

VD_OMNI FI.2022.0151 vom 1. Juni 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-06-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0151

FR: VD_OMNI FI.2022.0151 du 1 juin 2023

IT: VD_OMNI FI.2022.0151 del 1 giugno 2023

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Imposition d'un contribuable personne physique qui arrive en Suisse en cours de période fiscale alors qu'il détenait déjà un immeuble. Question de savoir si cette arrivée doit être assimilée à un début d'assujettissement en Suisse ou si, compte tenu de ce que le contribuable détenait déjà un immeuble en Suisse, il n'y a pas de début d'assujettissement. Portée de cette distinction: savoir si l'art. 40 al. 3 LIFD selon lequel les revenus périodiques doivent être annulés, est applicable. En résumé, le système d'unité de la période fiscale, appliqué en l'espèce par le canton de Vaud, s'il n'apparaît pas comme optimal au regard d'autres systèmes, comme le relève la doctrine, n'est cependant pas contraire au cadre légal régissant le début et la fin de l'assujettissement en Suisse, ni à la jurisprudence rendue à ce jour par le Tribunal fédéral. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

Aux termes de l'art. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. En l'occurrence, le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et dans le délai de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

A l'image de l'autorité intimée et comme la jurisprudence lui permet de le faire, le Tribunal tranchera les recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, et l'impôt fédéral direct, d'autre part (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.; 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511; arrêt TF 2C_60/2013 et 2C_61/2013 du 14 août 2013 consid. 1).

E. 3

a) Aux termes de l'art. 3 LIFD, 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 (al. 1). Une personne a son domicile en Suisse au regard du droit fiscal lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral (al. 2). Une personne séjourne en Suisse au regard du

droit fiscal lorsque, sans interruption notable (al. 3), elle y réside pendant 30 jours au moins et y exerce une activité lucrative (let. a); elle y réside pendant 90 jours au moins sans y exercer d'activité lucrative (let. b). 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 (art. 6 al. 1 LIFD). L'assujettissement débute le jour où le contribuable prend domicile en Suisse ou y commence son séjour au regard du droit fiscal ou encore le jour où il y acquiert un élément imposable (art. 8 al. 1 LIFD).

L'assujettissement prend fin le jour du décès du contribuable, de son départ de Suisse ou le jour de la disparition de l'élément imposable en Suisse (al. 2). L'art. 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) prévoit, pour sa part, que les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel, lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées dans le canton ou lorsque, sans interruption notable, elles y séjournent pendant 30 jours au moins en exerçant une activité lucrative, ou pendant 90 jours au moins sans exercer d'activité lucrative (al. 1). Une personne a son domicile dans le canton, au regard du droit fiscal, lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral (al. 2). Enfin, sur le plan cantonal, la LI dispose, à son art. 3, que les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent dans le canton (al. 1). Une personne a son domicile dans le canton, au regard du droit fiscal, lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral (al. 2). Une personne séjourne dans le canton, au regard du droit fiscal, lorsque, sans interruption notable (al. 3), elle y réside pendant trente jours au moins en y exerçant une activité lucrative (let. a); elle y réside pendant nonante jours au moins, sans y exercer d'activité lucrative (let. b).

L'assujettissement débute le jour où le contribuable prend domicile dans le canton ou y commence son séjour au regard du droit fiscal, ou encore le jour où il y acquiert un élément imposable (art.

E. 8

al. 6 LI). Le pouvoir d'imposition des cantons intéressés porte donc sur les éléments de la période fiscale entière. L'application de ce principe a pour avantage de permettre le dépôt d'une seule déclaration pour la période fiscale et d'éviter les difficultés de taxation liées à l'imposition de fragments de période. Par ailleurs, les modalités techniques de répartition intercantonale s'en trouvent simplifiées. On notera toutefois que ce principe s'accompagne, dans la loi, de la règle selon laquelle la date déterminante est celle de la fin de la période fiscale (système du jour déterminant ["Stichtagsprinzip"], cf. entre autres l'art. 44 al. 1 LI; sur le principe en tant que tel, cf. TF 2C_200/2011 du 4 novembre 2011 consid. 4.2.3, in: RDAF 2012 II 56). c) Dans le cadre des rapports internationaux, en revanche, la question n'a, comme en conviennent les parties, pas fait l'objet de jurisprudence du Tribunal fédéral. Certes, le Tribunal administratif zurichois (TA/ZH du 20 octobre 2004, in: StE 2005 B 65.3 Nr1) a rendu un arrêt concernant l'impôt sur la fortune dans lequel il a considéré que lorsqu'une personne quitte le canton dans lequel elle est propriétaire foncier, elle cesse d'être assujettie à l'impôt illimité en raison de son rattachement personnel à ce canton; elle reste cependant soumise à l'impôt de manière limitée. Cet arrêt a cependant été rendu pour des périodes fiscales avant l'harmonisation des systèmes d'imposition cantonaux et il est délicat d'en tirer des conclusions. La pratique administrative de la Conférence suisse des impôts (CSI) et de l'Administration fédérale des contributions (AFC) – cette dernière ne

