

BGer 2C_632/2012 vom 28. Juni 2013

Bundesgericht, 2013-06-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_632_2012

FR: TF 2C_632/2012 du 28 juin 2013

IT: TF 2C_632/2012 del 28 giugno 2013

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (cf. art. 29 al. 1 LTF). Il contrôle librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 136 II 101 consid. 1 p. 103).

E. 1.1

Le litige porte sur la question de savoir si les conditions posées à l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt, relative au revenu extraordinaire réalisé en 2002, sont remplies. Il relève ainsi du droit public et ne tombe sous le coup d'aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF , de sorte que la voie du recours en matière de droit public est en principe ouverte sur la base de l' art. 82 let. a LTF . L'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) confirme du reste expressément cette voie de droit, le rappel d'impôt (art. 53 LHID) et l'impôt annuel entier dû sur les revenus extraordinaires réalisés dans la brèche de calcul (art. 69 al. 2 et 3 LHID) étant des matières harmonisées.

E. 1.2

Le recours est dirigé contre une décision rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur et qui ne peut pas faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let . d LTF; art. 150 al. 2 de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 [RS VS 642.1]). Il a, en outre, été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

E. 2

Le litige concerne un revenu extraordinaire d'un montant imposable de 463'900 fr. réalisé en 2002 en Valais et provenant de l'activité lucrative indépendante du recourant en tant que professionnel de l'immobilier. Celui-ci ne conteste ni le principe de l'imposition de ce revenu extraordinaire, ni le montant de ce revenu. Il estime, cependant, que les conditions d'un rappel d'impôt ne sont pas réalisées car il aurait déposé des déclarations d'impôts complètes, exactes et précises. Dès lors, l'indication, dans le courrier du 7 juillet 2009, qu'une partie du bénéfice de promotion avait été réalisé en 2002 et la répartition intercantonale 2002 établie par le fisc genevois et jointe à ladite réclamation ne constituaient pas des faits nouveaux permettant un rappel d'impôt. En outre, cinq ans s'étant écoulés depuis la fin de la période fiscale en cause sans que ne survienne une décision de taxation, le droit de taxer serait prescrit. Partant, la décision de taxation du bénéfice extraordinaire 2002 devrait être annulée.

E. 3.1

Le canton du Valais est passé, pour les personnes physiques, du système de taxation praenumerando bisannuelle au système de taxation postnumerando annuelle le 1

er janvier 2003 (art. 245 de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 [ci-après: LF]). Il s'ensuit que les revenus réalisés lors des deux années précédant ledit changement, soit 2001 et 2002, tombent dans la brèche de calcul.

Afin d'éviter que ces revenus échappent à toute imposition, conformément à l'art. 69 al. 2 et 3 LHID, l'art. 247 LF prévoit que les revenus extraordinaires réalisés durant les années 2001 et 2002, ou lors d'un exercice clos au cours de cette période, sont soumis à un impôt annuel entier, au taux applicable à ces seuls revenus, pour l'année fiscale au cours de laquelle ils ont été acquis (al. 1). Sont en particulier considérés comme revenus extraordinaires les prestations en capital, les revenus non périodiques de fortune et les revenus extraordinaires provenant d'une activité indépendante (al. 2).

E. 3.2

Selon l'art. 132 LF, les contribuables sont invités à déposer une formule de déclaration d'impôt par publication officielle ou par l'envoi de la formule; les contribuables qui n'ont pas reçu de formule doivent en demander une à l'autorité compétente (al. 1). Le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète, il doit la signer personnellement et la déposer, avec les annexes prescrites, auprès de l'autorité compétente, dans le délai qui lui est imparti par publication officielle ou sur la formule (al. 2).

Certes, conformément à l'art. 2 al. 2 de l'ordonnance du 9 mars 2001 sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux (RS 642.141), le contribuable assujéti à l'impôt dans plusieurs cantons peut y remplir son obligation de déposer une déclaration d'impôt par la remise d'une copie de la déclaration d'impôt du canton du domicile ou du siège (1

ère phrase). Est, cependant, réservé le cas où le canton de domicile et l'autre canton n'ont pas le même système d'imposition dans le temps (2ème phrase), cas réalisé, en l'espèce, par le changement de système d'imposition dans les cantons du Valais, respectivement de Genève.

E. 3.3

Quant au rappel d'impôt, conformément à l'art. 53 LHID, l'art. 158 LF prévoit:

"

1 Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts.

2 Lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu, sa fortune, son bénéfice net ou son capital propre, et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, un rappel d'impôt est exclu, même si cette évaluation était insuffisante.

..."

E. 3.4

Ces dispositions correspondant à l'art. 151 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) traitant du rappel d'impôt, on peut se référer à la

jurisprudence rendue sur la base de cette disposition.

Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives: il suppose qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, et qu'un motif de rappel existe. Celui-ci peut notamment être la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque là. Il n'est pas nécessaire que le contribuable ait commis une faute (RDAF 2009 II 386, 2C_879/2008 consid. 5.2; arrêt 2C_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 5.1 et les arrêts cités).

Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 42 al. 1 LHID). Il doit ainsi remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (cf. art. 124 al. 2 LIFD). Lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêt 2C_879/2008 du 20 avril 2009 consid. 5.1 et les arrêts cités, in RDAF 2009 II 386). En d'autres termes, l'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires au moment de procéder à la taxation que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (arrêt 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3 et les références citées). En revanche, des inexactitudes qui ne sont que décelables, sans être flagrantes, ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation (cf. RDAF 2009 II 120, 2C_26/2007 consid. 3.2.2). En particulier, que l'autorité de taxation puisse déduire de l'augmentation de fortune d'une année à l'autre qu'il y a eu des revenus non déclarés ne remplace pas une déclaration complète du revenu (arrêt 2P.15/2004 du 22 décembre 2004 consid. 5.3).

