Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.201/2005 /fzc

Arrêt du 13 janvier 2006
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Wurzburger et Yersin.
Greffier: M. Dubey.

Parties
A.X._____,
recourante,

contre

Administration cantonale des impôts du canton de Vaud, route de Berne 46, 1014 Lausanne,
Tribunal administratif du canton de Vaud,
avenue Eugène-Rambert 15, 1014 Lausanne.

Objet
art. 8, 14 Cst. (impôt cantonal et communal 1998 et 2000, appel en solidarité de l'épouse),

recours de droit public contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Vaud du 27 juin 2005.

Faits:
A.
Par décision de la Commission d'impôt et recette de Lausanne-District (ci-après: la Commission d'impôt) du 18 décembre 1997, les époux B.X._____ et A.X._____-Y._____, n'ayant pas déposé de déclaration fiscale pour la période fiscale 1997/1998, ont été taxés d'office sur un revenu de 343'600 fr. au taux de 122'700 fr. et sur une fortune de 198'000 fr. Cette décision, notifiée aux deux époux, n'a fait l'objet d'aucune réclamation.

Par décision de la Commission d'impôt du 10 août 2000, les mêmes époux ont été taxés en procédure ordinaire pour la période fiscale 1999/2000 sur un revenu de 112'100 fr. au taux de 40'000 fr. Ils n'avaient pas de fortune imposable dans le canton. Cette décision, notifiée aux deux époux, n'a pas fait non plus l'objet d'une réclamation.
B.
Les poursuites intentées contre B.X._____ en paiement des impôts dus s'étant soldées par des actes de défaut de biens, la Commission d'impôt a, par décisions du 7 avril 2003, appelé A.X._____ en solidarité pour le paiement de 145'890 fr. 20 d'impôts cantonal et communal pour les années 1993, 1994, 1997, 1998, 1999 et 2000 et pour le paiement de 63'110 fr. 15 d'impôt fédéral direct pour les années 1993, 1994, 1997, 1998 et 1999. Par décision du 1er février 2005, l'Administration cantonale des impôts a partiellement admis la réclamation de A.X._____ contre ces décisions, la prescription étant atteinte pour les créances d'impôts cantonal et communal des années 1993, 1994 et 1997 et pour celles d'impôt fédéral direct des années 1993 et 1994. Elle a fixé les montants d'impôt cantonal et communal encore dus par A.X._____ à 58'629 fr. 65 pour 1998 et à 10'238 fr. 70 pour 2000 ainsi que le montant d'impôt fédéral direct à 205 fr. 30 pour les années 1997 à 1999.
C.

Saisi par A.X._____ d'un recours limité à l'impôt cantonal et communal des périodes 1997/1998 et 1999/2000 contre la décision précitée, le Tribunal administratif du canton de Vaud (ci-après: le Tribunal administratif) l'a rejeté par arrêt du 27 juin 2005. Il a retenu en substance qu'elle ne pouvait invoquer la nullité de la taxation d'office du 18 décembre 1997 ni celle de la taxation ordinaire du 10 août 2000. La créance fiscale pour l'année 1998 n'était pas prescrite. Le régime de solidarité prévu par le droit cantonal était conforme à la Constitution; en particulier il n'était pas contraire au droit à l'égalité par rapport aux concubins et ne violait pas les règles relatives au régime matrimonial de la séparation des biens.
D.
Agissant par la voie du recours de droit public, A.X._____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'admettre le recours, puis, principalement, de déclarer la solidarité entre époux prévue par le droit cantonal contraire aux art. 8 et 14 Cst., ainsi qu'à l'art. 10 Cst./VD et d'annuler la décision d'appel en solidarité en matière d'impôt cantonal et communal, subsidiairement, de renvoyer la cause au Tribunal administratif pour nouvelle décision au sens des considérants et de dire qu'elle n'est pas débitrice de l'Administration cantonale vaudoise des sommes de 58'629 fr. 65 à titre de solidarité pour l'impôt 1998 et de 10'238 fr. 70 à titre de solidarité pour l'impôt 2000. Elle se plaint de la violation des art. 8, 14 Cst. et 10 Cst./VD ainsi que des art. 247 ss CC et, au moins implicitement, de la violation des art. 9 et 49 Cst.

