

BGer 2C 140/2016 vom 30. Mai 2017

Bundesgericht, 2017-05-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_140_2016

FR: TF 2C 140/2016 du 30 mai 2017

IT: TF 2C 140/2016 del 30 maggio 2017

Regeste

Impôt à la source 2010-2012 | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (cf. art. 29 al. 1 LTF [RS 173.110]). Il contrôle librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 140 IV 57 consid. 2 p. 59).

E. 1.1

La recourante n'a pas indiqué par quelle voie de droit elle entendait agir devant le Tribunal fédéral. Cette imprécision ne saurait toutefois lui nuire si son recours remplit les exigences légales de la voie de droit qui lui est ouverte (cf. ATF 138 I 367 consid. 1.1 p. 370; 134 III 379 consid. 1.2 p. 382 s.; arrêts 2C_436/2016 du 21 décembre 2016 consid. 2.1; 2C_785/2013 du 28 mai 2014 consid. 2.1).

E. 1.2

En l'occurrence, le recours porte sur une décision finale (art. 90 LTF) d'une autorité judiciaire supérieure ayant statué en dernière instance cantonale dans une cause de droit public et qui ne tombe pas sous le coup d'une clause d'exception de l' art. 83 LTF . Le recours en matière de droit public est par conséquent ouvert (cf. art. 82 let. a et 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF; cf. art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14], qui réserve également cette voie de droit). La recourante a participé à la procédure devant l'instance précédente, est particulièrement atteinte par la décision entreprise en tant que contribuable et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Elle a ainsi qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et, sous réserve de ce qui suit (cf. consid. 1.3 infra), dans les formes requises (art. 42 LTF), le présent recours est en principe recevable comme recours en matière de droit public.

E. 1.3

Dans l'arrêt querellé, le Tribunal cantonal n'est pas entré en matière sur la requête en dommages-intérêts formulée par la recourante, à défaut de compétence pour ce faire. Devant le Tribunal fédéral, la recourante ne motive pas en quoi cette position serait insoutenable (art. 106 al. 2 LTF), de sorte que sa conclusion tendant à l'allocation de dommages-intérêts doit être déclarée irrecevable.

E. 2

Au titre, semble-t-il, de mesures d'instruction, la recourante demande "à être entendue personnellement par le tribunal". Elle requiert, en outre, "une liste complète de tous les documents en possession des impôts vaudois suite à la perte de [s]on dossier".

E. 2.1

Le droit d'être entendu, garanti à l' art. 29 al. 2 Cst. , ne comprend en principe pas le droit d'être entendu oralement (cf. ATF 140 I 68 consid. 9.6.1 p. 76; arrêt 2C_998/2015 du 20 septembre 2016 consid. 3.1; cf. aussi les arrêts 2C_129/2016 du 23 février 2016 consid. 5 et 2C_360/2015 du 13 mai 2015 consid. 5, concernant la recourante dans deux précédentes causes). Le droit de procédure vaudois n'accorde pas de garantie plus favorable (cf. art. 27 al. 2 de la Constitution du canton de Vaud du 14 avril 2003 [Cst./VD; RS/VD 101.01]; art. 27 al. 1 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA/VD; RS/VD 173.36]). En tant que la conclusion de la recourante visant à être entendue "par le tribunal" aurait pour destinataire le Tribunal cantonal, l'intéressée n'indique pas en quoi celui-ci aurait, au considérant 1b de son arrêt, procédé à une appréciation anticipée arbitraire des preuves (cf. ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 299; 138 III 374 consid. 4.3.2 p. 376) en s'estimant suffisamment renseigné pour trancher les "questions d'ordre exclusivement juridique" soulevées par le litige. En tant que la requête s'adresserait au Tribunal fédéral, l'intéressée ne démontre pas que des circonstances exceptionnelles avérées commanderaient de déroger au principe selon lequel la Cour suprême n'instruit pas l'état de fait de la cause (cf. arrêt 2C_684/2015 du 24 février 2017 consid. 3.2), étant précisé que l'argument selon lequel son audition serait utile en raison de "plusieurs erreurs de date" dans l'arrêt cantonal, susceptibles de porter préjudice à la recourante, ne satisfait pas au devoir de motivation accrue selon l' art. 106 al. 2 LTF . Il y a donc lieu de rejeter la requête d'instruction tendant à l'audition orale de la recourante.

E. 2.2

Cette conclusion doit être transposée, mutatis mutandis, à la demande portant sur l'établissement d'une liste des documents en la possession du fisc, étant par ailleurs rappelé que l'Administration cantonale réfute la perte du dossier fiscal de la recourante.

E. 2.3

Par conséquent, les mesures d'instruction sollicitées par la recourante seront refusées, dans la mesure où elles peuvent être considérées comme recevables.

