

VD_OMNI FI.2015.0097 vom 5. Januar 2016

VD Tribunal cantonal, 2016-01-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2015.0097

FR: VD_OMNI FI.2015.0097 du 5 janvier 2016

IT: VD_OMNI FI.2015.0097 del 5 gennaio 2016

Regeste

A. X. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Ressortissante communautaire, la recourante a été assujettie de façon limitée dans le canton et la totalité ou la quasi-totalité (90%) de ses revenus sont réalisés en Suisse. Par conséquent, elle est fondée sur le principe à revendiquer l'octroi de déductions supplémentaires à celles contenues dans les barèmes d'impôt à la source. La recourante n'a cependant fourni aucune indication quelconque sur les revenus qu'elle aurait pu réaliser en France, exception faite de l'indemnité de chômage qu'elle a perçue. Faute pour la recourante de renseigner de manière complète l'autorité fiscale et de satisfaire à son obligation de collaborer à la taxation, c'est à bon droit que celle-ci a refusé d'accueillir sa demande de prise en compte de déductions supplémentaires au barème de l'impôt à la source. Recours au TF rejeté par arrêt 2C_140/2016 du 30 mai 2017.

Erwägungen

E. 1

La recourante a requis préalablement la tenue d'une audience, afin de pouvoir s'expliquer oralement devant la Cour. a) Sans qu'il n'en résulte une violation du droit d'être entendu, garanti par les art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale, du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101) et 27 al. 2 de la Constitution du canton de Vaud, du 14 avril 2003 (Cst./VD ; RSV 101.01), l'autorité peut renoncer au moyen de preuve offert par une partie, pour autant qu'elle puisse admettre sans arbitraire que ce moyen n'aurait pas changé sa conviction (ATF 131 I 153 consid. 3 p. 157; 130 II 425 consid. 2.1 p. 429; 124 I 241 consid. 2 p. 242, et les arrêts cités). Devant la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal, la procédure est en principe écrite (art. 27 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; RSV 173.36]). Les parties participent à l'administration des preuves (art. 34 al. 1 LPA-VD). A cet effet, l'autorité peut, notamment, entendre les parties et recueillir des témoignages (cf. art. 29 al. 1 let. a et f LPA-VD). Elle n'est toutefois pas liée par les offres de preuves formulées par les parties (art. 28 al. 2 LPA-VD); elle doit examiner les allégués de fait et de droit et administrer les preuves requises, si ces moyens n'apparaissent pas d'emblée dénués de pertinence (art. 34 al. 3 LPA-VD). Les art. 29 al. 2 Cst. et 27 al. 2 Cst./VD n'accordent en effet pas à la partie dans la procédure devant la juridiction administrative le droit inconditionnel d'être entendu oralement, ni celui d'obtenir l'audition de témoins ou la mise en œuvre d'une expertise, à moins que soit en cause l'examen personnel de la partie en cause (ATF 134 I 140 consid. 5.3 p. 148; 122 II 464 consid. 4c p. 469/470). b) En l'espèce, l'on peut se dispenser de tenir une audience et d'entendre la recourante. L'autorité intimée a produit son dossier complet et les faits sont établis. La résolution du litige, comme on le verra ci-dessous, a en effet trait à des questions d'ordre exclusivement juridique, que le Tribunal examine avec un plein pouvoir d'examen

(cf. art. 98 LPA-VD). Dès lors, par appréciation anticipée des preuves, la Cour s'estime en mesure de statuer en connaissance de cause, en se dispensant de donner suite à la réquisition formulée par la recourante.

E. 2

Le Tribunal n'entrera pas en matière sur les prétentions en dommages-intérêts formulées par la recourante, cette demande ne relevant pas de sa compétence, dont on rappelle qu'elle est définie par l'art. 2 LPA-VD (v. sur ce point, arrêt AC.2010.0145 du 20 octobre 2010, consid. 3). Cela lui a du reste été rappelé dans l'arrêt FI.2014.0078 du 15 avril 2015, consid. 1.