Le Tribunal administratif et l'Administration cantonale des impôts concluent au rejet du recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 131 II 58 consid. 1 p. 60).
1.1 Formé en temps utile (art. 89 al. 1 OJ) contre une décision finale (cf. art. 87 OJ), pour une prétendue violation de droits constitutionnels des citoyens (art. 84 al. 1 let. a OJ) qui ne peut pas être soumise par une action ou par un autre moyen de droit quelconque au Tribunal fédéral ou à une autre autorité fédérale (art. 84 al. 2 OJ), le recours est en principe recevable.
1.2 Toutefois, sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce, le recours de droit public ne peut tendre qu'à l'annulation de la décision attaquée (ATF 131 I 166 consid. 1.3 p. 169, 137 consid. 1.2 p. 139; 131 III 334 consid. 6 p. 343 et la jurisprudence citée). Dans la mesure où la recourante demande autre chose que l'annulation de l'arrêt attaqué, en particulier de déclarer anticonstitutionnel l'art. 14 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI/VD; RSVD 642.11) en vigueur déjà depuis le 1er janvier 2001 et d'annuler la décision d'appel en solidarité, qui, au demeurant, n'a pas été prise en dernière instance cantonale, ses conclusions sont irrecevables.
Dès lors seule est recevable la conclusion implicite d'annulation de l'arrêt attaqué du 27 juin 2005.
1.3 En vertu de l'art. 90 al. 1 lettre b OJ, l'acte de recours doit, à peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et préciser en quoi consiste la violation. Lorsqu'il est saisi d'un recours de droit public, le Tribunal fédéral n'a donc pas à vérifier de lui-même si l'arrêt entrepris est en tous points conforme au droit et à l'équité. Il n'examine que les griefs d'ordre constitutionnel invoqués et suffisamment motivés dans l'acte de recours. La recourante ne saurait se contenter de soulever de vagues griefs ou de renvoyer aux actes cantonaux (ATF 130 I 258 consid. 1.3 p. 261, 26 consid. 2.1 p. 31; 129 III 626 consid. 4 p. 629). En outre, dans un recours pour arbitraire fondé sur l'art. 9 Cst. (cf. art. 4 aCst.), l'intéressé ne peut se contenter de critiquer l'arrêt attaqué comme il le ferait dans une procédure d'appel où l'autorité de recours peut revoir librement l'application du droit. Il doit préciser en quoi cet arrêt serait arbitraire, ne reposerait sur aucun motif sérieux et objectif, apparaîtrait insoutenable ou heurterait gravement le sens de la justice (ATF 128 I 295 consid. 7a p. 312; 125 I 492 consid. 1b p. 495 et la jurisprudence citée).

C'est à la lumière de ces principes que doivent être appréciés les moyens soulevés par le recourant.
2.
2.1 Selon l'art. 9 de l'ancienne loi vaudoise du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (aLI/VD; en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000, applicable notamment aux créances d'impôt cantonal et communal antérieures à cette date), le revenu et la fortune des époux vivant en ménage commun s'additionnent, quel que soit le régime matrimonial (al. 1). Les époux sont considérés comme un seul contribuable et déposent une

