



100 23 335

200 23 209

La commune: C. _____

No. GCP: _____

La notification: 29.10.2024 JCU/CLE/aae

COMMISSION DES RECOURS EN MATIÈRE FISCALE DU CANTON DE BERNE

Le 29 octobre 2024

La juge à titre principal de la Commission des recours en matière fiscale, en vertu des compétences qui lui sont déléguées en qualité de juge unique et en exécution de l'article 70, alinéa 4 de la loi du 11 juin 2009 au sujet de l'organisation des autorités judiciaires et du Ministère public et de l'article 9 de l'ordonnance d'exécution du 18 octobre 2000 concernant l'impôt fédéral direct, au sujet des recours introduits par

A. _____ et B. _____

contre

l'Intendance des impôts du canton de Berne, Brünnenstrasse 66, case postale,
3001 Berne

relatifs aux impôts cantonaux et à l'impôt fédéral direct 2021 (impôt à la source)

constate en fait:

A. En 2021, A._____ (ci-après: le recourant) et B._____ (ci-après: la recourante; ensemble: les recourants) avaient leur domicile fiscal à D._____ (France) et étaient par ailleurs inscrits au registre de la commune de C._____ en qualité de résidents à la semaine. Durant toute cette année, le recourant exerçait une activité lucrative dépendante à l'Hôpital E._____. L'impôt à la source était déduit de son revenu (cf. certificat de salaire, dossier de l'instance précédente, pag. 7 s.). Le 25 février 2022, les recourants ont soumis une demande de taxation ordinaire ultérieure (pag. 3-1) à l'Intendance des impôts du canton de Berne, domaine Impôt à la source (ci-après: l'Intendance des impôts), dans laquelle ils ont indiqué qu'ils étaient domiciliés à l'étranger mais remplissaient les conditions de quasi-résidence.

B. L'Intendance des impôts a rejeté cette demande par décision du 7 juillet 2023 (pag. 55). Elle a motivé sa décision en faisant principalement valoir que, selon la déclaration d'impôt 2021 déposée par les recourants (pag. 39-6), moins de 90 % de leur revenu brut était imposable en Suisse, raison pour laquelle ils n'étaient pas des quasi-résidents au sens du droit fiscal et n'avaient donc pas droit à une taxation ordinaire ultérieure. Les recourants ont formé réclamation auprès de l'Intendance des impôts par courrier du 26 juillet 2023 (pag. 57). Ils ont fait valoir que la valeur locative retenue par l'Intendance des impôts s'agissant de leur immeuble en France, soit CHF 19'320.--, n'était pas validée et reposait sur une estimation théorique. La valeur locative vérifiée et validée française se montait quant à elle à seulement EUR 3'440.--, et une telle différence n'était, selon eux, pas acceptable. L'Intendance des impôts a rejeté la réclamation par décision sur réclamation du 27 juillet 2023 (pag. 60-58) et confirmé son calcul de la valeur locative de l'immeuble français.

C. Par acte du 24 août 2023, les recourants ont formé recours devant la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (ci-après: la Commission des recours en matière fiscale), en concluant en substance à l'annulation de la décision sur réclamation. Le seul motif invoqué par les recourants est que la valeur locative théorique de l'immeuble français retenue par l'Intendance des impôts est trop élevée et ne prend pas en considération le marché locatif de la région ou d'autres facteurs externes, tels que l'absence de chauffage.

D. Dans son mémoire de réponse du 2 novembre 2023, l'Intendance des impôts conclut au rejet des recours. Dans ses motifs, elle se réfère à sa pratique selon laquelle la valeur locative d'un immeuble étranger s'élève à 6 % de la valeur officielle, qui représente quant à elle 70 % du prix d'achat. En outre, elle estime que les recourants n'ont pas apporté la preuve que les revenus locatifs effectivement perçus étaient inférieurs à la valeur locative déterminée sur la base du prix d'achat.

E. Par courrier du 24 novembre 2023, les recourants ont pris position sur le mémoire de réponse de l'Intendance des impôts et maintenu leurs conclusions.

