

VD_OMNI FI.2008.0119 vom 5. November 2009

VD Tribunal cantonal, 2009-11-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2008.0119

FR: VD_OMNI FI.2008.0119 du 5 novembre 2009

IT: VD_OMNI FI.2008.0119 del 5 novembre 2009

Regeste

X. _____ /Département des finances, Administration cantonale des impôts | Les art. 227 al. 2 LI et 21 REPP (qui prévoient que lorsque des montants d'impôts perçus sur la base d'une taxation conjointe doivent être remboursés à des époux après leur divorce ou leur séparation de droit ou de fait, le remboursement est effectué par moitié à chacun d'eux, sous réserve d'une convention contraire entre époux) trouvent leur justification dans le principe de la praticabilité de l'impôt. Ils permettent également d'éviter qu'une autorité administrative, respectivement une autorité judiciaire qui n'a pas la compétence pour connaître la situation matrimoniale au sens large, c'est-à-dire l'ensemble des relations économiques entre conjoints, ne soit contrainte d'instruire et de trancher un conflit entre les conjoints qui dépasse le seul cadre fiscal. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

Lorsque des montants d'impôt perçus sur la base d'une taxation conjointe doivent être remboursés à des époux vivant en ménage commun, chaque époux est habilité à recevoir ces montants.

E. 2

L'objet du recours étant contesté, il convient tout d'abord de le déterminer. a) Le présent recours est dirigé contre la décision sur recours émise le 3 juillet 2008 par le Chef du Département des finances suite au recours interjeté par la recourante contre la décision du 1^{er} juin 2007 de l'Office d'impôt. Cette décision faisait suite à une requête de l'intéressée s'agissant de la répartition des acomptes de couple payés pour l'année 2007, d'un montant total de 29'654 fr. 50. Au terme de sa décision sur recours du 3 juillet 2008, le Chef du Département des finances, après avoir développé la motivation l'amenant à rejeter le recours et à confirmer le bien-fondé de la décision du 1^{er} juin 2007 de l'Office d'impôt, a ajouté deux considérants selon lesquels le solde en faveur des contribuables résultant du décompte de l'impôt 2006, notifié le 19 novembre 2007, concernant la taxation commune des époux X. _____ - Y. _____, devrait également être réparti par moitié entre la recourante et son époux. Se fondant sur ces deux derniers considérants, la recourante demande que la Cour de céans se prononce également, dans le cadre du présent recours, sur la répartition du solde d'impôt 2006. b) En procédure administrative, l'objet du litige est défini par les conclusions des parties, lesquelles lient l'autorité de recours (cf. à ce sujet arrêt du Tribunal fédéral du 30 septembre 1997, paru à la RDAF 1998 I 263, qui se fonde sur le principe de libre disposition). Toutefois, le recourant ne peut prendre de conclusions qui sortent du cadre de la décision attaquée. Seules les prétentions tranchées par la décision dans son dispositif pourront être réexaminées (Pierre Moor, Droit administratif, vol. II, Berne 2002, p. 675). L'objet du litige est ainsi circonscrit par la décision attaquée, à quoi s'ajoutent les

questions qui ont été soulevées par les parties, mais que la décision aurait omis de trancher; cela s'explique par le fait que l'autorité de recours ne peut contrôler que ce qui a été préalablement décidé ou qui aurait dû l'être. Dès lors, le tribunal de céans ne saurait se saisir de conclusions que l'instance précédente n'aurait pas été amenée, préalablement, à trancher (arrêt CDAP PE. 2009.189 du 24 septembre 2009 consid. 8a; AC.1998.0065 du 10 décembre 1998 consid. 1c). c) Dès lors qu'en l'espèce, aucune décision de première instance n'avait encore été rendue concernant la répartition du solde d'impôt 2006 lorsque la décision sur recours du 3 juillet 2008 a été émise, les conclusions de la recourante relatives à la restitution de ce solde sont par conséquent irrecevables dans le cadre du présent recours, dont l'objet est limité à la répartition des acomptes de couple payés pour l'année 2007, d'un montant de 29'654 fr. 50. Il est vrai que les explications de l'ACI, au point 5 de son courrier du 5 septembre 2008 à la recourante, peuvent prêter à confusion puisque cette autorité englobe le montant des acomptes de couple payés pour l'année 2007 et celui du solde d'impôt 2006 dans un même montant en indiquant que celui-ci «n'a pas été crédité sur l'un ou l'autre des comptes fiscaux de Madame ou de Monsieur. Il est toujours inscrit au crédit du compte fiscal du couple (...) jusqu'à l'entrée en force de la décision du Département des finances du 3 juillet 2008 ou de l'éventuel arrêt du Tribunal fédéral à intervenir (...)». Or, seule la répartition du montant de 29'654 fr. 50 fait l'objet de la décision sur recours du Département des finances du 3 juillet 2008. Quant à la restitution du solde d'impôt 2006, c'est, à ce stade de la procédure, à l'Office d'impôt de se prononcer à ce sujet en application de la procédure fixée aux art. 185 à 188 LI.

