

VD_OMNI FI.2023.0134 vom 28. März 2024

VD Tribunal cantonal, 2024-03-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0134

FR: VD_OMNI FI.2023.0134 du 28 mars 2024

IT: VD_OMNI FI.2023.0134 del 28 marzo 2024

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | La recourante conteste en premier lieu avoir son domicile fiscal en Suisse. Or, tant sur le plan du droit interne qu'en application de la CDI CH-FR, son domicile doit être fixé en Suisse. En effet, la recourante n'est pas parvenue à prouver qu'elle entretenait un double domicile fiscal. Quoi qu'il en soit au surplus, même si un domicile fiscal en France avait été prouvé, les principes de détermination en cascade du domicile fiscal au sens de l'art. 4 al. 2 CDI CH-FR auraient conduit – aussi – à la reconnaissance du seul domicile en Suisse. Confirmation de l'imposition en Suisse de deux des trois rentes de source française perçue par la recourante, la troisième (Ircantec) qualifiée de rente publique au sens de la CDI précitée n'est imposable en Suisse que pour le taux. Confirmation également de ce que les rentes de sécurité sociale française devaient être qualifiées d'autres revenus au sens de l'art. 23 CDI CHF-FR et non de pension privée ou publique. Rejet du recours. Recours au TF rejeté (9C_237/2024 du 28 mars 2024).

Erwägungen

E. 1

a) 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; 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; art. 79 al. 1 LPA-VD, applicable par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond du litige. b) Appelé à se prononcer sur une question relevant tant de l'IFD que de l'ICC, le tribunal doit en principe rendre deux décisions; ces dernières peuvent toutefois figurer dans un seul acte, avec des motivations et des dispositifs distincts ou à tout le moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 et les références). Lorsque la question juridique à trancher est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut donc être traitée avec un raisonnement identique, il est admis qu'une seule décision soit rendue et que le dispositif ne distingue pas entre les deux catégories d'impôts, à condition toutefois que la motivation de la décision attaquée permette clairement de saisir que la décision rendue vaut aussi bien pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonal et communal (ATF 135 II 260 précité, consid. 1.3.1; TF 2C_660/2014, 2C_661/2014 du 6 juillet 2015 consid. 1.1.2; CDAP FI.2020.0090 du 7 janvier 2021 consid. 2 et les références). En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. La problématique est réglée de manière identique en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. Le tribunal statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer

entre l'ICC et l'IFD, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. dans le même sens CDAP FI.2018.0266 du 17 juillet 2019 consid. 3b et les références).

E. 2

Le litige porte essentiellement sur l'imposition des revenus de source française que la recourante a perçus pour les trois périodes fiscales litigieuses (ci-après: consid. 4). Le litige porte cependant également sur le domicile fiscal de la recourante, qui a indiqué ne pas être domiciliée en Suisse, mais en France (ci-après: consid. 3). Il sied de relever au préalable trois éléments. Premièrement, la recourante se plaint d'une violation du principe de célérité. Consacré à l'art. 29 al. 1 Cst., le principe de célérité prévoit que toute personne a droit, dans une procédure judiciaire ou administrative, à ce que sa cause soit traitée équitablement et jugée dans un délai raisonnable. 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 (ATF 130 I 312 consid. 5.2 p. 332; 2C_89/2014 consid. 5.1 sur le même état de fait). En l'occurrence, il est vrai que le traitement du dossier de la recourante a pris du temps. C'est toutefois comme l'indique l'autorité intimée aussi dû à la complexité de son dossier et à l'invocation, en cours de procédure devant l'ACI, d'un domicile fiscal à l'étranger. La recourante ne saurait, dans ces circonstances, se plaindre d'un retard injustifié contraire à l'art. 29 Cst. Deuxièmement, l'autorité intimée a admis partiellement la réclamation dans sa décision sur réclamation du 14 juillet 2023 en admettant, outre une imposition de la rente Ircantec uniquement pour le taux, nouvellement la déduction pour période fiscale 2020, de primes d'assurances maladie, accidents et assurance sur la vie à hauteur de 3200 fr. pour l'ICC et 1'700 fr + 850 fr. pour l'IFD. La recourante ne remet pas en cause – à juste titre – cette dernière déduction qui lui a été octroyée, de telle sorte qu'il n'y a pas lieu d'y revenir. Finalement, on remarquera également que la recourante, qui avait semblé retirer ses réclamations selon son courrier 20 février 2023 (ci-avant, Faits, let. G), a finalement contesté la décision sur réclamation ultérieure devant la cours de céans. C'est cependant à juste titre que l'autorité intimée a poursuivi la procédure de réclamation. En effet, ce retrait tel qu'exprimé dans le contexte global du courrier n'était pas dénué de toute ambiguïté. Cette déclaration était rédigée en outre par une contribuable non représentée par un mandataire professionnel. Au surplus, tant l'art. 134 al. 2 LIFD que l'art. 187 al. 2 LI permettent à l'autorité fiscale de passer outre un retrait de réclamation lorsqu'il s'avère que la taxation est inexacte.

