

VD_OMNI FI.2009.0103 vom 5. November 2009

VD Tribunal cantonal, 2009-11-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2009.0103

FR: VD_OMNI FI.2009.0103 du 5 novembre 2009

IT: VD_OMNI FI.2009.0103 del 5 novembre 2009

Regeste

X. _____ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Pour fixer le taux d'imposition des éléments qui fondent le rattachement économique en Suisse d'un contribuable domicilié à l'étranger, tous les revenus de celui-ci entrent en considération. La convention de double imposition entre la Suisse et la France n'interdit au surplus pas à un Etat contractant de prendre en considération dans son droit fiscal interne l'ensemble des revenus d'un résident de l'autre Etat contractant pour déterminer le taux d'imposition.

Erwägungen

E. 1

Les parties sont divisées sur la définition du revenu déterminant pour le taux d'impôt cantonal et communal et d'impôt fédéral direct. L'ACI s'en tient au principe de l'universalité des revenus en matière de répartition internationale. Pour le recourant en revanche, la rente AVS qu'il perçoit ne devrait pas être prise en considération dans ce revenu déterminant.

E. 2

a) La problématique à résoudre en l'espèce est celle de l'assujettissement limité, dont le recourant ne conteste pas le principe, et de ses conséquences, qui sont litigieuses. On rappelle à cet égard que les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées, ni en séjour dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement économique lorsqu'elles sont propriétaires d'un immeuble sis dans le canton ou elles sont titulaires de droits de jouissance réels ou de droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels, portant sur un immeuble sis dans le canton (art. 4 al. 1 let. c de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux – LI; RSV 642.11). De même, les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles sont propriétaires d'un immeuble sis en Suisse ou qu'elles sont titulaires de droits de jouissance réels ou de droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels, portant sur un immeuble sis en Suisse (art. 4 al. 1 let. c de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct – LIFD; RS 642.11). b) En l'espèce, le recourant est copropriétaire pour une moitié et usufruitier pour l'autre moitié d'un bien immobilier sis à Prangins. Ce rattachement économique entraîne son assujettissement limité en Suisse et dans le canton.

E. 3

a) Quant à ses conséquences, l'assujettissement fondé sur un rattachement économique est limité aux parties du revenu et de la fortune, ainsi qu'aux gains immobiliers qui sont

imposables en Suisse, respectivement dans le canton, selon les articles 4 et 5. Au moins, le revenu acquis dans le canton et la fortune qui y est située doivent être imposés (art.

E. 6

al. 2 LIFD et 6 al. 2 LI). La deuxième phrase de cet alinéa limite la prise en considération en Suisse et dans le canton des éléments du revenu acquis hors du pays ; elle interviendra seulement pour la fixation du taux d'imposition (v. Jean-Blaise Paschoud, in Commentaire romand de l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 6 LIFD, n° 13, p. 113). A cet égard, les législateurs fédéral et cantonal ont réservé l'imposition selon le taux global. Les personnes physiques qui ne sont que partiellement assujetties aux impôts sur le revenu et sur la fortune dans le canton se voient appliquer les taux auxquels leur revenu et leur fortune seraient imposés si tous les éléments étaient imposables en Suisse, respectivement dans le canton (art. 7 al. 1 LIFD et 7 al. 1 LI). Cette réserve de l'application du taux correspondant au revenu global net a du sens en raison de la progressivité du taux de l'impôt. Elle entend éviter que la personne qui a des éléments imposables en Suisse et dans d'autres Etats ne soit privilégiée en Suisse par rapport à la personne dont tous les éléments imposables sont dans cet Etat (v. Paschoud, op. cit. ad art.

E. 7

LIFD, n° 6 p. 124). L'assujettissement fondé sur l'une ou l'autre des causes de rattachement prévues aux art. 4 al. 1 let. a et d LIFD et LI forme un tout. Le revenu global déterminant pour le taux est formé de ces revenus ainsi que des éléments imposables à l'étranger (Paschoud, ibid., n° 7). Toutefois, la loi fixe également un taux minimal d'imposition. Les contribuables domiciliés à l'étranger qui sont imposables en raison d'une entreprise, d'un établissement stable ou d'un immeuble sis dans le canton, sont imposables sur le revenu acquis dans le canton et sur la fortune qui y est située, au minimum au taux de ces éléments (ibid., al. 2). En d'autres termes, les éléments imposables dans le canton de Vaud le sont au taux correspondant à celui applicable au revenu, respectivement à la fortune globale nette (arrêt FI.2003.0037 du 21 août 2003). Il en résulte un système dualiste pour les personnes étrangères soumises à l'impôt cantonal en raison d'un rattachement économique. Pour celles-ci, il faut d'abord calculer le taux découlant de l'imposition globale compte tenu des éléments étrangers, puis calculer le taux découlant de l'imposition limitée aux éléments vaudois et appliquer le plus élevé des deux au bénéficiaire et au capital sis dans le canton (Lydia Masméjan-Fey/Lucien Masméjan, Commentaire de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux, Berne 2005, ad art. 7 n° 6). On retrouve la même disposition en droit fédéral (art. 7 al. 2 LIFD). b) Ce qui précède entraîne deux conséquences pour le recourant. En premier lieu, il ne doit être imposé en Suisse et dans le canton que sur les éléments qui fondent son rattachement économique, à savoir non seulement sur la valeur fiscale de son immeuble mais également à raison des fruits que celui-ci génère. On rappelle à cet égard qu'est imposable le rendement de la fortune immobilière, en particulier tous les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance, de même que la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit (art. 21 al. 1 let. a et b LIFD et 24 let. a et b LI). La décision attaquée n'apparaît pas critiquable dès lors que la seule la valeur locative de son immeuble, arrêtée conformément aux art. 21 al. 2 LIFD et 25 LI, a été prise en considération dans son revenu imposable en Suisse et dans le canton. Cela ne signifie pas que ces seuls éléments seront retenus pour fixer le revenu déterminant pour le taux d'imposition. Conformément à la

