

VD_OMNI FI.2023.0121 vom 8. Juli 2024

VD Tribunal cantonal, 2024-07-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0121

FR: VD_OMNI FI.2023.0121 du 8 juillet 2024

IT: VD_OMNI FI.2023.0121 del 8 luglio 2024

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions, B. _____ | Confirmation de la décision sur réclamation de l'ACI, qui a taxé le recourant selon la méthode unitaire et a renoncé à rendre deux décisions de taxation distinctes, l'une en relation avec son assujettissement limité, l'autre portant sur son assujettissement illimité depuis son arrivée en Suisse. La décision attaquée n'est pas contraire à la CDI CH-FR et respecte par ailleurs les principes de la bonne foi, de la légalité et de l'imposition selon la capacité contributive. Recours rejeté. Recours au TF admis (9C_416/2024 du 14.08.2025).

Erwägungen

E. 1

Interjeté 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 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; BLV 642.11]), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicable par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD).

E. 2

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions – qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt –, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt, les règles sur la déduction concernée étant similaires en droit fédéral et cantonal. La Cour statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. arrêt CDAP FI.2018.0074 du 22 novembre 2018 consid. 2; FI.2016.0149 du 12 mars 2018 consid. 4; FI.2016.0013 du 14 novembre 2017 consid. 3).

E. 2.3

p. 243). b) Dans son arrêt FI.2022.0151 du 1^{er} juin 2023, le Tribunal cantonal a constaté que le système appliqué par l'autorité intimée de taxation unifiée de la période fiscale sans annualisation des revenus périodiques apparaissait généralement comme la plus favorable aux contribuables (consid. 5a). En l'espèce cependant, s'agissant du cas concret du recourant, compte tenu de ce que le revenu attribuable à la France est largement supérieur à celui acquis durant la période de résidence en Suisse, force est de constater que l'annualisation pro rata temporis des revenus suisses pour le calcul du taux lui serait plus favorable. Cela étant, les modalités de taxation applicables à la situation du recourant ont pour conséquence une prise en compte des éléments taxables réels sur l'ensemble de la période fiscale, en lieu et place d'un calcul fictif. L'imposition du recourant est ainsi semblable à celle d'un contribuable qui serait imposable de manière illimitée pour l'ensemble de la période fiscale. Le schématisme lié à l'application du système de taxation unifiée, qui s'explique notamment par des aspects de simplification procédurale, demeure admissible. Le recourant ne peut en outre pas comparer sa situation à celle des employés faisant l'objet d'une imposition à la source, dans le cadre de laquelle l'annualisation des revenus et l'imposition au taux global ont été refusées, au seul motif que, lors de la période fiscale litigieuse, aucune disposition ne prévoyait cette modalité d'imposition. Ce ne sont par conséquent ni les engagements conventionnels de la Suisse, ni des motifs liés au respect du principe de l'égalité de traitement, qui ont conduit le Tribunal fédéral à exclure l'annualisation et le taux global dans le cadre de l'imposition à la source. Le grief de violation de l'imposition selon la capacité contributive doit être rejeté.

E. 3

Dans un premier moyen d'ordre formel, le recourant se plaint d'une violation du principe de célérité, relevant que l'autorité intimée avait tardé à statuer. a) L'art. 29 al. 1 Cst. garantit notamment à toute personne le droit à ce que sa cause soit traitée dans un délai raisonnable. Cette disposition consacre le principe de la célérité. L'autorité viole cette garantie et commet un déni de justice formel lorsqu'elle ne rend pas une décision qu'il lui incombe de prendre dans le délai que la nature de l'affaire et les circonstances font apparaître comme raisonnable (cf. ATF 144 II 486 consid. 3.2 p. 489; 142 II 154 consid. 4.2; 135 I 6 consid. 2.1). Le caractère raisonnable du délai à respecter s'apprécie selon les circonstances particulières de la cause, eu égard notamment à la complexité de l'affaire, à l'enjeu du litige pour l'intéressé, à son comportement ainsi qu'à celui des autorités compétentes (cf. ATF 144 II 486 consid. 3.2; 135 I 265 consid. 4.4; ég. Jacques Dubey, Droits fondamentaux, vol. II, Bâle 2018, p. 805 s.). Il appartient au justiciable d'entreprendre ce qui est en son pouvoir pour que l'autorité fasse diligence, que ce soit en l'invitant à accélérer la procédure ou en recourant, le cas échéant, pour retard injustifié. Le principe vaut dans tous les types de causes, étant précisé que le comportement du justiciable s'apprécie avec moins de rigueur en procédure pénale et administrative que dans un procès civil (ATF 130 I 312 consid. 5.2; arrêts TF 2C_44/2020 du 3 mars 2022 consid. 12.6.1; 2C_1014/2013 du 22 août 2014 consid. 7.1, non publié in ATF 140 I 271). Cette règle découle du principe de la bonne foi (art. 5 al. 3 Cst.), qui doit présider aux relations entre organes de l'Etat et particuliers. Il serait en effet contraire à ce principe qu'un justiciable puisse valablement soulever ce grief devant l'autorité de recours, alors qu'il n'a entrepris aucune démarche auprès de l'autorité précédente, afin de remédier à cette situation (ATF 125 V 373 consid. 2b/aa; arrêts TF 2C_48/2022 du 8 décembre 2022; 1B_309/2021 du 3 septembre 2021 consid. 4). b) En