E. 3

Une personne séjourne en Suisse au regard du droit fiscal lorsque, sans interruption notable, a. elle y réside pendant 30 jours au moins et y exerce une activité lucrative; b. elle y réside pendant 90 jours au moins sans y exercer d'activité lucrative.

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. 5

Les personnes physiques domiciliées à l'étranger qui y sont exonérées totalement ou partiellement des impôts sur le revenu en raison de leur activité pour le compte de la Confédération ou d'autres corporations ou établissements de droit public suisses, sont également assujetties à l'impôt dans leur commune d'origine à raison du rattachement

personnel. Lorsque le contribuable possède plusieurs droits de cité, il est assujéti à l'impôt dans la commune dont il a acquis le droit de cité en dernier lieu. Si le contribuable n'a pas la nationalité suisse, il est assujéti à l'impôt au domicile ou au siège de son employeur. L'assujéttissement s'étend également au conjoint et aux enfants, au sens de l'art. 9." Aux termes de l'art. 3 LI, les personnes physiques sont assujétties 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). Les personnes physiques domiciliées dans le canton, au regard du droit fiscal, doivent l'impôt au lieu de leur domicile (art. 18 al. 1 LI). Cette règle est conforme à celle de l'art. 3 al. 2 LHID (ATF 132 I 29 consid. 4.1; 131 I 145 consid. 4.1). Les principes développés pour l'impôt fédéral direct relatifs au domicile fiscal du contribuable s'appliquent également aux impôts cantonal et communal, de sorte qu'il n'y a pas lieu de distinguer par la suite entre l'art. 4 LIFD et l'art. 3 LI (cf. TF 2C_335/2014 du 19 janvier 2015 consid. 9.2). b) En l'espèce, il ne fait pas de doute qu'au sens du droit interne suisse, la recourante doit être considérée comme domiciliée dans le canton de Vaud. Elle y est arrivée au 15 décembre 2015 déjà en provenance de France. Elle n'a jamais indiqué depuis lors ne pas être domiciliée dans le canton et y a rempli par ailleurs pour les périodes fiscales litigieuses comme pour les précédentes depuis son arrivée, des déclarations d'impôt en tant que contribuable assujéttie de manière illimitée. Comme le relève l'autorité intimée, la recourante n'a jamais mentionné dans le cadre de ses relations avec elle ne pas être domiciliée en Suisse, ni fait d'allusion à un rattachement limité ou illimité en France. c) D'après l'art. 1 de la Convention conclue le 9 septembre 1966 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 (CDI CH-FR; RS 0.672.934.91), cette convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou de chacun des deux Etats. L'article 4 CDI CH-FR prévoit en particulier ce qui suit: "1. Au sens de la présente Convention, l'expression "résident d'un Etat contractant" désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, est assujéttie à l'impôt dans cet Etat en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. 2. Lorsque selon le paragraphe 1, une personne physique est considérée comme résident de chacun des Etats contractants, le cas est résolu d'après les règles suivantes: a) Cette personne est considérée comme résident de l'Etat contractant où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent, cette expression désignant le centre des intérêts vitaux, c'est-à-dire le lieu avec lequel les relations personnelles sont les plus étroites; b) Si l'Etat contractant où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou qu'elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats contractants, elle est considérée comme résident de l'Etat contractant où elle séjourné de façon habituelle; c) Si cette personne séjourné de façon habituelle dans chacun des Etats contractants ou qu'elle ne séjourné de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme résident de l'Etat contractant dont elle possède la nationalité; d) Si cette personne possède la nationalité de chacun des Etats contractants ou qu'elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des Etats contractants tranchent la question d'un commun accord. [...]" Le par. 2 de l'article 4 CDI CH-FR vise le cas où, en vertu des dispositions du par. 1, une personne est un résident des deux Etats contractants. Ainsi la Convention prévoit-elle des règles de partage en cascade qu'il convient d'examiner une à une jusqu'à ce que l'une d'entre

