

VD_OMNI FI.2001.0021 vom 1. November 2001

VD Tribunal cantonal, 2001-11-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2001.0021

FR: VD_OMNI FI.2001.0021 du 1 novembre 2001

IT: VD_OMNI FI.2001.0021 del 1 novembre 2001

Regeste

c/ACI | Le droit fédéral (art. 11 al. 3 OIS) prévoit expressément que le remboursement se fait sans intérêts. S'agissant du droit cantonal, TA pas compétent (l'allocation d'intérêts paraît au surplus douteuse ici).

Erwägungen

E. 3

OIS; cependant, 137 al. 1 LIFD prévoit que le contribuable, qui conteste le principe même ou le montant de la retenue de l'impôt, peut, jusqu'à la fin mars de l'année qui suit l'échéance de la prestation, exiger que l'autorité de taxation rende une décision relative à l'existence et l'étendue de l'assujettissement. Selon les commentateurs de cette disposition (Zigerlig/Jud in Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerische Steuerrecht vol. I/2b No 2, ss à 137 LIFD), introduite lors des débats parlementaires, celle-ci vise à assurer la sécurité du droit. Ce but est assuré, dans les procédures ordinaires de taxations mixtes par le biais des délais de recours et la prescription (art. 120 LIFD); mais ces dernières règles sont insuffisantes dans le régime de l'impôt à la source, qui relève plutôt du système de l'auto-taxation. Après avoir relevé que la question n'avait pas été tranchée par la jurisprudence, ces auteurs retiennent que la règle précitée introduit un délai de péremption; s'il n'est pas respecté, cela entraîne pour l'intéressé la perte du droit à la restitution de l'impôt à la source. Au demeurant, les commentateurs laissent entendre que le délai ainsi fixé est extrêmement court, notamment pour les vérifications que l'autorité fiscale pourrait être amenée à faire. Par ailleurs, l'art. 11 OIS comporte, selon les auteurs précités (op. cit. ad. art. 137 LIFD) une exception à la règle de l'art. 137 al. 1; selon cette disposition, l'impôt à la source prélevé sera remboursé sans intérêt lorsque le bénéficiaire de la prestation en capital en fait la demande dans les trois ans depuis l'échéance de la prestation et joint à sa demande une attestation de l'autorité fiscale compétente de l'autre Etat contractant, certifiant qu'elle a connaissance du versement de ce capital (al. 3). b) S'agissant du droit cantonal, on signalera tout d'abord les règles des art. 32 à 34, ainsi que 49 LHID. Cette dernière disposition règle au demeurant la procédure relative à la perception de l'impôt à la source, sans prévoir de délai dans lequel le contribuable doit faire valoir son droit à la restitution. Au demeurant, la Commission d'harmonisation fiscale de la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat (Harmonisation fiscale, vol 1, Réglementations cantonales harmonisées en matière d'impôt à la source, Berne 1994 p. 160 et ss et 174 ss, spéc. p. 175) recommandait aux législateurs cantonaux de reprendre dans leur loi les solutions adoptées en matière d'impôt fédéral direct, cela sans changement (cela se justifiait notamment au regard de l'art. 33 al. 1 LHID, selon lequel les retenues à la source comprennent les impôts fédéral, cantonal et communal). Les commentateurs (Zigerlig/Rufener in Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerische Steuerrecht vol. I/1 No 3 ad. art. 49 LHID) préconisent eux aussi cette