F. L'Administration fédérale des contributions n'a pas produit de préavis.

On examinera dans les considérants de droit les arguments développés par les parties dans les actes précités, s'ils peuvent revêtir une importance pour statuer sur la présente espèce.

La Commission des recours en matière fiscale considère en droit:

1. Les décisions sur réclamation de l'Intendance des impôts relatives à l'imposition à la source peuvent faire l'objet de recours adressés à la Commission des recours en matière fiscale (art. 195 ss de la loi sur les impôts du 21 mai 2000 [LI; RSB 661.11] et art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 [LIFD; RS 642.11] en relation avec l'art. 9 de l'ordonnance d'exécution de l'impôt fédéral direct du 18 octobre 2000 [OIFD; RSB 668.11]). La Commission des recours en matière fiscale est ainsi compétente à raison du lieu et de la matière pour connaître des présents recours. Les recourants n'ont pas obtenu gain de cause devant l'instance précédente. Ils ont ainsi un intérêt digne de protection à ce que la décision sur réclamation soit annulée ou modifiée, de sorte qu'ils ont qualité pour recourir contre celle-ci (art. 195, al. 2 LI et art. 140 ss LIFD en relation avec l'art. 3 OIFD en relation avec les art. 86 et 65 de la loi sur la procédure et la juridiction administratives du 23 mai 1989 [LPJA; RSB 155.21]). Au surplus, interjetés en temps utile et dans les formes prescrites, les recours sont recevables.

Sur la base de la déclaration d'impôt 2021 déposée par les recourants, l'économie d'impôt possible en cas d'admission des recours serait inférieure à CHF 10'000.--, tant pour les impôts cantonaux que pour l'impôt fédéral direct. Par conséquent, le présent jugement est de la compétence du juge unique (art. 70, al. 4, lit. c LOJM).

2. Il n'est pas contesté entre les parties qu'en 2021, le recourant a réalisé en Suisse, en tant que résident à la semaine, un revenu provenant d'une activité lucrative dépendante. En vertu de l'art. 116, al. 1 LI et de l'art. 91, al. 1 LIFD, le recourant est soumis à l'impôt à la source sur ce revenu. Le litige, dans la présente espèce, porte exclusivement sur la question de savoir si les recourants peuvent prétendre à une taxation ordinaire ultérieure. Dans sa décision sur réclamation, l'Intendance des impôts a rejeté la demande en ce sens soumise par les recourants. La Commission des recours en matière fiscale, dans la présente procédure, examinera uniquement si c'est à bon droit que l'Intendance des impôts n'a pas procédé à une taxation ordinaire ultérieure. Si tel est le cas, les recours devront être rejetés. Si, au contraire, la taxation

ordinaire ultérieure a été refusée à tort, le dossier devra être renvoyé à l'Intendance des impôts pour qu'elle y procède.

3. Les personnes imposées à la source en vertu de l'art. 116 LI et de l'art. 91 LIFD peuvent demander une taxation ordinaire ultérieure pour chaque période fiscale, au plus tard le 31 mars de l'année suivant l'année fiscale concernée, si une part prépondérante de leurs revenus mondiaux est imposable en Suisse (art. 123b, al. 1, lit. a LI; art. 99a, al. 1, lit. a LIFD). On parle alors de "quasi-résidence". Ce que les dispositions légales citées entendent par "part prépondérante" des revenus se trouve précisé, au niveau cantonal, à l'art. 12, al. 1 de l'ordonnance du 16 septembre 2020 sur l'imposition à la source (OImS; RSB 661.711.1) et, au niveau fédéral, à l'art. 14, al. 1 de l'ordonnance du DFF du 11 avril 2018 sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct (ordonnance sur l'imposition à la source, OIS; RS 642.118.2). En vertu de ces deux dispositions, au moins 90 % des revenus bruts mondiaux doivent généralement être imposés en Suisse pour qu'une taxation ordinaire ultérieure soit effectuée. A noter que les revenus des deux époux sont additionnés. Sont pris en compte tous les revenus imposables selon le droit suisse, même s'ils ne sont pas imposables à l'étranger. Cela vaut également pour la valeur locative d'immeubles sis à l'étranger et servant au propre usage de la personne contribuable (Jud/Meier in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4^e éd., 2022, n. 11 ad art. 99a LIFD; voir aussi l'exemple cité au ch. 11.4 de la circulaire n° 45 de l'AFC du 12 juin 2019 relative à l'imposition à la source des travailleurs, consultable sous: <<https://www.estv.admin.ch>>, rubriques "Impôt fédéral direct > Circulaires").