E. 3

Le Tribunal fédéral est un juge du droit et non du fait (parmi d'autres: arrêt 2C_62/2015 du 2 septembre 2016 consid. 1.6, non publié in ATF 143 I 109).

E. 3.1

Aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut être présenté à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente (art. 99 al. 1 LTF). Dans la mesure où les pièces que l'intéressée produit en annexe au présent recours ne ressortiraient pas du dossier cantonal, elles ne peuvent pas être prises en considération. Sont, en particulier, concernées les annexes n os 15 et 16 relatives aux avis d'impôt sur les revenus 2011 (année 2010), 2012 (année 2011) et 2013 (année 2012) que la Direction générale des finances publiques de la République française avait établis à l'attention de la contribuable, respectivement, les 13 juillet 2011, 16 juillet 2012 et 26 juillet 2013, à savoir déjà avant ou durant les procédures fiscales menées dans le canton de Vaud. Or, il ne résulte pas du dossier cantonal, et la

recourante ne le prétend du reste point, qu'elle aurait - en sus, notamment, de l'attestation française de 2013, d'un bordereau du 12 novembre 2013 relatif à la taxe d'habitation française ou d'une attestation de la Direction générale des finances publiques française du 31 juillet 2015 relative à l'impôt de solidarité sur la fortune - remis ces décisions de taxation françaises requises à l'Administration cantonale.

E. 3.2

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral statue sur la base des faits retenus par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), à moins que ceux-ci n'aient été établis de façon manifestement inexacte - ce qui correspond à la notion d'arbitraire au sens de l' art. 9 Cst. (ATF 137 I 58 consid. 4.1.2) - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF (art. 105 al. 2 LTF). La partie recourante qui entend s'écarter des constatations de l'autorité précédente doit expliquer de manière circonstanciée en quoi les conditions d'une exception prévue par l' art. 105 al. 2 LTF seraient réalisées et la correction du vice susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF). A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui contenu dans la décision attaquée. En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves (cf. ATF 139 II 404 consid. 10.1 p. 444; 137 II 353 consid. 5.1 p. 356; arrêt 2C_1154/2015 du 31 mars 2017 consid. 3). En l'espèce, la recourante se plaint de l'établissement des faits et procède de façon appellatoire à une présentation de ceux-ci, sans toutefois exposer concrètement en quoi l'arrêt attaqué aurait été établi de manière arbitraire ni démontrer en quoi la correction des faits aurait une influence sur le sort du litige. Il n'est, par conséquent, pas possible de s'écarter des faits retenus dans l'arrêt attaqué.

E. 4.1

Au fond, il n'est pas contesté que la recourante est assujettie à l'imposition à la source. En effet, d'après l' art. 5 al. 1 let. a LIFD (RS 642.11), 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, notamment lorsqu'elles exercent une activité lucrative en Suisse. L'assujettissement est alors limité au revenu de l'activité lucrative (cf. art. 6 al. 2 LIFD ; voir également les art. 2 al. 1 let. c, art. 4 al. 2 let. a et art. 32 ss LHID [RS 642.14], de même que les art. 138 cum 130 à 133 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI/VD; RS/VD 642.11] et les dispositions du règlement vaudois du 2 décembre 2002 sur l'imposition à la source [RIS/VD; RS/VD 641.11.1]). La même règle découle de l'art. 17 al. 1 de la Convention 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 fiscales, du 9 septembre 1966 (CDI-F; RS 0.672.934.91). En l'espèce, pour les périodes fiscales litigieuses allant de 2010 à 2012, la recourante était domiciliée en France et exerçait des activités lucratives dans le canton de Vaud. C'est par conséquent à bon droit que les rémunérations qu'elle a reçues à ce titre ont été imposées à la source en Suisse.

E. 4.2

Reste la question de savoir si la recourante pouvait faire valoir des déductions supplémentaires à celles résultant du barème de l'impôt à la source pour les années 2010 à 2012.