solution, soit notamment la reprise de la règle de l'art. 137 al. 1 LIFD dans le droit cantonal, pour des motifs de sécurité du droit. Les art. 123 ss LI réglaient au surplus la procédure en cas de perception de l'impôt à la source; ces dispositions, résultant elles aussi de la nouvelle du 21 juin 1994, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, avaient apparemment déjà été adaptées à celles de la LHID. Or, l'art. 125a LI reprenait, en substance, la solution de l'art. 137 al. 1 LIFD (fixation d'un délai de trois mois dès la fin de l'année de l'échéance de la prestation pour contester l'existence ou l'étendue de l'assujettissement). Cette règle était d'ailleurs confirmée à l'art. 22 du règlement du Conseil d'Etat, du 14 décembre 1994, sur l'imposition à la source. On ne trouve par ailleurs pas en droit cantonal de règles comparables à celle de l'art. 11 al. 3 OIS. Toutefois, c'est la même solution qui est appliquée sur la base des Directives, valables dès le 1er janvier 1995, concernant l'imposition à la source des prestations de prévoyance versées par des institutions de droit public à des personnes qui ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse (on ignore au demeurant de quelle autorité émanent ces directives; formulaire 21'530-1); celles-ci prévoient à cet égard ce qui suit : "Les prestations en capital sont toujours soumises à l'impôt à la source. S'il n'y a pas de CDI entre la Suisse et l'Etat de domicile du bénéficiaire de la prestation, l'imposition à la source est définitive. En revanche, si l'Etat de domicile du bénéficiaire a conclu une CDI avec la Suisse, la compétence pour imposer est généralement attribuée à l'Etat de domicile. Dans de tels cas, l'imposition à la source n'est pas définitive et le contribuable dispose du droit de demander la rétrocession de l'impôt perçu (cf. tableau ci-dessous). Si le contribuable dispose du droit de demander une telle rétrocession, l'impôt à la source prélevé lui est remboursé en totalité pour autant qu'il présente, dans un délai de 3 ans, la formule officielle de rétrocession entièrement remplie et son annexe, confirmant que l'autorité fiscale compétente de l'Etat de son domicile à l'étranger a connaissance de la prestation en capital. Cette formule peut être retirée auprès de l'administration fiscale cantonale et l'institution de prévoyance doit la remettre au contribuable." c) La recourante fait ici valoir que le délai de trois ans qui lui est opposé ne reposerait pas sur une base légale suffisante. aa) Selon l'art. 137 LIFD, le contribuable (ou le débiteur d'une prestation imposable) qui conteste le principe même ou le montant de la retenue d'impôt, peut, jusqu'à la fin mars de l'année qui suit l'échéance de la prestation, exiger que l'autorité de taxation rende une décision relative à l'existence et l'étendue de l'assujettissement (al. 1); l'art. 125a LI a une teneur similaire. L'une et l'autre de ces dispositions s'inscrivent dans le régime de l'auto-taxation et renforcent, comme on l'a vu, la sécurité du droit en matière d'imposition à la source. Quoiqu'il en soit, elles permettent de faire surgir rapidement des contestations éventuelles, toutefois sur deux points seulement, à savoir sur le principe, respectivement sur le montant de la retenue d'impôt. Or dans le cas d'espèce, le litige ne porte pas sur l'existence de l'assujettissement à l'impôt à la source, lequel ne faisait aucun doute (vu les art. 95 LIFD respectivement 74 let. j LI); il en était de même de l'étendue de l'assujettissement (soit du taux de l'impôt frappant cette prestation). En d'autres termes, les art. 137 al. 1 LIFD, respectivement 125a al. 1 LI ne sauraient être considérés comme comportant la base légale formelle arrêtant la limitation dans le temps de l'exercice du droit à la restitution de l'impôt à la source fondé sur une convention de double imposition; on ne saurait donc retenir (contrairement à ce que paraissent indiquer certains auteurs: v. à ce sujet Zigerlig/Jud, op cit., no 6 ad art. 137 LIFD) que l'art. 11 al. 3 OIS constitue une dérogation à la règle de l'art. 137 LIFD, admissible sous la forme d'une disposition réglementaire au motif qu'elle instituerait un régime plus favorable au contribuable. Au demeurant, on ne trouve d'ailleurs pas d'autres dispositions au niveau légal (tant sur le plan fédéral que