3.1 Selon la déclaration d'impôt 2021, les revenus mondiaux des recourants se composent uniquement du salaire brut obtenu par l'époux en Suisse, d'un montant de CHF 141'484.-- (certificat de salaire, pag. 7) et de la valeur locative de l'immeuble sis à D._____, soit CHF 19'320.-- (pag. 31). En vertu de l'art. 6, al. 1, lit. a en relation avec l'art. 7, al. 3 LI et de l'art. 5, al. 1, lit. a en relation avec l'art 6, al. 2 LIFD, seul le revenu tiré de l'activité lucrative est imposable en Suisse (la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale va dans le même sens [RS 0.672.934.91]). Le salaire brut perçu par le recourant en Suisse représente 88.0 % de l'ensemble des revenus du couple (CHF 141'484.-- / CHF 160'804.--).

3.2 Comme mentionné au cons. 3 ci-avant, est imposable au titre de rendement de la fortune mobilière la valeur locative des immeubles dont la personne contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit (valeur locative; art. 25, al. 1, lit. b LI; art. 21, al. 1, lit. b LIFD). Dans le canton de Berne, la valeur locative d'un

immeuble est fondée sur ce que l'on appelle la valeur locative selon procès-verbal (valeur locative de base), laquelle est fixée dans le cadre de l'évaluation officielle (c'est-à-dire la détermination de la valeur fiscale de l'immeuble). De nombreux critères sont pris en considération, tels que la surface utile, la qualité de la construction, la situation de l'habitation, l'âge du bâtiment ou le niveau des loyers de la commune. En vertu du principe de souveraineté territoriale, les immeubles sis à l'étranger ne peuvent pas faire l'objet d'une évaluation officielle par les autorités bernoises (ou suisses), raison pour laquelle la valeur fiscale déterminante pour l'imposition sur la fortune ainsi que la valeur locative doivent être établies d'une autre manière. Selon la pratique de l'Intendance des impôts, la valeur officielle des immeubles sis à l'étranger est fixée à 70 % du prix d'achat, et la valeur locative, à 6 % de la valeur officielle (cf. pour l'année fiscale 2021 en cause: <<https://www.wegleitung.sv.fin.be.ch>> rubriques "Année fiscale 2021 > Immeubles/biens-fonds > Valeur officielle > Aperçu"). Cette approche est appliquée au moins depuis la période fiscale 2008 (DCR 100 2017 403 du 18.9.2018 cons. 6.2). Dans le cas d'espèce, les recourants ont indiqué dans leur déclaration d'impôt 2021 une valeur officielle de CHF 322'000.-- pour leur immeuble français. La valeur locative retenue par l'Intendance des impôts correspond donc à 6 % de ce montant, soit CHF 19'320.--.

4. Les recourants ne contestent pas explicitement l'applicabilité de la règle des 90 % pour établir la quasi-résidence (acte de recours du 24.8.2023, deuxième paragraphe). Ils font uniquement valoir que la valeur locative retenue par l'Intendance des impôts pour l'immeuble sis en France est trop élevée. Selon eux, c'est à la valeur locative utilisée par les autorités fiscales françaises qu'il faudrait se référer. Selon le décompte relatif à la taxe d'habitation pour 2022 que les recourants ont joint à l'acte de recours, la "valeur locative brute" de leur immeuble de D._____ s'élève à EUR 3'440.--.

