

VD_OMNI FI.2016.0058 vom 27. März 2017

VD Tribunal cantonal, 2017-03-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2016.0058

FR: VD_OMNI FI.2016.0058 du 27 mars 2017

IT: VD_OMNI FI.2016.0058 del 27 marzo 2017

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Citoyen suisse employé de la Confédération, qui est domicilié en France avec son épouse et ses trois enfants. C'est à juste titre qu'il a été imposé à la source, ce qu'il ne conteste pas (consid. 2). C'est à juste titre également que le barème C "double gain" a été appliqué (consid. 3): il est vrai que ce barème peut entraîner une aggravation de la charge fiscale, lorsque, comme en l'occurrence, le travailleur imposé à la source réalise un revenu annuel supérieur à 65'100 fr. alors que son conjoint perçoit un revenu annuel inférieur à cette limite; toutefois, selon la jurisprudence, 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. C'est à juste titre encore que les paliers pour enfants n'ont pas été appliqués (consid. 4): les potentielles déductions dont un contribuable pourrait se prévaloir, selon le droit interne, doivent être invoquées dans l'Etat où il est assujéti de manière illimitée. Il n'y a enfin pas d'inégalité de traitement avec les autres travailleurs frontaliers français (consid. 5): le traitement différent réservé par le droit fiscal international aux employés de la fonction publique se justifie par un motif objectif. Recours au TF admis (arrêt 2C_450/2017 du 26 juin 2018).

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), suspendu durant les fêtes pascales (art. 96 LPA-VD), le recours est intervenu en temps utile. Il respecte au surplus les conditions formelles énoncées à l'art. 79 LPA-VD.

E. 2

a) En matière d'impôt fédéral, l'art. 83 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) dispose que 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 assujéttis à un impôt perçu à la source sur le revenu de leur activité lucrative dépendante. L'art. 91 LIFD prévoit qu'il en va de même des 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. En principe, l'impôt à la source se substitue à l'impôt dû selon la procédure ordinaire (art. 87, 99 LIFD). Toutefois, 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 (qui est actuellement de 120'000 fr. par an), une taxation ordinaire est faite ultérieurement avec imputation de l'impôt à la source (art. 90 al. 2 LIFD). Par ailleurs, 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). L'impôt est calculé sur le revenu brut (art. 84 al. 1 LIFD). Il englobe tous les revenus provenant d'une activité pour le 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). 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^{ème} éd., Bâle 2012, §13, ch. 2, 9 et 10). b) S'agissant des impôts cantonaux et communaux, la législation vaudoise prévoit une réglementation similaire (cf. ég. 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). L'art. 130 al. 1 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11) dispose ainsi que 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. L'art. 138 LI prévoit par ailleurs, comme en matière d'impôt fédéral direct, qu'il en va de même des travailleurs qui, sans être domiciliés ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal, exercent une activité lucrative dépendante dans le canton pendant de courtes périodes, durant la semaine ou comme frontaliers. 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 (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). c) Ces règles s'appliquent sous réserve des dispositions spécifiques des conventions de double imposition, respectivement des accords bilatéraux régissant l'imposition des frontaliers. Un tel accord, daté du 11 avril 1983 et entré en vigueur le 1^{er} janvier 1985, a été conclu entre le Conseil fédéral, au nom notamment du canton de Vaud, et le Gouvernement de la République française (A-IRT; RSV 670.92). Il pose le principe de l'imposition au lieu de résidence du frontalier, mais prévoit une compensation financière de 4,5% de la masse totale des rémunérations brutes annuelles des travailleurs frontaliers (art. 2 A-IRT; cf. ég. Xavier Oberson, *Précis de droit fiscal international*, 4^{ème} éd., Berne 2014, p. 200). Ce régime particulier n'est toutefois pas applicable aux employés de la fonction publique, comme en l'occurrence le recourant. L'art. 21 de la Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales, du 9 septembre 1966 (CDI-F; RS 0.672.934.91) dispose en effet que les rémunérations versées par un Etat contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, ou par une personne morale du droit public de cet Etat, à une personne physique possédant la nationalité de cet Etat, au titre de services rendus actuellement ou antérieurement, ne sont imposables que dans l'Etat contractant d'où proviennent ces rémunérations (cf. ég. art. 17 ch. 4 CDI-F qui précise que

les dispositions de l'A-IRT ne s'appliquent pas aux cas visés par l'art. 21 CDI-F). C'est par conséquent à juste titre que le revenu que le recourant tire de son activité auprès de la Confédération a été imposé à la source en Suisse, ce que l'intéressé ne conteste du reste pas.