s'est toutefois pas déterminée dans la présente procédure bien qu'appelée par avis du 14 novembre 2022 à le faire – n'est pas publiée. Leur position commune résulte cependant du cours de perfectionnement Schwarzenbourg 2018 (Thème 1, Etat de fait 3) dont on retient que lors d'un changement du rattachement économique à un rattachement personnel, le contribuable n'entre pas nouvellement dans l'assujettissement en Suisse et que dans cette constellation la CSI et l'AFC recommandent aux cantons d'appliquer le principe d'unité de la période fiscale (cette position est d'ailleurs citée in: Peter Locher, Kommentar zum DBG, I ère partie, 2 ème éd., 2019 N 17 ad art. 40). Elle résulte également d'un courrier électronique du 9 juin 2023 (figurant au dossier de l'autorité intimée) adressée à cette dernière par l'Administration fédérale des contributions. Par conséquent, les revenus acquis durant la période d'assujettissement personnel en Suisse ne doivent pas être annualisés pour le calcul du taux, ce dernier étant déterminé selon les principes de la répartition internationale. On remarquera cependant que cette recommandation n'est pas uniformément appliquée et que l'AFC ne procédant pas elle-même à la taxation de l'IFD, elle n'a jamais contraint les cantons à adopter un système plutôt que l'autre. La doctrine n'est pas non plus unanime – ni même dominante comme le soutient à tort l'autorité intimée (Réponse p. 18) – quant à la solution à adopter. Marc Bugnon (Commentaire romand LIFD, 2 ème éd., 2017, N 62 ad art. 40) s'aligne sur la position de la CSI et de l'AFC rappelée ci-dessus, invoquant spécifiquement le rapprochement avec la fiscalité intercantonale et, au nom de l'unité de la période fiscale, soutient qu'il n'y a pas lieu d'opérer deux taxations pour la même période, en relevant que la fixation du taux d'imposition dans cette solution découlera non d'un assujettissement inférieur à une année, mais de la répartition internationale. Dans le même commentaire, Jean-Blaise Paschoud/Daniel de Vries (Commentaire romand LIFD, 2 ème éd., 2017, N 24 ad art. 8) indiquent d'une part que le passage d'un rattachement économique à un rattachement personnel entraîne une modification de la nature de l'assujettissement, qui ne saurait être assimilée à un début d'assujettissement. Il s'agit d'une "continuité de l'assujettissement" qui voit le rattachement personnel intégrer le rattachement économique. Ils soutiennent cependant que ce principe ne fait pas obstacle à ce qu'un changement de nature d'assujettissement soit qualifié de début ou de fin d'assujettissement. Peter Locher (Kommentar zum DBG, I ère partie, 2 ème éd., 2019, N

E. 10

ad art. 8) est d'avis que l'arrivée en cours de période fiscale d'un contribuable déjà rattaché à la Suisse à raison d'une propriété immobilière déclenche un "assujettissement inférieur à une année" pour les revenus acquis depuis la prise de domicile en Suisse. Il estime convenable de conserver de manière séparée deux types d'assujettissement, à savoir celui personnel "inférieur à une année" depuis l'arrivée en Suisse et celui économique "complet" pour toute la période fiscale. Il admet cependant (op. cit., N 11 ad art. 8) qu'à côté de cette solution de deux taxations distinctes existe également celle d'une imposition unique conformément au principe de l'unité de la période fiscale. Walter Ryser/Bernard Rolli (Précis de droit fiscal suisse, 4 ème éd., 2002, p. 425) soutiennent également que l'arrivée en Suisse crée une modification du rattachement, dans le sens, semble-t-il, d'une fragmentation de la période fiscale. Stefan Oesterhelt/Moritz Seiler (in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4 ème éd., 2022, N 29 ad art. 8) se prononcent clairement en faveur d'un traitement séparé des assujettissements limités et illimités, remarquant que les motifs et les difficultés que pouvait provoquer un tel traitement avant le passage de tous les cantons à la taxation postnumerando annuelle n'ont plus lieu d'être aujourd'hui. d) Comme le souligne la doctrine (cf. en particulier Jean-Blaise Paschoud/Daniel de Vries, op. cit., N 24 ad art. 8 et