E. 4.2.1

L'impôt à la source est calculé sur le revenu brut du contribuable (cf. art. 84 al. 1 cum 91 LIFD, 32 al. 3 cum 36 al. 1 LHID et 131 al. 1 LI/VD). Les retenues comprennent les impôts fédéral, cantonal et communal (cf. art. 33 al. 1 LHID). Selon l'art. 85 LIFD, l'Administration fédérale des contributions établit le barème des retenues d'après les taux de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (al. 1); en accord avec l'autorité cantonale, elle fixe, en outre, les taux qui doivent être incorporés dans le barème cantonal au titre de l'impôt fédéral direct (al. 2). En vertu de l'art. 86 al. 1 LIFD, le barème tient compte des frais professionnels (art. 26 LIFD) et des primes et cotisations d'assurances (art. 33, al. 1, let. d, f et g LIFD) sous forme de forfait, ainsi que des charges de famille du contribuable (art. 35 et 36 LIFD). D'entente avec les cantons, l'Administration fédérale des contributions règle le détail du calcul et de l'application des barèmes ainsi que du prélèvement de l'impôt à la source dans les cas spéciaux. Elle règle en particulier (...) l'octroi individuel de déductions qui ne sont pas contenues dans le barème, mais prévues à l'art. 33 LIFD pour les cas sans procédure de taxation ordinaire ultérieure (art. 2 let. e de l'ordonnance fédérale du 19 octobre 1993 sur l'imposition à la source [OIS; RS 642.118.2]). Pour ce qui est des impôts directs cantonaux et communaux, l'art. 33 al. 3 LHID prévoit que les dépenses professionnelles, les primes d'assurances, les déductions pour charges de famille et les déductions accordées en cas d'activité lucrative des deux époux sont prises en considération forfaitairement. En droit vaudois, le Conseil d'État fixe le barème des retenues d'après les taux de l'impôt sur le revenu des personnes physiques; le même barème s'applique dans tout le canton; les retenues comprennent les impôts cantonal et communal (cf. art. 132 al. 1 et al. 2 in initio LI/VD). Selon l'art. 133 al. 1 LI/VD, le barème tient compte de manière forfaitaire des frais professionnels (art. 30 LI/VD), des primes et cotisations d'assurance (art. 37, al. 1, let. d, f et g LI/VD), ainsi que de la situation de famille (art. 42 et 43 LI/VD).

E. 4.2.2

L'impôt à la source se substitue à l'impôt dû selon la procédure ordinaire (art. 87 in initio et art. 99 LIFD; art. 32 al. 1 LHID; art. 134 in initio et art. 146 LI/VD). A l'aune du principe de non-discrimination prévu aux art. 2 et 9 al. 1 Annexe I de l'Accord entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses États membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes, du 21 juin 1999 (ALCP; RS 0.142.112.681), le Tribunal fédéral a jugé que la circonstance pour un État partie de ne pas faire bénéficier un non-résident de certains avantages fiscaux qu'il accorde au résident pouvait constituer une discrimination 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'existait 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 concernait la prise en considération, aux fins de l'imposition, de la situation personnelle et familiale du contribuable (ATF 136 II 241 consid. 13.3 p. 250). La Cour de cassation a, sur ce point, suivi la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, l'avis du Conseil fédéral (FF 1999 5657) et la doctrine, d'après lesquels les contribuables résidant à l'étranger qui réalisaient l'essentiel de leur revenu (plus de 90 %) en Suisse devaient être qualifiés de quasi-résidents et être traités

comme des contribuables résidents d'un État partie, de manière à ce que leur situation personnelle et familiale soit dûment prise en considération (ATF 136 II 241 consid. 13.5 p. 251 s. et consid. 15 p. 254). Cela suppose toutefois que le contribuable fournisse à l'autorité fiscale les éléments nécessaires à l'appréciation de son statut (cf. infra consid. 4.4).

E. 4.3

La recourante fait valoir qu'elle s'est trouvée, durant les périodes fiscales 2010 à 2012 et en tant que ressortissante française résidant en France mais travaillant en Suisse, dans une situation comparable à celle d'un contribuable résidant en Suisse. Revendiquant le statut de "quasi-résidente", au sens des développements susmentionnés (consid. 4.2 supra), elle demande à bénéficier du même régime de barème (demande de changement de barème pour célibataire avec enfant ensuite de la naissance de sa fille en 2012) et des mêmes déductions fiscales, qui seraient selon elle notablement supérieures à celles obtenues sous le coup de l'impôt à la source. Affirmant avoir répondu précisément aux questions posées par l'Administration cantonale, la recourante reproche à cette autorité de lui avoir demandé toujours plus de documents -, ce, de façon discriminatoire et dans le but de la décourager de former ses prétentions -, y compris des documents qui n'existaient pas en France. Confirmant l'approche adoptée par l'Administration cantonale, le Tribunal cantonal a considéré que, pour pouvoir prétendre au statut de "quasi-résidente", il appartenait à la recourante de prouver qu'elle en remplissait les conditions, ce qu'elle n'avait pas fait, en dépit des demandes réitérées des autorités fiscales.

