes et permanentes qui lui étaient mises à disposition par le « Business Office Center », ce qui serait suffisant pour que cet endroit soit considéré comme centre de son activité entrepreneuriale.

[747.] Si on examine ainsi l'affaire du contribuable ayant exercé son activité en Malaisie¹⁰⁹⁵ en appliquant par analogie les considérants de notre Haute Cour dans les deux affaires récentes précitées¹⁰⁹⁶, l'on pourrait arriver à un autre résultat, c'est-à-dire on devrait probablement admettre que le contribuable a exercé son activité dans des installations fixes et permanentes à l'étranger. Dans cette hypothèse, cette activité devrait être exonérée de l'impôt en Suisse.

¹⁰⁹⁴ Arrêt du TF du 4 mars 2009 (2C_667/2008) consid. 2.3 ainsi que les arrêts suivants cités : ATF 134 I 303 consid. 2.2 p. 307 (définition de l'établissement stable) ; 110 Ia 190 consid. 3 p. 193 (établissement stable d'une entreprise de construction) ; Archives 57, p. 582 consid. 4a et 4b p. 586-587 (entreprise exploitée dans des installations fixes et permanentes) ; SJ 1996, p. 100 consid. 3 p. 102-104 (établissement stable d'une compagnie d'assurance : distinction entre l'agent dépendant et l'agent indépendant).

¹⁰⁹⁵ Arrêt du TF du 13 août 2007 (2A.119/2007 et 2A.120/2007) résumé et commenté par DE VRIES REILINGH, D., Existence ou non d'une entreprise à l'étranger.

¹⁰⁹⁶ Arrêts du TF du 4 mars 2009 (2C_667/2008) et (2C_770/2008).

[748.] Il est donc intéressant de mettre en parallèle des affaires internationales et intercantionales et comparer les raisonnements de notre Haute Cour. Il est particulièrement frappant que l'approche du Tribunal fédéral est totalement différente en fonction de la situation – intercantonale ou internationale – jugée, alors que les dispositions légales internes applicables sont les mêmes.

[749.] A notre avis, compte tenu des textes légaux identiques applicables dans les deux situations, une telle différence de traitement ne se justifie pas. La jurisprudence de notre Haute Cour devrait au contraire tendre à une harmonisation dans les deux domaines.

13.2 Attribution d'une participation à l'établissement stable suisse ou au siège étranger pour le remboursement de l'impôt anticipé : l'arrêt du Tribunal fédéral du 22 février 2008¹⁰⁹⁷

13.2.1 Objet du litige

[750.] Dans cette affaire, notre Haute Cour a dû juger notamment si une participation devait être attribuée à l'établissement stable genevois ou au siège de la société (étrangère) X pour le remboursement de l'impôt anticipé.

[751.] Le siège de la société X s'était d'abord trouvé aux Pays-Bas et a ensuite, en 1989, été transféré à Curaçao (Antilles néerlandaises). En 1988, la société a acquis une participation suisse (société S). Le Conseil d'administration de X a décidé en 1997 d'attribuer la participation S à la succursale genevoise de X. A partir de cette date, S a toujours figuré au bilan de la succursale genevoise de X. Cette dernière était au bénéfice du régime de société auxiliaire (art. 28 al. 4 LHID), de sorte que les dividendes et autres produits de participation ont été exemptés de l'impôt sur le bénéfice en matière d'impôts cantonal et communal. L'activité de la participation S consistait à rendre des prestations de services (en matière comptable, fiscale, informatique, légale, d'audit et de gestion des ressources humaines) aux sociétés membres du groupe (il s'agissait d'un groupe comprenant quelque 120 sociétés actives sur trois continents), dont X, succursale de Genève. En 2002, S a distribué un dividende de CHF 2'155'000.- à X, succursale de Genève, qui a demandé le remboursement de l'impôt anticipé à l'AFC. Cette autorité a refusé la demande, considérant que la participation S ne pouvait

¹⁰⁹⁷ Arrêt du Tribunal fédéral du 22 février 2008 (2C_333/2007 et 2C_407/2007) publié in Revue fiscale 6/2008, p. 475, résumé et commenté par MARANTELLI.

pas objectivement être attribuée à la succursale genevoise de X. Le Tribunal fédéral a confirmé la décision de l'AFC.

13.2.2 Les considérants du Tribunal fédéral

[752.] Notre Haute Cour a tout d'abord constaté que « ni le rapport du Conseil fédéral relatif à l'arrêté sur l'impôt anticipé (FF 1943 721ss), ni le Message à l'appui d'un projet de loi sur l'impôt anticipé (FF 1963 II 937ss), ni l'ordonnance n° 1a du 22 décembre 1944 ne donnent de précisions sur les conditions autorisant à considérer une participation comme appartenant à la fortune d'exploitation d'un établissement stable »¹⁰⁹⁸. Elle a ensuite jugé que l'art. 24 al. 3 LIA, qui permet aux sociétés étrangères ayant un établissement stable en Suisse de demander le remboursement de l'impôt anticipé, « exige non seulement que l'entreprise étrangère soit tenue de payer des impôts cantonaux et communaux sur le revenu soumis à l'impôt anticipé, mais encore que celui-ci provienne de la fortune d'exploitation de l'établissement stable », l'appartenance à la fortune d'exploitation constituant une condition supplémentaire et distincte limitant le droit au remboursement¹⁰⁹⁹.

[753.] S'agissant concrètement de l'attribution de la participation à l'établissement stable suisse ou au siège étranger, le Tribunal fédéral s'est inspiré des règles de répartition des actifs développées en matière de double imposition intercantonale, domaine dans lequel il a jugé que les participations devaient être attribuées au siège principal de l'entreprise, sauf si elles appartenaient au capital d'exploitation («Betriebskapital») d'une succursale¹¹⁰⁰. Il a ensuite

¹⁰⁹⁸ Arrêt du TF du 22 février 2008 (2C_333/2007 et 2C_407/2007) publié in *Revue fiscale* 6/2008, p. 475 consid. 7.2 p. 483.

¹⁰⁹⁹ Arrêt du TF du 22 février 2008 (2C_333/2007 et 2C_407/2007) publié in *Revue fiscale* 6/2008, p. 475 consid. 7.3 p. 484 ; cf. également PFUND/ZWAHLEN, n° 6.13-6.15 ad art. 24 al. 3 LIA ainsi que *Kommentar Verrechnungssteuer*, ZWAHLEN, n° 52 ad art. 24 LIA.

¹¹⁰⁰ En droit fiscal intercantonal, selon la jurisprudence de notre Haute Cour, les participations sont imposables au siège principal de l'entreprise. Exception est faite uniquement lorsqu'une participation sert comme facteur d'exploitation d'une succursale déterminée. La participation doit toutefois être attribuée au siège de l'entreprise lorsqu'une relation étroite entre l'exploitation des établissements stables de la société et l'exploitation de la société affiliée existe (LOCHER/LOCHER, § 8, II B, 2d, n° 4). Notre Haute Cour a jugé que « même si des participations tiennent lieu et place d'une usine exploitée par la société mère elle-même (Effektensubstitution), elles existent à côté des usines auxquelles elles ne sont pas incorporées mais coordonnées et dont elles ne peuvent par conséquent constituer des capitaux d'exploitation. Si la relation étroite entre une société affiliée et une succursale de la société mère suffisait pour faire entrer les participations de celles-ci dans les facteurs de production de la société affiliée, il

tenu compte de l'art. 10 al. 4 MC OCDE qui prévoit que la participation génératrice de dividendes doit « être effectivement rattachée à l'établissement stable » pour éviter des cas d'abus sous la forme de transferts d'actions à des établissements stables constitués uniquement à cette fin dans des pays réservant un traitement préférentiel aux dividendes^{1101/1102}.

13.2.3 Comparaison avec le droit fiscal intercantonal et discussion

13.2.3.1 Comparaison avec le droit fiscal intercantonal

[754.] Il est intéressant de constater que, bien qu'on soit dans un domaine fiscal différent (en l'occurrence en matière d'impôt anticipé), notre Haute Cour se réfère aux règles de répartition du droit fiscal intercantonal (et s'inspire en outre du droit fiscal international) pour décider de l'attribution d'une participation en matière d'impôt anticipé, c'est-à-dire fondamentalement en droit interne suisse. Elle ne s'interroge pas sur les éventuelles différences de traitement entre les deux domaines et ne cherche pas à les justifier, mais considère que dans les deux cas, le rattachement à l'établissement stable doit répondre à des critères objectifs. Dans le cas jugé ici, tant le droit fiscal intercantonal que le droit fiscal international servent donc de source d'interprétation et notre Haute Cour ne cherche pas à établir de priorité de rang ou de valeur entre les deux domaines.

[755.] A notre avis, transposer les principes de répartition des actifs entre établissement stable et siège du droit fiscal intercantonal au droit international ne saurait être envisagé sans autre¹¹⁰³, car la nature du droit intercantonal contient une *composante* qui le fait apparaître, à nos yeux, comme étant différent du droit international : le droit intercantonal sert à délimiter les souverainetés fiscales cantonales les unes par rapport aux autres ; ce qui n'est pas attribué à un canton revient à un autre, si bien que – d'un point de vue théorique et idéal –, un certain équilibre est atteint à long terme (ou sur une certaine durée). En effet, selon cette idée d'équilibre qui sous-tend le droit intercantonal, l'élément alloué à un autre canton dans un

faudrait répartir entre tous les établissements de la maison mère les participations qui sont en rapport avec l'ensemble de l'entreprise. Le TF a repoussé cette conception (RO 52 I 238, 248 et sv.) » (LOCHER/LOCHER, § 8, II B, 2d, n° 3).

¹¹⁰¹ Commentaire OCDE, n° 32 ad art. 10

¹¹⁰² Arrêt du TF du 22 février 2008 (2C_333/2007 et 2C_407/2007) publié in *Revue fiscale* 6/2008, p. 475 consid. 7.4 p. 484.

¹¹⁰³ Cf. également BRÜLISAUER, p. 156-157 ; d'un avis différent : MARANTELLI, p. 296.

cas donné reviendra dans une autre affaire, similaire, mais diamétralement opposée, au premier canton.

[756.] Cet équilibre est absent de la scène internationale où 1) les CDI ne sont pas toutes identiques et 2) le traitement fiscal n'est pas le même dans toutes les juridictions. Ces deux différences fondamentales, en particulier la deuxième, font que les principes du droit intercantonal – bien qu'il ne soit pas exclu que ces derniers servent de source d'inspiration – soient repris tels quels en droit international. Ce qui précède vaut encore plus pour l'impôt anticipé, qui, à la différence des impôts directs sur le revenu et la fortune, poursuit aussi des buts de garantie, absents du droit fiscal intercantonal et international.

[757.] En outre, sur le fond, le raisonnement de notre Haute Cour est critiquable. En matière de double imposition intercantonale, la pratique consistant à attribuer les participations au siège de l'entreprise, sauf lorsque ces dernières appartiennent au capital d'exploitation («Betriebskapital»¹¹⁰⁴), est trop restrictive. Déjà Ernst BLUMENSTEIN¹¹⁰⁵ avait proposé que les participations qui servent de placement soient en principe attribuées au siège (sauf lorsqu'une succursale particulière est chargée de leur gestion), mais qu'en revanche celles qui sont acquises pour réaliser les buts et promouvoir l'activité de l'entreprise dans son ensemble soient réparties entre tous les établissements, respectivement attribuées à la succursale à laquelle elles sont destinées ou dont elles servent les intérêts. D'autres auteurs sont également de l'avis que les participations qui ne constituent pas des placements, mais sont utiles à toute l'entreprise (ou encore à certaines succursales particulières) – comme par exemple une participation dans une société fournissant ou développant les brevets utilisés – doivent être réparties proportionnellement entre toutes les succursales (respectivement attribuées aux succursales qu'elles servent en premier lieu)¹¹⁰⁶. A notre sens, une telle règle ne compliquerait pas outre mesure la répartition et correspondrait surtout bien mieux à la réalité économique. Le Tribunal fédéral, dans l'arrêt discuté ici, aurait dû prendre en compte cette critique de la doctrine ; il n'aurait ainsi pas sans autre pu renvoyer au droit intercantonal.

¹¹⁰⁴ ou, plutôt, «Betriebsvermögen», comme le précise MARANTELLI (MARANTELLI, p. 297).

¹¹⁰⁵ BLUMENSTEIN/WEYERMANN, p. 104-105.

¹¹⁰⁶ ATHANAS, p. 105-110; MAUTE/HIRT, p. 491; GUNTER, p. 122; cf. également DE VRIES REILINGH, D., n° 598 p. 188.

13.2.3.2 Discussion : le droit fiscal international

[758.] S'agissant de l'art. 10 al. 4 MC OCDE, auquel notre Haute Cour fait également appel dans l'arrêt discuté ici, le Commentaire OCDE prévoit que « les dividendes sont imposables au titre de bénéfices de l'établissement stable qui y est possédé par le bénéficiaire résident de l'autre Etat s'ils sont *produits* par des participations qui font *partie de l'actif* de l'établissement stable ou se rattachent *effectivement d'une autre façon* à cet établissement »¹¹⁰⁷.

