

# VD\_OMNI FI.2014.0028 vom 9. Juli 2014

VD Tribunal cantonal, 2014-07-09, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2014.0028](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2014.0028)

FR: VD\_OMNI FI.2014.0028 du 9 juillet 2014

IT: VD\_OMNI FI.2014.0028 del 9 luglio 2014

## Regeste

A. X. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation du rejet d'une demande de remboursement de l'impôt à la source. Contrairement à ce que soutient le recourant, il n'y a pas d'inégalité de traitement entre le régime de l'impôt à la source et celui de l'impôt ordinaire. L'intéressé ne conteste pour le surplus ni le barème ni le taux qui avaient été appliqués. Il a par ailleurs expressément indiqué qu'il ne réclamait pas de déductions supplémentaires. Recours au TF irrecevable (arrêt 2C\_696/2014 du 14 août 2014).

## Erwägungen

### E. 1

Déposé dans le délai de trente jours fixé par l'art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; RSV 173.36), le recours est intervenu en temps utile. Il respecte au surplus les conditions formelles énoncées à l'art. 79 LPA-VD.

### E. 2

a) Le droit fiscal suisse distingue le régime ordinaire d'imposition du revenu de celui d'imposition à la source. Ce dernier n'est applicable que dans les cas prévus par les art. 83 ss de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) ainsi que les art. 32 ss de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14). Selon les art. 83 al. 1 LIFD et 32 al. 1 LHID, 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 sur le revenu de leur activité lucrative dépendante. En principe, l'impôt à la source se substitue à l'impôt dû selon la procédure ordinaire (art. 87, 99 LIFD; art. 32 al. 1 LHID). Si le revenu brut soumis à l'impôt à la source du contribuable ou de son conjoint vivant en ménage commun dépasse par an un certain montant, une taxation ordinaire est faite ultérieurement avec imputation de l'impôt à la source (art. 90 al. 2 LIFD; art. 34 al. 2 LHID). En droit fédéral, le seuil est de 120'000 fr. par an. Les époux en ménage commun sont imposés selon le régime ordinaire si l'un d'eux a la nationalité suisse ou est titulaire d'un permis d'établissement (art. 83 al. 2 LIFD; art. 32 al. 2 LHID). L'impôt est calculé sur le revenu brut. Il englobe tous les revenus provenant d'une activité pour compte d'autrui, y compris les revenus accessoires tels que indemnités, commissions, allocations, primes d'ancienneté, gratifications, pourboires, tantièmes et autres avantages appréciables en argent ainsi que les revenus acquis en compensation (art. 84 al. 2 LIFD; 32 al. 3 LHID). L'Administration fédérale des contributions établit le barème des retenues d'après les taux de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. En accord avec l'autorité cantonale, elle fixe, en outre, les taux qui doivent être incorporés dans le barème cantonal au titre de l'impôt fédéral direct (art. 85 LIFD). Le barème tient compte des frais professionnels, des