4.1 La Commission des recours en matière fiscale a défendu à plusieurs reprises la pratique de l'Intendance des impôts consistant à déduire la valeur officielle et la valeur locative d'un bien immobilier étranger de son prix d'achat (cf. notamment DCR 100 2012 229 du 31.3.2015, non publiée; DCR 100 2016 386 du 25.7.2017, non publiée; DCR 100 2017 403 du 18.9.2018; DCR 100 2019 72 du 28.4.2020, non publiée; et, la plus récente, DCR 100 2022 20 du 21.9.2022). La dernière décision citée concernait également un immeuble sis en France. Comme dans le cas d'espèce, le recourant faisait valoir que la valeur locative devait non pas être calculée de manière schématique, mais correspondre à la valeur locative française. La Commission des recours en matière fiscale ayant rendu une décision en sa défaveur le 21 septembre 2022, le recourant a saisi le Tribunal administratif, lequel a rejeté son recours (ATA 100 2022 301/302 du 6 juin 2024).

4.2 Dans son arrêt, le Tribunal administratif a en premier lieu confirmé que la méthode mentionnée au cons. 3.2 ci-avant, selon laquelle la valeur locative des biens immobiliers étrangers doit être calculée sur la base du prix d'achat, était appliquée de longue date par l'Intendance des impôts. Elle a souligné que le Tribunal fédéral avait à plusieurs reprises jugé cette méthode schématique de détermination de la valeur locative conforme au droit fédéral dès lors que l'immeuble se trouvait dans un pays n'imposant pas la valeur locative (cons. 2.2). Le Tribunal administratif a en outre relevé que si les autorités fiscales françaises se basaient certes sur une "valeur locative cadastrale" pour la perception de la "taxe d'habitation" et de la "taxe foncière" communales, en France, l'usage personnel d'un bien immobilier par son propriétaire n'était pas prise en compte dans le cadre de l'impôt sur le revenu au travers de l'imposition d'une valeur locative. Il aurait incombé au recourant de prouver que la valeur locative française correspondait aux critères suisses, ce qu'il n'avait pas fait (cons. 3.3). Enfin, le Tribunal administratif a examiné l'argument du recourant selon lequel, dans son cas, il n'était pas justifié de déduire la valeur locative du prix d'achat, car l'immeuble en cause était un objet d'exception. Sur ce point aussi, le Tribunal administratif a estimé qu'il aurait appartenu au recourant d'apporter la preuve que le prix d'achat qu'il avait payé était supérieur à la valeur vénale du bien. Le recourant n'ayant produit de pièces probantes concernant son immeuble ni dans le cadre de la procédure devant la Commission des recours en matière fiscale ni dans le cadre de la procédure devant le Tribunal administratif, le calcul forfaitaire de la valeur locative était fondé (cons. 3.4.1).

4.3 Dans son arrêt du 6 juin 2024, le Tribunal administratif se réfère à plusieurs arrêts du Tribunal fédéral. Il convient de se pencher ci-après, à titre d'exemple, sur la dernière décision en date pertinente pour le cas d'espèce, à savoir l'arrêt 9C_475/2023 du 12 mars 2024 (prévu pour publication dans le recueil officiel). Le litige en question portait sur la valeur fiscale déterminante pour l'imposition sur la fortune et la valeur locative d'un appartement en propriété par étages sis en Italie. Le canton de Schaffhouse avait fixé la valeur fiscale à 80 % du prix d'achat, et la valeur locative à 5 % de la valeur fiscale. Le Tribunal fédéral a notamment relevé que l'évaluation d'immeubles étrangers présentait des difficultés pratiques et qu'une inspection des lieux par les autorités suisses était exclue en raison du principe de souveraineté territoriale (cons. 3.4.4). En conséquence, il était admis de procéder à l'évaluation d'objets étrangers de manière plus schématique que pour les objets situés en Suisse. Si un contribuable se référait à une évaluation étrangère, il devait prouver que celle-ci était compatible avec les principes d'évaluation applicables en Suisse (cons. 3.4.5 s.). S'agissant de la valeur locative, le Tribunal fédéral a indiqué qu'il avait confirmé à plusieurs reprises la règle selon laquelle la valeur locative brute d'une maison d'habitation sise à l'étranger s'élevait à 6 % de la valeur fiscale déterminante pour l'impôt sur la fortune, raison pour laquelle la pratique du canton de Schaffhouse, qui avait fixé la