l'occurrence, il est certes regrettable que l'autorité intimée ait attendu près de huit ans pour statuer sur la réclamation des contribuables, ce d'autant plus qu'aucune mesure d'instruction n'a été mise en œuvre durant cette période. Les contribuables n'ont toutefois jamais requis de l'autorité intimée qu'elle statue sur leur réclamation et n'ont pas saisi l'autorité supérieure d'un recours pour déni de justice pour retard injustifié. Dans ces circonstances, une violation du principe de célérité est exclue.

E. 4

La personne qui, ayant conservé son domicile à l'étranger, réside en Suisse uniquement pour y fréquenter un établissement d'instruction ou pour se faire soigner dans un établissement ne s'y trouve ni domiciliée ni en séjour au regard du droit fiscal.

E. 4.1

et 4.2 p. 162 s.; ATF 128 I 240 consid.

E. 5

Le recourant conteste la possibilité, pour l'autorité intimée, de rendre une seule décision de taxation lorsque l'assujettissement est limité pour une partie de la période fiscale et illimité pour une autre partie de cette même période fiscale. a) L'autorité intimée soutient que lors de l'arrivée en cours de période fiscale d'un contribuable auparavant déjà assujetti de manière limitée en Suisse, il n'y a pas, à proprement parler, de début d'assujettissement au sens de l'art. 8 LIFD et par conséquent, il n'y a pas matière à appliquer l'art. 40 al. 3 LIFD, selon lequel "l'impôt est prélevé sur les revenus obtenus durant cette période". Il s'ensuit, pour le recourant, que les revenus réalisés (en France) avant son arrivée en Suisse sont pris en compte non pour la détermination de l'assiette imposable mais pour celle du taux de l'impôt, dès lors qu'ils sont considérés comme uniquement partiellement assujettis à l'impôt sur le revenu en Suisse (art. 7 al. 1 LIFD) et qu'ils doivent se voir appliquer "le taux auquel leur revenu serait imposé si tous les éléments étaient imposables en Suisse". De son côté, le recourant estime que, malgré le rattachement immobilier préexistant à son arrivée en Suisse, l'art. 8 LIFD, et la disposition cantonale équivalente, doivent avoir pour conséquence une fragmentation de la période fiscale. Il en résulterait une première période 2014 au cours de laquelle il devrait être imposé sur les revenus immobiliers, au taux des revenus mondiaux (art. 7 al. 1 LIFD) à savoir les éléments de salaire imposables en France. Dès le 1^{er} mars 2014, il devrait faire l'objet, dans une seconde période fiscale 2014, d'une imposition sur les revenus perçus dès lors en Suisse, annualisés pour les revenus périodiques (art. 40 al. 3 LIFD), mais sans prise en compte pour le taux des revenus attribuables à l'étranger dès lors qu'ils sont, pour cette partie de la période fiscale, entièrement imposables en Suisse. Le litige revient pour l'essentiel à déterminer si l'arrivée d'un contribuable en cours de période fiscale, alors même qu'il est déjà assujetti de manière limitée à l'impôt en Suisse, doit conduire à un fractionnement de cette période fiscale ou si, au contraire, le principe de l'unité de la période doit prévaloir. b) Selon l'art. 40 al. 3 LIFD, " si les conditions d'assujettissement ne sont remplies que durant une partie de la période fiscale, l'impôt est prélevé sur les revenus obtenus durant cette période. Pour les revenus à caractère périodique, le taux de l'impôt se détermine compte tenu d'un revenu calculé sur douze mois; les revenus à caractère non périodique sont soumis à un impôt annuel entier, mais ne sont pas convertis en un revenu annuel pour le calcul du taux. L'art. 38 est réservé. " L'art. 79 LI a un contenu similaire. Ces dispositions, qui prévoient que, pour les revenus à caractère périodique, le taux de l'impôt se détermine compte tenu d'un revenu calculé sur