elles parviennent à fixer la résidence fiscale du contribuable (cf. Natassia Martinez, in : Danon/Gutmann/Obersohn/Pistone [éds], *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune*, Commentaire, Bâle 2014, n. 58 ad art. 4; Daniel de Vries Reilingh/Christian Chillà: *Droit fiscal international*, 2023, p. 90). Ces règles correspondent en principe à celle prévue dans le modèle de convention de l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE), de sorte qu'il est possible de se référer aux commentaires du modèle de convention de l'OCDE pour l'interprétation, sous réserve de divergences entre ces textes (cf. TF 2C_436/2016 du 21 décembre 2016 consid. 6.3; 2C_888/2014 du

E. 7

al. 1 LIFD lequel prévoit, pour les personnes "partiellement assujetties à l'impôt sur le revenu en Suisse", une application du taux de l'impôt équivalent à celui sur lequel "leur revenu serait imposé si tous les éléments étaient imposables en Suisse". Les législateurs fédéral et cantonal ont en effet réservé l'imposition selon le taux global. Les personnes physiques qui ne sont que partiellement assujetties aux impôts sur le revenu et sur la fortune dans le canton se voient appliquer les taux auxquels leur revenu et leur fortune seraient imposés si tous les éléments étaient imposables en Suisse, respectivement dans le canton (art. 7 al. 1 LIFD et 7 al. 1 LI). Cette réserve de l'application du taux correspondant au revenu global net a du sens en raison de la progressivité du taux de l'impôt. Elle entend éviter que la personne qui a des éléments imposables en Suisse et dans d'autres Etats ne soit privilégiée en Suisse par rapport à la personne dont tous les éléments imposables sont dans cet Etat (v. Paschoud/de Vries Reilingh, *Commentaire romand LIFD*, 2^{ème} éd., 2017, N6 ad art. 7). Le revenu global déterminant pour le taux est formé des revenus attribuables à la Suisse ainsi que des éléments imposables à l'étranger (Paschoud/de Vries Reilingh, *op. cit.*, N7 ad art. 7). Il en résulte une discrédence entre l'assiette de l'impôt et son taux. C'est exactement ce que propose de faire l'autorité intimée dans sa décision sur réclamation. Conformément à la réserve de l'imposition selon le taux global, tous les revenus réalisés par la recourante, y compris la rente Ircantec attribuable à un autre for d'imposition hors de Suisse, entrent en considération pour fixer le taux d'imposition selon les art. 36 LIFD et 47 LI. En résumé, c'est à juste titre que l'autorité intimée a considéré les rentes perçues par la recourante au titre de la CNAV et de l'Agirc-Arrco comme entièrement imposable en Suisse et la rente Ircantec, comme non imposable en Suisse, avec une réserve de progressivité du taux. 6. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. La recourante, 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).

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