

## **NE\_GERICHTE TA.2009.161 vom 2. Juni 2010**

NE Tribunal cantonal, 2010-06-02, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_TA.2009.161](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_TA.2009.161)

FR: NE\_GERICHTE TA.2009.161 du 2 juin 2010

IT: NE\_GERICHTE TA.2009.161 del 2 giugno 2010

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

litt.h et h bis LCdir) ainsi que les déductions sociales telles que prévues par les articles 213 et 214 LIFD (ATF133 II 305), 9 al.

#### **E. 2**

a) Le litige porte sur les modalités de la taxation des recourants pour l'année 2006. Les travailleurs étrangers 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). Les époux qui vivent en ménage commun sont imposés selon la procédure ordinaire si l'un d'eux a la nationalité suisse ou est au bénéfice d'un permis d'établissement (art. 83 al. 2 LIFD; 127 al. 2 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 soumis à la source (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). En 2006, les recourants, ressortissants portugais au bénéfice d'une autorisation de séjour, résidaient à La Chaux-de-Fonds et travaillaient dans le canton de Neuchâtel. En application des dispositions précitées, ils ont donc été taxés à la source sur les revenus de leur activité dépendante respective. Ils demandent toutefois à être soumis à la procédure de taxation ordinaire, en faisant valoir, d'une part, que leur revenu brut cumulé a dépassé 120'000 francs durant l'année litigieuse (cons.3 ci-dessous) et, d'autre part, qu'ils ont fait l'objet d'une discrimination en raison de leur nationalité, ce qui est proscrit par l'accord sur la libre circulation des personnes (cons.4 ci-dessous). b) La présente procédure, qui a finalement conduit les recourants à saisir le Tribunal administratif et à demander à être soumis à la procédure de taxation ordinaire, est complexe et singulière. Le Tribunal fiscal a à cet égard relevé à juste titre que les recourants n'ont pas contesté les décisions du 7 mai 2007 du service des contributions, par son office de l'impôt à la source, ni les décisions fondées sur les décomptes remis par le débiteur de la prestation imposable (art. 212 al. 5 LCdir). Ces prononcés sont dès lors entrés en force. Les époux S. n'ont pas davantage demandé de décision formelle relative au principe ou à l'étendue de leur assujettissement à l'impôt à la source (art. 137 LIFD; 212 al. 3 LCdir). Ils s'en sont en revanche pris à "la taxation définitive 2006" établie le 17 mai 2007 par le service des contributions pour l'impôt

cantonal et communal (ICC), respectivement par le service des contributions, office de taxation de l'impôt fédéral direct, pour l'impôt fédéral direct (IFD) . On peut s'interroger sur la nécessité, dans le cas particulier, de rendre des décisions fondées sur la procédure de taxation ordinaire, puisque 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 ). L'administration fiscale n'avait en outre pas été saisie à cette époque d'une telle demande, les informations figurant dans la déclaration ne justifiant par ailleurs pas de procéder à une taxation ordinaire complémentaire ou ultérieure (art. 90 al. 1 et 2 LIFD; 137, 138 LCdir ), mais uniquement à un décompte de déductions complémentaires, en application de l'article 2 al. 2 du Règlement concernant l'impôt à la source. La qualité pour agir contre des décisions qui constatent que les contribuables n'ont pas (plus) de créance fiscale (montant imposable de 0 franc) est aussi sujette à caution. Ce nonobstant, dans la mesure où les décisions orientaient également sur le mode de taxation, objet du présent litige, on admettra, avec le Tribunal fiscal (cons.5 de la décision attaquée, D.2), que les recourants pouvaient saisir l'autorité de réclamation en soulevant des griefs relatifs à la procédure de taxation et réclamer une adaptation de leur taxation à la source, malgré l'entrée en force des décisions du 7 mai 2007. Compte tenu de l'assouplissement des exigences formelles en la matière (ATF 135 II 260 cons.1.3.1) et du fait que le régime de l'imposition à la source est réglé de la même façon en droit fédéral et dans le droit cantonal harmonisé, on admettra également que la réclamation portait sur l'ICC et l'IFD, bien que les conclusions des recourants ne soient à cet égard pas des plus claires (v. réclamation du 03.07.2007). On relèvera finalement que la décision sur réclamation du 7 novembre 2007 émane de l'office de l'impôt à la source, alors que les décisions de taxation définitive émanaient du service des contributions pour l'impôt cantonal et communal (ICC), respectivement du service des contributions, office de taxation de l'impôt fédéral direct, pour l'impôt fédéral direct (IFD). Cette solution ne semble donc pas conforme à l'article 170 LCdir , aux termes duquel l'autorité compétente pour se saisir d'une réclamation est l'autorité dont la décision est contestée. Il n'est toutefois pas utile de s'attarder sur cette informalité, la décision sur réclamation devant de toute façon être annulée pour les motifs qui suivent.