[759.] L'attribution d'un actif, en particulier d'une participation, à l'établissement stable ou au siège de l'entreprise est un sujet délicat et pose, en même temps, la question de la répartition internationale. Ce sujet fait l'objet en particulier de l'art. 22 al. 2 MC OCDE¹¹⁰⁸ et se pose également dans le cadre de l'art. 7 MC OCDE¹¹⁰⁹.

[760.] Quelques exemples permettent de mieux cerner le problème et de trouver des solutions en raisonnant par analogie :

- Une participation doit être rattachée à l'établissement stable lorsque la participation se trouve dans un rapport de connexité fonctionnelle avec une activité exercée au sein de l'établissement stable, le rendement des participations pouvant dans ce cas être qualifié de revenu accessoire de l'activité d'exploitation de l'établissement stable¹¹¹⁰.
- Une créance et (non pas une participation) est rattachée *effectivement d'une autre façon*¹¹¹¹ à l'établissement stable lorsqu'elle résulte d'une vente qui, en raison de la proximité géographique entre l'établissement stable et le débiteur, fait apparaître l'établissement stable comme « compétent » vis-à-vis

¹¹⁰⁷ Commentaire OCDE, n° 31 ad art. 10.

¹¹⁰⁸ L'art. 22 al. 2 MC OCDE dispose ce qui suit : « la fortune constituée par des biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un Etat contractant a dans l'autre Etat contractant est imposable dans cet autre Etat concerné ».

¹¹⁰⁹ Dans ce sens : MARANTELLI, p. 298.

¹¹¹⁰ VOGEL/LEHNER, n° 41 ad Vor art. 10-12, dont le passage en allemand est le suivant : « wenn die Beteiligung in einem funktionalen Zusammenhang zu einer in der Betriebsstätte ausgeübten aktiven Tätigkeit steht und sich deshalb die Beteiligungserträge bei funktionaler Betrachtungsweise als Nebenerträge der aktiven Betriebsstättentätigkeit darstellen ».

¹¹¹¹ Commentaire OCDE, n° 31 ad art. 10.

du débiteur, même si la livraison, à l'origine de la créance, a été effectuée par le siège de l'entreprise¹¹¹².

- Lorsqu'une entreprise acquiert une participation avec le but de combattre un concurrent de l'établissement stable, cette participation doit être rattachée à l'établissement stable même si elle figure dans les comptes du siège¹¹¹³.

[761.] Ces affaires montrent qu'en application du droit fiscal international, il n'est pas évident qu'une participation soit attribuée au siège de l'entreprise. Dans l'affaire discutée ici, vu le rapport de connexité entre la succursale genevoise et la société S et l'activité exercée par cette dernière, une autre répartition aurait tout à fait été envisageable. Le droit fiscal international ne donne donc pas une réponse si claire à la question posée ici. Il est au surplus douteux que l'on puisse sans autre transposer le raisonnement du droit fiscal intercantonal à l'impôt anticipé.

13.3 Répartition internationale du bénéfice d'une société d'assurance : ATF 103 Ia 233

13.3.1 Objet du litige

[762.] A la base de cette affaire était la situation suivante : une société d'assurance suisse disposant de nombreuses succursales à l'étranger, dont notamment en Inde, réalisa les chiffres d'affaires, respectivement bénéfices suivants en Inde pour l'année 1971 :

Primes d'assurances encaissées :	CHF 6,5 mio (= 1,434% des recettes de primes d'assurances totales de l'entreprise)
Bénéfice :	CHF 2,1 mio (= 23% du bénéfice total de l'entreprise)
Impôts payés en Inde :	CHF 1,5 mio
Bénéfice total de l'année 1971 :	CHF 9,2 mio (bénéfice déclaré de CHF 7,7 mio, plus les impôts indiens de CHF 1,5 mio).

¹¹¹² VOGEL/LEHNER, n° 42 ad Vor art. 10-12.

¹¹¹³ VOGEL/LEHNER, n° 41 ad art. 22.

[763.] Le fisc zurichois effectua la répartition internationale entre la Suisse et l'Inde en fonction des primes encaissées, c'est-à-dire il considéra que la part indienne du bénéfice s'élevait à 1,434% du bénéfice total (de CHF 9,2 mio) réalisé, soit un montant de CHF 133'134.-.

13.3.2 Les considérants du Tribunal fédéral

[764.] Notre Haute rappela tout d'abord les principes de répartition du bénéfice applicables en droit fiscal intercantonal, le droit cantonal renvoyant, dans les rapports internationaux, en principe au droit fiscal intercantonal¹¹¹⁴.

[765.] S'agissant des sociétés d'assurances, le Tribunal fédéral indiqua que la pratique considère que les recettes de primes représentent le mieux la capacité contributive des succursales, déterminant ainsi les quote-parts de répartition¹¹¹⁵. Que chacune des branches d'assurance ne permette pas d'atteindre la même rentabilité était négligé. Il était en outre possible que le critère choisi ne reflète pas exactement la part du bénéfice de la succursale, car celle-ci était peut-être tantôt plus basse ou plus élevée. Ces disparités devraient cependant s'égaliser sur la durée. Il n'y avait pas de raison de se départir du critère des recettes de primes d'assurances et d'en choisir un autre aussi longtemps que les variations n'étaient pas dues à des modifications de l'économie d'entreprise¹¹¹⁶.

[766.] Le Tribunal fédéral jugea qu'il n'était pas arbitraire d'appliquer la méthode de répartition selon les quote-parts lorsque le droit fiscal cantonal renvoie aux principes de répartition du droit fiscal intercantonal, malgré le

¹¹¹⁴ Il continue, en principe, à en aller de même aujourd'hui en matière d'impôt fédéral direct en cas d'assujettissement illimité en Suisse, l'art. 52 al. 3 LIFD renvoyant aux principes du droit fiscal intercantonal (cf. LOCHER, P., *Kommentar zum DBG*, Vol. II, n° 24-40 ad art. 52). En matière d'impôts cantonaux et communaux en revanche, dès lors que la LHID ne prévoit rien au sujet des règles de répartition applicables dans les rapports internationaux, les cantons sont en principe entièrement libres dans ce domaine. Cette liberté est regrettable car il n'y a aucune raison objective que les répartitions internationales s'effectuent, par hypothèse, différemment en matière d'impôt fédéral direct qu'en matière d'impôts cantonal et communal. En pratique, les cantons connaissent des dispositions inspirées de la LIFD et appliquent les mêmes principes qu'en droit fédéral. Cette harmonisation verticale « volontaire » justifie, à nos yeux, de limiter davantage encore l'autonomie cantonale dans ce domaine. Au sujet du problème que peut soulever le renvoi du droit cantonal aux principes de la double imposition intercantonale dans les rapports internationaux, cf. l'arrêt du TF du 30 janvier 2009 (2C_625/2008) résumé et commenté par DE VRIES REILINGH, D., *La méthode de répartition*, en particulier n° 4.

¹¹¹⁵ ATF 103 Ia 233 consid. 3b p. 237; cf. également ATF 71 I 351 consid. 1 p. 357.

¹¹¹⁶ ATF 103 Ia 233 consid. 3b p. 237.

fait que les CDI conclues par la Suisse déclarent en règle générale la méthode objective applicable et que cette méthode avait été privilégiée par lui¹¹¹⁷. En l'occurrence, il était cependant manifeste que le montant du bénéfice de la succursale indienne (CHF 2,1 mio ou 23% du bénéfice total) n'était pas dans un rapport économique raisonnable avec celui des primes (CHF 6,5 millions ou 1,434%) et qu'il était surfait. La distorsion entre le bénéfice et les primes indiens s'expliquait par l'absence de provisions comptabilisées en vue de la nationalisation de la succursale indienne. L'application de la méthode proportionnelle selon les recettes de primes ne conduisait pas à un résultat acceptable, car seul 1,434% du bénéfice total de CHF 9,2 mio était attribué à l'Inde. Dans ces circonstances, il n'était pas possible d'appliquer la méthode proportionnelle en fonction des recettes de primes, mais il convenait de choisir la méthode proportionnelle en fonction de la comptabilité de la succursale indienne ou, le cas échéant, une répartition par appréciation¹¹¹⁸.

13.3.3 Discussion et comparaison avec le droit fiscal intercantonal

[767.] Dans cette affaire, notre Haute Cour part des principes de répartition applicables en droit fiscal intercantonal. Elle examine s'ils doivent être modifiés ou adaptés en droit international et arrive à la conclusion que tel n'est en principe pas le cas.

[768.] Il constate ensuite que lesdits principes doivent néanmoins être modifiés, car ils conduisent, dans le cas concret, à un résultat inadmissible, la répartition internationale ne reflétant manifestement pas la réalité économique.

[769.] Il est intéressant de constater que le résultat auquel parvient notre Haute Cour n'a pas sa cause dans le droit fiscal international, qui lui imposerait par exemple une méthode de répartition différente, mais dans le résultat manifestement inadéquat auquel conduit la méthode de répartition choisie en l'occurrence. Si le cas jugé avait concerné le droit intercantonal et non pas international, notre Haute Cour aurait, à notre avis, jugé de la même manière. L'on peut donc conclure de cet arrêt que la méthode de répartition du bénéfice, peu importe que l'on se trouve en droit intercantonal ou international, doit être appropriée aux données économiques et à la situation concrète et, au surplus, conduire à un résultat adéquat et qui doit être

¹¹¹⁷ ATF 73 I 191 consid. 3 p. 200-2002; ATF 103 Ia 233 consid. 4a p. 237-238.

¹¹¹⁸ ATF 103 Ia 233 consid. 4b p. 239-240.

raisonnable au vu de la situation jugée. Ce principe général trouve donc invariablement application en droit intercantonal et en droit international, qui ne se distinguent pas à cet égard.

13.4 Répartition internationale du bénéfice d'une banque : ATF 117 Ib 248¹¹¹⁹

13.4.1 Objet du litige

[770.] Dans cette affaire, notre Haute Cour devait notamment juger de la méthode de répartition applicable à une banque française (siège en France) qui entretenait un établissement stable en Suisse. Concrètement, elle a dû décider si la méthode objective ou la méthode proportionnelle était à appliquer dans les rapports internationaux.

[771.] D'après la méthode objective, le capital et le rendement d'une succursale sont déterminés indépendamment des facteurs totaux de l'entreprise internationale. La fiction de l'indépendance de la succursale – qui est par conséquent mathématiquement traitée comme une entreprise indépendante – est à la base de cette méthode.

[772.] Selon la méthode proportionnelle, le capital et le rendement de l'établissement stable (suisse) sont taxés par rapport à l'entreprise globale¹¹²⁰. Pour déterminer les quote-parts dans le cadre de la méthode proportionnelle, deux manières de procéder peuvent être distinguées. Les quote-parts peuvent être fixées en fonction du résultat ressortant de la comptabilité de chaque succursale (méthode dite directe). Elles peuvent également l'être sur la base de facteurs auxiliaires (comme chiffre d'affaires, actifs localisés, salaires, etc.) (méthode dite indirecte)¹¹²¹.

[773.] Dans cette affaire, l'instance inférieure avait effectué la répartition d'après la méthode proportionnelle (soit en fonction de quote-parts), la part suisse ayant été fixée en fonction des chiffres ressortant de la comptabilité tenue pour cette succursale (application de la méthode dite directe). L'AFC demanda que la méthode objective soit mise en œuvre, car elle considérait

¹¹¹⁹ Egalement publié aux Archives 60, p. 610 = StE 1992 A 31.2 n° 2 = Revue fiscale 1992, p. 85 = RDAF 1993, p. 91.

¹¹²⁰ ATF 117 Ib 248 consid. 3a p. 253; ATF 103 Ia 233 consid. 4a p. 237-238 ; ATF 73 I 191 consid. 3 p. 200.

¹¹²¹ ATF 117 Ib 248 consid. 3a p. 254 et les références citées. Sur les différentes méthodes de répartition, cf. également DE VRIES REILINGH, D., n° 568-581 p. 181-184 ainsi que n° 603-610 p. 189-191.

que seule l'application de cette méthode garantissait l'imposition selon des valeurs vérifiables et le respect de la législation suisse.

13.4.2 Les considérants du Tribunal fédéral

[774.] Le Tribunal fédéral jugea que la répartition proportionnelle – qui avait été en harmonie avec les taux progressifs en fonction de l'intensité du rendement des entreprises en vigueur jusqu'au 31 décembre 1997¹¹²² – était liée à des difficultés pratiques, car l'autorité de taxation n'était souvent pas en mesure de vérifier les comptes de l'entreprise dans son ensemble et d'effectuer les corrections nécessaires. Pour cette raison, dans le cadre des CDI, la méthode objective était privilégiée. Le Tribunal fédéral lui-même l'a considérée comme mieux adaptée¹¹²³. Ces considérations ont au demeurant incité l'AFC à édicter une Circulaire¹¹²⁴ dans laquelle elle recommande l'adoption de la méthode objective.