Stefan Oesterhelt/Moritz Seiler, op. cit., N 30 ad art. 8), la portée des deux systèmes présentés précédemment ne tient pas uniquement à l'annualisation et respectivement la prise en compte des revenus étrangers pour le calcul du taux. Ils impliquent également une modification des règles de compétence entre les cantons. En effet, pour le contribuable domicilié hors de Suisse, mais qui y est rattaché à raison d'un immeuble, c'est bien le lieu de situation de cet immeuble qui est déterminant. En effet, l'art. 106 LIFD prévoit que l'impôt fédéral direct dû en raison d'un rattachement économique est perçu par le canton dans lequel sont remplies, à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement, les conditions de l'art. 4 LIFD (détention d'un immeuble). Cette disposition ajoute qu'en cas de rattachements économiques multiples en Suisse ("sont remplies simultanément dans plusieurs cantons"), le canton compétent est celui où se trouve la plus grande part des valeurs imposables. A l'inverse, lorsque le contribuable est imposable à raison d'un rattachement personnel, c'est le canton dans lequel, au regard du droit fiscal, le contribuable est domicilié ou, à défaut d'un domicile en Suisse, il séjourne, à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement qui est compétent pour procéder à la taxation.

5. a) Rapporté à notre problématique, cela signifie que si l'on admet une fragmentation de la période fiscale, comme le demandent les recourants, une compétence pour la taxation de l'impôt fédéral direct du lieu de situation de l'immeuble sera maintenue puisque la mutation de la nature de l'assujettissement engendrera à l'arrivée des recourants une fin d'assujettissement économique et un début d'assujettissement illimité. Les cantons qui appliquent ce système, en particulier le Tessin (cf. Norberto Bernadoni/Pietro Bortolotto, *Le basi temporali per l'imposizione delle persone fisiche*, 2015, p. 197 pour la variante tessinoise), doivent ainsi rendre une première décision de taxation, pour la période depuis le début de l'année jusqu'à la prise de résidence, dont l'assiette fiscale est constituée des rendements immobiliers réalisés au cours de cette période, annualisés pro rata temporis. Cette première taxation devra être effectuée par le canton de situation de l'immeuble. Ensuite, une seconde taxation, pour le reste de la période fiscale sera effectuée par le canton de domicile, sur les revenus immobiliers (à répartir au lieu de situation de l'immeuble) et les autres revenus, pour autant que réalisés durant cette (partie de la) période fiscale, avec prise en compte des revenus étrangers ou annualisation pour le calcul du taux de l'impôt. Bien entendu, ces questions de compétence ne modifient pas en elles-mêmes les règles de répartitions internationales et intercantonales du droit de taxer, les répartitions devant être effectuées par le canton compétent quel qu'il soit. En revanche, la part résiduelle de l'impôt fédéral direct (art. 196 LIFD) pourrait être attribuée de manière différente puisque les cantons versent à la Confédération 78,8 % des impôts encaissés, respectivement en conservent 21,2%. D'ailleurs, l'art. 111 al. 2 LIFD prévoit bien que si, pour une taxation, la part cantonale doit être répartie entre plusieurs cantons, l'autorité fiscale compétente en informe les administrations cantonales intéressées. A ce stade, on remarquera que le système appliqué par l'autorité intimée de taxation unifiée de la période fiscale sans annualisation des revenus périodiques (cf. variante IIB présentée par Peter Locher, op. cit., N 21 ad art. 40) apparaît comme la plus favorable aux contribuables provoquant ce que cet auteur décrit comme une sous-imposition des revenus suisses en raison de l'absence d'annualisation pour la détermination du taux. En l'espèce cependant, s'agissant du cas concret des recourants, compte tenu de ce que le revenu attribuable au Japon (419'705 fr.) est largement supérieur à celui acquis durant la période de résidence en Suisse (57'848 fr.), force est de constater que l'annualisation ($\times 12 \div 7$) pro rata temporis des revenus suisses pour le calcul du taux leur serait plus favorable.

