

# VD\_OMNI FI.2021.0011 vom 30. Juni 2021

VD Tribunal cantonal, 2021-06-30, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2021.0011](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2021.0011)

FR: VD\_OMNI FI.2021.0011 du 30 juin 2021

IT: VD\_OMNI FI.2021.0011 del 30 giugno 2021

## Regeste

A. \_\_\_\_\_ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | La recourante, dont l'époux exerce une activité de fonctionnaire auprès du Parlement européen et était domicilié à l'étranger durant la période fiscale concernée, conteste la prise en compte des revenus et de la fortune de ce dernier pour la détermination du taux d'imposition qui lui est applicable. Le Protocole sur les privilèges et immunités de l'Union européenne (Protocole n° 7) annexé au traité sur l'Union européenne a été repris en tant qu'annexe à différents accords bilatéraux signés par la Suisse (consid. 5b). Il ne trouve pas application en l'occurrence, l'époux de la recourante ne faisant pas partie du personnel de l'Union européenne concerné par l'un ou l'autre de ces accords (consid. 5c), et ne saurait être appliqué par analogie; le fait que seuls certains fonctionnaires européens bénéficient des privilèges et immunités prévus par ce protocole ne viole ni le principe de l'égalité de traitement ni celui de l'interdiction de l'arbitraire (consid. 5d). Rejet du recours et confirmation de la décision sur réclamation attaquée.

## Erwägungen

### E. 1

Déposé en temps utile (cf. art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct - LIFD; RS 642.11 - et art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative - LPA-VD; BLV 173.36 -, applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi vaudoise du

### E. 4

a) Aux termes des art. 3 al. 1 LIFD et 3 al. 1 LI, les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent en Suisse respectivement dans le canton (cf. ég. art. 3 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes - LHID; RS 642.14). L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger respectivement hors du canton (art. 6 al. 1 LIFD et 6 al. 1 LI).

b) Selon les art. 9 al. 1 LIFD et 9 al. 1 LI, les revenus - respectivement le revenu et la fortune - des époux qui vivent en ménage commun sont additionnés, quel que soit le régime matrimonial (cf. ég. art. 3 al. 3, 1 ère phrase, LHID). Le fait que des époux se sont constitué chacun un domicile fiscal propre ne signifie pas qu'ils sont séparés de fait ou de droit et doivent être imposés séparément; encore faut-il, en particulier, qu'ils aient renoncé à maintenir leur union conjugale (ATF 138 II 300 consid. 2.2 et les références, in RDAF 2013 II 92 p. 94; Noël/Aubry Girardin [éds], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct [CR LIFD], 2 e éd., Bâle 2017 - Jaques, art. 9 LIFD N 13). Une imposition conjointe en application de l'art. 9 al. 1 LIFD (respectivement 9 al. 1 LI) n'est admissible que lorsque

les deux époux sont soumis à la souveraineté fiscale suisse (respectivement vaudoise). Lorsque seul un des époux est assujéti en Suisse (respectivement dans le canton de Vaud) et que l'autre époux a son domicile fiscal à l'étranger, seul celui domicilié en Suisse (respectivement dans le canton de Vaud) y est assujéti à l'impôt de manière illimitée (art. 3 al. 1 LIFD et 3 al. 1 LI); il est ainsi imposé sur ses seuls revenus et fortune propres, les revenus et fortune de son conjoint qui réside à l'étranger étant seulement pris en considération pour calculer le taux d'imposition (ATF 141 II 318 consid. 2.2.3, in RDAF 2016 II 62 p. 64; ATF 138 II 300 consid. 2.3 et les références, in RDAF 2013 II 92 p. 94 s.; TF 2C\_810/2015, 2C\_811/2015 du 25 janvier 2017 consid. 4.2; CR LIFD - Jaques, art. 9 LIFD N 15). c) En l'espèce, l'époux de la recourante a résidé au Luxembourg, qui constituait son domicile fiscal, durant la période fiscale concernée. Les revenus et la fortune de l'intéressé sont ainsi exemptés de l'assiette imposable en Suisse, comme l'autorité intimée l'a expressément admis dans la décision sur réclamation attaquée (ch. 2 in fine). Cela étant, la recourante ne conteste pas que l'union conjugale était maintenue et que, en application du droit interne tel que rappelé ci-dessus, les revenus et la fortune de son époux devraient ainsi en principe être pris en considération pour la détermination du taux d'imposition qui lui est applicable. Elle se prévaut toutefois du statut de fonctionnaire européen de l'intéressé et du droit international applicable en la matière.

