

VD_OMNI FI.2006.0106 vom 26. Juni 2008

VD Tribunal cantonal, 2008-06-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2006.0106

FR: VD_OMNI FI.2006.0106 du 26 juin 2008

IT: VD_OMNI FI.2006.0106 del 26 giugno 2008

Regeste

X. _____ c/Administration cantonale des impôts, Office d'impôt du district de Nyon | Répartition internationale. La règle de partage de la souveraineté fiscale entre le lieu de travail (domicile fiscal primaire) et le lieu de résidence de la famille (domicile fiscal secondaire), qui prévaut en droit fiscal intercantonal quand le contribuable marié occupe où il travaille un poste dirigeant et que son domicile civil se trouve au lieu où réside sa famille, ne s'applique pas dans les relations internationales. A cet égard, LI-6-3 in fine n'institue pas une règle différente de LIFD-6-3. Dès lors, lorsque l'un des époux est domicilié en Suisse et l'autre à l'étranger (GB), il n'y a pas lieu de n'imposer chaque conjoint que pour une part appropriée de l'ensemble du revenu et de la fortune des deux époux. In casu: l'entier (et non de la 1/2) de la rémunération de l'époux salarié en Suisse constitue le revenu imposable dans le canton de Vaud, conformément à CDI-GB-15.

Erwägungen

E. 1

Déposée dans le délai de trente jours prévu par l'art. 186 al. 1 LI, la réclamation - considérée d'entente entre les parties comme un recours - a été transmise au Tribunal administratif (devenu la Cour de droit administratif et public depuis le 1^{er} janvier 2008) conformément à l'art. 186 al. 3 LI. Intervenu en temps utile, ce recours répond aux exigences de forme fixées par l'art. 186 al. 2 LI. Il y a donc lieu d'entrer en matière.

E. 2

Le litige porte sur l'étendue de l'assujettissement du recourant à l'impôt cantonal et communal. a) Selon l'art. 3 LI, les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent dans le canton (al. 1). Une personne a son domicile dans le canton, au regard du droit fiscal, lorsqu'elle réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral (al. 2). Aux termes de l'art. 6 al. 1 LI, l'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés hors du canton. L'art. 6 al. 3 LI précise que "l'étendue de l'assujettissement dans les relations intercantionales et internationales est définie conformément aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale". b) La Suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord ont conclu le 8 septembre 1977 une convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu (RS.0.672.936.712; ci-après: CDI-GB). Cet accord, entré en vigueur le 7 octobre 1978, prévoit en particulier que "les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre Etat contractant" (art. 15 al. 1 CDI-GB). c) En

l'espèce, le recourant ne conteste pas qu'il est assujéti à l'impôt à raison de son rattachement personnel, soit son domicile dans le canton (voir sur ce point l'arrêt FI.2003.0106 du 27 décembre 2005 consid. 1, p. 3 à 5, rendu sur recours du même contribuable et concernant les périodes fiscales 1999-2000 et 2001-2002). Il soutient en revanche que l'art. 6 al. 3 LI renvoie - même en matière de répartition internationale - à la jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral en matière de droit fiscal intercantonal, qui admet un partage de la souveraineté fiscale entre cantons (ATF 101 Ia 559 consid. 4). Il cite à l'appui de sa position deux arrêts zurichois du 25 février 1998 et du 14 septembre 1993 (StE 1998 B 11.3, n° 11 et StE 1993 B 11.3 n°8). Il en conclut que l'art. 6 al. 3 LI impose une solution calquée sur le modèle zurichois: "imposition de la maison familiale de 2.***** (revenu et fortune) exclusivement par la Grande-Bretagne; attribution des autres facteurs (salaires, fortune mobilière et son revenu) par moitié au canton de Vaud, par moitié à la Grande-Bretagne; répartition des dettes et intérêts passifs: selon la répartition des actifs".

E. 3

a) En droit fiscal intercantonal, l'arrêt cité par le recourant prévoit en effet un partage de la souveraineté fiscale entre le lieu de travail, en tant que domicile fiscal primaire, et le lieu de résidence de la famille, en tant que domicile fiscal secondaire, quand le contribuable (marié) occupe où il travaille un poste dirigeant et que son domicile civil se trouve en raison de ses attaches familiales et sociales au lieu où réside sa famille (ATF 101 Ia 557, consid. 4b, p. 561, JdT 1977 I 494 consid. 4b, p. 498; en outre ATF du 3 février 1995, in StE 1995 A 24.24.3 n°1, consid. 6). En revanche, dans les relations internationales, lorsque l'un des époux est domicilié en Suisse et l'autre à l'étranger, le Tribunal fédéral a considéré qu'il n'y avait pas lieu de n'imposer chaque conjoint que pour une part appropriée de l'ensemble du revenu et de la fortune des deux époux; les règles en matière d'imposition intercantonale ne sont en principe pas applicables sur le plan international (ATF du 11 mai 2001, in RDAF 2001 I 267 consid. 3 c, d et e, p. 268 s.). Le recourant n'ignore pas ce dernier arrêt, qu'il cite par ailleurs, mais pour souligner qu'il ne s'applique qu'en matière d'impôt fédéral direct. En droit cantonal, l'art. 6 al. 3 LI introduirait une règle spéciale qui conduirait précisément à la solution opposée, qui doit s'inspirer de la jurisprudence zurichoise, par un renvoi explicite aux règles de répartition intercantonale. b) La présente espèce conduit ainsi à examiner la portée de l'assujéttissement au regard de l'art. 6 LI. Cette question a déjà été tranchée dans l'arrêt qui traitait les périodes précédentes (FI.2003.0106 du 27 décembre 2005) en ces termes : " Le recourant invoque toutefois deux décisions du Tribunal administratif zurichois des 14 septembre 1993 et 25 février 1998 selon lesquelles la part de revenu et de fortune imposables dans le canton devait être déterminée en se référant à la jurisprudence en matière de droit fiscal intercantonal conduisant à un partage du droit d'imposition entre la Suisse et le pays étranger. Bien que le droit cantonal prévoit de se référer aux règles fédérales interdisant la double imposition intercantonale, il apparaît que ces principes sont contraires à l'art. 15 de la convention conclue avec le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu. Le recourant n'indique d'ailleurs pas avoir déclaré en Grande-Bretagne la part de son revenu qui serait consacrée à l'entretien de sa femme et de ses enfants. Ainsi, l'admission du recours aurait pour effet de faire échapper à toute imposition la part de son revenu attribuée à son épouse, ce qui n'est pas conforme non plus au but recherché en matière d'imposition intercantonale et en matière d'imposition internationale ". A ce dernier argument, le recourant oppose que le droit fiscal international (et intercantonal) a pour but d'éviter aussi bien la double imposition effective que virtuelle (avec référence à la doctrine; voir p. 3

