

Impôt fédéral direct – conjoint-e domicilié-e à l'étranger. Rappel de la jurisprudence. Les revenus du ou de la conjoint-e vivant à l'étranger doivent être pris en compte pour déterminer le taux d'imposition applicable au revenu du ou de la conjoint-e domicilié-e en Suisse, en application de l'art. 7 al. 1 LIFD (consid. 9.1.4).

Idem – fragmentation de la période fiscale. En l'espèce, le conjoint domicilié à l'étranger s'est installé en Suisse en cours de période fiscale. Le Tribunal fédéral a admis dans cette situation la fragmentation de la période fiscale et ainsi l'application de l'art. 40 al. 3 LIFD. Lorsqu'une personne nouvellement assujettie arrive de l'étranger, la fragmentation de la période fiscale confère une meilleure prévisibilité et sécurité à la réglementation fiscale quant à d'éventuelles charges fiscales futures (consid. 9.3.2).

En l'espèce, le recours a été admis. Les ex-conjoint-es seront taxé-es individuellement pour les deux premiers mois de l'année 2014 ; s'agissant des dix mois restants de l'année 2014, les ex-conjoint-es seront taxé-es conjointement, en l'absence de base légale contraire (*cf.* art. 113 LIFD) (consid. 9.5).

Composition

Mmes et MM. les Juges fédéraux
Moser-Szeless, Présidente,
Stadelmann, Parrino, Beusch et Bollinger.
Greffier : M. Feller.

Participants à la procédure

A.A.,
recourant,

contre

Administration cantonale des impôts du canton de Vaud, route de Berne 46, 1014 Lausanne,
intimée,

B.A.,

Objet

Impôts cantonaux et communaux du canton de Vaud et impôt fédéral direct, période fiscale 2014,
recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton de Vaud du 8 juillet 2024 (FI.2023.0121).

Faits :

A.

A.a. B.A. et A.A., alors mariés et copropriétaires depuis les années 2000 d'un bien immobilier situé dans le canton de Vaud, ont formellement annoncé leur arrivée dans la commune de U. respectivement le 18 août 2011 et le 1er mars 2014. A.A. était inscrit en résidence principale en France

jusqu'au 28 février 2014.

A.b. Le 8 Juin 2015, B.A. et A.A. ont déposé leur déclaration d'impôt relative à la période fiscale 2014 auprès de l'Office d'impôt de C. (ci-après: l'Office). Par décision du 24 décembre 2015, l'Office a taxé les époux pour la période fiscale 2014 en arrêtant leur revenu imposable à 154'500 fr. au taux de 294'300 fr., à titre de l'impôt fédéral direct (IFD), et à 155'400 fr. au taux de 123'400 fr. à titre de l'impôt cantonal et communal (ICC).

A.c. Le 5 janvier 2016, B.A. et A.A. ont formé une réclamation contre la décision de taxation du 24 décembre 2015. L'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'ACI) l'a rejetée par décision sur réclamation du 8 septembre 2023.

B.

Par arrêt du 8 juillet 2024, la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal du canton de Vaud (ci-après: la CDAP) a rejeté le recours déposé le 2 octobre 2023 par A.A. contre cette décision.

C.

A.A. (ci-après: le contribuable) interjette un recours en matière de droit public contre cet arrêt. Il requiert préalablement "qu'il soit débattu et statué publiquement en séance" dans la présente cause. Principalement, il demande le renvoi de la cause à l'ACI pour qu'elle détermine à nouveau le montant de l'impôt pour l'année 2014 sur la base de la circulaire n° 30 de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC) du 21 décembre 2010 sur l'imposition des époux et de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (ci-après: la circulaire n° 30). Il demande, en substance, que le montant de l'impôt soit calculé séparément pour lui-même et son ex-épouse et que l'année fiscale 2014 soit scindée en deux périodes de taxation, soit du 1er janvier jusqu'au 28 février 2014 et du 1er mars jusqu'au 31 décembre 2014. Il conclut, en particulier, à ce que son ex-épouse soit imposée sur un montant égal à la moitié de la valeur locative aux taux de 98'529 fr. (salaires français, 86'604 euros) pour la première période et de 161'994 fr. (salaires et indemnités de chômage perçus en Suisse) pour la deuxième période. Il requiert, en outre, qu'il soit lui-même imposé sur la moitié de la valeur locative au taux de 98'529 fr. pour la première période, et sur un montant imposable de 161'994 fr. au taux de 194'393 fr., correspondant à l'annualisation de 161'994 fr. (divisé par dix, fois douze). Subsidiairement, il conclut au renvoi de la cause à la CDAP pour nouvelle décision.

B.A. s'est déterminée en se limitant à exposer sa situation personnelle. L'ACI et l'AFC concluent au rejet du recours. Par courrier daté du 21 octobre 2024, A.A. a requis la production des deux pièces mentionnées dans la cause FI.2022.0151 ayant fait l'objet d'un arrêt de la CDAP rendu le 1er juin 2023. Il s'est encore ultérieurement déterminé sur la réponse de son ex-épouse et de l'ACI en confirmant ses conclusions.

Considérant en droit :

I. Recevabilité, pouvoir d'examen et objet du litige

1.

1.1. À titre liminaire, il convient d'écarter la demande de débats publics du recourant, dès lors que les garanties de l'art. 6 CEDH ne s'appliquent pas dans les procédures purement fiscales, comme en l'espèce (cf. **ATF 140 I 68** consid. 9.6). En outre, l'art. 58 al. 1 LTF - qui prévoit que le Tribunal fédéral délibère en audience si le président de la cour l'ordonne ou si un juge le demande, ou s'il n'y a pas unanimité - ne confère pas non plus un droit à la tenue d'une délibération publique (cf. arrêt 2C_349/2012 du 18 mars 2013 consid. 3.2).

1.2. L'arrêt attaqué a été rendu en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) qui ne tombe sous le coup d'aucune exception de l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. aussi l'art. 146 LIFD [RS 642.11] et l'art. 73 LHID [RS 642.14]).

1.3. La juridiction cantonale a rendu un seul arrêt valant pour les impôts en matière d'IFD et d'ICC pour la période fiscale 2014, ce qui est admissible. Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où le recourant s'en prend clairement aux deux catégories d'impôt (**ATF 135 II 260** consid. 1.3.1; arrêt 9C_732/2022 du 18 décembre 2023 consid. 2.3, non publié in **ATF 150 II 11**). Au surplus, le recours a été déposé en temps utile (art. 46 al. 1 let. c et 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF) par le destinataire de la décision attaquée, qui a qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière sous réserve de ce qui suit.

1.4. Les conclusions qu'un mémoire doit contenir en vertu de l'art. 42 al. 1 LTF doivent être déterminées et précises, c'est-à-dire énoncer exactement les modifications demandées (arrêt 9C_616/2023 du 14 février 2024 consid. 2.2 et les références). L'interdiction du formalisme excessif commande toutefois de ne pas se montrer trop strict dans la formulation des conclusions, en particulier en droit public, si, à la lecture du mémoire, on comprend ce que veut la partie recourante (cf. **ATF 137 II 313** consid. 1.3; **133 II 409** consid. 1.4 et 1.4.1).