réclamation unique. Ils sont solidairement responsables du paiement de leurs impôts (art. 9 al. 2 aLI/VD). L'art. 14 al. 1 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI/VD; RSVD 642.11, en vigueur depuis le 1er janvier 2001) prévoit également que les époux qui vivent en ménage commun répondent solidairement du montant global de l'impôt. Il est par conséquent sans importance que la recourante s'en prenne à l'art. 14 LI/VD plutôt qu'à l'art. 9 aLI/VD, seul applicable en l'espèce, puisque les créances d'impôts litigieuses sont antérieures au 1er janvier 2001.
2.2 L'art. 13 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) instaure lui aussi la solidarité pour le montant global de l'impôt entre époux qui vivent en ménage commun; toutefois chaque époux répond du montant correspondant à sa part de l'impôt total lorsque l'un d'eux est insolvable (art. 13 al. 1, 2e phrase, LIFD). La loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID ou loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14) ne contient pas de disposition régissant la question.
3.
La recourante soutient que la responsabilité solidaire pour le montant global de l'impôt instituée par l'art. 14 LI/VD, respectivement 9 al. 2 aLI/VD est contraire aux art. 8 et 14 Cst. ainsi qu'à l'art. 10 Cst./VD, car cela privilégierait les concubins. Elle est également d'avis que la solution retenue par le droit fédéral est préférable à celle du droit cantonal vaudois. Ce faisant elle invoque au moins implicitement une violation de l'interdiction de l'arbitraire ancrée à l'art. 9 Cst.
3.1 La protection de l'égalité (art. 8 Cst.) et celle contre l'arbitraire (art. 9 Cst.) sont étroitement liées. Une décision est arbitraire lorsqu'elle ne repose pas sur des motifs sérieux et objectifs ou n'a ni sens ni but. Elle viole le principe de l'égalité de traitement lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à juger 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 lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 129 I 113 consid. 5.1 p. 125; 127 V 448 consid. 3b p. 454; 125 I 1 consid. 2b/aa p. 4 et la jurisprudence citée). L'inégalité de traitement apparaît ainsi comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement (ATF 129 I 346 consid. 6 p. 357ss; 129 I 1 consid. 3 p. 3; 127 I 185 consid. 5 p. 192; 125 I 1 consid. 2b/aa p. 4 et les références citées).
3.2 Le Tribunal fédéral a certes jugé que, d'après les principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables mariés ne devaient pas supporter une charge fiscale supérieure à celle des contribuables vivant en concubinage qui sont dans la même situation économique. Toutefois, dans la mesure où une égalité absolue ne peut pas être réalisée, il suffit que la réglementation cantonale n'entraîne pas, d'une manière générale, une imposition plus lourde et systématiquement défavorable des époux par rapports aux concubins (ATF 120 Ia 343 et 329; 118 Ia 1 et les références citées; Archives 63 p. 330 consid. 4a p. 334). Dans ces arrêts, il s'agissait toutefois de déterminer la charge fiscale de contribuables mariés par rapport à celle des concubins et non les modalités de recouvrement de la créance fiscale.
3.3 L'institution de la solidarité entre époux pour le montant global de l'impôt, qui constitue une modalité du recouvrement de la créance fiscale, ne viole pas le droit à l'égalité.

Les lois fiscales cantonales, comme le droit fiscal fédéral, considèrent en effet de longue date le couple marié comme une unité économique (art. 13 AIFD, 9 al. 1 LIFD, 3 al. 3 LHID). Les solutions cantonales instituant l'unité économique du couple sous l'angle fiscal n'ont d'ailleurs jamais fait l'objet de critiques du Tribunal fédéral; en particulier, ce dernier n'a jamais suggéré aux cantons qu'ils imposent séparément les conjoints pour déterminer leur charge fiscale par rapport aux concubins. A cela s'ajoute que l'unité du couple sous l'angle fiscal trouve également appui dans les dispositions relatives aux effets généraux du mariage (art. 166 ss CC), quel que soit le régime matrimonial sous lequel vivent les époux: ainsi, chacun d'eux représente l'union conjugale pour les besoins courants de la famille durant la vie commune (art. 166 al. 1 CC); chaque époux s'oblige personnellement par ses actes et il engage solidairement son conjoint, en tant qu'il n'excède pas ses pouvoirs d'une manière reconnaissable pour les tiers (art. 166 al. 3 CC); chaque époux peut aussi demander à son conjoint qu'il le renseigne sur ses revenus, ses biens et ses dettes, au besoin sur un ordre du juge l'y contraignant (art. 170 CC). Sous cet angle par
conséquent, pour les tiers, les situations financières des époux se confondent, contrairement à celles des concu-

bins. La situation du couple marié est sous cet angle différente de celle des concubins qui sont traités comme des contribuables séparés avec les avantages et les inconvénients de leur situation.

ll est vrai enfin qu'en n'atténuant pas la solidarité entre époux en cas d'insolvabilité de l'un des deux, le législateur vaudois a choisi une solution plus sévère que celle qui a été retenue par le législateur fédéral. Cette constatation ne suffit cependant pas à condamner pour arbitraire la solution vaudoise. Il ne suffit en effet pas qu'une autre solution soit envisageable, voire préférable, pour qu'il y ait arbitraire. Il convient encore d'ajouter que, sur ce point, le législateur vaudois n'était nullement tenu d'harmoniser sa solution avec celle du droit fédéral, la loi sur l'harmonisation fiscale ne l'y contraignant pas (cf. art. 129 al. 2 Cst. a contrario; ATF 122 I 139 consid. 4b p. 146).