E. 4.4

A teneur de l' art. 136 LIFD (voir aussi art. 42 al. 1 et 49 al. 1 LHID; art. 190 LI/VD), le contribuable et le débiteur des prestations imposables doivent, sur demande des autorités de taxation, donner tous renseignements oraux ou écrits sur les éléments déterminants pour la perception de l'impôt à la source. Les art. 123 à 129 LIFD s'appliquent par analogie. Par ailleurs, en matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l' art. 8 CC , destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, impliquent que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette fiscale ou la suppriment (cf. ATF 140 II 248 consid. 3.5 p. 252; 133 II 153 consid. 4.3 p. 158; arrêts 2C_941/2016 du 3 avril 2017 consid. 5.5; 2C_445/2015 du 26 août 2016 consid. 7.1; 2C_837/2015 du 23 août 2016 consid. 5, in RF 71/2016 p. 962).

E. 4.5

En l'occurrence, la contribuable s'est prévaluée auprès de l'Administration cantonale, puis devant le Tribunal cantonal, de déductions supplémentaires pour les années allant de 2010 à 2012, qu'elle a fondées sur son statut allégué de "quasi-résidente". Ce faisant, l'intéressée a invoqué des faits destinés à diminuer sa dette fiscale. Du point de vue du fardeau de la preuve, il lui incombait dès lors de prouver qu'elle remplissait les critères lui permettant de prétendre aux mêmes déductions, barèmes spéciaux ou autres avantages accessibles aux contribuables domiciliés ou résidant en Suisse. Du point de vue de son devoir de collaborer à la taxation, la contribuable devait, en outre, remettre à l'Administration cantonale les pièces que celle-ci avait expressément requises. Or, force est de relever que, au mépris de ces deux principes cardinaux du droit fiscal et malgré les demandes réitérées des autorités vaudoises, la recourante n'a que partiellement renseigné ces dernières au sujet de sa

situation fiscale en France. Si elle leur a certes fourni, notamment, l'attestation française de 2013, un bordereau relatif à la taxe d'habitation française, un document sur les prestations de chômage perçues, ainsi qu'une attestation de la Direction générale des finances publiques française relative à l'impôt de solidarité sur la fortune, la recourante s'est toujours refusée à transmettre, en particulier, les pièces relatives à sa taxation en France pour les périodes de 2010 à 2012, de même que les avis de taxation français y afférents. Contrairement à ce que semble affirmer la recourante, les documents précités sont par définition pertinents pour l'examen d'une requête du type de celles qu'elle a formulées. Ceci est d'autant plus le cas que l'Administration cantonale avait appris que la contribuable avait quelque temps auparavant fait l'objet d'un contrôle fiscal en France. Par ailleurs, le simple résumé, quoiqu'officiel, des revenus finaux retenus par les autorités françaises, tel qu'il résulte de l'attestation française de 2013, ne saurait équivaloir, ni rendre superflue la production de ces documents. En outre, tel que le relève à juste titre l'Administration cantonale dans sa détermination du 16 mars 2016, les arguments de la recourante, d'après lesquels les documents requis en procédure suisse n'existaient pas dans le système français et auraient donc été impossibles à fournir, frôlent la témérité: s'il ressort bel et bien de l'attestation du 31 juillet 2015 relative à l'impôt français sur la fortune, produite par la contribuable en procédure cantonale, que les autorités françaises n'établissent pas d'avis de non-imposition à cet impôt, il résulte en revanche de l'attestation française de 2013 que les revenus ont été déclarés durant les périodes litigieuses et que les autorités françaises ont établi des avis d'impôt sur le revenu correspondants. La recourante a du reste fini par produire les avis qui lui avaient été demandés devant la Cour de céans, c'est-à-dire tardivement (consid. 3.1 supra; art. 99 al. 1 LTF), de sorte qu'il n'est pas possible de "réparer" le fait qu'elle ait négligé de les fournir dans le cadre de la procédure cantonale (ATF 136 III 123 consid. 4.4.3 p. 129).

E. 4.6

Le Tribunal cantonal a donc pertinemment considéré que la recourante, par son refus de renseigner de manière complète l'autorité fiscale, n'avait pas satisfait à ses obligations de collaborer, ainsi qu'échoué à prouver les éléments à la base de ses requêtes tendant à l'obtention de déductions fiscales supplémentaires et de l'application d'un barème fiscal différent. L'arrêt attaqué ne fonde dès lors aucune inégalité de traitement à l'égard de l'intéressée, ni ne revêt un quelconque caractère formaliste ou chicanier. Les considérants qui précèdent conduisent ainsi au rejet du recours, dans la mesure de sa recevabilité.

E. 5

La cause apparaissant d'emblée dénuée de chances de succès, il n'y a pas lieu de donner suite à la demande d'assistance judiciaire formée par la recourante (art. 64 al. 1 LTF). Les frais judiciaires seront en conséquence mis à la charge de la recourante, qui succombe (cf. art. 66 al. 1 LTF). Il ne sera pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).