E. 3

Le recourant critique l'application du barème C. Il affirme qu'il aboutit à une violation du principe de l'imposition en fonction de la capacité contributive, dans la mesure où il ne tient pas compte du revenu effectivement réalisé par le conjoint mais d'un revenu annuel fictif. Il considère qu'il conduit par ailleurs à une double imposition contraire au droit fiscal international, soulignant que "non seulement [il] se voit imputer un taux d'imposition correspondant à des revenus qu'il ne perçoit pas, mais encore son Etat de domicile taxe ensuite sa conjointe sur le revenu effectif qu'elle réalise dans le pays en question, quand bien même ce revenu a déjà été taxé indirectement par le paiement de la l'impôt à la source". a) Aux termes de l'art. 1 al. 1 de l'Ordonnance du Département fédéral des finances du 19 octobre 1993 sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct (OIS; RS 642.118.2), dans sa teneur en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2014, les barèmes suivants sont notamment appliqués pour la retenue de l'impôt à la source (les mêmes types de barèmes sont appliqués pour l'impôt cantonal et communal; cf. art. 33 al. 1 LHID): " barème A: personnes célibataires, divorcées, séparées judiciairement ou de fait ou veuves, qui ne vivent pas en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses; barème B: couples mariés vivant en ménage commun, dont seul un conjoint exerce une activité lucrative; barème C: couples mariés vivant en ménage commun, dont les deux conjoints exercent une activité lucrative; [...]." La modification de l'OIS intervenue le 1^{er} janvier 2014 a entraîné l'adaptation des barèmes. Parmi les changements apportés, le barème C s'applique désormais également lorsque l'un des époux exerce une activité lucrative à l'étranger, ce qui n'était pas le cas jusqu'alors. En pareil hypothèse, le conjoint exerçant une activité salariée en Suisse se voyait appliquer le barème B. Comme l'a expliqué l'autorité intimée dans ses écritures, il bénéficiait ainsi d'un traitement fiscal plus avantageux, puisque les revenus de son conjoint n'étaient pas pris en compte dans la détermination du taux d'imposition. Cette situation créait une inégalité de traitement non seulement à l'égard des couples étrangers mariés travaillant tous les deux en Suisse qui se voyaient appliquer le barème C, mais également à l'égard des couples suisses imposés selon le régime ordinaire, dont les revenus sont également cumulés pour la détermination du taux d'imposition (art. 9 al. 1 LIFD; 9 al. 1 LI). La modification de l'OIS a permis de mettre fin à cette inégalité de traitement. Pour la détermination du revenu de l'époux travaillant à l'étranger, l'AFC a mis en place une méthode simple et pragmatique. D'entente avec le groupe de travail "Impôt à la source" de la Conférence suisse des impôts (CSI) et sur la base de l'enquête sur le budget des ménages réalisée par l'Office fédéral des statistiques (OFS), elle a ainsi fixé à 5'425 fr. par mois, soit 65'100 fr. par an, la limite supérieure du revenu déterminant pour le taux d'imposition. Ce montant se fonde sur le salaire médian de 5'411 fr. déterminé d'après l'enquête sur le budget des ménages pour les années 2006 à 2010. Pour les revenus inférieurs à cette limite, un rapport entre les revenus de 1:1 est pris en compte pour déterminer le taux (lettre-circulaire de l'AFC du 11 septembre 2013 relative à l'impôt à la source). b) En l'espèce, le recourant et son épouse exercent tous deux une activité lucrative, lui en Suisse et elle en France. C'est donc à juste titre que l'intéressé s'est vu appliquer le barème C "double gain". Selon les pièces du dossier, le recourant a réalisé en 2014 un revenu de 108'117 fr., soit un montant supérieur à la limite fixée par l'AFC. En pareille hypothèse, un revenu annuel de 65'100 fr. est imputé au conjoint travaillant à