b) Avec la doctrine récente, il faut convenir que le système de la double taxation, grâce à sa fragmentation de la période

fiscale, permet de mieux prendre en compte la capacité contributive du contribuable. Ce système évite une sous-imposition ou une surimposition, qui est fonction du rapport entre les revenus acquis à l'étranger et la période d'assujettissement illimité en Suisse. Il permet d'attribuer à chaque partie de la période fiscale un revenu précisément défini à la fois pour l'assiette et pour le taux. Compte tenu de l'annualisation, il respecte mieux le principe d'égalité de traitement et celui de l'imposition selon la capacité contributive. Il nécessite cependant une double procédure de taxation avec deux décisions distinctes, ce qui peut être considéré comme une complication (dans ce sens, Peter Locher, *op. cit.*, N 22 ad art. 40). Force est en outre de constater que la fragmentation de la période fiscale a désormais été abandonnée dans les rapports intercantonaux (cf. supra 4b) de telle sorte que si un contribuable propriétaire immobilier dans un canton prend domicile dans ce canton au cours de la période fiscale, il y sera considéré comme domicilié pour toute la période. Il sied toutefois de constater que sur le plan intercantonal, cette solution est dictée par des dispositions légales explicites, le choix ayant été fait par le législateur du droit harmonisé et par le passage de l'entier des cantons au système de taxation postnumerando. A l'inverse, rien n'est distinctement prescrit ni par la LIFD, ni par la LHID dans le cas d'espèce lorsqu'un contribuable arrive de l'étranger en cours de période fiscale et qu'il détient déjà un immeuble en Suisse auparavant. Sur la seule base de l'art. 8 LIFD et des dispositions du droit harmonisé, il n'apparaît pas que le législateur ait contraint les cantons à appliquer un système plutôt que l'autre. Si, dans l'évaluation des deux solutions qui s'offrent aux cantons, l'une, recommandée par la CSI et l'AFC et appliquée en l'espèce par le canton de Vaud, semble plus simple, l'autre, appliquée notamment dans le canton du Tessin apparaît comme un meilleur reflet de la capacité contributive du contribuable, il n'y a donc aucune règle qui contraint les cantons à adopter un système plutôt que l'autre, ni dans le droit fédéral, ni dans le droit cantonal, lors d'un "début d'assujettissement" provoquant une modification dans la nature de l'assujettissement. Les cantons disposent dans ce cadre d'une marge d'appréciation qui leur permet d'adopter le système de leur choix. En l'état de la jurisprudence, seules deux limites doivent être relevées. D'une part, si l'absence d'harmonisation des systèmes devait conduire à une double imposition, il appartiendrait au Tribunal fédéral d'indiquer comment interpréter les règles légales pour prévenir cette double imposition. En l'espèce toutefois, compte tenu de ce que tant l'immeuble suisse que le (nouveau) domicile principal des recourants se trouvent dans le canton de Vaud, il n'y a pas de double imposition intercantonale prohibée. D'autre part, il faut constater que la méthode utilisée, ici la méthode unitaire, devra l'être de manière conséquente également dans la situation inverse au cas d'espèce, c'est-à-dire en cas de départ à l'étranger en cours de période fiscale, lorsqu'un contribuable reste assujetti de manière limitée à l'impôt à raison d'un immeuble en Suisse. Les recourants n'allèguent pas ni ne démontrent en l'espèce que l'autorité intimée n'appliquerait pas cette règle de manière cohérente dans les deux situations. c) En résumé, le système d'unité de la période fiscale, appliqué en l'espèce par le canton de Vaud, s'il n'apparaît pas comme optimal au regard d'autres systèmes, comme le relève la doctrine, n'est cependant pas contraire au cadre légal régissant le début et la fin de l'assujettissement en Suisse, ni à la jurisprudence rendue à ce jour par le Tribunal fédéral. S'il est certes problématique que l'interprétation des art. 8 et 40 LIFD, soit du droit fédéral, ne soit pas uniforme en Suisse, les éléments rappelés ci-dessus ne permettent pas d'admettre que la solution adoptée par l'autorité intimée en l'espèce serait contraire au droit fédéral. En outre, le Tribunal fédéral n'a à ce jour pas fait œuvre de législateur (cf. art. 127 al. 3 2^{ème} ph. Cst.) et n'a donc pas prescrit un système en cas de conflit intercantonal. Le présent dossier

ne présente au surplus aucun élément permettant d'admettre qu'il s'agirait d'un cas de double imposition intercantonale. L'autorité intimée pouvait par conséquent adopter la méthode unitaire et renoncer dès lors à rendre deux décisions de taxation distinctes, l'une en relation avec l'assujettissement limité des recourants, l'autre portant sur leur assujettissement illimité depuis leur retour en Suisse. 6. Il suit de ce qui précède que le recours, mal fondé, doit être rejeté et la décision attaquée confirmée. Un émolument de 500 fr. est mis à la charge des recourants, qui succombent (cf. art. 144 al. 1 et 5 LIFD, art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD; art. 1 et 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 d'allouer d'indemnité à titre de dépens (cf. art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA; RS 172.021], applicable par renvoi de l'art. 144 al. 4 LIFD; art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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