E. 3

La recourante ne fait pas valoir une mauvaise application des règles de répartition des art. 227 al. 2 LI et 21 REPP; elle se plaint en revanche du caractère arbitraire de ces dispositions dans la mesure où elles prévoient un calcul schématique pour le remboursement des acomptes du couple en cas de séparation (remboursement par moitié) et que cette règle de répartition ne permet pas de tenir compte des montants concrètement versés à titre d'acomptes par chacun des conjoints, ni même de la charge fiscale individuelle de chaque époux. Elle explique qu'en l'espèce, l'application des critères de répartition par moitié conduit à un résultat particulièrement choquant car c'est elle seule qui s'est acquittée de l'entier des acomptes d'impôt cantonal et communal du couple pour les mois de janvier à avril 2007. La recourante critique également la possibilité donnée par la réglementation cantonale de produire une convention prévoyant une répartition différente, dès lors que des époux en procédure de divorce ou en séparation ne communiquent souvent que difficilement et qu'il n'est pas soutenable de leur réclamer un accord au niveau de la répartition des impôts. Elle propose l'adoption d'une autre solution, consistant à ce que l'autorité fiscale procède à un remboursement proportionnel au paiement de chaque époux sur la base des pièces justifiant les versements.

E. 4

Il convient d'examiner la constitutionnalité des art. 227 al. 2 LI et 21 REPP au regard du principe de l'interdiction de l'arbitraire. a) Le tribunal de céans est habilité à examiner si le droit cantonal est conforme à la constitution cantonale et fédérale (arrêt TA FI.1996.0046; AUER/MALINVERNI/ HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. I, 2^{ème} éd., Berne 2006, n°2276 et 2277, p. 793). L'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101) et l'art. 11 de la Constitution vaudoise du 14 avril 2003 (Cst-VD; RSV 101.01) garantissent à toute personne le droit d'être traitée par les organes de

l'Etat sans arbitraire et conformément aux règles de la bonne foi. Selon la jurisprudence, une norme est arbitraire lorsqu'elle ne repose pas sur des motifs sérieux et objectifs ou n'a ni sens ni but (ATF 129 I 346 consid. 6 p. 357). Le respect du principe de l'interdiction de l'arbitraire suppose que le juge se limite à examiner si un acte étatique repose sur des motifs sérieux, objectifs et raisonnables; si tel est le cas, l'acte n'est pas considéré comme arbitraire (AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. II, 2^{ème} éd., Berne 2006, n°1134, p. 533). b) Les cantons sont autonomes s'agissant de la responsabilité pour les dettes fiscales des époux, la question n'étant pas soumise à la loi sur l'harmonisation fiscale. Ils peuvent en particulier prévoir, à l'instar du droit vaudois (art. 14 al. 1 LI; Bulletin du Grand Conseil vaudois, mai 2000, p. 766 et 954), une responsabilité solidaire des époux vivant en ménage commun différente de celle de l'art. 13 LIFD (cf. arrêt 2P.201/2005 du 13 janvier 2006, consid. 3 à propos du maintien de la solidarité en cas d'insolvabilité d'un des conjoints; ATF 122 I 139 consid. 4b = RDAF 1997 II p. 200 s. à propos du maintien de la solidarité après la séparation pour les dettes d'impôt issues d'une taxation commune). Cette autonomie cantonale s'étend aux dispositions relatives à la restitution de montants d'impôts perçus auprès de conjoints lorsque, suite à la fin de la vie commune, l'imposition commune et la responsabilité solidaire prennent fin (cf. Felix RICHNER et alii, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2e éd. 2006, n. 1 ad Vorbemerkungen zu §§ 172-186 et n. 1 ad § 180 StG/ZH). A cet égard, le droit vaudois prévoit la restitution par moitié à chaque conjoint des montants perçus sur la base d'une imposition commune (art. 227 al. 2 LI), en particulier des acomptes de couple (art. 21 REPP), à moins que les époux ne s'accordent sur une clé de répartition différente. Il consacre ainsi la présomption, réfragable conventionnellement, que les époux imposés conjointement ont participé chacun pour moitié au paiement de l'impôt ou des acomptes de couple (cf. en droit zurichois, qui consacre la même règle: RICHNER et alii, op. cit., n. 3 ad § 180 StG/ZH). c) Cette règle trouve en particulier sa justification dans le principe de la praticabilité de l'impôt. Ce principe permet au législateur de simplifier dans une certaine mesure les situations imposables et de renoncer à des réglementations de détail afin d'édicter des normes fiscales d'application efficace et facilitée (arrêt 2A.4/2006 du 26 juin 2006, consid. 7.1; Peter LOCHER, Praktikabilität im Steuerrecht, in Cagianut/Vallender édit., Steuerrecht: Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Berne 1995). Repose notamment sur le principe de praticabilité le système de l'imposition commune des époux sur la base de leurs revenus cumulés (cf. art. 9 LIFD et 9 LI) en tant qu'il correspond à une simplification de la détermination des éléments imposables. De surcroît, même en cas d'introduction d'une taxation individuelle, les difficultés liées à l'attribution des éléments de revenu et de fortune à chaque conjoint justifieraient l'adoption d'une règle forfaitaire fixant un partage par moitié des éléments imposables (cf. Danielle YERSIN, Commentaire romand LIFD n. 108 in fine ad Remarques préliminaires). Pour les mêmes motifs, la règle prévoyant que, sauf convention contraire, les montants perçus sur la base d'une imposition conjointe sont restitués par moitié à chaque époux doit être admise au regard du principe de praticabilité; une autre solution serait en effet quasiment impossible à appliquer, vu le nombre de séparations et de divorces auxquels le fisc est confronté chaque année, ainsi que les difficultés probatoires et les contestations qui ne manqueraient pas de surgir quant à l'identité de l'auteur des paiements et à l'origine des fonds utilisés pour ce faire. d) La ratio legis de l'art. 227 al. 2 LI ne consiste pas seulement en une certaine schématisation du traitement des contribuables, eu égard au nombre de dossiers à traiter par l'administration fiscale. Elle consiste aussi à éviter qu'une autorité administrative, respectivement une