En raison de l'effet dévolutif complet du recours formé devant la juridiction cantonale, la conclusion concernant la décision de taxation de l'ACI est irrecevable et les griefs y relatifs ne seront pas examinés (cf. **ATF 146 II 335** consid. 1.1.2). Toutefois, bien que le recourant demande subsidiairement le renvoi de la cause à la CDAP, il convient d'entrer en matière sur son recours, dans la mesure où il est recevable. En effet, les motifs exposés dans le mémoire déposé auprès du Tribunal fédéral permettent de comprendre que le contribuable conteste expressément le contenu de l'arrêt attaqué, par lequel la juridiction cantonale a confirmé les montants imposables et les taux d'impôts pour l'année fiscale 2014. Le recourant conclut en réalité à la réforme de cet arrêt en demandant que le montant de l'impôt soit à nouveau fixé pour cette période fiscale. L'admission du recours entraînerait par ailleurs le renvoi de la cause (cf. arrêt 9C_383/2023 du 20 février 2025 consid. 1.2).

2.

2.1. D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID, à moins que les dispositions de cette loi fédérale ne laissent une marge de manoeuvre aux cantons, auquel cas son pouvoir d'examen se limite aux griefs constitutionnels dûment invoqués (cf. **ATF 144 II 313** consid. 5.3; **134 II 207** consid. 2). Selon l'art. 106 al. 2 LTF, le Tribunal fédéral n'examine la violation de droits fondamentaux, ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal, que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée (devoir de motivation accrue). La partie recourante doit dès lors indiquer les principes constitutionnels qui n'auraient pas été respectés et expliquer de manière précise en quoi ces principes auraient été violés (**ATF 150 II 346** consid. 1.5.3 et les références). Les critiques de nature appellatoire sont irrecevables (**ATF 147 IV 73** consid. 4.1.2).

2.2. Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; **ATF 150 II 346** consid. 1.6; **147 I 73** consid. 2.1; **145 V 188** consid. 2; **142 II 355** consid. 6). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en

quoi ces deux conditions seraient réalisées. À défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (**ATF 150 II 346** consid. 1.6; **145 V 188** consid. 2; **137 II 353** consid. 5.1).

3.

3.1. Le recourant reproche d'abord à la juridiction cantonale d'avoir constaté les faits de manière inexacte en confirmant son revenu imposable retenu par l'ACI sur la base de celui qu'il a réalisé entre le 1er janvier et le 28 février 2014 en France, d'un montant de 153'684 fr. (correspondant à 135'073 euros). Il soutient, en substance, que ce montant inclurait également les charges sociales payées par lui-même et son employeur et que, dès lors, le montant "Net imposable" à prendre en considération s'élèverait à 86'603.71 euros. Cette erreur aurait par ailleurs été corrigée par la Caisse cantonale vaudoise de compensation (ci-après: Caisse AVS), à la suite de l'arrêt du Tribunal fédéral (9C_593/2013 du 3 avril 2014) concernant le calcul des cotisations AVS de son ex-épouse.

3.2. L'intimée soutient que le recours ne remplirait pas les conditions de l'art. 97 al. 1 LTF dans la mesure où le recourant se limiterait à se référer, s'agissant du montant de son revenu imposable en Suisse, à un arrêt du Tribunal fédéral du 3 avril 2014, sans démontrer que les faits établis par l'instance inférieure l'auraient été de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF, ni que la correction des faits requise serait susceptible d'influer sur le sort du présent litige, qui porte principalement sur la problématique de l'unité de la période fiscale et non pas sur le montant du revenu de source française pris en considération pour la détermination du taux de l'impôt.

3.3. Il n'y a pas lieu de faire droit au grief du recourant, dès lors qu'il se limite à affirmer que la prétendue erreur relative à son revenu acquis en France serait manifeste et qu'elle devrait être corrigée comme l'aurait fait la Caisse AVS à la suite de l'arrêt du Tribunal fédéral concernant son ex-épouse. Or non seulement le contribuable n'a pas participé à cette procédure (ni en tant que recourant, ni en tant que partie concernée), mais en outre la cause portait sur l'assujettissement obligatoire de son ex-épouse à l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité suisse, relatif à d'autres périodes que l'année 2014 (cf. arrêt 9C_593/2013 du 3 avril 2014 consid. 5.1), de sorte que le recourant ne peut rien déduire de cet arrêt en sa faveur, pour ce motif déjà. Son grief est infondé.

4.

Le Tribunal fédéral n'ordonne des mesures probatoires que de manière exceptionnelle (art. 55 LTF; **ATF 136 II 101** consid. 2; arrêt 9C_693/2023 du 15 avril 2024 consid. 1.4.1). En l'espèce, le recourant n'invoque aucun argument qui justifierait la production des deux pièces qu'il n'aurait jamais reçues de la part des juges précédents, à savoir le "Cours de perfectionnement Schwarzenbourg 2018 (Thème 1, État de fait 3)" et le "Courrier électronique du 9 juin 2023 de l'Administration fédérale des contributions à l'ACI". Le fait que ces pièces soient citées dans la cause FI.2022.0151, ayant fait l'objet d'un arrêt rendu par la CDAP le 1er juin 2023 et sur lequel se serait fondée la juridiction cantonale dans le cas présent, n'est pas déterminant. En effet, ces pièces ont trait à une cause qui ne fait nullement l'objet de la présente procédure, de sorte qu'elles ne sont, en elles-mêmes, pas pertinentes en l'espèce, la juridiction cantonale s'étant référée à cet arrêt conformément aux principes généraux régissant l'ordre juridique suisse (cf. art. 1 al. 3 CC). La requête du recourant tendant à la production de ces pièces est donc irrecevable.

5.

La juridiction cantonale a considéré que, bien que l'ACI n'eût pas particulièrement investigué la question du domicile du recourant au cours des deux premiers mois de l'année 2014 alors que cette tâche lui incombait, la question de l'assujettissement illimité du recourant pour la période fiscale 2014 pouvait être laissée ouverte sous l'angle du droit suisse et de la Convention du 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), dès lors que le recours devait de toute manière être rejeté. Toutefois, les juges précédents ont constaté que le recourant était passé d'un assujettissement limité à un assujettissement illimité au cours de l'année 2014 et que "le litige rev[enait] pour l'essentiel à déterminer si l'arrivée d'un contribuable en cours de période fiscale, alors même qu'il [était] déjà assujetti de manière limitée à l'impôt en Suisse, [devait] conduire à un fractionnement de cette période fiscale ou si, au contraire, le principe de l'unité de la période [devait] prévaloir" (arrêt cantonal, consid. 5a in fine, p. 8).

Dès lors qu'il n'y a pas lieu de s'écarter des constatations figurant dans l'arrêt entrepris sur l'assujettissement limité puis illimité du recourant en 2014 (cf. art. 105 al. 1 LTF), il convient de déterminer si c'est à juste titre que la juridiction cantonale a confirmé que l'ACI pouvait rendre une seule décision de taxation en vertu du principe de l'unité de la période fiscale et, le cas échéant, fixer le taux d'imposition sur la base des revenus périodiques effectifs réalisés par le recourant pendant toute l'année 2014 en France et en Suisse, ou si elle aurait dû fractionner la période fiscale 2014 en fonction de la nature de l'assujettissement et procéder à des calculs distincts.

II. Grief formel

6.