cantonal) pouvant contenir la base du délai de déchéance de trois ans fondant la décision attaquée. Selon la doctrine et la jurisprudence, l'autorité doit alors s'inspirer, en l'absence de dispositions légales expresses, des solutions adoptées par le législateur dans des cas analogues (v. à ce sujet par exemple André Grisel, *Traité de droit administratif* II 664 et les nombreuses références citées). Au surplus, en l'absence de dispositions légales expresses ou applicables par analogie, l'autorité devra faire oeuvre de législateur; la jurisprudence retient à cet égard que le délai devra en règle générale être fixé à cinq ans (Grisel, *ibidem*). bb) S'agissant du droit fédéral, on a vu ci-dessus que celui-ci comporte une base légale matérielle expresse à l'art. 11 al. 3 OIS; la recourante met toutefois en doute le fait que cette règle puisse constituer une base légale suffisante, car, pour elle, une telle règle de déchéance relève clairement du niveau légal. A cet égard, il faut relever en premier lieu que les parties sont d'accord pour souligner que le présent litige concerne une situation de double imposition internationale. Or, l'arrêté fédéral du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions a confié au Conseil fédéral le soin d'établir "les dispositions d'exécution qui sont nécessaires pour appliquer les conventions conclues par la Confédération Suisse avec les Etats étrangers en vue d'éviter les doubles impositions" (art. 1er de cet arrêté; RS 672.2); selon l'art. 2 al. 2 du même texte, le Conseil fédéral peut en outre déléguer au Département fédéral des finances la compétence pour établir des dispositions de procédure. Par ailleurs, l'art. 199 LIFD confère pour sa part au Conseil fédéral la compétence d'arrêter les dispositions d'exécution de cette dernière loi. Le Conseil fédéral, dans une ordonnance du 18 décembre 1991 sur la délégation d'attributions au Département des finances en matière d'impôt fédéral direct (RS 642.118), a encore délégué audit département la tâche d'arrêter diverses dispositions d'exécution, notamment dans le domaine de la perception de l'impôt à la source. A titre de comparaison, on signalera que c'est sur la base de l'arrêté fédéral du 22 juin 1951 précité que le Conseil fédéral a adopté l'ordonnance du 22 août 1967 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt (RS 672.201; ci-après: OIFI). Or, à teneur de l'art. 14 al. 2 OIFI, le droit à l'imputation forfaitaire d'impôt s'éteint si la demande n'est pas présentée dans les trois ans après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle les revenus sont échus. Ainsi, l'instauration d'un délai de péremption, en matière d'imputation forfaitaire d'impôt, a été considérée comme relevant du pouvoir du Conseil fédéral d'arrêter des dispositions d'exécution en cette matière. S'agissant de la problématique soulevée par le cas d'espèce, il sied de relever qu'elle se trouve au confluent du domaine de l'imposition à la source et de celui de la double imposition internationale. Cela étant, il apparaît justifié de retenir que le Conseil fédéral avait - principalement - la compétence d'adopter des dispositions d'exécution, sur la base conjointe de l'arrêté du 22 juin 1951 précité et de l'art. 199 LIFD; ce pouvoir pouvait s'étendre à l'adoption d'un délai de péremption (à l'instar de celui que prévoit l'art. 14 al. 2 OIFI), étant précisé que rien ne s'opposait à la délégation de ce pouvoir au Département fédéral des finances, sur la base de l'ordonnance du 18 décembre 1991 (on remarque d'ailleurs que l'ensemble de ces textes ont trait à une délégation du pouvoir d'arrêter "des dispositions d'exécution" ; sur la subdélégation au département: v. Pierre Moor, *Droit administratif* I, 2e éd. 1994, p. 255). Il apparaît ainsi en définitive que le délai de péremption de l'art. 11 al. 3 OIS (qui n'est d'ailleurs pas sans présenter certaines analogies avec le délai de trois ans également de l'art. 32 LIA) ne viole pas le principe de la réserve de la loi. cc) La situation se présente par ailleurs de manière fort différente en matière d'impôt cantonal et communal; aussi bien, le droit cantonal ne contient aucune disposition analogue à l'art. 11 al. 3 OIS, fût-ce au niveau réglementaire.