E. 3

La recourante a requis la rectification des retenues opérées au titre de l'impôt à la source durant les années 2010 à 2012; elle a revendiqué à cet effet la prise en considération de déductions supplémentaires à celle résultant du barème. La seule question à résoudre consiste dès lors à examiner si le refus de l'autorité intimée de faire droit à la demande de la recourante est ou non fondé. a) Aux termes des art. 91 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 35 al. 1 let. a de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) et 130 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11), les travailleurs qui, sans être domiciliés ni en séjour en Suisse, y exercent une activité lucrative dépendante pendant de courtes périodes, durant la semaine ou comme frontaliers, sont soumis à l'impôt à la source sur le revenu de leur activité. L'art. 91 LIFD s'applique aux travailleurs non domiciliés et ne séjournant pas en Suisse, qui y exercent une activité dépendante soit pendant de courtes périodes, soit durant la semaine, soit comme frontaliers (Andrea Pedrolì, in : Commentaire romand, Yersin/Noël [éds], Bâle 2008, n°2 ad art. 91 LIFD; Rainer Zigerlig/Guido Jud, in : Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Zweifel/Athanas [éds], 2 ème édition, Bâle 2008, N.3 ad art. 91 LIFD). L'impôt est calculé sur le revenu brut (art. 84 al. 1 LIFD et 131 al. 1 LI). L'Administration fédérale des contributions établit le barème des retenues d'après les taux de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (art. 85 al. 1 LIFD). 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 al. 2 LIFD). Le barème tient compte des frais professionnels (art. 26) et des primes et cotisations d'assurances (art. 33, al. 1, let. d, f et g) sous forme de forfait, ainsi que des charges de famille du contribuable (art. 35 et 36; art. 86 al. 1 LIFD). D'entente avec les cantons, l'Administration fédérale des contributions règle le détail du calcul et de l'application des barèmes ainsi que du prélèvement de l'impôt à la source dans les cas spéciaux. Elle règle en particulier l'octroi individuel de déductions qui ne sont pas déjà contenues forfaitairement dans le barème, mais prévues à l'art. 33 LIFD pour les cas sans procédure de taxation ordinaire ultérieure (cf. art. 2 let. e de l'ordonnance du 19 octobre 1993 sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct [OIS; RS 642.118.2]). S'agissant des impôts directs cantonaux et communaux, 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. Le barème tient compte de manière forfaitaire des frais professionnels (art. 30), des primes et cotisations d'assurance (art. 37, al. 1, let. d, f et g), ainsi que de la situation de famille (art. 42 et 43; art. 133 al. 1 LI). b) 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; art. 134, 1^{ère} phrase, et 146 LI). Pour les contribuables assujettis à la retenue à la source selon les art. 91 LIFD et 138 LI, la loi ne permet pas une taxation ordinaire ultérieure avec imputation de l'impôt perçu, comme celle prévue aux art. 90 al. 2 LIFD et 137 al. 2 LI pour les travailleurs étrangers domiciliés ou séjournant en Suisse. Les art. 99 LIFD et 146 LI, qui leur sont applicables, ne contiennent en effet aucune réserve à la procédure ordinaire, contrairement aux art. 87 LIFD et 134 LI (Pedroli, op. cit., n°18 ad 91 LIFD; Zigerlig/Jud, op. cit., N.12 ad 91 LIFD). Le Tribunal fédéral a cependant 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 de l'accord entre la Confédération suisse et la Communauté européenne et ses Etats membres sur la libre circulation des personnes, conclu le 21 juin 1999 (ALCP; RS 0.142.112.671) 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 sur le droit cantonal (ATF 136 II 241 consid. 12 à 15, pp. 248-255; voir ég. ATF 140 II 167 consid. 4 pp. 172-178). 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. Toutefois le fait pour un Etat membre de ne pas faire bénéficier un non-résident de certains avantages fiscaux qu'il accorde au résident n'est, en règle générale, pas discriminatoire, compte tenu des différences objectives entre la situation des résidents et celle des non-résidents, tant du point de vue de la source des revenus que de la capacité contributive personnelle ou de la situation personnelle et familiale (ATF 136 II 241 consid. 