6.1. La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.) le devoir pour le juge de motiver sa décision, afin que le justiciable puisse la comprendre, la contester utilement s'il y a lieu et exercer son droit de recours à bon escient. Pour répondre à ces exigences, le juge doit mentionner, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidé et sur lesquels il a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause. Il n'est toutefois pas tenu d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties mais peut au contraire se limiter à ceux qui, sans arbitraire, peuvent être tenus pour pertinents (cf. **ATF 149 V 156** consid. 6.1; **142 II 154** consid. 4.2; **141 V 557** consid. 3.2.1 et les références).

En revanche, une autorité se rend coupable d'un déni de justice formel prohibé par l'art. 29 al. 1 Cst. si elle omet de se prononcer sur des griefs qui présentent une certaine pertinence ou de prendre en considération des allégués et arguments importants pour la décision à rendre (**ATF 141 V 557** consid. 3.2.1 et les références).

6.2. La juridiction cantonale a retenu que même s'il était regrettable que l'ACI avait mis près de huit ans pour statuer sur la réclamation du 5 janvier 2016 du recourant et de son ex-épouse, ces derniers n'avaient ni requis de l'intimée qu'elle rende une décision sur réclamation, ni entrepris des démarches auprès de la juridiction cantonale pour se plaindre d'un retard injustifié, de sorte qu'une violation du principe de célérité était exclue. En outre, les juges précédents ont successivement examiné et répondu aux griefs soulevés par le recourant en lien avec les dispositions de la CDI CH-FR, en lien aussi avec la sécurité du droit et la bonne foi ainsi qu'avec les principes de la légalité, de l'interdiction de l'arbitraire et de l'égalité de traitement.

6.3. Le recourant fait valoir que la CDAP ne se serait pas prononcée sur son grief relatif à l'inégalité de traitement qu'il subirait dans la mesure où seuls les revenus étrangers des propriétaires d'immeubles (en Suisse) étaient pris en compte pour la détermination du taux imposable, alors que s'il n'avait pas déjà été propriétaire d'un immeuble en Suisse, son revenu réalisé en Suisse aurait été annualisé. En outre, le contribuable soutient qu'il ne se serait jamais plaint auprès de la cour cantonale de la violation du principe de célérité, mais bien que ses griefs relatifs à la violation de la CDI CH-FR, à la sécurité du droit, à l'inégalité de traitement et à la violation de l'interdiction de l'arbitraire n'auraient pas été traités par l'ACI.

6.4. La juridiction cantonale n'a pas commis de déni de justice formel en lien avec la prétendue

inégalité de traitement entre des personnes prenant domicile en Suisse et propriétaires d'un immeuble en Suisse préalablement à leur prise de domicile et celles qui y déménagent sans y être déjà propriétaires d'un immeuble. En effet, les premiers juges ont exposé les raisons qui les ont conduits à retenir que la décision de taxation de l'ACI était conforme au droit et au principe de l'égalité de traitement dès lors que l'imposition du recourant était semblable à celle d'un contribuable assujéti de manière illimitée toute l'année. En tout état de cause, le recourant n'expose pas en quoi il n'aurait pas compris la portée de l'arrêt cantonal. Par ailleurs, il disposait de tous les éléments nécessaires pour contester cet arrêt auprès de la Cour de céans, ce qu'il a du reste fait.

Au demeurant, en raison de l'effet dévolutif complet du recours formé devant les premiers juges, il n'y a pas lieu d'examiner le grief du recourant reprochant à l'ACI d'avoir refusé de répondre à ses arguments, puisque le recours est irrecevable à cet égard (cf. consid. 1.4 supra).

III. Impôt fédéral

7.

7.1. Selon l'art. 3 al. 1 LIFD, les personnes physiques sont assujétiées à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent en Suisse (**ATF 150 II 244** consid. 5.1; arrêt 9C_47/2024 du 23 septembre 2024 consid. 4.1, non publié in **ATF 151 II 154**). L'art. 6 al. 1 LIFD prévoit que l'assujétiissement fondé sur un rattachement personnel est illimité; les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse mais qui sont assujétiées à l'impôt en raison d'un rattachement économique (cf. art. 4 et 5 LIFD) sont soumises à l'impôt de manière limitée (cf. art. 6 al. 2 LIFD; arrêt 9C_47/2024 précité consid. 4.1, non publié in **ATF 151 II 154**).

7.2. Selon l'art. 7 al. 1 LIFD, les personnes physiques qui ne sont que partiellement assujétiées à l'impôt sur le revenu en Suisse se voient appliquer le taux auquel leur revenu serait imposé si tous les éléments étaient imposables en Suisse. Cette disposition s'applique aussi bien aux personnes assujétiées de manière limitée en raison d'un rattachement économique qu'à celles qui sont assujétiées de manière illimitée en raison d'un rattachement personnel mais dont l'imposition est proportionnelle (partielle) en raison de revenus de source étrangère qui ne sont pas imposables (Stefan Oesterhelt/Susanne Schreiber, in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Kommentar, 4e éd. 2022, n° 10 ad art. 7 LIFD; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1-48 DBG, 2e éd. 2019, n° 1 ad art. 7 LIFD; Jean-Blaise Paschoud/Daniel de Vries Reilingh, in Impôt fédéral direct [LIFD], Commentaire romand, 2e éd. 2017, n° 5 ad art. 7 LIFD). Cette norme, qui pose le principe de la réserve de l'application du taux correspondant au revenu global net, ne s'applique toutefois en principe que pour les personnes soumises à l'impôt selon la procédure ordinaire, mais pas aux personnes imposées à la source de manière définitive (arrêt 9C_676/2022 du 24 avril 2023 consid. 7.4.2; Oesterhelt/Schreiber, op. cit., n° 4 ad art. 7 LIFD; Paschoud/de Vries Reilingh, op.cit., n° 4 et 6 ad art. 7 LIFD). L'art. 7 al. 1 LIFD ne s'applique donc pas aux travailleurs domiciliés à l'étranger soumis à l'impôt à la source pour le revenu de leur activité lucrative réalisé en Suisse en vertu de l'art. 91 LIFD. Leur revenu doit donc être imposé pour lui-même (principe de l'"Einzelbetrachtung"; arrêt 9C_676/2022 du 24 avril 2023 consid. 7.4.2; Paschoud/de Vries Reilingh, op. cit., n° 7 let. a ad art. 7 LIFD; Locher, op. cit., n° 14 ad art. 7 LIFD; Oesterhelt/Schreiber, op. cit., n° 12 ad art. 7 LIFD).

7.3. Selon l'art. 8 LIFD, l'assujétiissement 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 (al. 1). L'assujétiissement 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).

7.4. Selon l'art. 40 al. 1 LIFD, la période fiscale correspond à l'année civile. Si les conditions d'assujétiissement ne sont remplies que durant une partie de la période fiscale, l'impôt est prélevé sur

les revenus obtenus durant cette période (art. 40 al. 3, première phrase, LIFD). L'art. 40 al. 3, deuxième phrase, LIFD, qui prévoit que pour les revenus à caractère périodique, le taux de l'impôt se détermine compte tenu d'un revenu calculé sur douze mois, s'applique toutefois lorsque l'assujettissement illimité à l'impôt d'un contribuable naît ou cesse en cours de période fiscale. La règle de l'annualisation que prévoit l'art. 40 al. 3 LIFD est une règle d'imposition dans le temps, destinée à assurer que les contribuables concernés soient imposés selon leur capacité économique et conformément au principe de l'égalité de traitement (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; arrêt 9C_676/2022 du 24 avril 2023 consid. 7.3.1.; Beat König/Christian Maduz, in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Kommentar, 4e éd. 2022, n° 8 ss ad art. 40 DBG; cf. aussi Marc Bugnon, in Impôt fédéral direct [LIFD], Commentaire romand, 2e éd. 2017, n° 59 ss ad art. 40 LIFD).