primes et cotisations d'assurances ainsi que des charges de famille (art. 86 LIFD; voir ég. Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 4<sup>ème</sup> éd. 2012, §13, ch. 2, 9 et 10). b) S'agissant des impôts cantonaux et communaux, la législation vaudoise prévoit une réglementation similaire. Ainsi, selon l'art. 130 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11), les travailleurs étrangers qui, sans être au bénéfice d'un permis d'établissement, sont, au regard du droit fiscal, domiciliés ou en séjour dans le canton, sont assujettis à un impôt à la source sur le revenu de leur activité lucrative dépendante. Le Conseil d'Etat fixe le barème des retenues d'après les taux de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Le même barème s'applique dans tout le canton. Les retenues comprennent les impôts cantonal et communal (art. 132 al. 1 et 2 LI). Selon l'art. 5 du règlement du 2 décembre 2002 sur l'imposition à la source (RIS; RSV 642.11.1), le Conseil d'Etat fixe pour chaque année civile les barèmes des impôts à la source, cantonal, communal et fédéral, frappant les revenus imposables. Ces barèmes sont publiés chaque année dans la feuille des avis officiels du canton. c) L'imposition à la source peut dans certaines situations poser problème au regard du respect du principe de non discrimination prévu à l'art. 2 de 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 (ALCP; RS 0.142.112.681; pour un aperçu de la doctrine, voir not. Xavier Oberson, *op. cit.*, § 13, n. 5a et suivants et les réf. cit.; Xavier Oberson, *Précis de droit fiscal international*, 4<sup>ème</sup> éd. 2014, § 17 n. 1295 et les réf. cit.). Dans un arrêt de principe publié aux ATF 136 II 241, le Tribunal fédéral a jugé que le régime des déductions forfaitaires, englobées dans les barèmes d'imposition à la source de droit fédéral et cantonal (il s'agissait en l'occurrence du droit genevois), violait le principe de non discrimination prévu par les art. 2 ALCP et 9 al. 2 annexe I ALCP, lesquels sont directement applicables et l'emportent sur les dispositions contraires des lois fédérales sur l'impôt fédéral direct et sur l'harmonisation fiscale, ainsi que du droit cantonal (consid. 12 à 15; voir ég. ATF 140 II consid. 4 et 5). Ainsi, un ressortissant communautaire imposé à la source doit se voir appliquer le même régime de déductions fiscales que les contribuables soumis au régime d'imposition ordinaire. d) Lorsque le contribuable ou le débiteur d'une prestation imposable conteste le principe même ou le montant de la retenue d'impôt, il 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 (art. 137 al. 1 LIFD; 191 al. 1 LI). Lorsque le débiteur de la prestation imposable a opéré une retenue insuffisante ou n'en a effectué aucune, l'autorité de taxation l'oblige à s'acquitter de l'impôt qui n'a pas été retenu. Le droit du débiteur de se retourner contre le contribuable est réservé. Lorsque le débiteur de la prestation imposable a opéré une retenue d'impôt trop élevée, il doit restituer la différence au contribuable (art. 138 LIFD; 192 LI). Dans un arrêt publié aux ATF 135 II 274, notre Haute cour a examiné le rapport réciproque entre l'art. 137 et l'art. 138 LIFD. L'affaire concernait un travailleur étranger dont l'employeur avait appliqué un taux d'imposition erroné, ce que le contribuable n'avait contesté qu'après l'échéance du délai fixé à l'art. 137 LIFD. Le Tribunal fédéral a en premier lieu relevé que, lorsqu'une décision selon l'art. 137 al. 1 LIFD a été requise dans les délais, le prononcé y relatif, dans la mesure où il n'est pas attaqué, entre en force (consid. 5.1 p. 279). En revanche, dans le cas où le contribuable ou le débiteur de la prestation imposable ont omis de demander une décision dans le délai prescrit, les conséquences en sont moins évidentes. L'auto-taxation n'est en principe pas une sorte de décision en soi, car ni le contribuable ni le débiteur de la prestation imposable n'ont autorité pour rendre des décisions (consid. 5.3.1 p. 281). En matière d'impôt à la source, il apparaît équitable de

retenir que les impôts payés par erreur sont toujours à restituer, sauf s'ils ont été fixés par une décision selon l'art. 137 al. 1 LIFD entrée en force (consid. 5.3.3 p. 282). Le Tribunal fédéral a conclu son analyse en retenant que les dispositions des art. 137 et 138 LIFD devaient être interprétés en ce sens qu'après l'échéance du délai à fin mars, il n'est plus possible de soulever des contestations relatives à l'assujettissement fiscal, mais que demeure la possibilité de critiquer la somme de la retenue d'impôt, et cela soit en faveur du fisc, soit en faveur du contribuable. Par rapport à l'art. 137 LIFD, l'art. 138 LIFD doit donc être considéré comme une *lex specialis* limitée aux problèmes qui se posent dans le cas d'une retenue excessive ou insuffisante. Du moment que selon l'art. 138 al. 1 LIFD, le fisc a la faculté d'exiger de manière simplifiée, même après l'échéance du délai, le paiement des impôts à la source insuffisamment retenus, on doit reconnaître la même faculté en faveur du contribuable, fondée sur l'art. 138 al. 2 LIFD (consid. 5.4 p. 282). Dans le cas d'espèce, on ne pouvait reprocher au contribuable une violation de ses devoirs de diligence. Il ne s'agissait pas d'une situation où, dans le cadre d'une retenue de l'impôt à la source, on aurait omis de prendre en considération certaines charges de famille. Le barème fiscal pertinent avait été appliqué, mais le débiteur de la prestation imposable s'était trompé de taux d'imposition. Le contribuable n'aurait donc pu s'apercevoir de l'erreur qu'en se procurant lui-même le barème fiscal pertinent, ce que l'on ne pouvait pas exiger de lui (consid. 6.3 p. 285 s.). Dans un arrêt du 21 décembre 2010 (cause 2C\_601/2010), le Tribunal fédéral s'est référé à cette jurisprudence alors qu'il avait à connaître du cas d'une contribuable étrangère qui s'était vue appliquer un barème erroné par son employeur et qui n'avait obtenu des autorités judiciaires cantonales ni décision d'irrecevabilité, ni décision sur le fond au sujet de son imposition, les autorités se contentant de statuer sur l'imposition du mari uniquement. Le Tribunal fédéral a retenu dans ce cas que les juges avaient commis un déni de justice formel et que la recourante avait un droit à ce que sa situation fiscale soit examinée. Dans un arrêt récent 2C\_684/2012 du