## **E. 5**

a) Les Etats membres de l'Union européenne ont adopté un Protocole sur les privilèges et immunités de l'Union européenne (Protocole n° 7), dont les dispositions sont " annexées au traité sur l'Union européenne, au traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et au traité instituant la Communauté européenne de l'énergie atomique ". Il en résulte notamment ce qui suit (version du 26 octobre 2012 actuellement en vigueur, Journal officiel de l'Union européenne C 326/1): Article 12 (ex-article 13) Dans les conditions et suivant la procédure fixée par le Parlement européen et le Conseil statuant par voie de règlements conformément à la procédure législative ordinaire et après consultation des institutions concernées, les fonctionnaires et autres agents de l'Union sont soumis au profit de celle-ci à un impôt sur les traitements, salaires et émoluments versés par elle. Ils sont exempts d'impôts nationaux sur les traitements, salaires et émoluments versés par l'Union. Selon la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) rendue en application de cette disposition, " le fait de percevoir un impôt national [...] tout en prenant en considération, pour en déterminer le montant final, les revenus versés par l'Union qui sont exemptés d'impôts nationaux équivaut à l'imposition indirecte de ces revenus, en violation de l'article 13 [désormais art. 12], second alinéa, du Protocole " (arrêt C-588/10 du 5 juillet 2012 Bourgès-Maunoury , par. 28). b) Le Protocole n° 7, en particulier son art. 12 (auparavant art. 13) reproduit ci-dessus, a été repris tel quel en tant qu'annexe (Annexe A) à l'Accord entre la Confédération suisse et la Communauté européenne sur le transport aérien (Accord sur le transport aérien) conclu le 21 juin 1999 et entré en vigueur le 1 er juin 2002 (RS 0.748.127.192.68). Les modalités d'application en Suisse de ce protocole en tant qu'annexe à l'accord concerné sont prévues dans un appendice (Appendice de l'Annexe A) dont il résulte en particulier ce qui suit: 1. Extension de l'application à la Suisse Toute référence faite aux Etats membres dans le protocole sur les privilèges et immunités de l'Union européenne [...], doit être comprise comme incluant également la Suisse, à moins que les dispositions qui suivent n'en conviennent autrement. [...] 3. Modalités d'application des règles relatives au personnel de l'Agence En ce qui concerne l'art. 13 [recte: art. 12], alinéa 2, du protocole, la Suisse exempte, selon les principes de son droit interne, les

fonctionnaires et autres agents de l'Agence au sens de l'art. 2 du règlement (Euratom, CECA, CEE) n° 549/69 des impôts fédéraux, cantonaux et communaux sur les traitements, salaires et émoluments versés par l'Union européenne et soumis au profit de celle-ci à un impôt interne. [...] Le Protocole n° 7, en particulier son art. 12 (auparavant art. 13), a également été repris en tant qu'annexe à d'autres accords signés par la Suisse. Parmi les accords évoqués à ce propos par l'autorité intimée dans la décision sur réclamation attaquée (cf. let. B/c supra), peuvent être mentionnés, en particulier, l'Accord entre la Confédération suisse et la Communauté européenne concernant la participation de la Suisse à l'Agence européenne pour l'environnement et au réseau européen d'information et d'observation pour l'environnement (EIONET) conclu le 26 octobre 2004 et entré en vigueur le 1<sup>er</sup> avril 2006 (RS 0.814.092.681), ou encore l'Arrangement entre la Confédération suisse et l'Union européenne sur les modalités de sa participation au Bureau européen d'appui en matière d'asile conclu le 10 juin 2014 et entré en vigueur le 1<sup>er</sup> mars 2016 (RS 0.142.392.681). Les modalités d'application en Suisse de ce protocole en tant qu'annexe à ces accords et autres arrangements font l'objet d'un appendice dont la teneur est similaire à celle de l'Appendice de l'Annexe A à l'Accord sur le transport aérien reproduit ci-dessus. c) En l'espèce, la recourante conclut en premier lieu qu'il plaise au tribunal " d'admettre l'application du protocole sur les privilèges et immunités de l'Union européenne ". Il s'impose de constater d'emblée que, d'une façon générale, le Protocole n° 7 n'est pas applicable à la Suisse en tant qu'il est annexé au traité sur l'UE - puisque la Suisse n'est pas membre de l'UE. Il n'est pas contesté pour le reste que la Suisse n'a pas conclu d'accord qui porterait directement sur les privilèges et immunités applicables au personnel du Parlement européen, comme l'a confirmé l'AFC dans son avis du 11 septembre 2020 (cf. let. B/a supra). Quant au fait que, dans sa teneur en tant qu'annexe à l'Accord sur le transport aérien, ce protocole prévoit à son art. 12 l'exemption d'impôts nationaux pour les " fonctionnaires et autres agents de l'Union ", il ne saurait avoir pour conséquence, à l'évidence, que seraient concernés l'ensemble des fonctionnaires et agents de l'UE. Cette formulation générale résulte bien plutôt du fait que le Protocole n° 7 a dans ce cadre été repris tel quel en tant qu'annexe à l'accord en cause, lequel n'en limite pas moins expressément son champ d'application en prévoyant à son art. 2 que " les dispositions du présent Accord et de son annexe s'appliquent pour autant qu'elles concernent le transport aérien ou des objets directement liés au transport aérien, tel que mentionné dans l'annexe du présent accord ". C'est ainsi à la lumière de cette disposition que doit être interprétée la teneur du Protocole n° 7 en tant qu'annexe à cet accord, en ce sens que, s'agissant en particulier de l'art. 12 al. 2, seuls sont concernés par l'exemption prévue les fonctionnaires et autres agents de l'Union exerçant une activité liée au transport aérien. Il en va de même de l'Appendice de l'Annexe A, dont la portée est soumise à la même limitation que l'annexe elle-même; ce n'est que dans ce cadre restreint que la référence aux Etats membres dans le protocole concerné doit être comprise comme incluant également la Suisse selon le ch. 1 de cet appendice. La distinction que voudrait opérer la recourante dans son recours entre la portée respective des ch. 1 et 3 de l'Appendice de l'Annexe A (cf. let. C supra) ne résiste pas à l'examen. Comme le relève l'autorité intimée dans la décision sur réclamation attaquée (cf. let. C/c supra), les remarques qui précèdent conservent toute leur pertinence, mutatis mutandis, s'agissant des autres accords et arrangements signés par la Suisse auxquels le Protocole n° 7 a été annexé, lesquels prévoient systématiquement une disposition limitant l'application de ce dernier à l'entité respectivement au personnel de l'entité concernés par l'accord ou l'arrangement en cause (cf. en particulier art. 12 de l'Accord entre la Confédération suisse et la Communauté