[775.] L'art. 7 chiffre 2 CDI-F prévoit que « lorsqu'une entreprise d'un Etat contractant exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est imputé, dans chaque Etat contractant, à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte et séparée exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable ». Cette disposition prévoit par conséquent l'application de la méthode objective. Toutefois, l'art. 7 chiffre 4 CDI-F réserve expressément la méthode proportionnelle et ne limite l'application de cette méthode que dans ce sens que « la méthode de répartition adoptée doit cependant être telle que le résultat obtenu soit conforme aux principes énoncés dans le présent article ». Notre Haute Cour a estimé que cette limitation signifiait seulement que l'application de la méthode proportionnelle était restreinte dans ce sens qu'elle ne pouvait donner lieu à un résultat imposable en Suisse plus élevé que si la méthode objective était appliquée. Cette limitation ne ressortait pas seulement de la CDI-F, mais également de la nature des conventions conclues par la Suisse¹¹²⁵.

¹¹²² Cf. Archives 21, p. 310 consid. 3 p. 313.

¹¹²³ ATF 73 I 191 consid. 3 p. 200 ; 103 Ia 233 consid. 4a p. 238 ; 117 Ib 248 consid. 4 p. 255.

¹¹²⁴ Circulaire de l'AFC du 1^{er} juin 1960 concernant l'imposition des sociétés étrangères qui entretiennent en Suisse des établissements stables publié in Archives 28, p. 499, cf. en particulier ch. 2 p. 500-501.

¹¹²⁵ ATF 117 Ib 248 consid. 4d p. 257

[776.] En l'occurrence, la répartition proportionnelle mise en œuvre ne dérogeait pas aux principes précités, si bien qu'il n'y avait pas lieu de la corriger en appliquant la méthode objective.

13.4.3 Discussion et comparaison avec le droit fiscal intercantonal

[777.] Cet arrêt est intéressant à plusieurs égards : tout d'abord, notre Haute Cour n'a pas indiqué – bien qu'elle ait déjà jugé dans d'autres affaires que la méthode objective était plus appropriée – qu'il y ait une priorité de méthode entre les méthodes objective et proportionnelle. Elle a semblé, au contraire, admettre que les deux méthodes avaient un rang équivalent. Appliquant sa jurisprudence au cas particulier, elle a jugé que la méthode proportionnelle était en l'occurrence adaptée pour fixer le bénéfice imposable de la succursale suisse de la banque française. Cette méthode n'était au demeurant pas contraire à la CDI-F, dont l'art. 7 chiffre 4 ne limite l'application de cette méthode que lorsqu'elle conduit à un résultat imposable plus élevé que la méthode objective.

[778.] Notre Haute Cour s'est au demeurant imposée une certaine retenue et n'a critiqué la manière de procéder des autorités inférieures que lorsqu'elle n'est pas adaptée aux circonstances du cas concret. En comparaison avec le droit intercantonal, il est difficile de déceler une différence de raisonnement, ce qui peut paraître, de prime abord, étonnant. En effet, les intérêts en jeu sont très différents en matière internationale qu'en matière intercantonale. Dans le premier domaine, il s'agit de déterminer la « part au gâteau » de la Suisse au résultat d'une entreprise internationale. Plus cette part est grande, plus l'impôt à payer est élevé, ce qui est donc à l'avantage de la Suisse. Il en va autrement en droit intercantonal, où toute la part est dévolue à la Suisse, mais où il ne s'agit « que » de fixer la répartition entre les cantons concernés, la part totale du « gâteau » à partager demeurant toujours la même. Les intérêts en jeu n'étant pas du tout les mêmes, la position du Tribunal fédéral ne l'est pas non plus. Tandis qu'en matière intercantonale, il est « juge », appelé à arbitrer un conflit entre deux entités (soit deux cantons) composant la Confédération, en droit fiscal international, son jugement détermine le droit d'imposer de la Suisse. Sa position ne peut donc pas être totalement neutre dans les rapports internationaux. Il aura à notre avis tendance – et on ne peut lui en faire de reproche – à protéger les intérêts de notre pays. Son raisonnement sera, à notre avis, toujours influencé par la conséquence directe du dispositif sur les finances de notre pays. Nous en voulons pour

preuve notamment l'arrêt du Tribunal fédéral du 6 mai 2008¹¹²⁶ discuté ci-avant (cf. ch. 12.8, p. 281).

[779.] Enfin, depuis l'entrée en vigueur de la LIFD, en cas d'assujettissement limité en Suisse, la méthode objective doit être appliquée¹¹²⁷. L'affaire précitée, rendue sous l'égide de l'AIFD, devrait ainsi être jugée différemment.

13.5 Prise en charge de la perte suisse par l'étranger : l'arrêt du Tribunal fédéral du 10 décembre 2003¹¹²⁸

13.5.1 Objet du litige

[780.] Une Sàrl allemande (X GmbH), ayant son siège en Allemagne, était commanditaire des sociétés en commandite A. & Co. et B. & Co., toutes deux avec siège dans le canton de Fribourg, à hauteur de 98% chacune. Z, domicilié en Allemagne, était associé indéfiniment responsable desdites sociétés à hauteur de 2% de chacune. A. & Co avait pour but la vente au détail d'articles de mode féminine et exploitait des succursales dans toutes les grandes villes suisses dont à Zurich. B. & Co., qui n'entretient pas d'établissements stables ailleurs en Suisse, avait pour but la vente par correspondance en Suisse d'articles de mode féminine.

[781.] En accord avec X GmbH, les résultats d'A. & Co. et B. & Co. ont été additionnés. La somme, après déduction d'un préciput en faveur du canton du siège, à savoir Fribourg, a été répartie en fonction du chiffre d'affaires réalisé.

[782.] Durant la période fiscale 1999, A. & Co. a été bénéficiaire, tandis que B. & Co. a réalisé une perte. Pour effectuer la répartition intercantonale de X GmbH – commanditaire à qui les résultats de A. & Co. et B. & Co. furent entièrement attribués –, le canton de Fribourg a d'abord compensé la perte

¹¹²⁶ Arrêt du TF du 6 mai 2008 (2C_276/2007) publié in StE 2008 A 32 n° 10, résumé et commenté par HÜRLIMANN.

¹¹²⁷ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. II, n° 24 et 43 ad art. 52 et les références citées.

¹¹²⁸ Arrêt du Tribunal fédéral du 10 décembre 2003 publié in Revue fiscale 2004, p. 291 = Archives 73, p. 247 = StE 2004 A 31.1 n° 8 = Praxis 93, n° 81p. 471 = ZStP 13 (2004), p. 32 = LOCHER/LOCHER, § 8, IV B, 2, n° 18 et traduit en français dans la RDAF 2004 II, p. 309 ; cf. en outre les commentaires de REICH/WALDBURGER, (REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung 2003, p. 307-310), NOËL (NOËL, Double imposition intercantonale et internationale 2003) et BEHNISCH (BEHNISCH, Rechtsprechung 2002 und 2003, p. 492-494).

de B. & Co. avec le bénéfice de A. & Co. Il a ensuite attribué un préciput de 20% au canton de Fribourg (siège des deux sociétés A. & Co. et B. & Co.), puis réparti le solde entre le canton du siège et les différents cantons où les établissements stables étaient situés, proportionnellement au chiffre d'affaires réalisé. Le canton de Zurich a effectué différemment la répartition intercantonale. Il n'a pas tenu compte de la perte de B. & Co., mais s'est fondé uniquement sur le bénéfice réalisé par A. & Co., en a déduit un préciput de 20% en faveur du siège fribourgeois, puis a réparti le solde en fonction du chiffre d'affaires réalisé.

[783.] Le commanditaire, soit X GmbH, a porté le litige devant le Tribunal fédéral au motif qu'il se voyait assujéti à un impôt par deux cantons sur le même objet et pour la même période. Il était effectivement imposé, par le canton de Fribourg, sur la base d'une quote-part du bénéfice global réalisé en Suisse par les deux sociétés en commandite, dont le résultat était consolidé, tandis que dans le canton de Zurich, la taxation portait sur une quote-part du bénéfice d'A. & Co. sans prise en compte de la perte de B. & Co.

13.5.2 Les considérants du Tribunal fédéral

[784.] Notre Haute Cour considéra que les participations aux deux sociétés en commandite créaient deux domiciles fiscaux spéciaux en Suisse, au siège de chacune d'elle, pour X GmbH. Dans ce cas, la répartition avait lieu de manière objective, c'est-à-dire sans tenir compte de l'ensemble des résultats de la recourante, en Suisse, chaque société en commandite devant être traitée de manière isolée. Par conséquent, le résultat d'A. & Co. devait être réparti entre le siège et les différents établissements stables qu'elle entretient¹¹²⁹.

[785.] Les pertes d'une *société en nom collectif* devant être supportées par les domiciles fiscaux principaux des associés, proportionnellement à leur part¹¹³⁰, cette règle trouverait également application, selon le Tribunal fédéral, aux associés indéfiniment responsables d'une *société en commandite*. Dans la mesure où les résultats des deux sociétés en commandite étaient attribués à 100% – et non pas à 98% – à X GmbH – qui était commanditaire et non pas associé indéfiniment responsable –, il se justifiait d'appliquer la règle précitée. Par conséquent, en application des règles de droit fiscal intercantonal, la perte de B. & Co. devait être supportée par le siège de X GmbH (soit l'Allemagne) et non pas par A. & Co. Elle pourrait être

¹¹²⁹ RDAF 2004 II, p. 309 consid. 4.1.

¹¹³⁰ ATF 107 Ia 41 consid. 2 p. 43-44 = Archives 52, p. 459 = Revue fiscale 1982, p. 531 = JT 1983 I, p. 577 (résumé) ; LOCHER/LOCHER, § 8, IV A, 2, n° 21.

compensée par d'éventuels bénéfices futurs de B. & Co. Seulement si X GmbH, en tant que « actionnaire unique », ne réalisait pas suffisamment de bénéfices pour compenser les pertes de B. & Co., respectivement si B. & Co. ne réalisait pas de bénéfice correspondant, une compensation avec les bénéfices de A. & Co. pourrait le cas échéant entrer en considération¹¹³¹.

[786.] Le Tribunal fédéral a en outre précisé que la « consolidation » effectuée par le canton de Fribourg n'était pas adaptée aux circonstances. La prise en compte de résultats globaux serait encore admissible en cas de réalisation de bénéfices, mais incompatible avec la réalité économique en cas de perte¹¹³². Compte tenu de ce qui précède, le canton de Zurich était compétent pour imposer une quote-part du bénéfice d'A. & Co. sans devoir tenir compte de la perte de B. & Co.

13.5.3 Commentaires

13.5.3.1 Au sujet de l'attribution de la totalité du résultat à X GmbH (Allemagne)

[787.] Juridiquement, il n'aurait pas été possible d'attribuer la totalité du résultat des deux sociétés en commandite à X GmbH. Cette dernière n'étant commanditaire qu'à hauteur de 98%. Il aurait fallu lui attribuer seulement cette quote-part, le solde, 2%, revenant à Z, associé indéfiniment responsable¹¹³³. Bien que l'on puisse comprendre les raisons pratiques ayant conduit à attribuer le 100% à X GmbH, notre Haute Cour aurait d'emblée dû préciser qu'elle n'était pas correcte. Il est étonnant qu'elle ne l'ait pas fait.

13.5.3.2 Au sujet de la consolidation du résultat d'A. & Co. et B. & Co.

[788.] Il est à notre avis juste qu'une « consolidation » des résultats des deux sociétés en commandite est incompatible avec le droit fiscal intercantonal. Il

¹¹³¹ RDAF 2004 II, p. 309 consid. 4.2.

¹¹³² RDAF 2004 II, p. 309 consid. 4.3.

¹¹³³ Cf. sur ce point également REICH/WALDBURGER (cf. REICH/WALDBURGER, *Rechtsprechung* 2003, p. 307-308), qui rendent à juste titre attentif au fait que l'imposition de Z (sur sa part de 2% au résultat d'A. & Co. et de B. & Co.) aurait été sensiblement différente (c'est-à-dire plus élevée) de celle de X GmbH (à qui la part de 2% aux résultats des deux sociétés fut attribuée) : le revenu de Z réalisé en Suisse – compte tenu de ses revenus mondiaux pour la détermination du taux d'impôt – aurait été imposé aux barème et taux applicables aux personnes physiques et au surplus soumis à l'AVS.

faut en effet d'abord effectuer la répartition du bénéfice entre le for accessoire secondaire et le for primaire dont dépend le for accessoire secondaire¹¹³⁴. Sur ce point, le raisonnement de notre Haute Cour était donc correct. Pour autant que l'on puisse effectivement qualifier la participation de X GmbH en tant que commanditaire aux sociétés A. & Co. et B. & Co. de for spécial (nous discuterons de ce point ci-après, cf. ch. 13.5.3.3, p. 326), une compensation (respectivement une addition) des résultats de A. & Co. et B. & Co., puis une répartition du solde disponible, nous paraissent incompatibles avec les règles jurisprudentielles développées par notre Haute Cour.

13.5.3.3 Au sujet de la qualification de for spécial de la participation de X GmbH en tant que commanditaire des sociétés A. & Co. et B. & Co.