13.2 p. 250). En revanche, il peut y avoir discrimination au sens du traité entre résidents et non-résidents si, nonobstant leur résidence dans des Etats membres différents, il est établi que, au regard de l'objet et du contenu des dispositions nationales en cause, les deux catégories de contribuables se trouvent dans une situation comparable. Tel est le cas lorsque le non-résident ne perçoit pas de revenu significatif dans l'Etat de sa résidence et tire l'essentiel de ses ressources imposables d'une activité exercée dans l'Etat d'emploi (ibid., consid. 13.3 p. 250). Dès lors, les contribuables résidant à l'étranger qui réalisent l'essentiel de leur revenu (plus de 90 %) en Suisse doivent être qualifiés de quasi-résidents et être traités comme des contribuables résidents, de manière à ce que leur situation personnelle et familiale soit dûment prise en considération (ibid., consid. 13.5 p. 252; cf. ég. ATF 140 II 167 consid. 4.1 p. 173; références citées). c) 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; 49 al. 2 LHID; 191 al. 1 LI). En outre, l'art. 133 al. 3 LI permet à la personne assujettie à l'impôt à la source de demander à l'autorité fiscale, dans le premier trimestre suivant la fin de l'année civile au cours de laquelle les retenues à la source ont été opérées, de rectifier ces retenues en prenant en considération les déductions prévues au premier alinéa, à l'article 37, alinéa 1, lettres b, c, e et k ainsi qu'à l'article 40, ou le coefficient de sa commune de résidence ou de domicile, lorsqu'il s'écarte de manière significative du coefficient moyen au sens de l'article 132, alinéa 2. 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, sous peine de forclusion; s'il omet de faire valoir des déductions supplémentaires dans le délai imparti, il se rend coupable d'une violation de ses obligations de diligence (arrêt du Tribunal fédéral 2C_684/2012 du 5 mars 2013, publié in : Archives de droit fiscal 82, p. 153 et in : RDAF 2013 II 246, consid. 5.4). d) On rappelle en outre qu'en matière d'impôts directs, le contribuable a l'obligation de déposer une déclaration complète et exacte au début de chaque période fiscale ou au début de l'assujettissement (art. 124 al. 2 LIFD et 173 al. 1 LI). Cette obligation présente à la fois un côté formel et un côté matériel. D'un point de vue formel, la déclaration, faite sur un formulaire officiel, doit être complète et signée par le contribuable et déposée dans le délai imparti par la loi; en outre, elle doit être accompagnée des annexes (.at des dettes, titres, certificat de salaire, etc.; cf. art. 125 al. 1 et 2 LIFD et 175 LI). Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD et 176 al. 1 LI); à la demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et les autres attestations, ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (al. 2). Cette obligation de collaboration est reprise aux art. 136 LIFD et 190 LI pour ce qui concerne l'imposition à la source. De même, l'art. 19 al. 1 RIS permet à l'autorité fiscale compétente de prendre toutes les mesures propres à assurer et contrôler l'application des dispositions relatives à l'imposition à la source; à cet effet, elle peut demander à la personne tenue d'opérer la retenue à la source ainsi qu'au contribuable tous les renseignements et pièces justificatives utiles. D'un point de vue matériel, le contribuable doit renseigner le fisc sur tous les éléments qui peuvent avoir de l'importance pour l'assujettissement et le calcul de l'impôt (Pedroli, op. cit., n°1 ad art. 137 LIFD; cf. plus généralement, Denis Berdoz/Marc Bugnon, in : Les procédures en droit fiscal, OREF [éd.] 3^{ème} édition, Berne/Stuttgart/Vienne 2015, pp. 654/655). e) A cela s'ajoute un principal cardinal en matière de procédure de taxation en droit fiscal. L'autorité fiscale supporte le fardeau de la preuve pour tous les éléments qui fondent ou qui augmentent l'impôt, sous réserve de l'obligation de collaboration du contribuable, alors que celui-ci supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou annulent sa dette d'impôt (Isabelle Althaus-Houriet, in : Commentaire romand, op. cit., n° 13 ad art. 130 LIFD; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6^{ème} édition, Zurich 2002, p. 416 et les références citées; cf. en outre ATF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158; arrêts 2C_110/2015 du 1^{er} septembre 2015 consid. 4.3; 2C_937/2013 du