### **E. 3**

Les recourants sollicitent tout d'abord la mise en œuvre d'une taxation ordinaire ultérieure, en application de l'article 90 al. 2 LIFD, respectivement 138 LCdir , au motif que leur salaire cumulé a dépassé, en 2006, la limite de 120'000 francs. La taxation ordinaire ultérieure a effectivement lieu lorsque le revenu brut dépasse 120'000 francs au cours d'une année civile. Les revenus bruts des époux qui vivent en ménage commun ne sont toutefois pas additionnés ( Pedrolì , in : Commentaire romand de la LIFD, p.1039-1040 no 10). Il n'est pas contesté en l'occurrence que les revenus respectifs des époux n'excèdent pas ce montant. Une taxation ordinaire ultérieure n'entre dès lors pas en considération.

### **E. 4**

LHID, 38 et 39LCdir.

b) L'impôt à la source est quant à lui calculé sur le revenu brut, qui comprend tous les revenus provenant d'une activité pour le compte d'autrui, y compris les revenus accessoires (art. 84 LIFD; 128LCdir). L'Administration fédérale des contributions établit le barème des retenues d'après les taux de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et fixe, en accord avec l'autorité cantonale, les taux qui doivent être incorporés dans le barème cantonal au

titre de l'impôt fédéral direct (art. 85 al. 1 et 2 LIFD). La retenue comprend par conséquent les impôts fédéral, cantonal et communal, les mêmes modalités de retenue à la source étant imposées aux cantons par les articles 2 al. 1 litt.c, 32 à 34 LHID (art. 129LCdir). L'impôt à la source se substitue à l'impôt fédéral direct, à l'impôt cantonal et communal perçu selon la procédure ordinaire (art. 87 LIFD; 135LCdir). D'après l'article 86 LIFD (art. 130 LCdir), le barème tient compte des frais professionnels (art. 26 LIFD; 29LCdir), des primes et cotisations d'assurances (art. 33, al. 1 litt.d, f et g LIFD; 36 al. 1 litt.d et litt.gLCdir) sous forme de forfait, ainsi que des charges de famille du contribuable (art. 35, 36 LIFD; 39, 40LCdir). 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 déjà contenues forfaitairement dans le barème, mais prévues à l'article 33 LIFD pour les cas sans procédure de taxation ordinaire ultérieure (art. 2 litt.e de l'OIS).

Dans le canton de Neuchâtel, selon l'article 131LCdir, la retenue d'impôt est effectuée au moyen de barèmes distincts pour les différentes catégories de contribuables, soit, dans le cas présent, le barème "d", applicable aux personnes mariées qui disposent chacune d'un gain (art. 131 al. 1 litt.dLCdir). En outre, aux termes de l'article 2 al. 2 du Règlement concernant l'impôt à la source, le service des contributions procède, s'il y a lieu et après le dépôt d'une déclaration d'impôt, au calcul du remboursement de l'impôt à la source si des déductions qui ne sont pas contenues dans les barèmes d'impôt à la source, mais prévues pour les personnes physiques par la loi sur les contributions directes, sont justifiées. Dans le cas particulier, l'administration fiscale a admis au titre de déduction supplémentaire les primes de prévoyance du 3e pilier A (3'056 francs) et les intérêts passifs (1'029 francs).

c) Il résulte des considérants qui précèdent que le contribuable imposé à la source dans le canton de Neuchâtel ne peut pas, contrairement au contribuable soumis au régime d'imposition ordinaire, obtenir la déduction de ses dépenses effectives en matière de frais professionnels (art. 26 LIFD), ni la déduction des primes et cotisations d'assurances effectives ■ dans les limites du droit fédéral (art. 33 al. 1 litt.d, f et g LIFD) ■, puisque ces dépenses sont déjà comprises forfaitairement dans le barème.