Seule une circulaire administrative indique que l'exercice du droit à la restitution de l'impôt perçu à la source doit intervenir dans un délai de trois ans dès l'échéance de la prestation. Selon les suggestions de la jurisprudence, l'on doit rechercher, en l'absence de règle expresse, si d'autres dispositions légales seraient susceptibles de s'appliquer par analogie. Cependant, il paraît aller de soi que tel n'est pas le cas de l'art. 98a, relatif à la prescription du droit de taxer, pas plus que de l'art. 107 al 1 LI, qui fixe le délai dans lequel le contribuable doit demander la révision d'une taxation entrée en force (en effet, la perception de l'impôt à la source dans le cas présent apparaît comme un paiement provisoire de l'impôt, dont le contribuable a la faculté de demander le remboursement; autrement dit, elle ne saurait équivaloir à une décision de taxation susceptible d'entrer en force, sous réserve d'une demande de révision). On pourrait enfin songer à l'application de l'art. 118 LI, relatif au délai de prescription des créances fiscales; il n'est pas exclu, il est vrai, que ce délai soit également applicable à la restitution de montants d'impôt perçus en trop, remboursables en application de l'art. 117a LI. Quoiqu'il en soit, la question peut demeurer ouverte, dans la mesure où la jurisprudence suggère - on l'a vu ci-dessus - l'application d'un délai de cinq ans en l'absence de dispositions légales expresses ou applicables par analogie; ainsi, que l'on applique le délai de l'art. 118 LI, respectivement le délai général retenu par la jurisprudence, la solution - à tout le moins quant à la quotité du délai - serait la même. On relève d'ailleurs que le Tribunal administratif du canton de Lucerne a résonné de la même manière dans le cadre du jugement que le Tribunal fédéral a confirmé à l'ATF 124 I 247 (pour l'arrêt cantonal, v. Stadelmann/Aregger, Luzerner Steuerentscheide, notes ad art. 62v LI LU, relatives à la restitution de l'impôt - en l'espèce ecclésiastique - perçu à la source; ce dernier déclare applicable par analogie le délai de prescription retenu en matière de perception de l'impôt). Il découle des considérations qui précèdent que c'est à tort que l'autorité intimée a retenu l'application, s'agissant de l'impôt cantonal et communal, d'un délai de péremption de trois ans à compter de l'échéance de la prestation; dès l'instant qu'il convenait d'appliquer, en l'absence de dispositions légales expresses ou applicables par analogie, un délai de prescription de cinq ans (courant au plus tôt dès l'échéance de la prestation), la décision attaquée ne pouvait pas considérer la demande de la recourante comme tardive. dd) Il apparaît ainsi, en résumé, que le recours devrait être rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct; il convient de réserver toutefois les points qui seront examinés encore ci-après. Le pourvoi doit en revanche être accueilli pour la part de l'impôt à la source correspondant à l'impôt cantonal et communal. 3. A teneur des directives citées plus haut (consid. 2 let. b), les autorités fiscales paraissent avoir prévu l'obligation pour l'institution de prévoyance de remettre au contribuable une formule officielle de rétrocession; elles sont toutefois peu claires s'agissant de la portée d'une telle obligation, en particulier en matière d'impôt fédéral direct. Selon les indications de la CPEV, celle-ci a pour pratique de ne pas remettre la formule en question d'office au contribuable qui fait l'objet d'un prélèvement à la source, mais seulement en cas de demande de celui-ci; elle observe en effet que ce prélèvement constitue dans de nombreuses hypothèses une imposition définitive, auquel cas la remise de cette formule de restitution serait superflue. Au demeurant, rien n'empêche d'ailleurs de comprendre les directives précitées en ce sens qu'elles obligent l'institution de prévoyance à remettre au contribuable une telle formule - non pas d'office, mais - sur demande uniquement (v. à ce sujet lettre CPEV du 13 juin 2001; v. également la formule récemment adoptée et produite par celle-ci - intitulée "attestation concernant l'impôt perçu à la source sur les prestations de prévoyance versées par des institutions" - indiquant la possibilité, à certaines conditions, d'obtenir une rétrocession de