douze mois, s'appliquent toutefois lorsque l'assujettissement illimité à l'impôt d'un contribuable naît ou cesse en cours de période fiscale (cf. Beat König/Christian Maduz, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Kommentar, 4^{ème} éd. 2022, N 8 ss ad art. 40 LIFD; Marc Bugnon, in CR-LIFD, N 59 ss ad art. 40 LIFD). La règle de l'annualisation qu'elles prévoient est une règle d'imposition dans le temps, destinée à assurer que les contribuables concernés soient imposés selon leur capacité économique (art. 127 al. 2 Cst.), dès lors que l'impôt sur le revenu est un impôt à taux progressifs (cf. ATF 149 II 177 consid. 8.3.5; 149 II 34 consid. 6.3.2; arrêt TF 2C_84/2008 du 18 février 2008 consid. 1.2). Ayant à juger un litige dont les circonstances factuelles sont similaires à celles de la présente cause, le Tribunal cantonal a retenu que l'autorité intimée pouvait adopter la méthode unitaire et renoncer dès lors à rendre deux décisions de taxation distinctes, l'une en relation avec l'assujettissement limité du recourant, l'autre portant sur son assujettissement illimité depuis son arrivée en Suisse (cf. arrêt CDAP FI.2022.0151 du 1^{er} juin 2023 consid. 4 et 5 et les références à la pratique de la Conférence suisse des impôts [CSI] et de l'Administration fédérale des contributions [AFC], ainsi qu'à la doctrine qui n'est pas unanime; voir notamment, Peter Locher, Kommentar zum DBG, I^{ère} partie, 2^{ème} éd., 2019 N 10s. ad art. 8; Marc Bugnon in: Commentaire romand LIFD, 2^{ème} éd., 2017, N 62 ad art. 40; Paschoud/de Vries Reilingh, in: CR-LIFD, N 24 ad art. 8 LIFD; Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2002, p. 425; Stefan Oesterhelt/Moritz Seiler, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4^{ème} éd., 2022, N 29 ad art. 8). c) En l'occurrence, à l'instar de ce que la CDAP a déjà retenu, il faut admettre que l'autorité intimée pouvait ne rendre qu'une décision de taxation portant sur l'intégralité de la période fiscale 2014. Les éléments de revenus et de fortune imposables en Suisse doivent par conséquent être imposés au taux des éléments effectifs globaux pour toute la période fiscale. La décision attaquée est ainsi conforme au droit. Par appréciation anticipée des moyens de preuve, il n'est pas nécessaire d'ordonner la production, comme le requiert le recourant, de pièces complémentaires supposées illustrer la pratique de l'autorité intimée. Le pouvoir d'examen du Tribunal cantonal n'étant par ailleurs pas limité à l'arbitraire, le grief tiré de la violation de ce principe constitutionnel n'a pas de portée propre en l'occurrence.

E. 6

Il reste à examiner si la décision attaquée respecte les engagements conventionnels de la Suisse. Le recourant soutient en particulier que la décision attaquée serait contraire à l'art. 4 par. 4 CDI CH-FR. L'art. 4 par. 4 CDI CH-FR prévoit en particulier ce qui suit: "Lorsqu'une personne physique a transféré définitivement son domicile d'un Etat contractant dans l'autre, elle cesse d'être assujettie dans le premier Etat aux impôts pour lesquels le domicile fait règle dès l'expiration du jour où s'est accompli le transfert du domicile." Contrairement à ce que soutient en l'occurrence le recourant, l'art. 4 par. 4 CDI CH-FR n'a aucune influence sur la possibilité pour la Suisse d'imposer les revenus (suisses) au taux global. Il s'agit uniquement d'une disposition destinée à éliminer les conflits positifs d'assujettissement illimité, en particulier dans la situation d'un transfert de domicile en cours d'année. Pour le surplus, la CDI CH-FR ne contient aucune règle limitant, notamment lorsque les conditions d'assujettissement illimité ne sont remplies qu'une partie de l'année, le droit de la Suisse de tenir compte des revenus perçus avant l'assujettissement illimité en Suisse pour déterminer le taux de l'impôt. Au contraire, l'art. 25 let. B par. 1 1^{ère} phrase CDI CH-FR, qui dispose que " lorsqu'un résident de Suisse reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la convention, sont imposables en

France, la Suisse exempte de l'impôt ces revenus (à l'exception des dividendes, intérêts et redevances) ou cette fortune, mais peut, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste du revenu ou de la fortune de ce résident, appliquer le même taux que si les revenus ou la fortune en question n'avaient pas été exemptés", réserve expressément l'imposition au taux global. Sous l'angle du droit conventionnel, la décision attaquée peut dès lors être également confirmée.