7.5. La doctrine n'est pas unanime s'agissant des effets de la modification de l'assujettissement au cours de la même période fiscale dans un contexte international sur le calcul de l'impôt et sur le taux d'impôt applicable.

7.5.1. Certains auteurs préconisent de fragmenter la période fiscale, dès lors que la modification de l'assujettissement entraîne la fin et le début de l'assujettissement limité et illimité. Ils affirment que depuis l'adoption du système actuel postnumerando, il ne fait aucun doute qu'une imposition séparée doit être entreprise parce qu'il y a un changement de l'étendue de l'assujettissement mais aussi de la compétence en matière de taxation. Ils relèvent également que le texte des art. 4 al. 1 et 5 al. 1 LIFD suggère que le rattachement économique (assujettissement limité) est subsidiaire au rattachement personnel (assujettissement illimité) (cf. Stefan Oesterhelt/Moritz Seiler, in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Kommentar, 4e éd. 2022, n° 29 et 30 ad. art. 8 LIFD). Un autre auteur est d'avis que la prise de domicile en Suisse d'une personne déjà rattachée économiquement à la Suisse par le biais d'un immeuble crée un assujettissement inférieur à une année pour les revenus acquis en Suisse (cf. Locher, op. cit., n° 10 ad art. 8 LIFD). Il affirme qu'il convient de traiter séparément les deux types d'assujettissement en donnant notamment comme exemple la pratique de fragmentation de la période fiscale applicable dans le canton du Tessin même pour l'impôt cantonal. Il mentionne toutefois la possibilité de rendre une seule décision de taxation au regard du principe de l'unité de la période fiscale, comme le préconisent l'AFC et la Conférence suisse des impôts (ci-après: CSI). Il précise toutefois que cette dernière solution est certes plus simple d'un point de vue procédural, mais qu'elle conduit à une surimposition ou à une sous-imposition contrairement à ce qui est le cas lorsque la période fiscale est fragmentée (cf. Locher, op. cit., n° 10 s. ad art. 8 LIFD et n° 17 ss ad. art. 40 LIFD). Enfin, des auteurs, qui ne se réfèrent certes pas au terme de fragmentation de la période fiscale, affirment qu'il convient de toujours rectifier la taxation en cas de modification du rattachement dans un sens ou dans l'autre (cf. Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse [impôts directs], 4e éd. 2002, p. 425).

7.5.2. Un autre auteur, qui est d'un avis contraire, soutient que c'est le fractionnement de la période fiscale qui entraîne une surimposition ou une sous-imposition et que le principe de la capacité contributive s'en trouve violé. En outre, il ne conviendrait pas de rendre deux décisions mais de taxer selon les principes applicables en matière de répartition internationale ainsi qu'en vertu du principe de l'unité de la période fiscale (Bugnon, op cit., n° 62 ad art. 40 LIFD).

7.5.3. Enfin, d'autres auteurs indiquent qu'en cas de modification de la cause de l'assujettissement, le principe de la continuité de l'assujettissement ne s'oppose pas à ce que le changement de nature de l'assujettissement soit traité comme un début ou une fin d'assujettissement économique ou personnel (Paschoud/de Vries Reilingh, op. cit., n° 20 ss ad art. 8 LIFD).

7.6.

7.6.1. Dans les rapports intercantonaux, le législateur fédéral a introduit le principe de l'unité de la période fiscale à l'art. 4b LHID intitulé "modification de l'assujettissement" qui est entré en vigueur le 1er janvier 2014. Ce principe était déjà auparavant prévu par l'art. 68 aLHID dont le contenu a été repris à l'art. 4b LHID à la suite de l'adoption par tous les cantons du système de la taxation annuelle dite postnumerando (par opposition à celui de la taxation bisannuelle dite praenumerando; sur ces deux notions voir **ATF 133 II 305** consid. 3; Message du 6 avril 2011 relatif à la loi fédérale sur la mise à jour formelle de l'imposition dans le temps des impôts directs sur les personnes physiques [FF 2011 3381, 3382, "Condensé" et 3389, ch. 2.2]). Selon ce principe, une modification des fors d'imposition à l'intérieur de la Suisse (transfert de domicile ou de siège, ouverture ou fermeture d'un for spécial d'imposition) n'a pas pour effet de fragmenter la période fiscale. La répartition entre les cantons intéressés doit donc porter sur les éléments de la période fiscale entière. L'application de ce principe a pour avantages de permettre le dépôt d'une seule déclaration pour la période fiscale, d'une part, et d'éviter les difficultés de taxation liées à l'imposition de fragments de période fiscale, d'autre part. Par ailleurs, les modalités techniques de répartition intercantonale s'en trouvent fortement simplifiées (cf. Message du 24 mai 2000 concernant la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux [FF 2000 3587, 3591, ch. 1.3.1]; Alberto Lissi/Natalie Dini, in Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Kommentar, 4e éd. 2022, n° 2 ad art. 4b LHID; Jakob Rütsche/Olivier Margraf, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, 2e éd. 2021, § 35 et 38).

7.6.2. L'art. 4b LHID - auparavant l'art. 68 aLHID - a été introduit pour éviter la fragmentation de la période fiscale en cas de changement de canton au cours de la même période fiscale, sans toutefois exclure que la durée d'un rattachement économique soit prise en compte pour la répartition des éléments imposables entre les cantons (Message précité, FF 2000 3587, 3594, ch. 1.3.1). Le principe de l'unité de la période fiscale n'empêche dès lors pas que les cantons puissent rendre deux décisions en cas de modification de la nature de l'assujettissement, que cela soit dans les rapports intercantonaux ou internationaux, comme le prévoit par exemple le canton du Tessin lorsqu'une personne est propriétaire d'un immeuble dans le canton avant d'y installer son domicile principal (cf. Locher, op. cit., n° 11 s. ad art. 8 LIFD, qui se réfère à Norberto Bernardoni/Pietro Bortolotto, *Le basi temporali per l'imposizione delle persone fisiche nel diritto federale cantonale ticinese*, 2015, p. 167 ss).

8.

8.1.

8.1.1. Les juges précédents ont constaté que la CDAP avait déjà jugé un litige dont les circonstances factuelles étaient similaires à la présente cause, et avait admis que l'ACI pouvait renoncer à rendre deux décisions de taxation pour la même année fiscale en vertu de la "méthode unitaire" [recte: l'unité de la période fiscale]. Ils ont dès lors retenu que l'intimée pouvait, en l'espèce, rendre une seule décision de taxation pour la période fiscale 2014 et ainsi imposer les revenus et la fortune suisses du recourant et de son ex-épouse au taux des éléments effectifs globaux pour toute la période fiscale litigieuse.

8.1.2. La juridiction cantonale a également retenu que la décision sur réclamation de l'ACI respectait les engagements conventionnels de la Suisse, dès lors que ni l'art. 4 par. 4 CDI CH-FR, qui vise à éliminer les conflits d'assujettissement illimité en cas de transfert de domicile en cours d'année, ni d'autres dispositions relatives à un changement d'assujettissement illimité en cours d'année, ne prévoyaient de limitation à l'application d'un taux global. En outre, elle a constaté que l'art. 25 B par. 1, première phrase, CDI CH-FR contenait une réserve expresse en faveur de l'application d'un taux global.