valeur locative nette à 5 % de la valeur fiscale, était elle aussi conforme au droit fédéral (cons. 4.2 ss).

5. Comme il ressort des considérants précités, le prix auquel l'immeuble étranger a été acquis sert de base pour déterminer la valeur locative. En l'espèce, les documents dont dispose la Commission des recours en matière fiscale ne permettent pas de connaître le prix auquel les recourants ont acquis la maison de D._____ le 21 octobre 2020 (cf. demande de taxation ordinaire ultérieure, pag. 2). Etant donné qu'ils ont indiqué dans leur déclaration d'impôt une valeur officielle de CHF 322'000.--, on peut se fonder sur un prix d'achat d'environ CHF 460'000.-- (CHF 322'000.-- / 70 * 100).

5.1 En regard de ce montant, la valeur locative avancée par les recourants, à savoir EUR 3'440.-- respectivement CHF 3'564.-- (cours de change CHF/EUR de 1.036 [liste des cours 2021 de l'AFC]), soit CHF 297.-- par mois, apparaît trop faible. Pour justifier le faible montant de la valeur locative, les recourants invoquent, dans l'acte de recours du 24 août 2023, le marché de location de la région ainsi que d'autres facteurs externes tels que l'absence de chauffage. Dans leur prise de position du 24 novembre 2023, ils ajoutent que leur bien immobilier fait partie des "maisons exceptionnelles" et est inscrit dans une liste des bâtiments historiques. Ils expliquent par ailleurs que la loi française n'autorise pas la mise en location de logements qui ne sont pas équipés d'un chauffage permettant d'atteindre une température minimale de 18°C. Leur maison, bâtie au 17^e siècle, est dépourvue d'une installation de chauffage; elle dispose uniquement de deux cheminées à foyer ouvert ainsi que de deux radiateurs électriques placés dans les salles de bain, ce qui ne permet pas d'atteindre la température minimale requise. Dès lors, avancent-ils, ils n'ont pas pu percevoir un revenu locatif, sous peine de violer la loi française.

5.2 Les arguments exposés par les recourants ainsi que les pièces produites ne sont pas suffisants pour justifier de s'écarter de la méthode de calcul de la valeur locative basée sur la valeur officielle. Faute de documentation détaillée, telle que plans, photographies ou documents de vente, la Commission des recours en matière fiscale n'est pas en mesure de se faire une idée précise de l'immeuble de D._____. Par ailleurs, il n'existe pas d'expertise privée sur la valeur locative ou vénale de l'objet établie selon des principes d'évaluation reconnus qui soit propre à constituer un moyen de preuve pertinent selon la jurisprudence du Tribunal administratif (ATA 100 2022 301/302 du 6.6.2024 cons. 3.4.1). Il est possible que l'immeuble en cause soit un édifice important du point de vue historique et que son prix d'acquisition ne soit pas fonction, en premier lieu, du rendement locatif réalisable. De même, il n'y a pas lieu de mettre en doute l'argument des recourants selon lequel, en vertu du droit français, leur maison ne peut être louée à des tiers faute de chauffage suffisant. Cependant, ces circonstances ne changent rien au fait que l'usage propre que les recourants font de leur bien immobilier représente une valeur

pertinente au regard du droit fiscal suisse, déterminant dans le cas d'espèce, valeur qui entre dans les revenus imposables. C'est donc à juste titre que l'Intendance des impôts a fixé de manière forfaitaire cette valeur locative sur la base de la valeur officielle.