E. 7

Le recourant se plaint de ce que la décision attaquée porterait atteinte au principe de sécurité du droit et au principe de la bonne foi. Il relève qu'aucune publication officielle ne mentionne la pratique de l'autorité intimée, lorsque, comme dans sa situation, l'assujettissement illimité, qui fait suite à un assujettissement limité, n'intervient qu'en cours de période fiscale. Il considère qu'il pouvait de bonne foi déduire d'indications figurant sur le site Internet de l'autorité intimée que le revenu d'activité lucrative dépendante réalisé en France durant les mois de janvier et février 2014 ne serait pas pris en considération pour déterminer le taux d'imposition des revenus imposables en Suisse. a) Découlant directement de l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration. Selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice et que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 146 I 105 consid. 5.1.1; 143 V 95 consid. 3.6.2). Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (ATF 118 Ib 312 consid. 3b). b) On peine en l'occurrence à comprendre ce que le recourant entend tirer des griefs de violations des principes de sécurité du droit et de la bonne foi. Le recourant ne prétend en effet pas qu'il aurait reçu de l'autorité intimée une quelconque assurance quant au fractionnement de la période fiscale 2014. L'information extraite du site de l'ACI, à laquelle le recourant se réfère, ne concerne que la situation d'un assujettissement en cours de période fiscale et n'est destinée qu'à fournir des indications d'ordre général. Elle n'a pas vocation à régler toutes les situations particulières, à l'image de celle dans laquelle s'est retrouvé le recourant lors de la période fiscale 2014, lorsqu'un rattachement illimité succède à un rattachement limité. L'administration n'est par conséquent pas intervenue dans une situation concrète. En cas d'incertitude au sujet de la pratique applicable à sa situation particulière, il appartenait ainsi au recourant de s'adresser à l'autorité intimée pour connaître plus précisément les modalités de son imposition. On peine quoi qu'il en soit à comprendre quelles autres dispositions le recourant aurait pu prendre s'il avait eu connaissance de la pratique de l'autorité intimée. La pratique de l'autorité intimée est en outre demeurée constante et a été confirmée dans l'arrêt FI.2022.0151 du 1^{er} juin 2023; il n'est ainsi pas nécessaire d'examiner si, du point de vue de la sécurité du droit, les conditions posées à un

hypothétique changement de pratique étaient réalisées (au sujet des conditions du changement de pratique, voir notamment ATF 145 II 270 consid. 4.5.5). Les griefs de violation des principes de la bonne foi et de la sécurité du droit doivent être rejetés.