8.1.3. Sous l'angle des principes de la légalité et de l'imposition selon la capacité contributive (art. 127

al. 1 et 2 Cst.), la juridiction cantonale a considéré que l'intimée pouvait retenir que l'art. 40 al. 3 LIFD (en lien avec l'art. 8 LIFD) s'appliquait uniquement en cas d'absence de tout assujettissement pendant une partie de la période fiscale, dès lors qu'il ne ressortait pas de cette disposition si le terme d'assujettissement se rapportait au rattachement économique (limité) ou personnel (illimité). En outre, elle a précisé que la détermination des éléments imposables et du taux applicable s'effectuait sur une base réelle et non hypothétique telle que l'annualisation découlant de l'art. 40 al. 3 LIFD, ce qui ne conduisait pas à imposer plus lourdement le recourant qu'un contribuable assujetti de manière illimitée en Suisse durant toute la période fiscale.

Les juges précédents ont encore considéré que puisque le recourant était assujetti de manière limitée puis illimitée pendant la période fiscale ordinaire, il avait été imposé selon la procédure ordinaire, à laquelle s'appliquait l'imposition au taux global découlant de l'art. 7 al. 1 LIFD. Pour cette raison également, le recourant ne pouvait rien tirer en sa faveur de l'arrêt 9C_676/2022 du 24 avril 2023, ni se comparer avec des employés imposés à la source, dès lors que la procédure ordinaire et donc l'annualisation des revenus et l'imposition au taux global ne s'appliquaient pas en matière d'impôt à la source. Les juges précédents ont ainsi retenu que même si, en l'espèce, l'annualisation pro rata temporis des revenus suisses était plus favorable au recourant, les modalités de taxation applicables à sa situation prenaient en compte des éléments taxables réels sur l'ensemble de la période fiscale, en lieu et place d'un calcul fictif. Cette imposition était dès lors semblable à celle d'un contribuable assujetti de manière illimitée pour l'ensemble de la période fiscale.

8.1.4. En résumé, la juridiction cantonale fonde l'application de la taxation unifiée essentiellement sur le principe de l'unité de la période fiscale et sur le cadre légal, qui définit, selon elle, avec suffisamment de précision la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul. Elle se réfère principalement à une décision rendue par la CDAP dans une cause similaire au présent litige.

8.2.

8.2.1. On comprend que le recourant soutient que sa taxation pour la période fiscale 2014 devrait être scindée en deux décisions distinctes, correspondant respectivement à la période du 1er janvier au 28 février 2014 d'une part, et du 1er mars au 31 décembre 2014 d'autre part. Dès lors, la question de son assujettissement serait déterminante, de même que celle relative à l'application de la CDI CH-FR. Le contribuable soutient également que la juridiction cantonale serait tombée dans l'arbitraire et aurait violé le droit en confirmant la pratique de taxation de l'ACI - selon laquelle les revenus français du contribuable réalisés avant son rattachement personnel en Suisse sont pris en compte pour la détermination du taux d'imposition - en cas de modification de la nature de l'assujettissement en cours d'année. À cet égard, il allègue qu'en raison de l'absence de publication de cette pratique (illégal) contraire aux informations figurant sur le site de l'ACI, auxquelles il se serait fié, le principe de la bonne foi aurait été violé.

Il soutient également qu'il n'existerait aucune base légale permettant de lui appliquer un taux tenant compte de ses revenus français, dès lors que l'art. 7 LIFD dont l'intitulé est "Calcul de l'impôt en cas d'assujettissement partiel" ne s'appliquerait qu'en présence d'un assujettissement limité. De plus, le Tribunal fédéral (arrêt 9C_676/2022 du 24 avril 2023) aurait constaté l'inexistence d'une telle règle pour les frontaliers, de sorte qu'il n'y aurait pas lieu d'adopter une approche différente en ce qui le concerne. Le recourant soutient encore que l'AFC aurait "légiféré en 2010", par sa circulaire n° 30, sur la question de la détermination du taux des couples mariés lorsque l'un des conjoints vit à l'étranger. Il en ressortirait cependant nullement que les revenus étrangers devraient être additionnés à ceux réalisés en Suisse après l'arrivée du contribuable en Suisse.

8.2.2. Le recourant conteste ainsi, en substance, l'application d'un taux global (art. 7 al. 1 LIFD) à son revenu imposable et soutient qu'il conviendrait de fragmenter la période fiscale, puisque la nature de son assujettissement se serait modifiée au cours de l'année fiscale 2014. Selon lui, ce serait donc l'annualisation des revenus périodiques (art. 40 al. 3 LIFD en lien avec l'art. 8 LIFD) qui lui serait

applicable, à tout le moins dès sa prise de domicile en Suisse (assujettissement illimité), soit à partir du 1er mars 2014. Dès lors que les questions soulevées relèvent du droit fédéral, que le Tribunal fédéral applique d'office (cf. consid. 2.1 supra), la Cour de céans les examinera librement.

9.

9.1.

9.1.1. On relèvera d'emblée que les allégations du recourant relatives aux art. 4 et 25 CDI CH-FR - à savoir qu'il aurait été assujéti de manière limitée avant le 1er mars 2014 et que l'art. 25 B par. 1 de cette convention ne s'appliquerait pas après le 1er mars 2014 - ne sont pas pertinentes. En effet, la juridiction cantonale a uniquement examiné ces dispositions en lien avec la question du taux global dans les relations internationales, en retenant que la CDI CH-FR prévoyait expressément la possibilité pour l'État de résidence du contribuable d'appliquer un taux global (cf. arrêt 2C_888/2014 du 7 juin 2015 concernant une CDI entre la Suisse et la Finlande, qui laisse une liberté à l'État de la source de prévoir un "taux mondial"). La juridiction cantonale n'a donc pas déterminé ni remis en cause le domicile et l'État d'imposition des différents revenus de sources suisse ou française. Ces éléments ne sont du reste pas contestés par le contribuable, dans la mesure où les premiers juges ont admis, dans le sens du recourant, qu'il y avait eu une modification de la nature de l'assujettissement au cours de l'année 2014 (cf. consid. 5 supra). Son grief est dès lors infondé.

9.1.2. Il en va de même du grief du recourant relatif à la prétendue violation du principe de la bonne foi (art. 5 al. 3 et 9 Cst.), dans la mesure où il soutient s'être fié aux informations figurant sur le site de l'ACI. En effet, le contribuable se contente de présenter une version subjective des faits, qu'il considère comme déterminants pour prétendre qu'il existerait une violation du principe de la bonne foi. Ses allégations ne démontrent pas le caractère arbitraire des constatations de fait et de l'appréciation de la juridiction cantonale sur ce point, qui a admis, à juste titre, que les conditions (cumulatives [arrêt 9C_363/2024 du 28 novembre 2024 consid. 5.1.1, destiné à la publication]) n'étaient pas remplies pour reconnaître l'existence d'une violation du principe de la bonne foi. En effet, selon les juges cantonaux, aucun élément ne permettait de conclure que le recourant aurait reçu une quelconque assurance personnelle et explicite relative à sa situation spécifique, dès lors que l'information extraite du site de l'ACI avait une portée strictement générale et n'était pas destinée uniquement au recourant.