autorité judiciaire qui n'a pas la compétence pour connaître la situation matrimoniale au sens large, c'est-à-dire l'ensemble des relations économiques entre conjoints, ne soit contrainte d'instruire et de trancher un conflit entre les conjoints qui dépasse le seul cadre fiscal. Si elle le tranchait, le risque existerait que la décision fiscale se trouve en décalage, voire en contradiction, avec la réglementation retenue au niveau civil. Or, la sécurité juridique impose à l'évidence que les rapports financiers entre conjoints soient traités par un seul juge, la répartition des acomptes fiscaux n'étant dans cette perspective qu'une solution définitive du point de vue fiscal mais provisoire du point de vue civil, puisque la créance qui en découle en faveur du conjoint ayant effectivement versé les acomptes se trouve prise en compte dans la liquidation des rapports patrimoniaux des époux. e) Il est vrai que la répartition par moitié peut, comme dans le cas de la recourante, avoir des conséquences telles que celui qui a payé l'impôt ne s'en voit pas attribuer le montant. C'est d'ailleurs la raison pour laquelle l'art. 227 LI, qui, lors de son entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2001, ne prévoyait aucun correctif au régime de la répartition par moitié, a rapidement fait l'objet d'un amendement consistant à mentionner, en dernière phrase de l'art. 227 al. 2 LI, la réserve d'une convention contraire entre époux (Bulletin du Grand Conseil, Séance du 13 novembre 2001, p. 5001). f) La règle de la restitution par moitié à chaque époux a d'ailleurs été retenue par d'autres cantons suisses (cf. par exemple: § 180 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG]; § 245 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Bern vom 21 Mai 2000 [StG; RSB 661.11]; art. 209 al. 2 de la loi sur les impôts cantonaux directs du canton de Fribourg du 6 juin 2000 [LICD; RSF 631.1]; 168bis al. 2 de la loi fiscale du canton du Valais du 19 mars 1976 [LF; RSV 642.1]; 237 al. 2 de la loi sur les contributions directes du canton de Neuchâtel du 21 mars 2000 [LCdir; RSN 631.0], certains n'accordant apparemment toutefois pas aux époux la faculté, prévue par le droit vaudois, de convenir d'une répartition différente de celle par moitié (cf. par exemple: 209 al. 2 LICD/FR; 168bis al. 2 LF/VS). g) Il convient dès lors de constater que les art. 227 LI et 21 REPP reposent sur des motifs sérieux et objectifs, partant qu'ils ne sont pas arbitraires.