6. Au vu de ce qui précède, les recourants ne sont pas parvenus à démontrer que la valeur locative retenue était trop élevée. En conséquence, il est confirmé que les recourants ne sont imposables en Suisse qu'à hauteur de 88.0 % de leur revenu brut réalisé en 2021. Ils n'ont dès lors pas le statut de quasi-résidents au sens de l'art. 123b, al. 1, lit. a LI et de l'art. 99a, al. 1, lit. a LIFD, de sorte que c'est à bon droit que l'Intendance des impôts a rejeté leur demande de taxation ordinaire ultérieure. Les recours doivent donc également être rejetés.

7. Vu l'issue de la présente procédure, les frais de celle-ci doivent être mis à la charge des recourants. Ils doivent supporter l'ensemble des frais de procédure, y compris d'éventuels frais d'expertise ou d'autres frais externes (art. 144, al. 1 et 5 LIFD et art. 200, al. 1 LI en relation avec les art. 1, 2, 53, 58 et 59 du décret concernant les frais de procédure et les émoluments administratifs des autorités judiciaires et du Ministère public du 24 mars 2010 [décret sur les frais de procédure, DFP; RSB 161.12]). Les frais de procédure sont fixés à CHF 900.-- et compensés avec l'avance de frais versée.

Comme les recourants succombent dans la présente espèce, il n'est pas alloué de dépens (art. 200, al. 4 LI et art. 144, al. 4 LIFD en relation avec l'art. 64, al. 1 de la loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 [PA; RS 172.021]).

Par ces motifs, la Commission des recours en matière fiscale prononce:

1. Le recours concernant les impôts cantonaux 2021 est rejeté.
2. Le recours concernant l'impôt fédéral direct 2021 est rejeté.
3. Les frais de la procédure devant la Commission des recours en matière fiscale, fixés à un montant forfaitaire de CHF 900.--, sont mis à la charge des recourants.
4. Il n'est pas alloué de dépens.
5. **La décision concernant les impôts cantonaux peut être attaquée devant le Tribunal administratif du canton de Berne, Cour des affaires de langue française, Speichergasse 12, 3011 Berne, dans les 30 jours à compter de sa notification, par un recours en trois exemplaires.** Le délai de recours est réputé observé lorsque le recours

est consigné à un bureau de poste suisse le dernier jour du délai. Le mémoire de recours énoncera notamment **les conclusions et les motifs**. Le recours doit être rédigé et signé par la personne contribuable elle-même ou par un avocat autorisé à pratiquer devant les tribunaux bernois (art. 15, al. 4 LPJA). La décision litigieuse sera jointe.

La décision concernant l'impôt fédéral direct peut être attaquée devant le Tribunal administratif du canton de Berne, Cour des affaires de langue française, Speichergasse 12, 3011 Berne, dans les 30 jours à compter de sa notification (art. 145 LIFD en relation avec l'art. 9, al. 3 OIFD), par un recours en trois exemplaires. Le délai de recours est réputé observé lorsque le recours est consigné à un bureau de poste suisse le dernier jour du délai. Le mémoire de recours énoncera notamment **les conclusions et les motifs**. Le recours doit être rédigé et signé par la personne contribuable elle-même ou par un avocat autorisé à pratiquer devant les tribunaux bernois (art. 15, al. 4 LPJA). La décision litigieuse sera jointe.

S'il y a recours au Tribunal administratif aussi bien pour les impôts cantonaux que pour l'impôt fédéral direct, ces recours peuvent être introduits par un seul mémoire, s'ils concernent le même objet. Ils doivent notamment énoncer les conclusions et les motifs.

6. La présente décision est notifiée à:

- A. _____ et B. _____
- l'Intendance des impôts du canton de Berne
- l'Administration fédérale des contributions
- la commune de C. _____

AU NOM DE LA COMMISSION DES RECOURS
EN MATIÈRE FISCALE DU CANTON DE BERNE

La juge

Le greffier

Cuccarède

Leumann