9.1.3. En outre, le recourant se trompe sur l'interprétation de l'art. 7 al. 1 LIFD, en soutenant que cette disposition ne serait applicable qu'en cas d'assujettissement limité. En effet, cette norme vise à déterminer le taux imposable des personnes assujétiées de manière limitée ou illimitée sur la base de tous les revenus acquis en Suisse ou à l'étranger pendant la période fiscale. L'intitulé "assujettissement partiel" a trait uniquement au revenu et au taux imposables et non pas à la nature de l'assujettissement (cf. consid. 7.2 supra; Oesterhelt/ Schreiber, op. cit., n° 10 ad art. 7 LIFD). Par conséquent, cette disposition lui est applicable, indépendamment du caractère limité ou illimité de son assujettissement ainsi que de la fragmentation ou non de la période fiscale. À cet égard, l'arrêt 9C_676/2022 du 24 avril 2023 sur lequel se fonde le contribuable ne lui est effectivement d'aucune aide, comme l'a retenu à juste titre la juridiction cantonale (consid. 8.1.3 supra), dès lors qu'il concerne des frontaliers soumis à la procédure de l'impôt à la source, à laquelle l'art. 7 LIFD (et l'art. 40 al. 3 LIFD) ne s'applique pas. En revanche, le recourant étant soumis à la taxation ordinaire, l'art. 7 LIFD s'applique (consid. 7.2 supra) ainsi que l'art. 40 al. 3 LIFD si les conditions prévues par cette disposition sont réalisées (cf. consid. 9.3 infra).

9.1.4. En ce qui concerne ensuite l'application de la circulaire n° 30, sur laquelle le recourant fonde principalement ses conclusions, il convient de rappeler qu'en tant que directive, elle n'a pas force obligatoire et ne constitue pas une norme du droit fédéral. Par conséquent, elle ne lie ni le contribuable, ni l'autorité fiscale, ni le Tribunal fédéral (cf. ATF 140 II 88 consid. 5.1.2).

Selon le ch. 2.1 de la circulaire n° 30, si les époux font effectivement ménage commun, mais que l'un est domicilié en Suisse et l'autre à l'étranger, seul celui qui est domicilié en Suisse est assujéti en Suisse et doit payer l'impôt sur la totalité de son revenu. La circulaire indique également que selon la jurisprudence bien établie du Tribunal fédéral, il faut additionner les revenus du conjoint vivant à l'étranger pour déterminer le taux d'imposition du revenu de l'époux vivant en Suisse, lorsque l'un est domicilié en Suisse et l'autre à l'étranger mais qu'ils vivent néanmoins en ménage commun. De plus, rappelant le contenu de l'art. 7 al. 1 LIFD, la circulaire prévoit que même si un couple dispose de sa propre demeure et de son propre domicile de chaque côté de la frontière, l'autorité de taxation peut admettre que ce couple vit en ménage commun et qu'il faut prendre en compte le revenu du conjoint vivant à l'étranger pour déterminer le taux d'imposition du revenu du conjoint vivant en Suisse. En outre, la circulaire prévoit encore que l'époux qui est assujéti à l'impôt en Suisse en vertu d'un rattachement économique d'après les art. 4 et 5 LIFD est imposable séparément pour cette part de ses revenus. Pour déterminer le taux d'imposition, il faut se fonder sur le revenu global des époux vivant en ménage commun aussi en cas d'assujétissement limité (ch. 2.2).

Il ressort ainsi de la circulaire n° 30 que l'art. 7 al. 1 LIFD est applicable, en ce sens que les revenus de l'époux vivant à l'étranger doivent être pris en compte pour déterminer le taux d'imposition applicable au revenu du conjoint domicilié en Suisse, ce qu'a confirmé la jurisprudence (cf. ATF 141 II 318 consid. 2.2.3; 138 II 300 consid. 2.3 s.; arrêt 9C_47/2024 précité consid. 6.4, non publié in ATF 151 II 154). Cependant, la circulaire n° 30 ne règle pas la question de savoir comment procéder lorsque l'époux domicilié à l'étranger s'installe en Suisse en cours de période fiscale, ni si l'unité de la période fiscale s'oppose à la fragmentation de cette dernière. Par conséquent, même si le recourant ne conteste pas qu'il vivait en ménage commun avec son ex-épouse au cours de la période fiscale 2014, il ne peut à ce stade rien déduire en sa faveur sur la seule base de la circulaire n° 30.

9.1.5. Il reste à déterminer si le recourant peut prétendre à l'application de l'art. 40 al. 3 LIFD pour le taux de l'impôt et, par conséquent, si la période fiscale 2014 doit être fragmentée - de janvier à février et de mars à décembre - en raison de la modification de la nature de l'assujétissement au cours d'une même année fiscale dans un contexte international.

9.2.

9.2.1. Sous l'angle du principe de la légalité, la Cour de céans constate que ni la LIFD ni la LHID ne prévoient de dispositions réglant expressément la situation d'une modification de la nature de l'assujétissement en cours de période fiscale dans un contexte international. Comme exposé ci-avant (consid. 7.5 supra), la doctrine n'est pas unanime quant aux effets d'une modification de la nature de l'assujétissement en cours de période fiscale dans les rapports internationaux. Toutefois, une tendance majoritaire se dégage en faveur de la fragmentation de la période fiscale, puisqu'une majorité d'auteurs estime qu'elle est plus adéquate, car elle représenterait mieux la situation économique réelle du contribuable pour la durée de l'assujétissement illimité ou à tout le moins que rien ne s'y oppose (consid. 7.5.1 supra). Cela contraste avec l'affirmation de l'intimée, selon laquelle la solution préconisée par l'AFC et la CSI - et confirmée par la juridiction cantonale en l'espèce - serait soutenue par la doctrine dominante. En effet, il apparaît que seul un auteur s'oppose catégoriquement à la fragmentation de la période fiscale (consid. 7.5.2 supra).

9.2.2. Le législateur fédéral a expressément prévu certaines situations, dans lesquelles le prononcé de deux décisions distinctes constitue la règle et auxquelles l'annualisation des revenus (art. 40 al. 3 LIFD) est applicable, même en l'absence de modification de la nature de l'assujétissement. Tel est notamment le cas lorsqu'un des époux imposés conjointement (art. 9 al. 1 en lien avec l'art. 42 al. 3 LIFD) décède en cours de période fiscale. Dans ce cas, l'art. 42 al. 3 LIFD (art. 18 al. 3 LHID) prévoit qu'il soit procédé à deux taxations, soit une première taxation commune jusqu'au jour du décès et ensuite une seconde taxation pour le conjoint survivant, à laquelle on applique l'art. 40 al. 3 LIFD. S'il est vrai que cette situation est expressément réglée par la loi, elle a été introduite avant tout pour mieux tenir

compte de la situation réelle économique dans un tel cas de figure.

9.3.

9.3.1. Il convient de retenir que la solution la plus adéquate dans le cas d'espèce est la fragmentation de la période fiscale, comme le soutient par ailleurs la majorité des auteurs (consid. 7.5.1 supra), et donc l'application de l'art. 40 al. 3 LIFD, contrairement à l'approche retenue dans l'arrêt cantonal. En particulier, les premiers juges ont confirmé que la méthode appliquée par l'ACI - préconisée par l'AFC et la CSI - reflétait mieux la situation réelle des contribuables, dans la mesure où elle tenait compte des revenus effectifs réalisés par ces derniers pour la détermination du taux applicable. De plus, ils ont considéré que cette solution était en principe plus favorable aux contribuables venant de l'étranger, à l'exception du cas d'espèce.