Par conséquent, en confirmant l'appel en solidarité de la recourante pour le paiement des impôts du couple, le Tribunal administratif n'a pas violé les art. 8 et 9 Cst.
3.4 Tel qu'il est motivé en l'espèce (art. 90 OJ), le grief de violation du droit au mariage garanti par l'art. 14 Cst. se confond avec celui de violation de l'art. 8 Cst., la recourante se bornant sur ce point à affirmer que le législateur vaudois ne saurait mettre les époux dans une situation pire que les autres individus (ch. 29 du mémoire de recours).
3.5 Quand bien même il fait une référence expresse à l'état civil, qui ne saurait être source de discrimination, l'art. 10 Cst./VD n'accorde pas en l'espèce une protection plus étendue que l'art. 8 Cst.
4.
La recourante se plaint de la violation des dispositions relatives au régime matrimonial de la séparation des biens prévu par les art. 247 ss CC, selon lesquelles, à son avis, elle ne saurait avoir l'obligation de participer aux pertes de son conjoint. Elle se plaint également de la violation des art. 143 CO, la déclaration d'impôt remplie par les conjoints ne mentionnant aucune déclaration de solidarité. Ce faisant, elle invoque implicitement une violation de l'art. 49 Cst. selon lequel le droit fédéral prime le droit cantonal qui lui est contraire (cf. sur la primauté du droit fédéral: ATF 130 I 226 consid. 2.4 et les références citées, 169 consid. 2 p. 170).
4.1 Dans un arrêt du 3 mai 1996 (ATF 122 I 139, traduit in: RDAF 1997 II 192), le Tribunal fédéral a jugé que les règles sur la responsabilité financière des époux qui résultent des dispositions sur le droit matrimonial ne sont pas exhaustives et laissent ainsi aux cantons le soin d'aménager eux-mêmes la responsabilité des époux pour les dettes d'impôts (arrêt précité, consid. 4b p. 146). En effet, selon le nouveau droit matrimonial, le législateur fédéral a renoncé à la conception traditionnelle de la répartition des rôles, selon laquelle l'époux entretient la famille et l'épouse travaille au foyer, pour concrétiser, dans la loi, l'égalité entre époux suivant en cela une vision libérale du mariage fondée sur le partenariat. Il n'est pas contradictoire de mettre les époux à égalité sous l'angle du droit matrimonial sans toutefois les traiter comme des sujets fiscaux distincts, puisqu'ils continuent à former une communauté partageant les bénéfices et les charges (arrêt précité, consid. 4c p. 146 ss et les références citées). Enfin, dès lors que le législateur fiscal ne tient - expressément - pas compte du régime matrimonial sous lequel vivent les époux s'agissant de l'addition des éléments imposables, il ne saurait être obligé de
prendre en considération le régime matrimonial adopté par les époux en matière de responsabilité pour les dettes d'impôt (arrêt précité, consid. 4e p. 149 s.).
Il résulte de ce qui précède qu'en édictant l'art. 9 al. 2, 2e phrase aLI/VD, le législateur vaudois n'a violé ni les art. 247 ss CC ni le principe de la primauté du droit fédéral. Contrairement à ce qu'affirme la recourante, il a légiféré en connaissance de cause puisqu'il a, lui aussi, expressément écarté toute référence au régime matrimonial sous lequel vivent les époux (cf. art. 9 al. 1 aLI/VD). Il appartient par conséquent aux époux séparés de biens de régler entre eux les effets de la solidarité. Le fisc ne saurait s'immiscer dans les affaires du couple qui ne peut opposer à celui-là ses problèmes et conflits internes pour échapper au paiement de l'impôt. Chaque époux doit ainsi régler sa situation et, le cas échéant, prendre les précautions nécessaires.
4.2 Enfin, le grief de violation de l'art. 143 CO doit également être écarté. La recourante perd en effet de vue que la solidarité existe non seulement quand plusieurs débiteurs déclarent s'obliger de manière qu'à l'égard du créancier chacun d'eux soit tenu pour le tout (art. 143 al. 1 CO), mais également, à défaut d'une semblable déclaration, lorsqu'elle est prévue par la loi (art. 143 al. 2 CO), ce que l'art. 9 al. 2, 2e phrase, aLI/VD impose précisément aux contribuables mariés.
5.

Il résulte de ce qui précède que le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable. Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1 OJ). Elle n'a pas droit à des dépens.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté, dans la mesure où il est recevable.
2.
Un émolument judiciaire de 3'000 fr. est mis à la charge de la recourante.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie à la recourante, à l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud et au Tribunal administratif du canton de Vaud.
Lausanne, le 13 janvier 2006
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: