

NE_GERICHTE CDP.2013.70 vom 25. April 2014

NE Tribunal cantonal, 2014-04-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2013.70

FR: NE_GERICHTE CDP.2013.70 du 25 avril 2014

IT: NE_GERICHTE CDP.2013.70 del 25 aprile 2014

Erwägungen

E. 1

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

E. 2

a) Comme rappelé dans l'arrêt du Tribunal administratif du 2 juin 2010 (TA.2009.161), les travailleurs de nationalité étrangère qui, sans être au bénéfice d'un permis d'établissement, sont, au regard du droit fiscal, domiciliés ou en séjour en Suisse, sont assujettis à un impôt perçu à la source sur le revenu de leur activité lucrative dépendante. En sont exclus les revenus soumis à l'imposition selon la procédure simplifiée (art. 83 al. 1 LIFD ; 127 al. 1 LCdir). L'impôt à la source se substitue à l'impôt perçu selon la procédure ordinaire sur le revenu du travail (art. 87 LIFD; 135 LCdir), sous réserve d'une taxation ordinaire complémentaire, c'est-à-dire en complément de l'impôt retenu à la source pour les revenus qui ne sont pas assujettis à ce type de taxation (art. 90 al. 1 LIFD; 137 LCdir), ou encore sous réserve d'une taxation ordinaire ultérieure, c'est-à-dire pour les cas dans lesquels le revenu brut soumis à l'impôt à la source du contribuable ou de son conjoint qui vit en ménage commun avec lui excède par an 120'000 francs (art. 90 al. 2 LIFD en relation avec l'art. 4 al. 1 de l'ordonnance sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct [ordonnance sur l'imposition à la source; OIS]; 138 LCdir en relation avec l'art. 9 du Règlement concernant l'impôt à la source). b) Dans le cas des recourants, le Tribunal administratif a retenu que la taxation à la source aboutissait à une inégalité de traitement et conclu que l'Accord sur la libre circulation des personnes conclu par la Suisse avec l'Union européenne du 21 juin 1999 (ALCP) protégeait également les travailleurs au bénéfice d'une autorisation de séjour. Le Tribunal fédéral a confirmé cette appréciation dans sa jurisprudence ultérieure et étendu la protection contre la discrimination résultant de l'imposition à la source à tous les travailleurs étrangers au bénéfice de l'ALCP, et non seulement aux quasi-résidents (arrêt du 26.01.2010 [2C_319/2009] publié in ATF 136 II 241), en statuant sur les différences d'imposition résultant d'un changement de canton (arrêts du Tribunal fédéral du 02.09.2013 [2C_116/2013 ; 2C_117/2013) et du 29.01.2014 (2C_490/2013). Le Tribunal fédéral s'est ainsi aligné sur les avis majoritaires de la doctrine. Dans l'intervalle et en vue d'aider les praticiens à régler les cas ouverts, les autorités fiscales avaient élaboré un document intitulé "Analyse relative aux arrêts du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010 et du 4 octobre 2010 et à l'arrêt du Tribunal administratif (NE) du 2 juin 2010" (ci-après l'Analyse) consacré aux inégalités de traitement entre personnes imposées à la source et au rôle ordinaire. Ce document est disponible sur le site internet de la Conférence suisse des impôts, Union des autorités fiscales suisses (www.steuerkonferenz.ch). Tout en rappelant qu'il ne le lie pas, le Tribunal fédéral s'y réfère expressément et il faut admettre qu'il représente la pratique recommandée pour éviter les inégalités de traitement tout en respectant le cadre légal en vigueur défini par la LHID et la

LIFD. Cette analyse fournit un aperçu détaillé des questions qui se posent et expose les avis de la doctrine. Dans la mesure toutefois où l'impôt à la source relève de la législation fédérale, l'analyse s'en tient au cadre légal, en introduisant des amendements susceptibles de rectifier, en principe uniquement en faveur des contribuables, une éventuelle inégalité de traitement qui serait contraire au droit international. c) Les inégalités potentielles entre contribuables imposés à la source et inscrits au rôle ordinaire sont répertoriées au ch. 3.3 de l'Analyse. Peuvent entrer en ligne de compte en l'espèce le refus d'admettre tout ou partie de certaines déductions effectives non comprises dans les barèmes forfaitaires, l'application d'un taux d'impôt moyen unique dans tout le canton sans égard à la commune (à l'avantage ou au désavantage du contribuable) et la répartition forfaitaire 2/5 et 3/5 pour les conjoints lorsque les couples exercent tous deux une activité lucrative. L'inégalité de traitement n'est pas forcément au détriment de la personne imposée à la source et on rencontre certaines situations de "discrimination à l'envers", où les personnes inscrites au rôle ordinaire sont désavantagées par rapport aux sourciers, sans qu'une correction ne s'impose (p. 8 in fine). d) Le premier correctif préconisé par l'Analyse pour rectifier d'éventuelles inégalités de traitement est de procéder à une taxation ordinaire ultérieure (TOU) alors même que le revenu minimum de 120'000 francs fixé par l'OIS et au chiffre 2 de l'appendice à l'OIS n'est pas atteint. Une telle taxation remet le contribuable dans la situation qui serait la sienne s'il avait la nationalité suisse et écarte donc toute discrimination fondée sur ce critère. Le second correctif est de maintenir la taxation à la source, mais de procéder comme pour les charges non comprises dans le barème (par exemple le 3^{ème} pilier a ou les intérêts passifs), en adaptant le barème au revenu diminué des charges additionnelles. Cette correction peut se fonder sur l'article 2 let. e OIS qui donne aux administrations fiscales la faculté d'accorder dans des cas particuliers des déductions que le barème ne prendrait pas (suffisamment) en compte. Elle ne modifie toutefois pas le barème d'imposition communal (ce qui peut se traduire par un avantage ou un désavantage pour le contribuable). Certains cantons ont introduit dans leur législation une possibilité d'effectuer une telle correction, mais d'autres se fondent sur l'interprétation de l'article 33 LHID pour y procéder. En cas de correction du barème, le salaire brut reste la base imposable, mais les déductions personnelles sont prises en compte et le barème correspond à la nouvelle base de calcul. Ce procédé est utilisé fréquemment en pratique et considéré comme une solution relativement simple (Analyse, ch. 5.2).