En l'occurrence la fragmentation de la période fiscale permet de mieux prendre en compte la capacité contributive réelle du recourant et de son ex-épouse, contrairement à ce qu'ont retenu les juges précédents. En effet, bien que l'annualisation du revenu sur la base de l'art. 40 al. 3 LIFD repose sur un calcul "fictif", elle se rapproche davantage de la réalité économique, puisqu'elle s'appuie sur les revenus suisses du recourant et offre une approche plus équitable, notamment en comparaison avec des contribuables domiciliés pendant toute la période fiscale en Suisse et qui bénéficient de revenus exclusivement suisses. S'il est vrai que d'éventuels revenus étrangers seraient pris en compte pour les personnes assujetties de manière illimitée durant toute la période fiscale pour la détermination du taux, il n'en demeure pas moins que ces revenus étrangers ne peuvent pas "compenser" les mois pendant lesquels un contribuable n'aurait pas perçu de revenu en Suisse. Il en va ainsi de la détermination du taux d'imposition pour une personne assujettie de manière illimitée en Suisse uniquement pendant une partie de l'année en l'absence d'un rattachement économique préalable, notamment par la propriété d'un immeuble.

9.3.2. C'est le lieu de préciser que la question de savoir si une solution est plus avantageuse ou non pour un contribuable n'est pas déterminante. En revanche, la solution retenue doit être conforme aux principes de la légalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique (art. 127 al. 1 et 2 Cst.; sur ces principes cf. ATF 150 I 1 consid. 4.4.1; 147 I 16 consid. 4.2.3), principes que la fragmentation de la période fiscale permet de mieux garantir. En effet, le passage d'un rattachement économique à un rattachement personnel du recourant au cours de l'année fiscale 2014 - même si cet assujettissement n'a pas été interrompu en raison de la modification de sa nature - entraîne des modalités d'imposition distinctes, notamment dans un contexte international impliquant un changement de domicile entre l'étranger et la Suisse. Dès lors, opter pour une taxation annuelle unique, comme l'a retenu la juridiction cantonale (consid. 8.1.4 supra), ne permet pas de comprendre sur quelle base légale s'est fondée celle-ci pour choisir ce mode de calcul. En outre, l'application d'un calcul unique pour toute la période fiscale risque d'engendrer, selon les cas, une sous-imposition ou une surimposition, puisque ce mode de calcul ne tient pas compte de la modification de la nature de l'assujettissement (consid. 7.5.1 supra). Le seul fait qu'un calcul unique, qui se fonde sur les revenus effectifs suisses et étrangers, permette de simplifier la procédure de taxation ne garantit pas l'égalité de traitement. En effet, c'est l'application de l'art. 40 al. 3 LIFD et donc l'annualisation des revenus de source suisse pour les deux formes d'assujettissement (fragmentation) existantes au cours de la même période fiscale qui tend à assurer cette égalité (consid. 7.4 supra).

Par ailleurs la fragmentation de la période fiscale confère une meilleure prévisibilité et sécurité à la réglementation fiscale (sur ces deux notions cf. ATF 147 I 16 consid. 4.2.4 et les références; 146 II 97 consid. 2.2.4) quant à d'éventuelles charges fiscales futures, en particulier lorsqu'une personne nouvellement assujettie arrive de l'étranger, puisqu'elle était en principe (sous réserve des conventions de double imposition) soumise aux règles fiscales de cet autre État jusqu'à sa prise de domicile en Suisse. En outre, en raison de son caractère subsidiaire, l'assujettissement limité est "absorbé" par l'assujettissement illimité, dès lors que le rattachement économique cesse d'exister

et ne produit plus d'effets une fois que le contribuable a établi son domicile en Suisse, comme le relève une partie de la doctrine (consid. 7.5.1 supra). Il existe ainsi bien un début et une fin de l'assujettissement, y compris lorsqu'on se trouve en présence d'une modification de sa nature.

9.3.3. Même si l'on optait pour une taxation sans scinder la période fiscale, l'annualisation des revenus suisses est expressément prévue dans une base légale formelle (l'art. 40 al. 3 LIFD en lien avec l'art. 127 al. 1 Cst.), contrairement à la méthode de l'unité de la période confirmée par la juridiction cantonale qui ne découle pas de manière directe d'une norme de la LIFD, mais uniquement de l'art. 4b LHID en lien avec un changement de domicile intercantonal et non pas international, comme en l'espèce. En effet, l'application de la méthode de l'unité de la période fiscale aux rapports internationaux découle d'une interprétation de l'art. 7 al. 1 LIFD par les juges précédents, fondée sur l'arrêt de la CDAP du 1er juin 2023 (FI.2022.0151). Toutefois, cette disposition ne règle pas expressément la manière de déterminer le taux d'imposition en cas de changement de l'assujettissement en cours de période fiscale, et ce, même si l'art. 7 al. 1 LIFD s'applique tant aux personnes rattachées économiquement que personnellement en Suisse. De plus, l'annualisation des revenus suisses permet davantage de tenir compte de la capacité économique effective des contribuables (cf. consid. 9.3.1 supra).

9.4.

9.4.1. Le respect du principe de l'unité de la période fiscale n'exclut pas que l'administration fiscale rende une seule décision de taxation pour la même période fiscale, comme l'a retenu la juridiction cantonale, mais pas non plus que deux décisions distinctes soient rendues lorsque le rattachement limité devient illimité. En outre, bien que la juridiction cantonale considère que la pratique de l'ACI est conforme au cadre légal régissant le début et la fin de l'assujettissement en Suisse, elle reconnaît également que le système de l'unité de la période fiscale n'apparaît pas comme optimal. Si ce principe a été introduit par le législateur fédéral dans la LHID, pour éviter la fragmentation des périodes fiscales dans les rapports intercantonaux (cf. consid. 7.6 supra), il a aussi été adopté dans une optique de simplification procédurale.

9.4.2. Il convient toutefois de constater qu'il existe des différences entre les impôts fédéraux et les impôts cantonaux et communaux, tant au niveau des barèmes que des taux applicables (cf. art. 1 al. 3 LHID). Ainsi, au moins deux calculs doivent être effectués dans tous les cas, que les impôts figurent dans une ou deux décisions de taxation distinctes. D'un point de vue purement procédural, il est en outre possible de contester l'une des deux catégories d'impôts seulement (IFD et ICC). Dans ce cas de figure, même si un contribuable conteste les deux impôts dans un seul acte de recours, il convient de présenter les arguments relatifs aux deux impôts distinctement (cf. consid. 1.3 supra), surtout lorsque des règles non harmonisées sont applicables en matière d'ICC. Dès lors, les considérations de simplification procédurale pour l'exclusion de la fragmentation de la période fiscale ne sont pas pertinentes et risquent d'amener, dans un contexte international, à une situation de sous-imposition ou de surimposition (consid. 9.3.2 supra).