[789.] Selon la jurisprudence de notre Haute Cour en matière intercantonale, la participation d'une personne morale (ou d'une entreprise de personnes) à une société simple est qualifiée de for secondaire, ce qui signifie que la société simple constitue un établissement stable de l'entreprise dont elle dépend¹¹³⁵. La question se pose dès lors de savoir si la participation d'une personne morale à une société en commandite – forcément en tant que commanditaire, car l'associé indéfiniment responsable doit être une personne physique (cf. art. 594 al. 2 CO) – doit être traitée comme un for secondaire ou comme un for spécial. Compte tenu de la nature de la commandite – le commanditaire ne participe en règle générale pas aux affaires de la société en commandite, mais se limite à mettre un montant à disposition, la commandite – cette dernière doit être traitée comme un for spécial. Le Tribunal fédéral en a d'ailleurs jugé ainsi dans l'ATF 80 I 19¹¹³⁶. Il a considéré qu'il n'y avait aucune raison d'assimiler la participation d'une société anonyme – en tant que commanditaire – à une société en commandite à une succursale. L'imposition du commanditaire – au siège de la société en commandite – remplacerait celle de la société en commandite. Pour la société anonyme, à l'instar d'un commanditaire ordinaire, la participation à la société en commandite était un placement en capital. Par rapport au siège de la société en commandite, elle n'entraîne en relation que par sa commandite, mais non pas par sa propre activité. Pour cette raison, l'investissement

¹¹³⁴ Cf. dans ce sens DE VRIES REILINGH, D., n° 128, p. 47-48.

¹¹³⁵ LOCHER/LOCHER, § 8, II C, 4, n° 13 en particulier consid. 3 ; § 8, IV C, n° 7. ALIG, p. 45 ; HÖHN/MÄUSLI, § 13 n° 30, p. 196.

¹¹³⁶ Publié également dans LOCHER/LOCHER, § 8, IV B, 2, n° 14.

en capital que constituait la commandite devait être traité comme un placement en capital, à l'instar d'un immeuble de placement¹¹³⁷.

[790.] REICH/WALDBURGER¹¹³⁸ ne semblent pas partager le point de vue du Tribunal fédéral. Sans se référer à l'ATF 80 I 19 précité, ils considèrent que suivant l'activité de la Sàrl commanditaire et l'intégration économique de l'activité déployée en Suisse au moyen des deux sociétés en commandite, A. & Co. et B. & Co., dans X GmbH, les commandites auraient dû être traitées comme for secondaire et non pas comme for spécial.

[791.] Il est vrai que si l'on attribue la totalité du résultat d'A. & Co. et B. & Co. à X GmbH, comme le fait le Tribunal fédéral – qui, dans l'arrêt discuté ici, semblait au demeurant considérer que X GmbH était en quelque sorte « actionnaire unique » des deux sociétés, justifiant de lui appliquer les règles de répartition valables pour les associés indéfiniment responsables –, il est difficilement concevable de traiter les participations à ces deux sociétés comme des fors spéciaux. En adoptant le point de vue de notre Haute Cour, les commandites auraient bien plus dû être traitées, exceptionnellement, comme des fors secondaires. Nous en voulons comme argument supplémentaire le point de vue de Peter LOCHER¹¹³⁹, qui est de l'avis que la rémunération pour le travail effectué par le commanditaire doit être qualifiée en fonction de la position du commanditaire : elle pouvait être considérée comme revenu de l'activité indépendante, si le commanditaire dispose d'un droit de participation et s'il apparaît comme co-entrepreneur¹¹⁴⁰. A notre avis, si l'implication du commanditaire dans les affaires de la société en commandite permet, suivant les circonstances, une qualification comme revenu de l'activité indépendante de sa rémunération, il n'y a, dans les mêmes circonstances, pas de raison de considérer la commandite détenue par

¹¹³⁷ ATF 80 I 19 consid. 3 p. 25-26 = LOCHER/LOCHER, § 8, IV B, 2, n° 14, dont le passage en allemand est le suivant: «Die Besteuerung des Kommanditärs für die Kommandite und deren Ertrag vertritt eine Besteuerung der Kommanditgesellschaft und findet am Gesellschaftssitze statt, weil sich dort deren massgebende Tätigkeit abspielt. Das ist nicht anders, wenn der Kommanditär eine Aktiengesellschaft ist; massgebend dafür ist nicht Sitz und Tätigkeit der Aktiengesellschaft, sondern der Kommanditgesellschaft, an der jene beteiligt ist. Für die Aktiengesellschaft, gleich wie für einen gewöhnlichen Kommanditär, ist die Kommandite lediglich eine Kapitalanlage. Zu dem Sitzkanton der Kommanditgesellschaft tritt sie nur durch diese, nicht aber durch ihren eigenen Geschäftsbetrieb in Beziehung». cf. en outre sur la nature de la commandite l'ATF 78 I 12 consid. 3-6 = LOCHER/LOCHER, § 6, III, n° 6

¹¹³⁸ REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung 2003, p. 310.

¹¹³⁹ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 19 ad art. 18.

¹¹⁴⁰ Cf. également RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, n° 17 ad art. 18) qui considèrent que selon les conditions contractuelles, la position du commanditaire pouvait être celle d'un salarié ou d'un indépendant.

une société anonyme comme for spécial. Au contraire, elle doit être qualifiée de for secondaire.

13.5.3.4 Au sujet des règles de répartition applicables aux commanditaires des sociétés en commandite

[792.] Comme nous venons de le voir, en vertu de la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière intercantonale, la participation du commanditaire à une société en commandite commerciale constitue un patrimoine indépendant, imposable au domicile accessoire spécial. La commandite est par conséquent attribuée au canton du siège de la société en commandite pour l'imposition¹¹⁴¹. Pour la définition du montant de la commandite, l'inscription au registre du commerce est déterminante¹¹⁴². Le canton du for spécial ne participe pas à la répartition proportionnelle de l'ensemble des dettes (privées et commerciales) – ainsi que des intérêts passifs – du commanditaire personne physique¹¹⁴³ ; la commandite est par conséquent imposable, sans qu'il soit tenu compte des dettes personnelles du commanditaire, au siège de la société en commandite¹¹⁴⁴.

[793.] Lorsqu'une personne morale participe comme commanditaire à une société en commandite, la règle est identique, c'est-à-dire la commandite n'est pas diminuée d'une part proportionnelle des dettes du commanditaire¹¹⁴⁵. Dès lors que, selon la jurisprudence, la commandite détenue par une personne morale doit être traitée comme un immeuble de placement¹¹⁴⁶, le canton du siège de la commandite dispose d'un droit exclusif d'imposition, la répartition étant effectuée de manière objective entre le canton du commanditaire et celui du siège de la société en commandite.

[794.] Dans l'arrêt discuté ici, le Tribunal fédéral a jugé utile de préciser que les règles de répartition des pertes attribuées aux commanditaires d'une société en commandite pourraient être différentes de celles des associés indéfiniment responsables. Or, en l'occurrence, on était bel et bien en présence d'un commanditaire et non pas d'un associé indéfiniment respon-

¹¹⁴¹ LOCHER/LOCHER, § 8, IV B, 2, n° 1, 2, 3, 6, 12, 15 et 17 consid. 3a.

¹¹⁴² LOCHER/LOCHER, § 8, IV B, 2, n° 4 et 17 consid. 3a; HÖHN/MÄUSLI, § 13 n° 20, p. 192.

¹¹⁴³ Suite à la modification jurisprudentielle intervenue en matière de répartition des intérêts passifs des commerçants professionnels de l'immobilier (cf. ch. 12.11.3.2, p. 301 ci-dessus), BEHNISCH (BEHNISCH, Rechtsprechung 2006 und 2007, p. 466) postule le remplacement de cette règle par celle de la répartition proportionnelle des intérêts passifs.

¹¹⁴⁴ LOCHER/LOCHER, § 8, IV B, 2, n° 6

¹¹⁴⁵ DÄTWYLER, p. 75.

¹¹⁴⁶ ATF 80 I 19 consid. 3 p. 25 = LOCHER/LOCHER, § 8, IV B, 2, n° 14.

sable. Notre Haute Cour, attribuant 100% du résultat d'A. & Co. et de B. & Co. à X GmbH – attribution dont on pouvait douter du bien-fondé (cf. ch. 13.5.3.1, p. 325) –, la traite néanmoins comme un associé indéfiniment responsable. Le procédé laisse perplexe. On a en effet l'impression que notre Haute Cour impute 100% des résultats d'A. & Co. et de B. & Co. à X GmbH pour pouvoir la traiter comme un associé indéfiniment responsable et non pas comme un commanditaire ! La conclusion qu'en tire le Tribunal fédéral paraît néanmoins fautive, car si on devait considérer X GmbH comme associé indéfiniment responsable, sa participation à A. & Co. et B. & Co. serait constitutive d'un for secondaire et non pas spécial.

[795.] Si on avait effectivement traité les participations dans A. & Co. et B. & Co. comme des fors secondaires, le résultat global de X GmbH aurait dû être réparti en fonction des résultats ressortant des comptes d'A. & Co. et de B. & Co., c'est-à-dire en application de la méthode dite directe dans les rapports intercantonaux¹¹⁴⁷. Concrètement, en application de cette méthode, seulement le résultat net de X GmbH aurait été réparti entre les différents fors. Par conséquent, la perte de B. & Co. aurait d'abord servi à compenser les autres revenus de X GmbH, dont notamment le bénéfice d'A. & Co. En application de cette méthode, le canton de Zurich aurait supporté indirectement la perte de B. & Co.

[796.] L'on peut toutefois se demander si cette méthode de répartition vaut également dans les rapports internationaux. Nous en traiterons ci-après (cf. ch. 13.5.3.5, p. 329).

13.5.3.5 Au sujet de la prise en compte de la perte de B. & Co.

[797.] La question – cruciale – concerne la prise en charge de la perte de B. & Co. Deux possibilités existent :

- mise à charge du domicile du commanditaire, soit la société X GmbH, ce qui signifie qu'elle doit être supportée par l'Etat étranger (ici : l'Allemagne) ;
- attribution au canton de Fribourg pour servir à y compenser les autres revenus de X GmbH, soit en particulier la part au bénéfice du canton de Fribourg d'A. & Co.

[798.] La seconde solution nous paraît préférable. Elle est mieux compatible avec le principe selon lequel c'est le canton où la perte a été générée qui doit la supporter et, pour cette raison, elle semble plus équitable que la première

¹¹⁴⁷ Au sujet des différentes méthodes applicables dans les rapports intercantonaux et de leur dénomination, cf. DE VRIES REILINGH, D., n° 563-581 p. 180-184.

possibilité. Elle est également plus conforme aux principes de prise en charge des pertes publiés par la Conférence suisse des impôts¹¹⁴⁸.

[799.] Dans les rapports internationaux, nous estimons aussi qu'elle est mieux adaptée. Il n'y a en effet pas de raison que le pays du domicile du commanditaire, soit ici l'Allemagne, supporte un excédent de charges généré en Suisse alors qu'en même temps, la Suisse impose des revenus du même contribuable (X GmbH), ce qui paraît inéquitable, voire choquant. La solution ici préconisée est à notre avis la seule qui est compatible avec l'art. 52 al. 4 LIFD qui prescrit la méthode de répartition objective en cas d'assujettissement limité en Suisse¹¹⁴⁹.

[800.] En cas d'excédent à Fribourg, la question de la prise en charge par les autres fors se pose. Est-ce que le domicile fiscal principal doit supporter l'excédent (soit en l'occurrence l'Allemagne) ou les autres cantons où des succursales d'A. & Co. ont situées ? Dans les rapports intercantonaux, le canton du domicile du commanditaire doit, à notre avis, supporter l'excédent. Seulement si ses revenus sont insuffisants pour absorber l'excédent du for spécial (siège de la société en commandite), les cantons où l'autre société en commandite (A. & Co.) est exploitée seront appelés à supporter un éventuel excédent.

[801.] Dans les rapports internationaux, la règle précitée (prise en charge par le siège) ne paraît cependant pas appropriée, car elle conduirait à mettre à charge du pays du domicile du commanditaire (X GmbH) un excédent, alors que la Suisse pourrait néanmoins imposer des revenus auprès de X GmbH (soit le résultat d'A. & Co.). La règle du droit fiscal intercantonal ne semble donc pas adaptée aux rapports internationaux. Pour cette raison, il y a lieu de lui préférer celle consistant à faire supporter aux succursales d'A. & Co. l'excédent du canton de Fribourg, la répartition de l'excédent étant faite en fonction des revenus subsistant dans les différents fors. Concrètement cela signifie que la succursale zurichoise doit supporter l'excédent de charges des autres fors situés en Suisse, c'est-à-dire en l'occurrence l'excédent dans le canton de Fribourg. Au demeurant, cette manière de répartir nous paraît être la seule qui est compatible avec l'art. 52 al. 4 LIFD¹¹⁵⁰.

¹¹⁴⁸ Cf. Circulaire n° 27 de la CSI du 15 mars 2007, ch. 3.2.1., p. 3.

¹¹⁴⁹ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. II, n° 52 ad art. 52.

¹¹⁵⁰ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. II, n° 41 et 53 ad art. 52.

Quatrième partie : synthèse et conclusion

[802.] La quatrième partie est consacrée à résumer et faire ressortir les points les plus importants des première, deuxième et troisième parties de notre étude et à en tirer des conclusions sur les rapports qu'entretiennent le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse, en particulier sur l'influence et l'importance du droit fiscal intercantonal pour le droit fiscal international.