européenne concernant la participation de la Suisse à l'Agence européenne pour l'environnement et au réseau européen d'information et d'observation pour l'environnement, prévoyant que la Suisse applique le protocole " à l'agence " en cause; art. 9 de l'Arrangement entre la Confédération suisse et l'Union européenne sur les modalités de sa participation au Bureau européen d'appui en matière d'asile, prévoyant l'application du protocole par la Suisse " au Bureau d'appui et à son personnel "). Dans la mesure où son époux, fonctionnaire auprès du Parlement européen, ne fait pas partie du personnel de l'UE concerné par un accord ou autre arrangement signé par la Suisse auquel le protocole n° 7 a été annexé, la recourante ne peut en conséquence se prévaloir de l'application directe de ce protocole. d) La recourante conclut également qu'il plaise au tribunal " d'admettre une interprétation par analogie de ce protocole ". Elle soutient en substance à ce propos que, dans la mesure où les fonctionnaires de l'UE sont soumis à la même législation européenne sur le statut des fonctionnaires et doivent ainsi être considérés comme étant des employés d'un même employeur macro-économique, une application du Protocole n° 7 limitée à certains fonctionnaires européens constituerait une égalité de traitement, respectivement qu'une distinction introduite par la Suisse qui dépendrait de la signature d'un accord avec une entité spécifique de l'UE paraît arbitraire. Elle relève en outre que le Parlement européen n'a pas le pouvoir de signer un accord bilatéral avec la Suisse prévoyant de tels privilèges et immunités et soutient que, si la Suisse accepte l'exonération des employés de certaines entités de l'UE, une extension aux organes de l'UE qui ne sont pas en mesure de conclure eux-mêmes un accord de ce type " paraît justifiée " (cf. let. C supra ). Ces griefs ne résistent pas davantage à l'examen. D'une façon générale, le principe de la légalité, qui régit l'ensemble de l'activité de l'Etat (cf. art. 5 al. 1 Cst.) et revêt une importance particulière en droit fiscal où il est érigé en droit constitutionnel indépendant (cf. art. 127 al. 1 Cst.), exige non seulement que le cercle des contribuables mais également que les exceptions à l'assujettissement soient définis dans une loi au sens formel (ATF 143 II 87 consid. 4.5 et les références; TF 2C\_33/2018 du 28 juin 2018 consid. 3.1). Le principe de la légalité interdit toute application par analogie (CR LIFD - Yersin/Aubry Girardin, Remarques préliminaires N 45). Quant au principe de l'égalité de traitement (tel que garanti par les art. 8 Cst. et 10 Cst-VD; cf. ég. art. 127 al. 2 Cst. et 167 al. 2 Cst-VD s'agissant des contributions), une norme viole ce principe lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente (ATF 142 I 195 consid. 6.1 et les références; TF 2C\_151/2020 du 25 mai 2020 consid. 4.1). Cela étant, le Protocole n° 7 ne s'applique, comme on vient de le voir, qu'au personnel de l'UE concerné par un accord ou autre arrangement signé par la Suisse auquel il est annexé; c'est dans le cadre de cette application - et dans ce cadre seulement - que le personnel concerné pourrait le cas échéant se prévaloir du principe de l'égalité de traitement. En d'autres termes, la situation d'un fonctionnaire européen ne pouvant se prévaloir du protocole en cause, faute d'accord ou autre arrangement signé par la Suisse auquel ce protocole aurait été annexé le concernant, ne saurait être considérée comme semblable à celle d'un fonctionnaire européen pouvant s'en prévaloir - la différence entre ces deux situations résidant précisément dans l'existence ou non d'un tel accord ou autre arrangement. L'existence ou non d'un accord ou autre arrangement de ce type relève pour le reste de considérations politiques; le fait qu'il en résulte que seuls certains fonctionnaires européens bénéficient des privilèges et immunités