l'impôt retenu à la source et invitant le contribuable à recueillir des renseignements à ce sujet, voire les formules de demande de restitution). La pratique que l'on vient de décrire appelle les remarques suivantes: a) En règle générale, la jurisprudence du Tribunal fédéral retient que les autorités n'ont pas d'obligation d'information à l'égard des administrés, sous réserve de dispositions légales particulières (v. à ce propos notamment ATF 124 V 215, résumé RDAF 1999 I 458 et réf. citées). En d'autres termes, l'administré et notamment le contribuable ne peuvent en règle générale tirer aucun droit du fait que l'autorité ne leur aurait pas fourni les renseignements utiles, de manière spontanée; la protection de la bonne foi de l'administré n'intervient donc que dans l'hypothèse où l'administration a effectivement donné des renseignements erronés. b) On pourrait néanmoins déduire une obligation d'informer d'une pratique constante de l'administration, consacrée notamment dans le cadre de directives administratives. En effet, on ne voit pas que l'autorité, qui aurait pour règle (non pas sur la base de textes légaux ou réglementaires, mais sur la base d'une circulaire) d'informer les contribuables sur un point déterminé, puisse s'en abstenir dans certains cas particuliers; un tel traitement pourrait en effet apparaître comme discriminatoire et contraire au principe de l'égalité de traitement (dans ce sens, v. arrêt TA du 1er juillet 1999, AF 99/0001, publié RDAF 2000 I 102). c) Dans le cas d'espèce, l'existence d'une pratique constante, impliquant une obligation d'informer le contribuable de son droit d'obtenir la restitution de l'impôt à la source dans des situations analogues à celle du cas d'espèce n'a pas été établie. La pratique que décrit la CPEV n'apparaît d'ailleurs pas contraire aux directives évoquées plus haut. Dans ces conditions, la recourante ne peut pas se prévaloir avec succès du principe de la protection de la bonne foi, en se fondant sur la simple absence d'information de la CPEV ou des autorités fiscales, cela pour échapper à l'application rigoureuse de l'art. 11 al. 3 OIS. d) Cela étant, on peut laisser ouverte la question soulevée à cet égard par l'ACI. L'autorité intimée, en effet, analyse les faits en considérant qu'ils soulèvent un problème relevant du droit de la responsabilité - en l'occurrence celle de la CPEV (pour un exemple de ce type, v. TA, arrêt FI 98/0075 du 23 novembre 1998). Toutefois, il ne paraît pas non plus exclu que l'on se place sur le terrain de la protection de la bonne foi, la CPEV fonctionnant en quelque sorte comme un agent (de perception) du fisc, susceptible - peut-être - de donner au contribuable des renseignements de nature à lier les autorités fiscales. e) Quoiqu'il en soit, il apparaît en définitive que les conditions d'application du principe de la protection de la bonne foi du contribuable ne sont pas toutes remplies, de sorte que ce dernier ne peut pas faire obstacle au rejet du pourvoi en matière d'impôt fédéral direct. 4.

La recourante a encore conclu à ce que le remboursement de l'impôt à la source lui soit payé avec intérêts. a) La question ne se pose pas s'agissant du droit fédéral, vu le rejet du recours; l'art. 11 al. 3 OIS indique d'ailleurs expressément que le remboursement en question intervient sans intérêts. b) S'agissant du droit cantonal, on peut se demander si ce chef de conclusion relève de la compétence du Tribunal administratif. On signale en effet que l'art. 24 du règlement du Conseil d'Etat sur l'imposition à la source précise que les décisions relatives aux intérêts ainsi qu'aux sûretés peuvent être attaquées par la voie du recours auprès du Département des finances, l'art. 121 LI étant applicable. Selon cette dernière disposition, qui a trait à l'ensemble du chapitre VI de la loi fiscale, qui traite de la perception des impôts, le recours en cette matière est ouvert exclusivement au Département des finances, lequel statue définitivement. Il en découle donc que le Tribunal administratif n'est pas compétent en cette matière. Il est au surplus douteux que le remboursement d'un impôt à la source, dans des situations analogues à celle du cas d'espèce, doive intervenir avec intérêts; on ne doit en effet pas perdre de vue que le

prélèvement opéré ici correspond à un impôt dû et non pas, comme dans l'hypothèse de l'art. 117a LI, à un trop perçu en faveur du fisc. Quoiqu'il en soit, les remarques qui précèdent, relatives à la compétence du Département des finances à ce sujet, commandent de laisser ici cette question ouverte. 5. En conclusion, le recours doit être écarté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct, alors qu'il doit être accueilli sur le principe s'agissant de l'impôt cantonal et communal; toutefois les conclusions de la recourante tendant au versement d'intérêts, en matière d'impôt cantonal et communal, apparaissent irrecevables, celles-ci relevant sur recours de la compétence du Département des finances. La décision sur réclamation sera en conséquence annulée, la cause étant renvoyée à l'autorité intimée pour qu'elle traite la demande de restitution de l'impôt à la source ici litigieux, en tant qu'elle concerne l'impôt cantonal et communal, y compris s'agissant de la prétention à des intérêts. Cela étant, la recourante supportera un émolument partiel, en relation avec le rejet de son recours sur le plan de l'impôt fédéral direct, alors qu'elle en sera dispensée au plan cantonal. Au surplus, elle se verra allouer des dépens partiels en matière d'impôt cantonal et communal, ses conclusions dans ce sens étant en revanche projetées en matière d'impôt fédéral direct (art. 144 LIFD et 55 LJPA).

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