14 Histoire, définitions et sources du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international

14.1 Histoire : convergences

[803.] Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international ont en commun qu'au début, les autorités politiques fédérales ont été très réticentes à intervenir pour empêcher et régler les conflits de double imposition. Dans les deux domaines, cette réticence avait son fondement dans le fédéralisme suisse : la souveraineté cantonale était considérée comme principe supérieur, empêchant les autorités fédérales d'intervenir tant en matière intercantonale, pour régler des conflits de double imposition, qu'en matière internationale, pour conclure des CDI avec les Etats étrangers. Dans les deux domaines, la Confédération est, après de longues hésitations, quand même intervenue, essentiellement pour des raisons pratiques et économiques. Il est frappant qu'en droit fiscal intercantonal et en droit fiscal international, non seulement les obstacles pour une intervention de la Confédération ont été les mêmes, mais aussi les motivations pour les écarter ont été très similaires, à quelques décennies d'intervalles. L'étude des origines du droit fiscal international et du droit fiscal intercantonal montre que les deux domaines sont très proches et entretiennent des relations très étroites.

14.2 Souveraineté des acteurs : différences fondamentales

[804.] La nature de la souveraineté des acteurs du système intercantonal et du système international est très différente : tandis que les cantons ne sont pas des sujets du droit des gens, « l'immédiateté internationale » leur faisant défaut, la Confédération est souveraine au sens du droit international public, c'est-à-dire n'a pas d'entité supérieure autre que l'ordre juridique international. Sa souveraineté fiscale est ainsi entière et illimitée, contrairement à celle des cantons, qui n'est que limitée (art. 3 Cst.). Les limites posées par le droit fédéral sont donc bien plus étroites et contraignantes pour les cantons que celles imposées à la Suisse par l'ordre juridique international. Il s'agit là d'une différence importante entre le droit fiscal intercantonal – dont les cantons sont les acteurs – et le droit fiscal international¹¹⁵¹.

14.3 La notion de « double imposition »

14.3.1 Les points communs – du moins en apparence

[805.] La définition classique du terme « double imposition », basée sur la quadruple identité du contribuable, de l'objet de l'impôt, de la période fiscale et du type d'impôt est identique dans les deux domaines, ce qui pourrait laisser croire que les deux domaines sont similaires, voire identiques sur ce point. Il n'en est cependant rien. En droit international, la définition de la notion de double imposition internationale n'est pas importante, car l'application d'une CDI ne dépend pas de cette définition, mais du champ d'application de la disposition concernée de la CDI elle-même dans un cas concret¹¹⁵². En droit fiscal intercantonal en revanche, pour que notre Haute Cour intervienne sur la base de l'art. 127 al. 3 Cst., l'on doit en principe être en présence d'une double imposition intercantonale – bien que cette exigence ait été assouplie au point de n'occuper plus qu'un rôle subordonné (cf. ch. 3.1.1, p. 25) – dans le sens défini par la jurisprudence du Tribunal fédéral, ce qui prouve que cette notion reste déterminante, quoi que sous une

¹¹⁵¹ Cette différence importante se manifeste notamment dans les moyens judiciaires mis à disposition du contribuable victime d'une double imposition intercantonale ou internationale (cf. ch. 2.3.1, p. 22 ci-avant). La divergence d'efficacité de ces moyens est importante et à nos yeux une manifestation de la différence de nature entre les deux ordres juridiques.

¹¹⁵² LOCHER, P., *Internat. Steuerrecht*, p. 52 ; VOGEL/LEHNER, n° 5 ad Einl. ; DANON/SALOMÉ, p. 387.

forme édulcorée¹¹⁵³. Les deux domaines partent de notions identiques auxquelles ils accordent toutefois une importance et une signification différentes.

[806.] Nous soulignons enfin qu'en matière de prix de transfert, l'identité du sujet fiscal n'est pas exigée par le droit fiscal international (art. 9 MC OCDE), alors que notre Haute Cour maintient cette exigence dans le cadre de conflits de double imposition intercantonale. Un assouplissement de cette exigence et une reprise du droit fiscal international par le droit fiscal intercantonal serait ici donc souhaitable.

14.3.2 Les différences

14.3.2.1 La problématique de prix de transfert en matière de double imposition intercantonale

[807.] En droit fiscal intercantonal, le Tribunal fédéral a toujours refusé d'intervenir en cas de prestations entre sociétés faisant partie du même groupe et a exigé que le critère de l'identité du sujet fiscal soit rempli (cf. ch. 3.1.1.1.2, p. 27). A notre avis à tort. Sur ce point, il serait souhaitable que l'exigence d'identité de contribuable soit assouplie et qu'un ajustement corrélatif soit admis, comme en droit fiscal international (cf. art. 9 al. 2 MC OCDE).

14.3.2.2 L'interdiction de la double imposition virtuelle

[808.] Contrairement au droit intercantonal, qui prohibe la double imposition virtuelle, le droit fiscal international ne l'interdit en principe pas¹¹⁵⁴. Cette affirmation, qui est souvent faite en doctrine, est réductrice. La question dépend bien plus de la règle de partage applicable (droit d'imposition exclu-

¹¹⁵³ DE VRIES REILINGH, D., n° 42 p. 19.

¹¹⁵⁴ Par ailleurs, l'art. 127 al. 3 Cst. contient non seulement un droit constitutionnel du citoyen à ne pas être imposé deux fois, mais protège également les cantons contre tout empiètement sur leur souveraineté fiscale, peu importe qu'ils fassent usage ou non de leur droit de taxer. Une telle délimitation, stricte, des compétences n'est pas concevable dans un contexte international, qui admet la double imposition virtuelle. Au demeurant, les moyens judiciaires, malgré l'adoption de l'art. 25 al. 5 MC OCDE, sont bien moins efficaces en droit fiscal international qu'en matière intercantonale où le recours en matière de droit public permet d'éliminer définitivement toute double imposition, même virtuelle. Cette absence de moyens judiciaires efficaces est sans doute un des défauts majeurs du système international. Il s'agit là aussi d'une des différences importantes entre le droit intercantonal et le droit international.

sif ou concurrent) et, ensuite, de la méthode d'élimination de la double imposition. Le système d'attribution de compétences étant différent en matière internationale, la question de la double imposition virtuelle se pose donc de manière également différente. Il n'y a pas de comparaison détaillée possible des deux domaines, dont les systèmes s'avèrent trop différents pour être directement comparés.

14.3.2.3 L'interdiction du traitement discriminatoire

[809.] Cette interdiction, connue par le droit fiscal tant intercantonal qu'international, a non seulement un contenu, mais aussi une portée très différente dans les deux domaines. La différence de nature des deux droits est donc ici très grande.

14.4 Les causes de la double imposition : la différence des systèmes

[810.] En raison de l'harmonisation des législations cantonales en matière d'impôts directs sur le revenu et la fortune, respectivement sur le bénéfice et le capital, les causes de doubles impositions intercantionales ont diminué de manière importante. Cette harmonisation est absente du droit international, si bien que les causes de conflit sont beaucoup plus nombreuses dans ce domaine. Compte tenu de cette différence fondamentale entre les deux ordres juridiques, il est très difficile de trouver des points communs. Des similitudes existent, mais elles sont plutôt rares. Ainsi, en droit intercantonal, les types de conflits les plus fréquents sont des conflits d'assujettissements illimités (ou conflits résidence-résidence) – typiquement la détermination du domicile fiscal principal. Ce type de conflit existe aussi en matière internationale. Dans ce dernier domaine, toutefois, l'origine des causes de conflits d'assujettissements illimités est plus variée, car le conflit peut avoir sa source dans les différences des législations nationales, ce qui n'est pas possible en matière intercantonale.

14.5 Les sources du droit fiscal intercantonal et international

14.5.1 La hiérarchie des sources : une grande similitude

[811.] La hiérarchie des normes (ou ordre de priorité) est tout aussi bien établie en matière internationale qu'en droit intercantonal. Les deux domaines sont ici similaires.

14.5.2 Le « soft law »

[812.] Les deux domaines connaissent des sources qui peuvent être qualifiées de « soft law »¹¹⁵⁵. Il y a donc une certaine similitude entre les deux domaines. Le « soft law » du droit intercantonal semble toutefois avoir une force contraignante qui est moindre que celui du droit international, dans lequel le Commentaire OCDE occupe un statut particulier.

14.5.3 La plus grande densité normative en droit intercantonal

[813.] Deux facteurs principaux ont contribué et contribuent à ce que la densité normative soit plus grande en droit fiscal intercantonal : d'une part l'harmonisation fiscale tant verticale que horizontale et, d'autre part, la jurisprudence de près d'un siècle et demi de notre Haute Cour, qui, au fil des ans et des arrêts, a permis de créer tout un système cohérent, couvrant presque toutes les questions. Ces deux facteurs sont absents du droit international, ce qui explique sa densité normative plus faible.

14.5.4 La nature des sources : caractère seulement négatif du droit fiscal international

[814.] Bien que les sources des deux domaines visent, même de manière unilatérale, à éviter les doubles impositions (ou conflits), la nature du droit fiscal intercantonal comporte par ailleurs un caractère qui est absent du droit international : la LHID peut aussi, suivant les circonstances, être une loi

¹¹⁵⁵ En droit international, il s'agit en particulier du Commentaire OCDE dont l'interprétation d'une disposition est en règle générale considérée comme contraignante par les Etats-membres de l'OCDE. En droit fiscal intercantonal, il s'agit des Circulaires de la CSI et des accords généraux ou particuliers conclus entre certains cantons.

matérielle, permettant de fonder une imposition. Pour le surplus, le droit intercantonal est identique au droit international : leurs règles ne sont que négatives et ne permettent pas de fonder une imposition.

15 L'exonération unilatérale des entreprises, établissements stables et immeubles étrangers

[815.] Dans les rapports internationaux, en matière d'impôt fédéral direct, les art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD limitent l'étendue de l'assujettissement illimité en Suisse. Ils en excluent les entreprises, établissements stables et immeubles situés à l'étranger.

[816.] Une règle similaire, voire identique existe dans les rapports intercantonaux : les cantons ne sont pas légitimés à taxer une entreprise, un établissement stable ou un immeuble situé sur le territoire du canton voisin.

[817.] Compte tenu du parallélisme des règles dans les deux matières, nous avons choisi de comparer l'exonération unilatérale des entreprises, établissements stables et immeubles dans les rapports internationaux et intercantonaux. Notre examen a porté tout particulièrement sur la définition et le contenu des termes « entreprise », « établissement stable » et « immeubles » dans un contexte international et intercantonal.

15.1 Le principe de l'exonération et sa justification

[818.] L'exonération (ou exemption) unilatérale inconditionnelle du droit fiscal suisse, valable dans les rapports tant internationaux qu'intercantonaux est originale et se justifie du point de vue historique pour éviter des doubles impositions. Sur une base notamment comparative – les Pays-Bas p.ex. connaissent également des règles unilatérales d'exemption, mais conditionnelle (cf. ch. 7.2, p. 113) –, l'exonération inconditionnelle ne se justifie pas (ou plus) dans le domaine international, qui présente au demeurant des différences non négligeables par rapport au droit intercantonal. La règle de l'exemption conditionnelle serait à notre avis mieux adaptée¹¹⁵⁶.

¹¹⁵⁶ En droit intercantonal, la règle de l'exemption unilatérale et inconditionnelle peut en revanche se justifier : en raison de l'harmonisation fiscale, un élément exonéré dans un canton sera, sauf circonstances tout à fait exceptionnelles et inattendues, imposé dans le canton fondé à l'imposer. La différence des deux systèmes – et en particulier l'absence d'harmonisation fiscale au niveau international – justifient à nos yeux des règles d'exemption unilatérale différentes.

15.2 La mesure de l'exonération

[819.] A défaut d'indication dans la LIFD quant à la mesure de l'exonération des entreprises, établissements stables et immeubles situés à l'étranger, le revenu net déterminé en application des normes suisses est exonéré¹¹⁵⁷. Cette règle pouvant conduire à des doubles, voire des non impositions, il serait préférable de déterminer le montant du revenu exonéré sur la base du montant effectivement soumis à l'impôt à l'étranger¹¹⁵⁸. Une telle règle, qui ne serait du reste pas incompatible avec le texte légal, aurait l'avantage d'être mieux en accord avec une exonération qui ne serait que conditionnelle, comme nous venons de le préconiser (cf. ch. 15.1, p. 337)¹¹⁵⁹.

15.3 La notion « entreprises » dans les rapports internationaux et dans les rapports intercantonaux

[820.] Compte tenu de l'exonération des entreprises situées à l'étranger et – comme corollaire – de leur imposition en Suisse (art. 4 al. 1 lettre a et 51 al. 1 lettre a LIFD et 4 al. 1 et 21 al. 1 lettre a LHID), l'on pourrait s'attendre à ce que le concept « entreprise » soit important en droit fiscal suisse. Il est toutefois très étonnant que ce concept n'ait pas du tout fait l'objet d'une définition légale. Les lois cantonales ne le décrivent d'ailleurs pas non plus. La jurisprudence de notre Haute Cour ne l'a pas plus développé, mais elle s'est contentée de préciser les notions d'exploitations ou de base fixe d'affaires¹¹⁶⁰ (cf. ch. 9.2.3, p. 125). La doctrine fiscale suisse¹¹⁶¹ fournit

¹¹⁵⁷ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 8 ad art. 6; LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. II, n° 8 ad art. 52; RIVIER, Le droit fiscal international, p. 46.

¹¹⁵⁸ Une telle reprise du droit étranger crée toutefois le risque « d'avantager » l'Etat étranger où le bien est situé au détriment de la collectivité publique suisse. Il faudrait donc, le cas échéant, prévoir des garde-fous lorsque la compétence fiscale étrangère est trop étendue par rapport aux prétentions fiscales suisses.

¹¹⁵⁹ Le problème lié à la mesure de l'exonération se présente de manière différente en droit intercantonal, car l'assiette de l'impôt est largement uniformisée. (Des différences subsistent s'agissant des déductions sociales et des déductions générales lorsque les forfaits sont différents [cf. p.ex. art. 9 al. 2 lettre g LHID].) Aussi, l'interdiction de la double imposition intercantonale interdit-elle que le total de l'assiette imposable de tous les cantons dépasse 100%.

¹¹⁶⁰ En droit fiscal intercantonal, on peut se demander pourquoi notre Haute Cour ne s'appuie pas sur le terme « entreprise » tel qu'il figure dans la LHID pour définir le rattachement économique dans un autre canton d'une activité lucrative indépendante exercée par un particulier.

¹¹⁶¹ OBERSON, X., Droit fiscal suisse, p. 66 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 176 ss ; LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. II, n° 5 ad art. 51 ; LOCHER, P., Kommentar zum DBG,

toutefois une définition de ce terme, quoique parfois avec quelques différences (cf. ch. 9.1, p. 119). Quant au droit conventionnel, sa définition n'en est en réalité pas une. Il renvoie bien plus au droit national (cf. ch. 9.6, p. 147).

[821.] La notion d'entreprise ne semble ainsi pas importante, car elle n'est pas clairement définie, ni par les textes légaux (LHID, LIFD, MC OCDE) ni d'ailleurs par la doctrine. Le point commun du droit conventionnel, du droit fédéral (LIFD) et du droit intercantonal est donc très frappant dans ce contexte. La question se pose ainsi de savoir si cette notion est encore importante ou si, au contraire, elle pourrait être abandonnée, notamment dans le MC OCDE comme le propose VAN RAAD¹¹⁶², voire même en droit national.

[822.] Ce qui est important dans un contexte international et au regard du droit conventionnel de la Suisse, c'est bien plus la notion d'établissement stable et non pas celle d'entreprise. L'établissement stable constitue le seuil à partir duquel l'Etat de source devient compétent pour imposer une entreprise de l'autre Etat contractant, ce qui explique l'importance centrale de cette notion. Les CDI ne définissent au demeurant que ce terme (cf. art. 5 MC OCDE) et non pas celui d'entreprise¹¹⁶³. En droit interne, la question se pose dans des termes similaires.

15.4 La notion « établissement stable » dans les rapports internationaux et dans les rapports intercantonaux

15.4.1 La symétrie en matière d'impôt fédéral direct

[823.] Le terme « établissement stable » est identique que ce dernier soit situé en Suisse ou à l'étranger¹¹⁶⁴. Une définition large est intéressante pour l'Etat

Vol. I, n° 4 ad art. 4; cf. également CR, PASCHOUD, n° 12 ad art. 4, dont la définition est cependant différente: une activité entrepreneuriale impliquant une participation active, mais reconnaissable pour des tiers, à la vie économique, en utilisant du capital et du travail (cf. également Kommentar DBG, ATHANAS/GIGLIO, n° 8 ad art. 51).

¹¹⁶² VAN RAAD, p. 493 et 498.

¹¹⁶³ Cf. p. ex. arrêt du TF du 13 août 2008 (2A.119/2007), résumé et commenté par DE VRIES REILINGH, D., Existence ou non d'une entreprise à l'étranger.

¹¹⁶⁴ La doctrine considère en effet que la définition voulue par le législateur de ce terme figurant aux art. art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD est identique à celui des art. 4 al. 1 lettres a et b et 51 al. 1 lettres a et b LIFD (LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. I, n° 9 et 11 ad art. 6; LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. II, n° 11 ad art. 52; BRÜLISAUER,

s'agissant des cas d'assujettissement limité, mais peut se révéler contre-productive en cas d'assujettissement illimité (cf. ch. 10.1.1, p. 154).

15.4.2 Comparaison du droit conventionnel et de la LIFD

[824.] S'agissant de la définition générale du terme « établissement stable » contenue aux art. 4 al. 2, première phrase et 51 al. 2, première phrase LIFD, cette loi s'inspire largement du droit fiscal international, c'est-à-dire de l'art. 5 al. 1 MC OCDE : outre deux différences rédactionnelles, les définitions sont identiques (cf. ch. 10.1.2, p. 155).

[825.] Comme le droit international contient une liste dite négative d'installations ne constituant pas un établissement stable (cf. art. 5 al. 4 MC OCDE), qu'il exclut les courtiers, commissionnaires et agents indépendants (art. 5 al. 6 MC OCDE) et qu'il connaît une règle excluant les sociétés contrôlées (art. 5 al. 7 MC OCDE), la définition contenue dans les CDI est en règle générale plus étroite que celle du droit national¹¹⁶⁵. En ce qui concerne la controverse doctrinale au sujet de la question de savoir si les installations mentionnées sur la liste des art. 4 al. 2, deuxième phrase et 51 al. 2, deuxième phrase LIFD constituent des établissements stables sans que les conditions de la première phrase de ces dispositions ne soient remplies, nous renvoyons aux développements figurant ci-dessus (cf. ch. 10.1.3, p. 156).

15.4.3 Comparaison du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international

[826.] La définition jurisprudentielle du terme « établissement stable », valable en droit fiscal intercantonal, comporte la précision qu'une partie « quantitativement et qualitativement importante » de l'activité doit être exercée par le biais de l'établissement stable. Cette précision est absente de la LIFD. L'on peut se demander s'il est opportun, compte tenu de l'harmonisation fiscale – tant verticale qu'horizontale –, de maintenir cette différence ou si la même définition que celle valable en matière d'impôt fédéral direct doit être reprise dans les rapports intercantonaux (cf. ch. 10.2.5, p. 176 ; cf. également ch. 10.4.2, p. 194).

p. 10-12; Kommentar DBG, ATHANAS/GIGLIO, n° 6 ad art. 6 et 5 ad art. 52; WIDMER, p. 97; WIDMER, Vertreterbetriebstätte, p. 100).

¹¹⁶⁵ FLICK/WASSERMEYER/WINGERT, n° 11 ad art. 5.

[827.] La différence entre le droit intercantonal et le droit international paraît être une manifestation des préoccupations différentes entre les deux domaines : en droit fiscal international, la notion « établissement stable » est fondamentale car l'établissement stable constitue le seuil à partir duquel un Etat est légitimé à imposer une entreprise ayant son siège dans l'autre Etat contractant. En droit intercantonal, cette idée (du seuil ou de limite à partir de laquelle la compétence d'imposer est donnée) est présente, mais secondaire et subordonnée : la préoccupation est surtout d'éviter que chaque « petite » activité soit constitutive d'un établissement stable et par conséquent imposable¹¹⁶⁶.

15.5 La notion « immeubles » dans les rapports internationaux et dans les rapports intercantonaux

15.5.1 Asymétrie du terme « immeuble » en cas d'assujettissement limité et illimité en matière de LIFD

[828.] L'immeuble situé à l'étranger est exclu de manière unilatérale et inconditionnelle de l'imposition sur la base de la LIFD (art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD). Lorsqu'il est situé en Suisse et qu'il appartient à un résident étranger, il est imposé (art. 4 al. 1 lettre c respectivement 51 al. 1 lettre c LIFD). La situation paraît parfaitement symétrique. Toutefois, outre l'assujettissement limité d'un opérateur étranger à notre territoire en cas de commerce et de courtage portant sur des immeubles situés en Suisse (art. 4 al. 1 lettre d et 51 al. 1 lettre e LIFD), les art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD n'énumèrent pas les droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels, si bien que ce type de droit n'est en principe pas exclu de l'imposition en Suisse (ch. 11.1.7, p. 210)¹¹⁶⁷. L'intérêt public justifie à nos yeux ce traitement fiscal différent (cf. ch. 11.1.1, p. 196).

¹¹⁶⁶ Le droit international a évité cet écueil en dressant une liste négative d'activités exclues comme établissement stable (cf. art. 5 al. 4 MC OCDE).

¹¹⁶⁷ Deux droits peuvent en principe entrer dans cette catégorie : la propriété économique de l'actionnaire-locataire sur le bien immobilier mis à sa disposition (cf. ch. 11.1.7.1, p. 211 ci-avant) et les constructions sur fonds d'autrui (ch. 11.1.7.2, p. 215 ci-avant).

15.5.2 La notion d'immeubles en droit fiscal intercantonal

15.5.2.1 Comparaison de la LHID et la LIFD

[829.] La LHID n'exclut pas les immeubles situés en dehors des frontières cantonales de l'imposition. Dans la situation inverse, les art. 4 al. 1 et 21 al. 1 lettre c LHID instaurent en revanche des rattachements économiques, notamment en raison de la détention d'immeubles. Bien que la formulation des art. 4 al. 1 et 21 al. 1 lettre c LHID ne soit pas identique, le Conseil fédéral, dans le message sur l'harmonisation fiscale¹¹⁶⁸, a estimé que les points qui fondent un rattachement étaient énumérés de manière semblable dans les deux dispositions précitées. Les art. 4 al. 1 et 21 al. 1 lettre c LHID sont au demeurant des dispositions au contenu quasiment identique aux art. 4 al. 1 lettre c et 51 al. 1 lettre c LIFD. La LHID contient, à notre avis, la même définition d'immeuble que la LIFD (au sujet de la comparaison entre la LHID et la LIFD, il est renvoyé au ch. 11.2.2, p. 223)¹¹⁶⁹.

15.5.2.2 La jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale et son importance

[830.] Selon la jurisprudence en matière de double imposition intercantonale, qui ne s'arrête pas à la notion civile, une définition large est donnée au terme « immeuble ». Elle considère que lorsque la position du contribuable est assimilable à celle d'un propriétaire, la compétence d'imposer l'objet en cause doit être attribuée au canton du lieu de situation de l'immeuble. En outre, dès qu'un lien durable avec le sol existe, le Tribunal fédéral s'écarte de la notion civile et estime, suivant les circonstances, que l'on est en présence d'un immeuble et non pas d'un accessoire¹¹⁷⁰.

[831.] Cette jurisprudence peut servir de source d'inspiration en matière d'impôt fédéral direct, en matière de LHID et en droit cantonal harmonisé, si bien qu'elle a, à notre avis, également un rôle important à jouer en droit fiscal international suisse. La notion d'immeuble doit être définie de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et quelle que soit la situation concernée (cf. ch. 11.2.2.2, p. 225 ; cf. également ch. 15.5.3,

¹¹⁶⁸ Message harmonisation fiscale, FF 1983 III 1, p. 115

¹¹⁶⁹ S'agissant du courtage immobilier et des droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels, il est renvoyé aux développements ci-avant (cf. ch. 11.2.1.1, p. 222 et ch. 11.2.1.2, p. 223).

¹¹⁷⁰ LOCHER/LOCHER, § 7, I A, 2, n° 2 = ATF 30 I 637 consid. 1 p. 648, ATF 36 I 199 consid. 2 p. 205-206, Archives 26, p. 252 ; LOCHER/LOCHER, § 7, I A, 2, n° 7 = Archives 43, p. 347.

p. 343). La doctrine et la jurisprudence ne font en effet pas de distinction suivant le contexte – intercantonal ou international – visé.

[832.] L'on peut donc observer une convergence entre la LHID et la jurisprudence en matière de double imposition intercantonale. Les différentes sources (LHID et jurisprudence) interagissent et servent, réciproquement, de guide à l'interprétation et de source d'inspiration¹¹⁷¹.

15.5.3 Comparaison de la notion d'immeubles en droit international et en droit intercantonal

[833.] Le droit fiscal international prévoit que la notion d'immeuble est définie par le droit interne de l'Etat de situation. Bien que des conflits d'attribution et de qualification ne soient pas pour autant complètement exclus, cette – heureuse – solution du renvoi au droit interne de l'Etat de situation devrait permettre d'éviter, en règle générale, des divergences d'interprétation et, par conséquent, des doubles, respectivement des non-impositions. Elle nous paraît au demeurant justifiée compte tenu du lien intense entre l'immeuble et l'Etat du lieu de situation.

[834.] Par ce renvoi, la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière intercantonale devient déterminante dans les rapports internationaux, car elle doit aujourd'hui être en accord avec les dispositions du droit interne, en particulier la LHID, mais aussi la LIFD (cf. ch. 11.2.2.2, p. 225 et ch. 11.2.4, p. 232 ainsi que ch. 15.5.2.1, p. 342 et ch. 15.5.2.2, p. 342). Cette jurisprudence devient ainsi un point de référence important lorsque la qualification d'immeuble est en cause en matière internationale.