Quoi qu'il en soit, le législateur n'a pas exclu la possibilité que deux décisions de taxation soient rendues par les autorités fiscales d'un canton en cas de modification de la nature de l'assujettissement au sein de ce dernier, comme le prévoit le canton du Tessin. En effet, ce canton fragmente la période fiscale lorsqu'un contribuable y est assujéti de manière limitée en raison d'un bien immobilier et qu'il devient ensuite assujéti de manière illimitée en y transférant son domicile (cf. FF 2000 3594; Locher, op. cit., n° 11 s. ad art. 8 LIFD, qui se réfère à Norberto Bernardoni/Pietro Bortolotto, op. cit., p. 167 ss).

9.4.3. Le principe de l'unité de la période fiscale n'est de toute manière pas pertinent dans un contexte international comme en l'espèce, puisqu'il s'applique uniquement en cas de changement de domicile "à l'intérieur de la Suisse" (cf. art. 4b al. 1 LHID), soit dans le cadre de rapports intercantonaux. Le

canton "d'arrivée" d'une personne venant s'y installer depuis l'étranger ne peut donc pas taxer les revenus annuels de sources étrangères ou en tenir compte pour le taux avant la prise de domicile ou l'existence d'un rattachement économique en Suisse, dès lors que cette personne est en principe assujettie à l'impôt à l'étranger, sous réserve des conventions de double imposition. En particulier, l'art. 25 B par. 1 CDI CH-FR permet à un État de tenir compte des revenus (imposés) à l'étranger pour la détermination du taux, pour autant que la personne soit résidente de cet État.

Or en janvier et février 2014, le recourant était, selon les constatations cantonales, domicilié en France. Certes, il était économiquement rattaché à la Suisse par le biais de l'immeuble détenu en copropriété avec son ex-épouse pendant ces deux premiers mois de l'année. Toutefois, dans cette situation, seuls les revenus immobiliers (de source suisse) du contribuable sont taxés séparément des revenus suisses de son ex-épouse, et, le cas échéant, soumis à un taux d'imposition tenant compte des revenus français de celui-ci. En outre, les revenus français du recourant sont déterminants pour le taux d'impôt applicable aux revenus imposables de son ex-épouse alors seule domiciliée en Suisse entre janvier et février 2014. Cette solution correspond par ailleurs à celle préconisée par la circulaire n° 30 pour les époux domiciliés dans deux pays différents mais faisant ménage commun durant l'entier de la période fiscale (consid. 9.1.4 supra).

9.4.4. Le recourant a pris domicile dans le même canton (de Vaud) dans lequel il était préalablement rattaché économiquement - et dans lequel son ex-épouse était déjà rattachée personnellement -, de sorte que le principe de l'unité de la période fiscale revêt ici une importance moindre, puisqu'il n'y a pas eu de changement de canton respectivement de domicile cantonal par les contribuables en cours de période fiscale.

9.5. Compte tenu de ce qui précède, il convient de retenir que les premiers juges ont violé le droit fédéral en déterminant le taux d'impôt applicable sur la base d'une décision annuelle unique prenant en compte l'ensemble des revenus perçus par le recourant en Suisse et en France. Ils auraient dû, au contraire, fragmenter la période fiscale, rendre deux décisions distinctes et procéder à deux calculs séparés, dès lors que le recourant est passé d'un statut d'assujetti limité en janvier et février 2014 à celui d'un assujetti illimité dès mars 2014 (modification de la nature de son assujettissement). Cette solution se justifie d'autant plus qu'en l'espèce, bien que le contribuable et son ex-épouse eussent fait ménage commun en 2014, ils n'étaient pas domiciliés dans le même État durant les mois de janvier et février 2014 et que, dans cette constellation, la circulaire n° 30 préconise expressément une taxation séparée (consid. 9.1.4 et 9.4.3 supra). Il convient ainsi d'imposer séparément la période allant du 1^{er} janvier au 28 février 2014 et celle allant du 1^{er} mars au 31 décembre 2014, en taxant individuellement les ex-conjoints pour les deux premiers mois de l'année, conformément à la demande du recourant. Pour les dix mois restants de l'année 2014, les ex-époux doivent être taxés conjointement, en l'absence de base légale contraire (cf. art. 113 LIFD). Le recours doit dès lors être admis.

IV. Impôt cantonal et communal

10.

La fixation du taux d'imposition relève de la compétence des cantons (art. 1 al. 3 LHID). Dans la mesure où le législateur vaudois a adopté la même règle que celle figurant à l'art. 7 al 1 LIFD s'agissant de l'imposition des revenus et de la fortune des personnes physiques en cas d'assujettissement partiel, à savoir qu'elles se voient appliquer les taux auxquels leur revenu et leur fortune seraient imposés si tous les éléments étaient imposables dans le canton (art. 7 al. 1 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI/VD; RS/VD 642.11]), la question juridique est ainsi réglée de la même manière en droit cantonal et en droit fédéral (cf. arrêt 9C_47/2024 précité consid. 8, non publié in **ATF 151 II 154**, qui concerne la prise en compte des revenus du conjoint vivant à l'étranger pour la détermination du taux imposable de celui vivant en Suisse; **ATF 150 II 417** consid. 2.3.1 s.). Bien qu'il s'agisse d'une question de droit cantonal, que la Cour de céans est donc limitée dans son examen à

l'arbitraire (cf. **ATF 150 II 346** consid. 1.5.2) et que le recourant ne s'en prend nullement à l'application de cette disposition cantonale, il convient néanmoins de relever que sa teneur est la même qu'en droit fédéral et que les premiers juges l'ont interprétée de la même manière que l'art. 7 al. 1 LIFD, de sorte qu'il n'y a pas lieu de s'écarter de cette interprétation, mais d'appliquer le même raisonnement en matière de droit cantonal que celui développé en droit fédéral.

Les principes juridiques relatifs à l'annualisation des revenus trouvent leur parallèle en matière d'ICC (art. 15 al. 3 LHID; art. 79 al. 2 LI/VD). Partant, les considérations développées pour l'IFD s'appliquent également à l'ICC concernant la fragmentation de la période fiscale dans un contexte international. Par conséquent, le recours doit également être admis s'agissant de l'ICC pour l'année fiscale 2014.

V. Frais et dépens

11.

Compte tenu de l'issue du recours, les frais judiciaires sont mis à la charge du canton de Vaud (art. 66 al. 1 et 4 LTF). La cause est renvoyée à la juridiction cantonale pour nouvelle décision sur les frais et dépens de la procédure antérieure (art. 67 et 68 al. 5 LTF). Le recourant n'étant pas représenté, il ne lui est pas alloué de dépens (art. 68 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est admis, dans la mesure où il est recevable, en matière d'impôt fédéral direct. L'arrêt du 8 juillet 2024 de la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal du canton de Vaud est annulé. La cause est renvoyée à l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud pour qu'elle rende une nouvelle décision au sens des considérants.

2.

Le recours est admis, dans la mesure où il est recevable, en matière d'impôt cantonal et communal. L'arrêt du 8 juillet 2024 de la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal du canton de Vaud est annulé. La cause est renvoyée à l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud pour qu'elle rende une nouvelle décision au sens des considérants.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge du canton de Vaud.

4.

La cause est renvoyée à la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal du canton de Vaud pour nouvelle décision sur les frais et dépens de la procédure antérieure.

5.

Le présent arrêt est communiqué aux parties, à B.A., au Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lucerne, le 14 août 2025

Au nom de la IIIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

La Présidente : Moser-Szeless

Le Greffier : Feller