d) L'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 est entré en vigueur le 1er juin 2002 (ALCP). L'Accord contient un certain nombre de dispositions qui concernent les questions de fiscalité directe : il s'agit des articles 2 et 21 ALCP ainsi que 5 et 9 al. 2 Annexe I ALCP. D'après l'article 2 ALCP, les ressortissants d'une partie contractante qui séjournent légalement sur le territoire d'une autre partie contractante ne sont pas, dans l'application et conformément aux dispositions des annexes I, II et III de cet accord, discriminés en raison de leur nationalité. Cette disposition pose le principe de l'égalité de traitement sous la forme négative d'une interdiction de discrimination directe ou indirecte. L'article 9 al. 2 Annexe I ALCP formule ce même principe en faveur des travailleurs salariés tandis que l'article 15 al. 2 Annexe I ALCP l'énonce en faveur des indépendants. Ces dispositions prévoient que le travailleur salarié respectivement l'indépendant et les membres de leur famille visés à l'article 3 de cette Annexe bénéficient sur le territoire d'une autre partie contractante des mêmes avantages fiscaux et sociaux que les travailleurs salariés nationaux et les membres de leur famille. Ces principes l'emportent sur le droit interne contraire et ont un effet direct (arrêt du TF du 26.01.2010 [2C\_319/2009]cons.16.1).

Dans l'arrêt du 26 janvier 2010 précité, relatif à des contribuables non résidents assujettis à l'impôt à la source en raison d'un rattachement économique, le Tribunal fédéral a examiné la compatibilité de la réglementation fédérale et cantonale en matière d'imposition à la source avec les principes de l'ALCP. Il a considéré que la perception à la source aux fins de garantie est autorisée par l'article 21 al. 3 ALCP (cons.14). Il a en revanche jugé que les contribuables doivent, sous peine de discrimination incompatible avec l'ALCP, se voir appliquer, lors de leur imposition à la source, le même régime de déductions fiscales que les contribuables résidents en Suisse soumis au régime d'imposition ordinaire (v. cons.4a ci-dessus;ATF du 26.01.2010précité cons.15, 16).

e) En l'occurrence, les recourants, ressortissants portugais au bénéfice d'une autorisation de séjour en 2006, peuvent se prévaloir contre les autorités fiscales suisses de l'interdiction de discrimination de l'article 2 ALCP et du droit à l'égalité de traitement prévu par l'article 9 al. 2 Annexe I ALCP. Il s'ensuit que pour la période fiscale litigieuse (2006), s'ils restent soumis au régime de l'imposition à la source, ils ont néanmoins droit de faire valoir toutes les déductions accordées aux travailleurs résidents de Suisse (v. cons.4a ci-dessus). Il appartiendra au service des contributions, par son office de l'impôt à la source, à qui la cause est renvoyée, de procéder à cet examen, sur la base de la déclaration d'impôt du 17 février 2007 et des informations figurant au dossier. Au besoin, il procédera aux mesures d'instruction qu'il jugera utiles (14LPJA, par renvoi de l'art. 174LCdir). A l'issue de cet examen, il rendra une nouvelle décision et, s'il y a lieu, procédera au calcul du remboursement de l'impôt à la source (art. 2 al. 2 du Règlement concernant l'impôt à la source).

Au vu de l'issue de la procédure, il n'est pas nécessaire d'examiner les autres griefs des recourants.

5. Le recours se révèle dès lors bien fondé et doit être admis. Le jugement du 16 mars 2009 du Tribunal fiscal, de même que la décision sur réclamation du 7 novembre 2007 du service des contributions, office de l'impôt à la source, sont annulés. La cause est renvoyée à cet office, pour nouvelle décision au sens des considérants.

Vu l'issue du litige, il est statué sans frais. Les recourants, qui plaident avec l'assistance d'un mandataire professionnel, ont par ailleurs droit à des dépens, pour l'ensemble de la procédure de première et seconde instances.

Par ces motifs, LA Cour de droit public

1. Admet le recours, annule le jugement du Tribunal fiscal du 16 mars 2009 et la décision sur réclamation du service des contributions, office de l'impôt à la source, du

## **E. 5**

Le recours se révèle dès lors bien fondé et doit être admis. Le jugement du 16 mars 2009 du Tribunal fiscal, de même que la décision sur réclamation du 7 novembre 2007 du service des contributions, office de l'impôt à la source, sont annulés. La cause est renvoyée à cet office, pour nouvelle décision au sens des considérants. Vu l'issue du litige, il est statué sans frais. Les recourants, qui plaident avec l'assistance d'un mandataire professionnel, ont par ailleurs droit à des dépens, pour l'ensemble de la procédure de première et seconde instances.

## **E. 7**

novembre 2007, et renvoie la cause audit service pour nouvelle décision au sens des considérants.

2. Dit qu'il n'est pas perçu de frais de justice et ordonne la restitution aux recourants de leur avance de frais.

3. Alloue aux recourants une indemnité de dépens de 1'800 francs.

Neuchâtel, le 2 juin 2010

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.