E. 3

a) L'impôt à la source est calculé sur le revenu brut (art. 84 al. 1 LIFD; art. 128 LCdir). Les déductions pour frais professionnels (forfait, repas à l'extérieur, frais de transport) sont pris en considération dans les barèmes d'impôt à la source. S'ils sont remboursés par l'employeur à l'employé, ils doivent être ajoutés au salaire imposable (RDAT 1995 I no 5t; 1996 I no 19t cités par Pedrolì, Commentaire romand, LIFD, Bâle 2008, ad art. 84, no 2, p. 1021). Avec ce correctif, la base de taxation est identique pour le travailleur imposé à la source et pour le salarié (art. 17 al. 1 LIFD et 128 LCdir). La correction du barème qu'impliquent des déductions additionnelles, pour des charges non encore prises en compte, permet de rectifier la taxation sans changer le mode d'imposition dans le respect de la loi (puisque la taxation ordinaire ultérieure n'est en principe ouverte qu'en présence d'un revenu brut imposable excédant 120'000 francs). Un excédent d'impôt perçu à la source est remboursé, par le biais d'une taxation complémentaire (cf. cons. 2a). Cette procédure a permis aux recourants de bénéficier d'une ristourne sur leur impôt à la source déjà acquitté en raison de leurs engagements additionnels indiqués dans leur déclaration d'impôt 2006 (3^{ème} pilier a et

intérêts passifs) par les décisions du 7 mai 2007. C'est la seconde méthode préconisée par l'Analyse (voir ci-dessus) et c'est celle que le Tribunal administratif a enjoint l'autorité fiscale de suivre dans son arrêt du 2 juin 2010. Le Tribunal fiscal avait, quant à lui, procédé par une comparaison de l'impôt à la source avec une taxation ordinaire ultérieure (TOU) estimée. b) Dans l'arrêt du 2 juin 2010, qui portait sur les taxations du 7 mai 2007, objets de la contestation, le Tribunal administratif a expressément imparti à l'intimé de procéder aux mesures d'instruction nécessaires par le biais de l'office de l'impôt à la source, ce qui confirme si besoin est le système de taxation choisi. Les dépenses additionnelles devaient être prises en considération comme les déductions déjà admises sur l'impôt à la source par les décisions contestées du 7 mai 2007 (3^{ème} pilier a et intérêts passifs), complétées en cas de besoin. Le dispositif de l'arrêt du Tribunal administratif ne mentionne pas les taxations ordinaires du 17 mai 2007. Pour mémoire, la déclaration qui leur sert de base n'avait pas d'autre finalité que de connaître l'existence d'autres revenus soumis à l'impôt ordinaire ou de déductions non prises en compte, afin d'effectuer une taxation complémentaire, et elle retiennent des revenus et une fortune imposables de 0 francs. On ne voit guère comment elles pourraient se substituer à l'impôt à la source déjà perçu ni servir de base à une taxation ordinaire. Elles n'indiquent pas les dépenses additionnelles dont les recourants n'auraient pas bénéficié, puisque celles-ci ont déjà fait l'objet des taxations du 7 mai 2007. Le Tribunal administratif a renvoyé la cause à l'intimé pour qu'il détermine s'il en existait d'autres. Ce sont donc les modalités de la taxation à la source qui font l'objet du litige, et c'est en vain que les recourants invoquent le fait que les décisions du 7 mai 2007 sont en force. Elles ne reflètent d'ailleurs que l'octroi de déductions par le biais de taxations complémentaires. D'autres déductions peuvent encore être prises en compte ainsi que l'a jugé le Tribunal administratif. Les recourants estiment que l'intimé fait preuve d'un comportement contradictoire en demandant des renseignements sur les frais professionnels, mais ils oublient que l'autorité fiscale était tenue de vérifier l'existence de charges additionnelles ainsi que le Tribunal administratif l'a enjoint. Faute d'autres bases d'évaluation, l'intimé était fondé à s'écarter du certificat de salaire déposé par l'époux recourant (ou son employeur), déjà pris en compte, et à demander des compléments quant à d'éventuelles dépenses additionnelles. Le certificat de salaire donne en principe les renseignements nécessaires, mais en l'espèce, il ressort de l'attestation de l'employeur que si l'époux n'a pas bénéficié de contributions pour les transports entre son domicile ou pour les repas à l'extérieur (ce qui est correct), il a néanmoins bénéficié d'une prise en charge des frais supplémentaires liés à son déplacement sur un chantier extérieur à son lieu de travail ordinaire (trajets et repas pour Corcelles et Bôle). Cette participation de l'employeur, découlant de l'article 327a CO, aurait dû trouver son reflet dans le salaire brut imposé à la source, et l'a peut-être été. Elle ne donne toutefois pas le droit de bénéficier de déductions additionnelles sur le plan fiscal. Les recourants n'ont donc subi aucun inconvénient de la taxation à la source.

E. 4

Le recours est rejeté. Les recourants qui succombent doivent supporter les frais de procédure, compensés par leur avance. Ils ne peuvent pas prétendre à l'allocation de dépens (art. 48 LPJA a contrario).