E. 8

Le recourant soutient encore que la décision attaquée porterait atteinte au principe de la légalité. Les dispositions légales applicables en matière d'assujettissement contraindraient l'autorité intimée à procéder à une taxation intermédiaire, lorsque débute l'assujettissement illimité en Suisse. a) Le principe de la légalité en droit fiscal, érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 Cst. et qui s'applique à toutes les contributions publiques, tant fédérales que cantonales ou communales, prévoit que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être définis par la loi (cf. aussi art. 164 al. 1 let. d Cst.; ATF 148 II 121 consid. 5.1; 143 I 227 consid. 4.2; ATF 136 I 142 consid. 3.1). Il découle du principe de la légalité que les normes juridiques doivent présenter un certain degré de précision, afin notamment de respecter les impératifs de réserve de la loi et de sécurité juridique destinés à garantir la prévisibilité de l'action étatique qui est étroitement liée, dans un Etat de droit, au principe d'égalité devant la loi. En matière fiscale, cela signifie que l'objet de l'impôt doit être défini quant à son contenu et son ampleur de manière suffisante pour que le contribuable puisse évaluer et calculer à peu près la charge qu'il devra supporter (Danielle Yersin/Florence Aubry Girardin, in: CR-LIFD, 2^{ème} éd., 2017, n° 94 ad Remarques préliminaires et la référence à l'ATF 115 Ib 238 consid. 5b). Pour autant, cette exigence de précision ne doit pas être interprétée et comprise dans un sens trop absolu (cf. ATF 128 I 327 consid. 4.2 p. 339 s.; 125 I 369 consid. 6 p. 379 s. et les arrêts cités). Le législateur ne saurait en effet renoncer à utiliser des notions générales ou indéterminées qui doivent être concrétisées et explicitées par la pratique administrative et judiciaire. Le degré de précision requis d'une norme ne se laisse pas appréhender de manière abstraite. Il dépend notamment de la gravité de l'atteinte aux droits constitutionnels que la loi autorise, du cercle des personnes touchées, ainsi que de la possibilité de prévoir et cerner à l'avance, en dehors d'un cas concret, la forme et le contenu que doit revêtir l'action étatique pour régler un problème donné, compte tenu de la diversité, de la variété et de la complexité des situations pouvant se présenter. Les garanties de procédure et le principe de la proportionnalité peuvent également, jusqu'à un certain point, compenser une relative imprécision de la loi, en particulier si leur respect peut - efficacement - être garanti par une autorité judiciaire dans le cadre d'un contrôle concret (cf. ATF 128 I 327 consid. 4.2 p. 339/340 et les nombreuses références citées). b) L'art. 40 al. 3 LIFD (et son pendant dans la législation cantonale, mis en relation avec l'art. 8 LIFD), qui traite de l'assujettissement durant une période fiscale inférieure à une année, prévoit que si les conditions d'assujettissement ne sont remplies que durant une partie de la période fiscale, l'impôt est prélevé sur les revenus obtenus durant cette période. Le texte de cette disposition se réfère aux "conditions d'assujettissement", sans préciser s'il s'agit de l'assujettissement limité ou illimité. L'autorité intimée pouvait dès lors retenir, sans porter atteinte au principe de la légalité, que cette disposition ne s'appliquait que lorsqu'aucun assujettissement n'est donné durant une partie de la période fiscale et n'excluait pas le système d'unité de la période fiscale. La pratique de l'autorité intimée n'a en outre pas pour conséquence d'imposer plus lourdement le recourant qu'un contribuable qui serait assujetti en Suisse de manière illimitée durant l'ensemble de la période fiscale, puisque la détermination des éléments imposables et du taux de l'impôt s'effectue sur une base réelle, et non sur une base hypothétique, comme cela serait le cas si l'art. 40 al. 3 LIFD était

applicable. Le Tribunal cantonal a, quoi qu'il en soit, déjà jugé que 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, 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 (arrêt CDAP FI.2022.0151 du 1^{er} juin 2023 consid. 5c). Pour le surplus, le recourant ne conteste pas que la loi définit avec suffisamment de précision la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul. Le recourant ne peut rien tirer de l'arrêt TF 9C_676/2922 du 24 avril 2023, qui concernait l'imposition à la source et non la procédure ordinaire de taxation. Le recourant, qui était assujéti de manière limitée pour une partie de la période fiscale 2014, puis illimitée pour le reste de la période fiscale, a en l'occurrence été imposé selon la procédure ordinaire, qui prévoit expressément le principe de l'imposition au taux global (cf art. 7 al. 1 LIFD et 7 al. 1 LI), qui permet de tenir compte des revenus non imposables en Suisse pour déterminer le taux d'imposition (Paschoud/ De Vries Reilingh, in: CR-LIFD, n° 6 ad art. 7 LIFD). Le grief de violation du principe de la légalité doit être rejeté.

E. 9

Le recourant soutient ensuite que la décision attaquée viole le principe de l'imposition selon la capacité contributive. a) En vertu de l'art. 127 al. 2 Cst., dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés. En vertu des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable; lorsqu'ils sont dans des situations de faits différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et être adaptée. Ainsi, d'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive, chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 144 II 313 consid. 6.1; 140 II 157 consid. 7.1 p. 160 s. et les références citées). La comparaison verticale, c'est-à-dire entre contribuables ayant une capacité économique différente est plus difficile à établir que ne l'est la comparaison horizontale c'est-à-dire entre contribuables jouissant de la même capacité économique (ATF 144 II 313 consid. 6.1, 140 II 157 consid. 7.3 p. 161 s.; ATF 112 Ia 240 consid. 4b p. 244). Néanmoins, dans les rapports horizontaux, le principe de l'imposition selon la capacité économique n'exige pas une imposition absolument identique, la comparaison étant également limitée dans ce cas. Dans l'examen de dispositions légales inévitablement imparfaites, le juge constitutionnel doit par conséquent faire preuve d'une certaine retenue sous peine de courir le danger de créer une nouvelle inégalité alors qu'il cherche à obtenir l'égalité entre deux catégories de contribuables. Il ne peut pas s'écarter à la légère des règles légales édictées par le législateur (ATF 144 II 313 consid. 6.1; 140 II 157 consid. 7.3 p. 161 s.; ATF 132 I 157 consid.

E. 10

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 (cf. art. 49 al. 1 LPA-VD). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (cf. art. 55 al. 1 a contrario LPA-VD).