l'étranger, indépendamment de ce qu'il perçoit effectivement. C'est précisément ce que le recourant critique, soulignant que son épouse n'a réalisé en 2014 qu'un revenu de 23'166 euros. Il est vrai que le système mis en place par l'AFC ne permet pas d'appréhender de manière équitable tous les cas de figure. Il peut entraîner dans certaines circonstances une augmentation de la charge fiscale. Cela arrive lorsque, comme en l'occurrence, le travailleur imposé à la source réalise un revenu annuel supérieur à 65'100 fr., alors que son conjoint perçoit un revenu annuel inférieur à cette limite. Le système peut aboutir à l'inverse à une sous-imposition des couples concernés, lorsque le conjoint exerçant une activité lucrative à l'étranger réalise un revenu supérieur à celui perçu par le conjoint travaillant en Suisse. Ces différences sont toutefois inhérentes à la méthode utilisée qui prévoit l'imputation d'un montant forfaitaire. Comme le relève l'autorité intimée dans ses écritures, le système appliqué, en se fondant sur le salaire médian des ménages, tend à se rapprocher au plus près de la capacité contributive de la majorité des couples mariés à deux revenus et s'avère globalement plus équitable. Par ailleurs, il a eu le mérite de mettre fin à l'inégalité de traitement mentionnée ci-dessus qui existait jusqu'alors entre les couples travaillant tous deux en Suisse et les couples, dont un des époux exerce une activité lucrative à l'étranger, et dont le recourant a profité pendant plusieurs années. On relève en outre que, selon la jurisprudence, 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 (ATF 140 II 141 consid. 7.1.1; 136 II 241 consid. 13.2 et 13.3 et les références). Il n'y aurait discrimination entre résidents et non-résidents que s'il était 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 (ATF 140 II 141 consid. 7.1.1; 136 II 241 consid. 13.2 et 13.3 et les références). Or, le recourant, dont seuls 74% des revenus sont de source suisse selon la décision de taxation du 18 décembre 2015, ne prétend plus avoir la qualité de "quasi-résident". Ce grief doit être écarté.

E. 4

Le recourant se plaint en outre de la non-prise en considération des paliers pour enfants. Il revendique l'application du barème C3, dans la mesure où il a trois enfants mineurs à charge, pour lesquels il bénéficie d'un complément différentiel d'allocations familiales. Selon les instructions de l'ACI concernant l'imposition à la source, seuls les enfants pour lesquels le contribuable bénéficie d'allocations familiales complètes versées par une caisse suisse peuvent être pris en considération dans le barème. Les montants alloués au titre de complément n'entrent pas en ligne de compte pour l'application des paliers pour enfants. En refusant l'application de paliers pour enfants au recourant qui ne bénéficie que d'un complément différentiel d'allocations familiales, l'autorité intimée s'est strictement conformée à ces instructions. Le recourant ne le conteste pas. Il juge néanmoins que la pratique de l'ACI en la matière est discriminatoire et viole le principe d'égalité de traitement. Il souligne en effet que la France octroie des allocations familiales également aux personnes sans activité professionnelle. Selon lui, la pratique vaudoise aurait pour effet que, malgré l'absence de revenu du conjoint et donc d'imposition en France, les enfants devraient "être pris en considération dans la déclaration d'impôt française – mais sans incidence réelle puisqu'il ne saurait y avoir de taxation à défaut de revenu! – sans pouvoir, en contrepartie, être pris en considération en Suisse puisque seule une allocation différentielle partielle y est versée". Le couple franco-suisse, dont le conjoint en France ne travaille pas, ne pourrait ainsi profiter d'aucune déduction pour ses enfants, que ce soit en