## **E. 5**

mars 2013 (publié in RDAF 2013 II 246), le Tribunal fédéral a rappelé les principes suivants (consid. 5.1). "Le système de l'impôt à la source est très différent de celui de l'impôt ordinaire sur le revenu et la fortune. Ce dernier se fonde en effet sur une procédure de taxation mixte, alors que le premier est basé sur le principe de l'auto-taxation. La procédure relative aux impôts à la source tient compte de cette particularité. La retenue de l'impôt à la source implique une substitution fiscale; c'est le débiteur de la prestation imposable - à savoir l'employeur du contribuable - qui a les obligations formelles et matérielles liées au rapport juridique d'impôt, à la place du contribuable (cf. ANDREA PEDROLI, in Yersin/Noël (éd.), Commentaire romand de la LIFD, 2008, n° 1 ad art. 88 LIFD; RAINER ZIGERLIG/GUIDO JUD, in Zweifel/Athanas (éd.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2e éd. 2008, n° 1 ad Vor art. 83-101 LIFD). Le débiteur de la prestation imposable a en particulier l'obligation de retenir l'impôt dû à l'échéance des prestations en espèces (art. 88 al. 1 let. a LIFD) et de remettre au contribuable un relevé ou une attestation indiquant le montant de l'impôt retenu (art. 88 al. 1 let. b LIFD). L'attestation remise par le débiteur de la prestation au contribuable a pour but de renseigner celui-ci sur le montant de la retenue d'impôt et de lui permettre, en cas de contestation, d'exiger que l'autorité de taxation rende une décision relative à l'existence et l'étendue de l'assujettissement selon l'art. 137 al. 1 LIFD (cf. PEDROLI, op. cit., n° 6 ad art. 88 LIFD et n° 1 ad art. 136 LIFD; MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht - Direkte Steuern, 2008, § 22 n° 12). Selon cette disposition, lorsque