chiffre 4 in fine du recours).

E. 4

a) Le renvoi de l'art. 6 al. 3 in limine LIFD aux règles concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale n'a pas une portée absolue : ce renvoi n'implique pas que toutes les méthodes valant dans les rapports intercantonaux s'appliquent à la répartition fiscale du capital et du rendement d'établissements stables ou d'entreprises suisses à l'étranger (Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Commentaire sur la loi sur l'impôt fédéral direct, traduction Gladys Laffely Maillard/ Jean Lampert, note 4 ad art. 6, p. 25). A la suite de l'intimée, on rappellera que cette réserve vaut également pour le renvoi de l'art. 6 al. 3 LI. b) De plus, comme le relève également l'intimée, une interprétation systématique et historique de l'art. 6 LI montre que le législateur cantonal n'a pas cherché à se démarquer du droit fédéral. La nouvelle du 21 juin 1994 avait introduit dans la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (aLI) un nouvel art. 5 (titre marginal : étendue de l'assujettissement) visant notamment à adapter les dispositions relatives à l'assujettissement aux normes de la LHID, en reprenant la systématique de la LIFD (exposé des motifs et projets de lois modifiant notamment la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux, in BGC, séance du 14 juin 1994, p. 971 ss, spéc. p. 988 s). Sur ce sujet, la loi du 4 juillet 2001 sur les impôts directs cantonaux n'entend pas davantage innover : " Quant au fond, les modifications de la LI concernant l'assujettissement sont dictées par la LHID et la LIFD à laquelle les dispositions cantonales ont été adaptées. La plupart de ces modifications n'ont qu'un caractère formel et n'ont pas d'incidence pratique " (BGC, séance du 30 mai 2000, p. 723 ss, spéc. p. 737) c) Les conventions de double imposition visent à prévenir la double imposition découlant de la collision des normes de droit interne par des règles limitant le pouvoir d'imposition des Etats (effet négatif des CDI); en Suisse, de telles règles, en tant que droit fédéral, l'emportent dans tous les cas sur le droit cantonal (Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international, Berne 2001, § 4, notes 87 et 89, p. 28 s). En vertu de l'art. 15 CDI-GB, la rémunération qu'un résident d'un Etat contractant (par hypothèse la Suisse) reçoit au titre d'un emploi salarié n'est imposable que dans cet Etat (c'est-à-dire dans cette même hypothèse en Suisse). Cela rappelé, l'argumentation développée par le recourant mène à un résultat illogique et inéquitable: en effet, elle conduit à une imposition de l'entier du revenu de l'activité lucrative exercée dans notre canton pour le compte d'un employeur suisse, quand le contribuable, domicilié en Grande-Bretagne, rejoint sa famille chaque fin de semaine (cas d'un assujettissement limité à raison du rattachement économique, art. 5, al. 1 let. a et 6 al. 2 LI), mais (à suivre le recourant) de la moitié seulement du salaire, au cas où le contribuable rejoint moins souvent sa famille à l'étranger (quand il est alors question d'un assujettissement illimité à raison du domicile en Suisse, art. 6 al. 1 et 3 LI). Ainsi, cette règle de partage de l'imposition entre le canton du domicile fiscal principal et celui du domicile secondaire - qui prend tout son sens dans une répartition intercantonale - donnerait lieu, si elle était appliquée en matière internationale, à une exonération partielle du revenu du contribuable pourtant assujetti de manière illimitée en Suisse. Avec raison, l'intimée relève que cette solution ne peut avoir été voulue par le législateur cantonal. Au demeurant, l'ACI relève encore que la solution du recourant compromettrait l'objectif d'harmonisation fiscale visée par la LHID (avec référence à l'ATF 2A.480/2004 du 2 février 2005, consid. 3.3 et à l'ATF 128 II 66 consid. 4 b, p. 71 ss).

E. 5

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation des décisions attaquées. Le recourant, qui succombe, supportera les frais de justice. Il n'aura par ailleurs pas droit à l'allocation de dépens.

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