France ou en Suisse. En réalité, lorsque seul l'un des parents exerce une activité lucrative et ce dans un autre pays que celui dans lequel réside sa famille, les règles de priorité instaurées par les règlements (CE) n° 883/2001 du 29 avril 2004 et n° 987/2009 du 16 septembre 2009 sur la coordination des systèmes de sécurité sociale – que la Suisse est tenue d'appliquer dans ses rapports avec l'Union européenne en vertu de l'Accord sur la libre circulation des personnes (cf. Directives pour l'application de la loi fédérale sur les allocations familiales établies par l'Office fédéral des assurances, dans leur version du 1^{er} janvier 2014, ch. 317) – prévoient que c'est l'Etat dans lequel le parent travaille qui est compétent en priorité pour verser les allocations familiales, l'Etat de résidence de la famille devant verser un complément différentiel si ses prestations sont plus élevées (art. 68 du règlement n° 883/04 et 58 du règlement n° 987/09). Dans le cas de figure évoqué par le recourant, le conjoint qui travaille se verrait ainsi allouer des allocations familiales "complètes" par une caisse suisse, ce qui lui permettrait selon les instructions litigieuses de bénéficier des paliers pour enfants dans l'application du barème d'imposition à la source. L'inégalité de traitement invoquée par le recourant n'existe dès lors pas. La pratique de l'ACI consistant à ne pas prendre en compte les montants alloués au titre de complément pour l'application des paliers pour enfants n'apparaît par conséquent pas critiquable sous l'angle de l'égalité de traitement. Les potentielles déductions dont un contribuable pourrait se prévaloir, selon le droit interne, doivent être invoquées dans l'Etat où il est assujéti de manière illimitée, en l'occurrence la France pour le recourant. Il ressort du reste de l'avis d'impôt français sur les revenus de l'année 2014 produit par l'intéressé (pièce 6 du bordereau du recourant) qu'un "quotient familial" équivalent à quatre parts (couple marié avec trois enfants) a été appliqué. Les déductions liées aux enfants ont ainsi déjà été prises en compte en France, soit dans l'Etat d'assujéttissement illimité. Comme l'a souligné l'autorité intimée dans ses écritures, la pratique qu'elle a mise en place a précisément pour objectif d'empêcher que la situation familiale du contribuable soit prise en considération à double pour le ou les mêmes enfants, tant dans l'Etat où il est assujéti de manière illimitée que dans celui où il est imposé à la source. Ce grief doit également être rejeté.

E. 5

Le recourant voit encore une inégalité de traitement dans le fait que les employés de la Confédération, contrairement aux autres travailleurs frontaliers français, ne peuvent pas bénéficier des déductions pour les enfants sur l'entier de la masse salariale familiale. L'A-IRT pose, comme on l'a vu (cf. supra consid. 2c), le principe de l'imposition au lieu de résidence du frontalier, mais prévoit une compensation financière de 4,5% de la masse totale des rémunérations brutes annuelles des travailleurs frontaliers (art. 2 A-IRT). Ce régime particulier n'est toutefois pas applicable aux employés de la fonction publique, dont les salaires sont imposables exclusivement par l'Etat qui effectue le paiement (art. 17 ch. 4 CDI-F en relation avec l'art. 21 CDI-F). Cette règle de partage n'est pas insolite. On la retrouve à l'art. 19 par. 1 let. a de la Convention-modèle de double imposition de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Comme le relève l'autorité intimée dans ses écritures, le traitement différent réservé par le droit fiscal international aux employés de la fonction publique se justifie par le lien fort qui unit l'Etat et le contribuable en cause. Reposant sur un motif objectif, il ne viole ainsi pas le principe d'égalité de traitement. On relèvera encore que, quoi qu'il en soit, il n'est pas établi que, si l'on comparait la charge fiscale globale, le recourant serait désavantagé par rapport aux autres travailleurs frontaliers français. Ce grief s'avère aussi mal fondé.

E. 6

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 la cause (art. 49 al. 1 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.