E. 6

juin 2014 consid. 2.1; 2C_649/2012 du 23 octobre 2012 consid. 5.2; 2C_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2). 4. Pour l'autorité intimée, la recourante ne remplirait pas les conditions permettant à un contribuable assujetti à l'impôt à la source de prétendre à la rectification des retenues d'impôt. Elle objecte à celle-ci la circonstance qu'elle n'aurait pas démontré se trouver dans la situation d'un «quasi-résident» lui permettant d'être traitée comme un contribuable résident et de revendiquer à cet effet la prise en compte de déductions supplémentaires à celles comprises dans le barème d'imposition à la source. La recourante soutient au contraire avoir démontré qu'en 2010, une proportion de 90% au moins de ses revenus provenait d'une activité lucrative en Suisse, ce taux passant même à 100% en 2011 et en 2012. Elle se plaint de discrimination à cet égard. a) La recourante fait valoir qu'elle s'est trouvée de 2010 à 2012 dans la même situation qu'un contribuable résidant en Suisse. Dès lors qu'elle se prévaut de ce statut de «quasi-résident», afin de

bénéficiaire du même régime de déductions fiscales que les contribuables soumis au régime d'imposition ordinaire, il lui appartient de prouver qu'elle en réalise les conditions. A cet effet, la recourante doit démontrer qu'elle réalise l'essentiel de son revenu imposable, soit 90%, dans le cadre d'une activité lucrative exercée en Suisse. Or, la recourante s'est contentée de joindre à ses déclarations simplifiées les attestations de salaire de ses employeurs successifs en Suisse; elle n'a en revanche fourni aucune indication quelconque sur les revenus qu'elle aurait pu réaliser en France, exception faite de l'indemnité de chômage qu'elle a perçue durant l'année 2010. C'est la raison pour laquelle l'autorité intimée a invité la recourante, à quatre reprises au moins, à produire ses déclarations d'impôt françaises portant sur les mêmes périodes fiscales, ainsi que, le cas échéant, les décisions de taxation rendues par les autorités fiscales françaises. Sans s'en expliquer, la recourante n'a toutefois jamais donné suite à cette invitation, qu'elle estime même superfétatoire dans la mesure où elle n'aurait réalisé aucun revenu en France. Or, à partir du moment où la recourante revendique d'être traitée comme un contribuable résident, il lui appartient de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte, comme il a été rappelé plus haut. Contrairement à ce que paraît soutenir la recourante, l'exigence de l'autorité intimée ne relève par conséquent pas du formalisme excessif. Comme l'autorité intimée l'indique, sa demande était en l'espèce d'autant plus légitime que la recourante, de son propre aveu, venait de faire l'objet d'un contrôle fiscal par les autorités de son pays. b) Il n'en demeure pas moins que l'autorité intimée ne pouvait pas à cet égard se contenter d'une simple déclaration de la recourante, celle-ci ne constituant pas une preuve. En outre, l'absence de revenu ne dispense nullement le contribuable de satisfaire à son obligation d'envoyer une déclaration d'impôt à l'autorité fiscale. Quoi qu'il en soit, dès l'instant où elle est assujettie de façon illimitée en France, la recourante a dû déclarer aux autorités fiscales françaises les revenus réalisés en Suisse. Contrairement à ce qu'elle paraît soutenir, la recourante a donc bien envoyé auxdites autorités une déclaration d'impôt chaque année de la période 2010 à 2012. Dans ces conditions, l'on ne conçoit guère qu'elle puisse refuser de donner suite à la demande de l'autorité intimée. Sans doute, la recourante a produit une attestation des autorités fiscales régionales, dont il ressort que mise à part l'indemnité de 3'873 Euros qu'elle a perçue en 2010, aucun autre revenu n'aurait été réalisé en France durant ces trois ans. Ce document n'en reste pas moins insuffisant au regard de ce qui a été demandé à la recourante. Non seulement la recourante n'a pas prouvé qu'elle réalise les conditions du statut d'un «quasi-résident», mais par surcroît, elle n'a pas satisfait, par son refus obstiné de renseigner de manière complète l'autorité fiscale, à son obligation de collaborer à la taxation. Dès lors, c'est à bon droit que l'autorité intimée a refusé d'accueillir sa demande de prise en compte de déductions supplémentaires au barème de l'impôt à la source. 5. Il suit de ce qui précède que le recours ne peut qu'être rejeté et la décision attaquée, confirmée. Le présent arrêt sera rendu sans frais (art. 50, 91 et 99 LPA-VD). L'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (art. 55 al. 1 a contrario, 91 et 99 LPA-VD).

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