réserve de l'imposition selon le taux global, tous les revenus réalisés par le recourant, y compris ceux hors de Suisse et du canton, entrent en considération pour fixer le taux d'imposition selon les art. 36 LIFD et 47 LI. Il en résulte, dans le cas particulier, que le fisc ne pouvait pas se limiter à la valeur locative de l'immeuble de Prangins, comme le recourant le revendique, mais devait étendre l'assiette du revenu déterminant à tous ses autres revenus, notamment la rente AVS perçue par le recourant et les intérêts créditeurs BCV qui lui ont été servis. Conformément aux art. 25 LIFD et 29 LI, ce revenu net se calcule enfin en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux articles 26 à 33a LIFD, respectivement 30 à 37 LI. C'est en se fondant sur ces dispositions qu'en l'espèce, le revenu déterminant pour fixer le taux de l'IFD a été arrêté à 36'600 fr., celui retenu pour fixer le taux d'imposition de la LI étant arrêté à 24'500 fr. La décision attaquée s'avère dès lors justifiée et échappe à toute critique.

4. a) Le recourant se plaint à cet égard d'une double imposition contraire au principe de la hiérarchie des normes. On rappelle que les conventions de double imposition font partie des règles de niveau supérieur qui priment sur le droit cantonal (art. 49 al. 1 Cst.; cf. Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international, 3e éd. Berne 2009, p. 42 n. 117; Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3e éd. Berne 2005, p. 93). Pour que la convention de double imposition l'emporte sur le droit cantonal, il faut qu'elle contienne une disposition qui soit opposable aux autorités cantonales. Conformément au principe de l'effet négatif qui prévaut en Suisse, une convention de double imposition ne peut en principe pas instaurer une imposition inconnue du droit suisse; elle ne peut que limiter le droit d'imposer prévu au plan national (ATF 2A.421/2000 du 11 mai 2001 consid. 3c, traduit in RDAF 2001 II p. 267; cf. aussi ATF 117 Ib 358 consid. 3 p. 366). Les modalités de l'imposition sur les plans matériel et formel relèvent donc uniquement du droit interne de l'Etat auquel la compétence d'imposer est attribuée en vertu de la convention (ATF 2C_265/2007 du 8 octobre 2007 consid. 2.1). En d'autres termes, il faut distinguer l'attribution de la compétence d'imposer un élément de revenu ou de fortune, qui est réglée par la convention de double imposition, de l'exercice de cette compétence, qui relève, sous réserve de dispositions particulières fixées dans la convention, du droit fiscal interne des Etats contractants (Robert Danon/Hugues Salomé, L'élimination de la double non-imposition en tant qu'objet et but des CDI, Cahiers de droit fiscal international, vol. 89a, 2004, p. 678).

b) S'agissant de la convention entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (ci-après: CDI-F; RS 0.672.934.91), on relève que les revenus provenant de biens immobiliers (y compris les revenus des exploitations agricoles ou forestières) sont imposables dans l'Etat contractant où ces biens sont situés (art. 6 al. 1 CDI-F). La fortune constituée par des biens immobiliers, tels qu'ils sont définis à l'al. 1 du par. 2 de l'art. 6, est imposable dans l'Etat contractant où les biens sont situés (art. 24 al. 1 CDI-F). Cette question n'est pas litigieuse ici; elle est au surplus réglée dans le droit interne par les articles 4 al. 1 let. c LIFD et LI, 6 al. 2 LIFD et LI. Les éléments du revenu d'un résident d'un Etat contractant, d'où qu'ils proviennent, dont ce résident est le bénéficiaire effectif et qui ne sont pas traités dans les articles précédents de la présente convention ne sont imposables que dans cet Etat (art. 23 al. 1 CDI-F). Il faut déduire de cette dernière disposition que les rentes de la sécurité sociale française, comme les rentes AVS suisses, sont exclusivement imposables par l'Etat où réside le bénéficiaire (arrêt FI.2004.0128 du 10 avril 2006), ce qui n'est pas en cause ici, la rente AVS perçue par le recourant n'ayant pas été imposée en Suisse et dans le canton. Cette disposition conventionnelle n'interdit en

revanche pas à un Etat contractant de prendre en considération dans son droit fiscal interne l'ensemble des revenus d'un résident de l'autre Etat contractant pour déterminer le taux d'imposition des éléments qui fondent le rattachement économique. C'est par conséquent à tort que le recourant se plaint d'une double imposition en l'occurrence. 5. Vu ce qui précède, le recours doit être rejeté, ceci aux frais de son auteur (articles 49 et 91 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative – LPA-VD; RSV 173.36).

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