¹¹⁷¹ Cette interaction est d'autant plus intéressante que la LHID ne visait en principe pas, sauf sur des points ponctuels, à modifier le droit intercantonal. Sa mise en œuvre a cependant prouvé que les deux droits – bien qu'étant en principe dans un rapport hiérarchique clair – interagissent et s'inspirent mutuellement. Dans le cadre de cette interaction, la jurisprudence continue à jouer un rôle très important et n'est pas simplement subordonnée (et de loin pas) à la LHID. Bien souvent, au contraire, l'impression reste que la jurisprudence aide à donner des contours aux notions encore floues du droit harmonisé.

16 La jurisprudence du Tribunal fédéral en droit fiscal international – comparaison avec le droit fiscal intercantonal

[835.] L'examen de la jurisprudence du Tribunal fédéral dans les rapports internationaux et intercantonaux révèle des différences surprenantes entre les deux domaines. Souvent, en effet, les dispositions légales applicables sont identiques, mais le résultat et le raisonnement de notre Haute Cour sont très différents d'un domaine à l'autre.

16.1 Les personnes physiques dans les relations internationales

16.1.1 La rémanence du domicile en droit international : comparaison avec le droit intercantonal¹¹⁷²

[836.] Tandis que la rémanence du domicile fiscal subsiste dans les rapports internationaux¹¹⁷³, en droit intercantonal, elle n'existe pas¹¹⁷⁴.

[837.] L'examen approfondi de la jurisprudence en matière intercantonale (cf. ch. 12.1.3.2.3, p. 253) montre cependant que le principe de la non-application du domicile fictif ou formel prévu par l'art. 24 al. 1 CC doit être relativisé et ne doit pas permettre au contribuable d'échapper à toute imposition en Suisse lorsqu'il y séjourne effectivement. La règle de la

¹¹⁷² Arrêt du TF du 26 juillet 2004 (2A.475/2003) publié in RDAF 2005 II, p. 103.

¹¹⁷³ Ce principe est toutefois contesté par une grande partie de la doctrine alors qu'une minorité le soutient (cf. ch. 12.1.3.1, p. 249).

¹¹⁷⁴ Dans les rapports intercantonaux, il suffit que le contribuable ne soit plus domicilié dans le canton pour que son assujettissement y prenne fin, le canton (de départ) en cause ne pouvant exiger du particulier qu'il prouve être effectivement imposé dans un autre canton avant que son assujettissement s'éteigne dans le canton de départ (DE VRIES REILINGH, D., *Le domicile*, p. 283). La différence (entre le droit international et le droit intercantonal) s'explique par le fait qu'en droit intercantonal, l'interdiction de la double imposition virtuelle serait violée si la souveraineté fiscale du canton de départ perdurait aussi longtemps que l'assujettissement effectif du contribuable dans le canton d'arrivée n'a pas commencé. L'interdiction de la double imposition intercantonale (art. 127 al. 3 Cst.) pose des limites plus étroites à l'application de l'art. 3 al. 1 LHID que ne le font les CDI.

rémanence du domicile en droit international, bien que formellement absente du droit intercantonal, y trouve sous une forme édulcorée et subtile néanmoins application. La différence entre le droit intercantonal et le droit international n'est donc pas aussi grande. Le droit intercantonal se rapproche ici, en réalité, du droit international.

16.1.2 Excursus : coordination de la notion de domicile entre la LHID et la LIFD

[838.] Malgré l'harmonisation fiscale, il reste admis, dans un contexte intercantonal, qu'un contribuable dispose de plusieurs domiciles, alors que le texte légal ne mentionne pas du tout cette possibilité. Selon notre Haute Cour, la LHID ne limiterait pas le nombre d'assujettissements fondés sur un rattachement personnel à des endroits différents¹¹⁷⁵. Nous avons donc examiné la coexistence de notions autonomes développées par la jurisprudence en matière de double imposition intercantonale et le problème de coordination avec la LIFD ainsi posé (cf. ch. 12.3, p. 258)¹¹⁷⁶.

[839.] A notre avis, compte tenu des dispositions légales identiques, il n'y a pas de raison d'interpréter la notion de domicile de manière différente dans un contexte international par comparaison à un contexte national. S'agissant en particulier du concept de domicile alternant, il devrait aussi être connu par l'impôt fédéral direct et, par conséquent, en droit fiscal international – sous réserve, bien évidemment, des CDI. Cette notion y est cependant absente. L'exclusion du domicile alternant dans les rapports internationaux est critiquée par une partie de la doctrine¹¹⁷⁷. Cette critique nous paraît justifiée, car du point de vue systématique, l'on ne voit pas très bien pourquoi le domicile alternant ne serait admissible qu'en matière intercantonale et non pas internationale lorsque les situations sont comparables. Néanmoins, le droit conventionnel s'oppose en principe à l'application d'un domicile

¹¹⁷⁵ Cf. dans ce sens l'arrêt du TF du 7 janvier 2004 (2P.2/2003) publié aux Archives 73, p. 420.

¹¹⁷⁶ En cas de domicile alternant (cf. pour les détails ch. 12.3.1, p. 258), séjour saisonnier (cf. ch. 12.3.3.1.1, p. 261), de position dirigeante (cf. ch. 12.3.3.2.1, p. 263) et de domicile séparé des conjoints (cf. ch. 12.3.3.3.1, p. 265), le contribuable est assujéti dans deux cantons différents en raison de causes de rattachements personnels à deux endroits. Bien que le domicile soit défini de manière identique par la LIFD et la LHID, ces rattachements n'existent pas en droit fiscal international (cf. ch. 12.3.2, p. 259 [domicile alternant], ch. 12.3.3.1.2, p. 262 [séjour saisonnier], ch. 12.3.3.2.2, p. 264 [position dirigeante] et ch. 12.3.3.3.2, p. 266 [domicile séparé]).

¹¹⁷⁷ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, n° 40 ad art. 3.

alternant dans les rapports internationaux, qui n'ouvre pas la voie à une double résidence.

[840.] Compte tenu des divergences en matière de règles de rattachement entre le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international cf. ch. 12.3.3.3.1, p. 265), les principes de répartition du revenu de conjoints ayant des domiciles distincts sont également (fondamentalement) différents dans les deux domaines (cf. ch. 12.4.3.2, p. 272)¹¹⁷⁸.

16.1.3 Les méthodes de répartition du revenu

16.1.3.1 Les frais d'acquisition du revenu du travail

[841.] Les frais d'acquisition du revenu du travail sont attribués de manière objective dans les rapports internationaux (cf. ch. 12.5, p. 273)¹¹⁷⁹. Il en va de même en droit intercantonal. La règle distributive est ici donc identique et à juste titre. La même règle s'applique aux contributions au troisième pilier A (cf. ch. 12.6, p. 276)¹¹⁸⁰.

16.1.3.2 Les dettes, les intérêts passifs et les excédents

[842.] Selon le Tribunal fédéral, la méthode proportionnelle de répartition des dettes et des intérêts passifs du droit intercantonal est également applicable

¹¹⁷⁸ Arrêt du TF du 11 mai 2001 (2A.421/2000) publié in StE 2001 B 11.3 n° 12. Dans une affaire plus récente (arrêt du TF du 30 janvier 2009 [2C_625/2008] résumé et commenté par DE VRIES REILINGH, D., La méthode de répartition), concernant un ressortant britannique domicilié dans le canton de Vaud dont la famille vivait en Angleterre, notre Haute Cour a dû trancher la question de savoir si la totalité ou seulement la moitié du revenu et de la fortune du recourant était imposable en Suisse. Ce dernier soutenait en effet que les règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale prescrivaient de limiter l'étendue de son imposition à 50% du revenu et de la fortune imposables, car le droit vaudois prévoit que 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 VD). Le Tribunal fédéral a cependant refusé d'appliquer la jurisprudence en matière intercantonale (qui admet une répartition par moitié de tous les éléments lorsque les deux conjoints ont des domiciles fiscaux séparés) dans les rapports internationaux. Il a considéré, en résumé, qu'on ne se trouvait pas dans le même contexte.

¹¹⁷⁹ Arrêt du TF du 9 décembre 1996 publié in Archives 67, p. 551.

¹¹⁸⁰ ATF 117 Ib 358, publié également aux Archives 61, p. 802 = StE 1992 B 27.2 n° 14 = Revue fiscale 1993, p. 31 = RDAT 1992 II 43t, p. 302 et traduit en allemand in Praxis 82, n° 87.

en matière internationale¹¹⁸¹. Pour notre part, nous préconisons une répartition objective des dettes et intérêts passifs, car elle nous paraît plus appropriée dans un contexte international. Si le système de répartition proportionnelle doit être maintenu, comme en matière de double imposition intercantonale, il convient de reprendre toutes les règles faisant partie de ce système. Par conséquent, la prise en charge de l'excédent d'intérêts passifs étrangers par la Suisse doit, dans cette hypothèse, être admise. A défaut, la réglementation est boiteuse (cf. pour plus de détail ch. 12.9.3, p. 288).

[843.] A notre avis, afin d'éviter des sur-impositions, tant l'excédent de frais d'acquisition que l'excédent étranger d'intérêts passifs doivent être déductibles des revenus suisses¹¹⁸². Notre point de vue se heurte cependant au texte clair de l'art. 6 al. 3, troisième phrase LIFD, qui n'admet la prise en charge des pertes subies à l'étranger que de manière « indirecte », c'est-à-dire pour fixer le taux d'imposition. Il conviendrait, à notre sens, de modifier l'art. 6 al. 3, troisième phrase LIFD et d'admettre la déduction des excédents, sauf si elle conduit à une double déduction (« double-dip ») de la même charge. Une telle modification législative rendrait l'art. 6 al. 3 LIFD et le système de répartition internationale plus cohérents (cf. ch. 12.10.3, p. 294 et ch. 12.11.3.3, p. 302).

[844.] Par ailleurs, au moment de décider de nouvelles règles de répartition dans le domaine international, notre Haute Cour devrait se poser la question de l'adéquation de la règle de répartition et de la cohérence du système (cf. sur cette question également ch. 12.12.3, p. 306).

¹¹⁸¹ Revue fiscale 1997, p. 515 consid. 2b)aa) p. 517; cf. également ATF 91 I 351 consid. 1 p. 354. Selon notre Haute Cour, cette méthode permettrait « d'éviter les difficultés de vérification quant à la relation entre un élément de 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 ». Si d'autres Etats appliquent la méthode dite « objective » et qu'il en résulte ainsi une surimposition, cette dernière n'est pas contraire à la CDI et ne peut être éliminée que par la conclusion de conventions internationales ou par la procédure amiable entre les Etats. Il n'appartiendrait en tous les cas pas au juge d'y remédier (Revue fiscale 1997, p. 515 consid. 2b)aa) p. 517-518; ATF 91 I 351 consid. 1 p. 355; ATF 62 I 91 consid. 2a p. 98-99; Archives 33, p. 51 consid. 3 p. 54).

¹¹⁸² Le principe d'égalité de traitement et, dans le prolongement de ce principe, celui de l'interdiction du traitement discriminatoire – par rapport à des personnes qui ne sont assujetties qu'en Suisse – ainsi que le principe d'imposition selon la capacité contributive – à défaut de déduction de l'excédent, le contribuable est imposé sur un montant plus élevé que son revenu net – plaident à notre avis en faveur de cette solution.

16.2 Les entreprises dans les relations internationales

16.2.1 L'importance du concept d'entreprise en tant que critère de rattachement

[845.] Dans les rapports internationaux, l'établissement stable constitue le seuil à partir duquel un Etat est compétent pour imposer les activités d'une entreprise de l'autre Etat contractant active sur son territoire. Pour cette raison, il s'agit-là d'un critère de rattachement économique important, central. En droit interne suisse, la loi énumère, outre le concept d'établissement stable, également celui d'entreprise en tant que critère de rattachement (cf. art. 4 al. 1 lettre a et 51 al. 1 lettre a LIFD et 4 al. 1 et 21 al. 1 lettre a LHID). La jurisprudence connaît au surplus le concept de lieu d'exploitation (ou base fixe d'affaires) en matière intercantonale ; ce dernier concept semble avoir un contenu différent de celui d'entreprise (au sujet d'une critique à cet égard, il est renvoyé au ch. 9.2.3.1, p. 126 ainsi qu'au ch. 9.2.3.2, p. 129). Vu que la loi d'harmonisation ne fait pas de différence entre les rapports intercantonaux (ou internes à la Suisse) et internationaux, l'on peut s'interroger sur les conséquences d'une application par analogie des critères du droit intercantonal dans les rapports internationaux, notamment lorsqu'il s'agit d'exclure de l'imposition en Suisse les entreprises situées à l'étranger.

16.2.2 Attribution d'une participation à l'établissement stable suisse ou au siège étranger pour le remboursement de l'impôt anticipé¹¹⁸³

[846.] Pour décider de l'attribution d'une participation à l'établissement stable genevois ou au siège d'une société étrangère pour le remboursement de l'impôt anticipé, notre Haute Cour s'est inspirée des règles de répartition des actifs développées en matière de double imposition intercantonale (cf. ch. 13.2.2, p. 313)¹¹⁸⁴. Ne s'interrogeant pas sur les éventuelles différences

¹¹⁸³ Arrêt du TF du 22 février 2008 (2C_333/2007 et 2C_407/2007) publié in *Revue fiscale* 6/2008, p. 475, résumé et commenté par MARANTELLI.