E. 5

La recourante fonde sa position sur un arrêt du Tribunal fédéral, dans lequel celui-ci a jugé que la solution d'un versement par moitié à chaque époux du montant d'impôt perçu en trop ne lui paraissait pas adéquate et a ordonné le remboursement à l'auteur du paiement (arrêt 2A.379/2002 du 18 février 2003, consid. 2.2, traduit in RDAF 2003 II 337). Cette solution a cependant été rendue dans un cas d'espèce où, d'une part, le législateur n'avait posé aucune règle de partage, et où, d'autre part, le paiement de la dette globale avait été effectué après la séparation, à un moment où l'époux n'en répondait plus solidairement, conformément à l'art. 13 al. 2 LIFD; de surcroît, la taxation définitive ayant été fixée à zéro fr., une répartition proportionnelle aux éléments imposables était exclue; enfin, l'identité de l'auteur des versements avait été établie de façon définitive par l'autorité précédente et ne pouvait plus être revue dans un recours de droit administratif. L'application de cet arrêt au droit fiscal vaudois ne se justifie pas. En effet, outre le fait que les cantons sont autonomes en matière de perception et, en particulier, de solidarité des conjoints, le droit vaudois, contrairement au droit fédéral, consacre des règles précises quant à la restitution aux époux des impôts et acomptes après leur séparation (art. 227 LI et 21 REPP). De plus, sous l'angle du principe de praticabilité, les difficultés liées à la détermination de l'identité de l'auteur du paiement et l'origine des fonds utilisés font douter que, même en l'absence de règle, la jurisprudence citée ci-dessus soit destinée à une application générale, en dehors des circonstances particulières de son état de fait. Quoi qu'il en soit, le fait que le Tribunal

fédéral, appelé à combler une lacune, ait jugé une solution préférable à une autre n'implique pas encore qu'une règle cantonale prévoyant une autre solution soit arbitraire. En effet, il n'y a pas arbitraire du seul fait qu'une autre solution que celle choisie par le législateur serait concevable, voire préférable (cf. ATF 133 I 149 consid. 3.1 p. 153).

E. 6

La recourante reproche également à l'autorité fiscale de n'avoir pas tenu compte du fait qu'elle et son époux sont soumis au régime matrimonial de la séparation des biens. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à la responsabilité des époux pour les dettes fiscales, les règles sur la responsabilité financière des époux résultant des dispositions sur le droit matrimonial ne sont pas exhaustives et laissent ainsi aux cantons le soin d'aménager eux-mêmes la responsabilité des époux pour les dettes d'impôt. Dès lors que le législateur fiscal n'a expressément pas tenu compte du régime matrimonial sous lequel vivent les époux s'agissant de l'addition des éléments imposables, il ne saurait être obligé de prendre en considération le régime matrimonial adopté par les époux en matière de responsabilité pour les dettes d'impôt. Il appartient en conséquence aux époux séparés de biens de régler entre eux les effets de la solidarité dès lors que le fisc ne saurait s'immiscer dans les affaires du couple qui ne peut opposer à celui-là ses problèmes et conflits internes (arrêt 2P.201/2005 du 13 janvier 2006, consid. 4). Ces considérations s'appliquent mutatis mutandis à la restitution des montants et acomptes perçus sur une base commune, puisqu'il s'agit là également d'une conséquence de la taxation conjointe et de la solidarité entre époux prévues aux art. 9 et 14 LI. Cela étant, la répartition par moitié prévue par le droit fiscal ne préjuge en rien des créances que pourrait faire valoir l'un des époux s'il parvenait à établir que ses versements ont servi au paiement des dettes fiscales de l'autre. Il s'agit là en effet de dettes entre époux, soumises aux règles ordinaires du droit des obligations, qui existent tant dans le régime de la participation aux acquêts que dans celui de la séparation de biens, et qui peuvent être réglées au moment de la liquidation du régime. En effet, contrairement à ce que soutient la recourante, l'absence de liquidation matrimoniale proprement dite dans le régime de la séparation de biens ne change rien au fait que, à la fin du régime, les époux règlent leurs dettes réciproques (cf. DESCHENAUX/STEINAUER/BADDELEY, Les effets du mariage, Berne 2000, n. 1186, 1203, 1909 et 1916); l'époux qui aura avancé une part d'impôt due par son conjoint disposera alors d'une créance civile en remboursement contre celui-ci (cf. arrêt du Tribunal administratif neuchâtelois du 29 juillet 2008, publié dans RDAF 2009 II 63).

E. 7

Il ressort de ce qui précède que les acomptes du couple X. _____-Y. _____ payés pour l'année 2007, soit un montant total de 29'654 fr. 50, doivent être crédités par moitié au compte de chaque époux au titre des tranches nouvelles calculées. Le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable et la décision attaquée, confirmée. Les frais sont mis à la charge de la recourante et il n'est pas alloué de dépens.

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