le contribuable ou le débiteur d'une prestation imposable conteste le principe même ou le montant de la retenue d'impôt, il 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. Le délai qui figure dans la loi a été introduit afin de préserver la sécurité du droit. En effet, même dans le cas d'un impôt qui relève du système de l'auto-taxation, les parties ont un intérêt à ce que la retenue fiscale devienne définitive et que l'auto-taxation entre en force (cf. PEDROLI, op. cit., n° 6 ad art. 137 LIFD). Lorsque le débiteur de la prestation imposable a opéré une retenue d'impôt trop élevée, il doit restituer la différence au contribuable (cf. art. 138 al. 2 LIFD). Cette procédure de révision simplifiée se justifie car, dans la procédure de retenue à la source, les contribuables sont représentés par le débiteur de la prestation imposable et ils ne disposent généralement pas des informations nécessaires pour pouvoir défendre leurs intérêts. Le contribuable n'est impliqué dans la procédure de taxation à la source que marginalement. Par ailleurs, l'impôt à la source est un impôt forfaitaire, qui se fonde sur des suppositions qui peuvent avoir dans des cas concrets des conséquences fiscales involontaires (cf. PEDROLI, op. cit., n° 13 ad art. 137 LIFD). Enfin, l'impôt est calculé sur le revenu brut (cf. art. 84 al. 1 LIFD). Le barème d'imposition établi par l'Administration fédérale des contributions tient compte des frais professionnels et des primes et cotisations d'assurances sous forme de forfait, ainsi que des charges de famille du contribuable (cf. art. 86 al. 1 LIFD). En sus des charges prises en compte à titre forfaitaire dans le barème, l'octroi individuel de déductions est également possible (cf. art. 2 let. e de l'ordonnance du DFF sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct du 19 octobre 1993 [OIS; RS 642.118.2]; ZIGERLIG/JUD, op. cit., n° 5 ad art. 88 LIFD; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, vol. II, 2004, n° 6 ad Einführung zu art. 83 ss LIFD)." Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral a dû pour la première fois se prononcer sur la question de savoir si le contribuable qui ne fait pas valoir une déduction supplémentaire à laquelle l'art. 2 let. e OIS lui donne droit dans le délai de l'art. 137 LIFD échéant le 31 mars, est ou non forclos. Il a jugé ce qui suit (consid. 5.4): "... , en premier lieu, il convient de relever que le contribuable qui entend faire valoir des déductions supplémentaires en application de l'art. 2 let. e OIS s'écarte du système de l'auto-taxation. En effet, alors que le contribuable qui se voit appliquer un barème ou un taux d'imposition erroné par son employeur, débiteur de l'impôt, est en quelque sorte une victime du système de l'auto-taxation, celui qui entend faire valoir des déductions supplémentaires est tenu à un comportement actif personnel. Il doit s'adresser lui-même à l'autorité fiscale pour demander que de telles déductions, qui dépassent les montants forfaitairement inclus dans le barème d'imposition (cf. art. 86 al. 1 LIFD), soient prises en considération. En effet, même si le contribuable informe son employeur de l'existence de telles déductions, celui-ci ne peut procéder lui-même aux corrections nécessaires. Le contribuable doit s'adresser à l'Administration cantonale au moyen d'une demande de rectification sur formule officielle dans le délai de réclamation au 31 mars. Cette exigence, qui concrétise l'art. 137 LIFD, est justifiée. La situation du contribuable qui se prévaut de déductions supplémentaires est en effet plus proche de celle d'un contribuable qui fait l'objet d'une taxation ordinaire que de celle du contribuable taxé à la source en application des seuls barèmes applicables. Contrairement au contribuable qui est victime d'une erreur de barème ou de taux d'imposition de son employeur, dont il ne pouvait pas s'apercevoir sans autres, le contribuable qui omet de faire valoir des déductions supplémentaires dans le délai imparti se rend coupable d'une violation de ses obligations de diligence. Il doit donc en supporter les conséquences. Par comparaison avec le contribuable soumis à la taxation