¹¹⁸⁴ Elle a aussi tenu compte de l'art. 10 al. 4 MC OCDE qui prévoit que la participation génératrice de dividendes doit « être effectivement rattachée à l'établissement stable » pour éviter des cas d'abus sous la forme de transferts d'actions à des établissements stables constitués uniquement à cette fin dans des pays réservant un traitement préférentiel aux dividendes (Commentaire OCDE, n° 32 ad art. 10) (Arrêt du TF du 22 février 2008 [2C_333/2007 et 2C_407/2007] publié in *Revue fiscale* 6/2008, p. 475 consid. 7.4 p. 484).

entre les deux domaines, le droit fiscal tant intercantonal qu'international sert de source d'interprétation et le Tribunal fédéral ne cherche pas à établir de priorité de rang ou de valeur. A notre avis, il est périlleux de transposer sans autre les principes du droit fiscal intercantonal au droit international¹¹⁸⁵, car les deux droits présentent des différences dont il faut tenir compte (cf. ch. 13.2.3.1, p. 314).

16.2.3 Répartition internationale du bénéfice

[847.] Il est difficile de tirer des conclusions concernant la méthode de répartition applicable, aujourd'hui encore valables, des quelques affaires importantes jugées par le Tribunal fédéral ayant concerné la répartition internationale d'une entreprise.

[848.] Appelé à statuer sur la méthode de répartition internationale d'une société d'assurance suisse ayant des établissements stables à l'étranger, le Tribunal fédéral a jugé, après avoir constaté que le résultat de la méthode proportionnelle (en fonction des recettes de primes) était manifestement inadéquat, que la méthode proportionnelle en fonction de la comptabilité de la succursale indienne ou, le cas échéant, une répartition par appréciation était plus appropriée¹¹⁸⁶. Il est probable qu'il aurait jugé de la même manière dans un contexte intercantonal. Ce dernier domaine exerce donc une influence importante sur les méthodes de répartition appliquées en matière internationale.

[849.] S'agissant de la méthode de répartition (objective ou proportionnelle) applicable à une banque française (siège en France) qui entretenait un établissement stable en Suisse, notre Haute Cour n'a pas indiqué qu'il y avait une priorité entre les méthodes objective et proportionnelle. Elle a semblé, au contraire, admettre que les deux méthodes avaient un rang équivalent. Depuis l'entrée en vigueur de la LIFD, en cas d'assujettissement limité en Suisse, la méthode objective doit en principe être appliquée¹¹⁸⁷. L'affaire précitée, rendue sous l'égide de l'AIFD, devrait ainsi être jugée différemment.

¹¹⁸⁵ Cf. également BRÜLISAUER, p. 156-157 ; d'un avis différent : MARANTELLI, p. 296.

¹¹⁸⁶ ATF 103 Ia 233 consid. 4b p. 239-240.

¹¹⁸⁷ LOCHER, P., Kommentar zum DBG, Vol. II, n° 24 et 43 ad art. 52 et les références citées.

16.2.4 Prise en charge de la perte suisse par l'étranger¹¹⁸⁸

[850.] Dans une affaire ayant concerné la répartition internationale de deux sociétés en commandite détenues majoritairement par une Sàrl allemande, notre Haute Cour jugea que la perte de l'une des deux sociétés en commandite devait être supportée par la Sàrl allemande et non pas par l'autre société en commandite. Elle a ainsi appliqué les règles de répartition intercantonale dans les rapports internationaux. Or, en application de l'art. 52 al. 4 LIFD, la méthode de répartition objective doit en principe être mise en oeuvre en cas d'assujettissement limité en Suisse¹¹⁸⁹. Le point de départ du raisonnement aurait pu (et dû) être différent. La perte de la première société en commandite n'aurait dès lors pas forcément été prise en charge par le siège, mais par l'autre société en commandite. Cette affaire soulève au demeurant des questions de répartition très complexes.

¹¹⁸⁸ Arrêt du Tribunal fédéral du 10 décembre 2003 publié in *Revue fiscale* 2004, p. 291 = *Archives* 73, p. 247 = *StE* 2004 A 31.1 n° 8 = *Praxis* 93, n° 81p. 471 = *ZStP* 13 (2004), p. 32 = *LOCHER/LOCHER*, § 8, IV B, 2, n° 18 et traduit en français dans la *RDAF* 2004 II, p. 309 ; cf. en outre les commentaires de *REICH/WALDBURGER*, (*REICH/WALDBURGER*, *Rechtsprechung* 2003, p. 307-310), *NOËL* (*NOËL*, *Double imposition intercantonale et internationale* 2003) et *BEHNISCH* (*BEHNISCH*, *Rechtsprechung* 2002 und 2003, p. 492-494).

¹¹⁸⁹ *LOCHER*, P., *Kommentar zum DBG*, Vol. II, n° 52 ad art. 52

17 Conclusion

[851.] Notre travail avait pour prémisse que le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international avaient essentiellement la même fonction, soit d'éviter les doubles impositions, mais chacun à son niveau : le premier entre cantons, à l'intérieur de la Suisse, et le second entre les Etats souverains. Ces fonctions similaires, voire identiques des deux droits devaient nous amener à démontrer l'importance du droit fiscal intercantonal pour le droit fiscal international. Au cours de notre travail, nous avons ainsi pu examiner les parallélismes entre le deux droits et leurs points communs. Il s'est par exemple avéré qu'au début de l'activité fiscale internationale de la Confédération, le droit fiscal international entretenait des rapports très étroits avec le droit fiscal intercantonal et qu'il en était en quelque sorte né. De même, les règles unilatérales suisses pour éviter les doubles impositions internationales sont reprises du droit fiscal intercantonal. Pour cette raison, nous les avons examinées en détail dans le cadre du chapitre II. Cet examen a ainsi montré p.ex. que des différences existent en ce qui concerne la définition du terme « établissement stable », mais qu'en revanche la notion « immeuble » est identique en droit fiscal intercantonal et en droit fiscal international en raison du renvoi du droit international au droit interne.

[852.] Il est toutefois apparu – de manière de plus en plus agüe – que le droit fiscal international diffère sur de nombreux points importants du droit fiscal intercantonal et que, pour cette raison, les deux ordres juridiques ne sont pas (ou plus) comparables.

[853.] Tout d'abord – et il s'agit là d'un aspect fondamental –, une harmonisation des systèmes fiscaux nationaux, et en particulier des règles matérielles d'imposition, fait défaut. Par comparaison, le droit cantonal (tant matériel que de procédure) est très largement harmonisé, à l'exception des déductions sociales et des barèmes d'imposition. Le problème de la double imposition se pose ainsi dans un contexte tout à fait différent en droit fiscal international par rapport au droit fiscal intercantonal. Dans ce dernier domaine, les règles matérielles et de procédure d'harmonisation ont dans une mesure importante contribué à éviter ou à atténuer les conflits d'imposition (potentiels). Cet aspect a pu être illustré par exemple dans le cadre de l'examen des causes de conflit de double imposition.

[854.] Dans le prolongement de ce qui vient d'être dit, il faut souligner que la nature des règles du droit fiscal international et du droit fiscal intercantonal est en partie différente. Quoique la jurisprudence en matière de double imposition intercantonale ne contienne – comme le droit fiscal international – que des règles négatives, la loi d'harmonisation, servant aussi à délimiter les souverainetés cantonales, comporte des règles matérielles d'imposition pouvant servir de base légale lorsque le législateur cantonal a omis de légiférer ou lorsque sa législation est déficiente ou contraire au droit fédéral.

[855.] Ensuite, une instance judiciaire supérieure pour arbitrer les conflits n'existe en principe pas en droit fiscal international. Bien que les nouvelles CDI conclues par la Confédération – mais qui ne sont pas encore en vigueur – prévoient de manière plus large l'arbitrage international, actuellement seulement trois CDI instaurent, à des conditions différentes, l'arbitrage international. Un arbitre « supranational » fait donc en règle générale défaut, ce qui constitue un inconvénient majeur du droit fiscal international. Il en va différemment s'agissant des conflits de double imposition intercantonale, domaine dans lequel le Tribunal fédéral arbitre les conflits et écarte quasiment toute double imposition effective entre les cantons. Le système international diffère ici donc du droit intercantonal car des doubles impositions internationales peuvent subsister.

[856.] Par ailleurs, l'approche du Tribunal fédéral est souvent, mais pas toujours, différente lorsqu'il s'agit de juger une affaire en matière internationale. Certaines règles de droit matériel – au demeurant identiques qu'une situation intercantonale ou internationale soit concernée – ont du reste un contenu différent (ou autrement dit, un contenu différent leur a été donné par notre Haute Cour) suivant qu'un contexte intercantonal ou international est concerné. Parfois même, l'absence d'imposition à l'étranger sert à justifier le droit d'imposer de la Suisse. Le raisonnement différent de notre Haute Cour en fonction de la situation concernée n'est à notre avis pas sans problème lorsque la règle applicable est identique. Il se justifie en revanche lorsque des différences objectives existent.

[857.] Compte tenu de ces différences, il n'est à notre avis pas possible de transposer le système de règles créé par le Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale sur le plan international. Il convient, au contraire, de développer des règles qui tiennent mieux compte de la nature et des particularités propres au droit fiscal international pour effectuer des répartitions dans ce domaine. Le droit intercantonal peut certes servir de source d'inspiration, mais une transposition ou reprise telle quelle de ces règles nous paraît très peu adaptée. Bien qu'au moment de la « naissance » du droit fiscal international, le droit intercantonal ait été utile et ait souvent

servi de source, les deux droits se sont petit à petit éloignés. L'évolution du droit fiscal international est aujourd'hui beaucoup plus rapide et poursuit en partie des chemins différents. L'influence du droit européen qu'il subit, et qui s'est concrètement manifesté s'agissant de l'imposition à la source des frontaliers, en est une preuve. En outre, avec l'adoption du nouvel art. 7 MC OCDE auquel la Suisse se rallie, les règles de répartition internationale – privilégiant une approche basée sur l'indépendance de l'établissement stable¹¹⁹⁰ – seront différentes des règles de répartition intercantonale – qui mettent en avant l'unité que forme l'entreprise.

¹¹⁹⁰ Cf. Commentaire OCDE, n° 15 ad art. 7.

Annexes : tableaux synoptiques des règles de répartition (ou de partage) valables en droit fiscal intercantonal

A. Règles de répartition (ou de partage) applicables aux personnes physiques et aux entreprises pour l'imposition du revenu/bénéfices

Objet de l'impôt	Domicile fiscal principal	Domicile fiscal accessoire
Revenu de l'activité lucrative dépendante	X	
Revenu de l'activité lucrative indépendante - dans des installations fixes permanentes - sans installations fixes permanentes	X	X (lieu de l'activité)
Bénéfice des personnes morales - sans établissement stable - avec établissement stable	X X	X (lieu de l'établissement stable)
Participation à une société en nom collectif ou en commandite commerciale	X (rémunération du travail) X (intérêts sur fonds étrangers)	X (lieu de l'activité : part au bénéfice, intérêts sur fonds propres)
Revenus de la fortune - mobilière - immobilière	X	X (lieu de situation)
Autres revenus	X	
Acquisitions à titre gratuit (héritages et donations)	X (domicile du défunt ou du donateur)	X (lieu de situation des immeubles)

B. Règles de répartition (ou de partage) applicables aux personnes physiques et entreprises pour l'imposition de la fortune/du capital

Objet de l'impôt	Domicile fiscal principal	Domicile fiscal accessoire
Fortune privée - mobilière - immobilière	X	X (lieu de situation)
Fortune commerciale - mobilière (avec installations fixes permanentes) - mobilière (sans installations fixes permanentes) - immobilière	X	X (lieu de l'activité) X (lieu de situation)
Capital de personnes morales - sans établissement stable - avec établissement stable	X X	X (lieu de l'établissement stable)
Participation à une société en nom collectif ou en commandite commerciale		X (lieu de l'activité)
Autres éléments de fortune	X	
Fortune provenant d'héritages et donations (acquisitions de fortune sans contre-prestations, c'est-à-dire gratuites)	X	X (lieu de situation)

C. Règles de répartition des déductions du revenu/de la fortune des personnes physiques

Déductions	Par objet	Proportionnellement, en fonction des actifs	Proportionnellement, en fonction des revenus nets
Frais professionnels (activité dépendante)	X		
Frais de perfectionnement et de reconversion professionnels	X		
Frais d'administration de la fortune privée	X		
Frais d'entretien d'immeubles	X		
Rachat 2 ^e pilier	X		
Contribution pilier 3A	X		
Intérêts débiteurs		X	
Dettes		X	
Rentes privées		X	
Pension alimentaire, contribution d'entretien			X
Déduction pour enfants			X
Frais de maladie et d'invalidité			X
Déduction pour personnes à charge			X
Déduction pour primes d'assurance			X
Déduction pour double activité des conjoints			X
Dons d'utilité publique			X
Franchises/déduction sociales			X