prévus par le Protocole n° 7 ne viole ni le principe de l'égalité de traitement ni l'interdiction de l'arbitraire dans ce contexte. Quant au fait que le Parlement européen n'a pas le pouvoir de conclure un accord bilatéral avec la Suisse prévoyant des privilèges et immunités en faveur de son personnel, il ne saurait avoir quelque incidence que ce soit sur ce qui précède. Un tel accord en faveur du personnel en cause n'en pourrait pas moins le cas échéant être conclu par l'Union européenne, qui dispose de la personnalité juridique - et, partant, notamment de la capacité de contracter des accords internationaux - depuis la conclusion du traité de Lisbonne (art. 47 du Traité sur l'Union européenne dans sa version consolidée du 26 octobre 2012, Journal officiel de l'Union européenne C 326/13; cf. Dupont, Les accords internationaux conclus par l'Union européenne: une source de droit particulière, Master en droit 2016-2017 publié en ligne sur le site de l'Université catholique de Louvain, pp. 26 ss). C'est ainsi avec l'Union européenne que la Suisse a conclu notamment l'arrangement sur les modalités de sa participation au Bureau européen d'appui en matière d'asile déjà mentionné.

e) Il s'ensuit qu'en tant que l'autorité intimée a retenu que la recourante ne pouvait se prévaloir des privilèges et immunités prévus par le Protocole n° 7 dans les circonstances du cas d'espèce (et ce ni directement ni par une application par analogie), la décision sur réclamation attaquée ne prête pas le flanc à la critique.

#### **E. 6**

La recourante ne se prévaut plus pour le reste dans son recours de la Convention entre la Confédération suisse et le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, conclue le 21 janvier 1993 et entrée en vigueur le 19 février 1994 (RS 0.672.951.81); l'autorité intimée a exposé de façon circonstanciée dans la décision sur réclamation attaquée les motifs pour lesquels cette convention n'avait aucune incidence sur l'application du droit interne suisse à l'intéressée dans les circonstances du cas d'espèce (ch. 4.1). Il n'est pas davantage contesté que l'époux de la recourante n'est ni un membre de la délégation permanente de la Commission des Communautés européennes auprès du Conseil fédéral (en référence à l'avis de l'AFC du 11 septembre 2020; cf. let. B/a supra), ni retraité respectivement domicilié ou en séjour en Suisse (en référence à l'Accord entre le Conseil fédéral suisse et la Commission des Communautés européennes en vue d'éviter la double imposition des fonctionnaires retraités des institutions et agences des Communautés européennes résidant en Suisse, conclu le 26 octobre 2004 et entré en vigueur le 31 mai 2005 - RS 0.672.926.81 -, évoqué " d'un point de vue subsidiaire " dans le recours; cf. let. C supra). En définitive, il s'impose ainsi de constater qu'aucun accord international applicable à la recourante compte tenu du statut de fonctionnaire auprès du Parlement européen de son époux ne limite le droit de l'imposer selon le droit interne suisse. C'est en conséquence à juste titre que l'autorité intimée a tenu compte des revenus et de la fortune de son époux dans la détermination du taux d'imposition (cf. consid. 4 supra).

#### **E. 7**

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté et la décision sur réclamation attaquée confirmée. Un émolument de 1'000 fr. est mis à la charge de la recourante, qui succombe (cf. art. 49 al. 1 LPA-VD; art. 2 du tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative, du 28 avril 2015 - TFJDA; BLV 173.36.5.1). Il n'y a pas lieu pour le reste d'allouer d'indemnité à titre de dépens (cf. art. 55 al. 1 LPA-VD).

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