ordinaire, force est de constater que la jurisprudence selon laquelle le contribuable taxé à la source peut encore, après l'échéance du délai au 31 mars, se plaindre de l'étendue de son assujettissement, ne saurait s'appliquer telle quelle au contribuable qui sollicite l'octroi de déductions supplémentaires. Il n'est ainsi pas justifié, dans ce cas, d'accorder au contribuable imposé à la source qui veut faire valoir des déductions supplémentaires un délai plus long, car cela reviendrait à créer une inégalité de traitement avec les contribuables imposés selon la procédure ordinaire, qui ne peuvent faire valoir leurs déductions que jusqu'à l'échéance du délai de réclamation. La situation du contribuable qui entend demander des déductions supplémentaires est en revanche fondamentalement différente de celui qui est victime d'une erreur de barème ou de taux d'imposition commise par son employeur. Ce dernier se voit appliquer un barème ou un taux d'imposition erroné en raison d'une inadvertance de son employeur, alors que son revenu a été déterminé de façon exacte en tenant compte des déductions forfaitaires et des charges de famille. L'employeur du premier a en revanche appliqué le barème exact au revenu déterminé selon les critères ordinaires; c'est le contribuable lui-même qui revendique des déductions supplémentaires que seule l'administration fiscale peut effectuer. Il lui appartient par conséquent de faire preuve de diligence et de déposer sa demande dans le délai prévu par l'art. 137 LIFD. A défaut, il est forclos." 3. En l'espèce, le recourant requiert le remboursement de l'impôt retenu à la source pour les périodes fiscales 2001 à 2011. Il conteste le montant des retenues, qu'il juge excessives par rapport aux montants dus au titre d'impôt dans le cadre d'une taxation ordinaire. A cet égard, il se fonde sur un calcul comparatif qu'il a effectué des montants retenus au titre d'impôt à la source avec ceux qu'il aurait dû payer effectivement s'il avait été soumis à une taxation ordinaire. Le recourant précise qu'il ne demande pas une quelconque déduction supplémentaire, comme l'aurait suggéré l'autorité intimée dans sa décision sur réclamation. En d'autres termes, il demande que soit reconsidéré le calcul du montant de ses impôts contestés. Il considère être victime d'une inégalité de traitement et ne pas être à tard pour faire valoir ses prétentions. Le moyen du recourant doit être rejeté, pour les motifs suivants. a) Tout d'abord, se bornant à se dire victime d'une inégalité de traitement, le recourant n'explicite pas ses calculs qui l'ont conduit à une taxation sensiblement différente entre les retenues à la source effectuées entre 2001 et 2011 et les montants d'impôts qu'il aurait selon lui dû acquitter en cas de taxation ordinaire. Particulièrement, le recourant ne soutient pas qu'un taux ou un barème erroné lui aurait été appliqué. Il n'indique pas plus en quoi les barèmes des retenues appliqués, qui paraissent ici seuls concernés et qui on le rappelle sont établis d'après les taux de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, seraient constitutifs d'inégalité de traitement à son égard. Les art. 86 al. 1 LIFD, 33 al. 3 LHID et 133 al. LI prévoient que ces barèmes doivent tenir compte des frais professionnels (art. 26 LIFD et 30 LI), des primes et cotisations d'assurance (art. 33 al. 1 let. d, f et g LIFD; 37 al. 1 let. d, f et g LI) sous forme de forfait, ainsi que des charges de famille du contribuable (art. 35 et 36 LIFD; 42 et 43 LI). Les déductions individuelles (par exemple les cotisations du 3<sup>ème</sup> pilier) doivent quant à elles faire l'objet d'une demande de correction de la part du contribuable. Or, le recourant ne soutient pas non plus être discriminé au niveau des déductions autorisées dans le cadre de la perception de l'impôt à la source. En effet, il a expressément indiqué ne pas demander de déduction supplémentaire. b) Ressortissant turc, le recourant ne peut en outre pas se prévaloir de l'application à son cas des dispositions de l'ALCP. Il ne soutient par ailleurs pas – à juste titre – être protégé dans la présente cause par un autre traité international. Partant, conformément à l'art. 190 Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101) , qui

interdit un contrôle de la constitutionnalité d'une loi fédérale, la LIFD doit trouver application à son cas, même si – ce qui n'est pas établi – elle ne respecterait pas un droit fondamental ancré dans la Constitution, comme ici l'égalité de traitement. Il en va de même s'agissant de la LI, l'obligation constitutionnelle d'appliquer les lois fédérales excluant l'examen d'une réglementation cantonale, dont la teneur est conforme à une loi fédérale, et cela même si la loi fédérale n'est entrée en vigueur qu'une année après (ATF 136 I 49, c. 3.2). c) Lors de son entretien du 3 décembre 2013 avec des représentants de l'autorité intimée, le recourant a notamment indiqué contester les retenues litigieuses au motif que certaines déductions n'avaient pas pu être prises en compte dans le calcul de l'impôt, comme des versements faits aux membres de sa famille en Turquie. Le recourant ne paraît plus se prévaloir de ce moyen dans le cadre de son recours. Quoi qu'il en soit, un tel moyen devrait être rejeté, dès lors que ce n'est que par courrier du 21 mars 2013 que le recourant a requis le remboursement de l'impôt retenu à la source pour les périodes fiscales 2001 à 2007. Conformément à la jurisprudence rappelée ci-dessus, il était à tard pour le faire, dès lors qu'il aurait dû agir au plus tard le 31 mars de l'année qui suivait les périodes fiscales litigieuses, soit pour la dernière période au plus tard le 31 mars 2012. On parviendrait au même résultat pour toute autre déduction supplémentaire dont le recourant voudrait se prévaloir. Enfin, le recourant ne soutient pas que l'inobservation de ces délais serait excusable. d) C'est ainsi à juste titre que l'ACI a rejeté la demande de remboursement déposée par le recourant. 4. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Le recourant, qui succombe, supportera les frais de justice (art. 49 LPA-VD). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 55 al. 1 a contrario et 56 al. 3 LPA-VD).

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