E. 4.1

En l'espèce, le recourant ne conteste pas n'avoir pas déposé de déclaration 2003-A relative aux revenus extraordinaires 2001/2002. Il ne conteste pas non plus être assujéti à l'impôt annuel entier sur les revenus extraordinaires réalisés en 2002 en Valais.

Le recourant estime, cependant, que le Service des contributions possédait toutes les informations nécessaires pour procéder à l'imposition du bénéfice tiré de la promotion immobilière et réalisé en 2002, lorsqu'il a envoyé sa déclaration d'impôt des personnes physiques avec domicile hors canton 2003-B le 20 décembre 2004. L'indication, dans l'écriture du 7 juillet 2009, qu'une partie du bénéfice de promotion avait été réalisé en 2002 ne constituait ainsi pas un fait nouveau permettant un rappel d'impôt.

E. 4.2

Avec un tel argument, l'intéressé passe outre le fait que la déclaration 2003-B ne concerne que les revenus 2003, à l'exclusion de ceux réalisés en 2002. De plus, les seuls chiffres figurant dans la déclaration 2003-B (cf. partie "Faits" let. A.a) concernent la fortune immobilière. Sous la rubrique "Revenu provenant d'une activité lucrative", où aurait dû figurer le revenu réalisé en 2003, rien n'est signalé, pas même un renvoi à la déclaration genevoise 2003 (dont le Service des contributions prétend d'ailleurs qu'elle n'était pas jointe à la déclaration valaisanne). Ainsi, la déclaration valaisanne laisse penser qu'aucun revenu n'a été réalisé. Certes, il est mentionné sous "Annexes", "Photocopie de la déclaration genevoise 2003". Dans ce document, figurait sous "Bénéfice net" de l'activité indépendante

le montant de 424'048 fr. avec la précision "dont 636'810.- de bénéfice immobilier sur promotion en Valais". Ces nombres n'ont cependant pas trait à l'année 2002. La seule mention du bénéfice 2002, dans ces pièces, se trouvait dans les comptes annuels 2003 de "XR. _____, Genève" - qui comportaient aussi les résultats 2002 -, annexés à la déclaration genevoise 2003; le compte de pertes et profits ne mentionnait toutefois que "Bénéfice sur promotion" (cf. "Faits" let. A.a) sans spécifier qu'il s'agissait de la promotion valaisanne. Que l'autorité de taxation valaisanne eut pu faire des recoupements et déduire des comptes 2002 que le "Bénéfice sur promotion" concernait son canton ne remplace une déclaration remplie conformément aux exigences légales.

De plus, il faut relever que, dans sa réclamation à l'encontre de la décision de taxation du 29 juin 2005 pour les impôts cantonaux 2003, le recourant a expressément déclaré "s'agissant du bénéfice de l'opération 'xxx', nous approuvons le chiffre". Or, le revenu de l'activité lucrative indépendante retenu dans cette décision de taxation 2003 était de 1'167'630 fr. L'intéressé s'est contenté, dans cette réclamation, de demander qu'il soit tenu compte de la répartition intercantonale de tous les éléments. Avec une telle argumentation, le recourant ne contestait pas le montant imposable mais la répartition des montants entre les cantons de Genève et du Valais. Puis, dans sa réclamation à l'encontre de la nouvelle décision de taxation du 23 octobre 2007 pour les impôts cantonaux 2003, le recourant a uniquement requis que l'impôt dû pour la période fiscale 2003 soit calculé sur un revenu de 588'802 fr., se gardant de préciser que le solde avait été réalisé en 2002. Ce n'est que dans son écriture du 7 juillet 2009 que le recourant a déclaré maintenir sa réclamation au motif que sur un bénéfice total de 1'161'151 fr., tel que ressortant des comptes de "XR. _____", 524'341 fr. relevait de l'exercice 2002 et seuls 636'810 fr. avaient été réalisés en 2003.

Dans son recours, le recourant fait référence à plusieurs reprises à la déclaration d'impôt genevoise 2002 qui, elle, mentionnait clairement le bénéfice 2002 imposable en Valais. Il oublie que l'autorité de taxation valaisanne n'a jamais été en possession de ce document. Il ne peut donc en tirer aucun argument.

Le recourant estime encore que les autorités fiscales valaisannes et genevoises n'ont pas communiqué comme elles auraient dû le faire. Même s'il est vrai qu'une collaboration entre ces autorités (art. 39 al. 2 et 3 LHID) aurait permis de pallier aux manquements du recourant, cet élément importe peu puisqu'il ne saurait diminuer la responsabilité de l'intéressé qui n'a pas rempli sa déclaration 2003-A.

E. 4.3

En conclusion, on constate que si le recourant avait satisfait à son obligation fiscale en remplissant la déclaration 2003-A et y avait annoncé son seul revenu imposable en Valais en 2002, soit le revenu imposable de 463'900.- fr. provenant de la promotion immobilière "xxx", celui-ci aurait été imposé par le Service des contributions dans la procédure de taxation ordinaire. Le rapport de causalité adéquat entre l'absence de déclaration et l'absence de taxation est indéniable. De plus, ledit Service n'a appris qu'avec les informations contenues dans la lettre du 7 juillet 2009 qu'une partie du bénéfice tiré de la promotion en cause avait été réalisé en 2002. Partant, les conditions du rappel d'impôt de l'art. 158 al. 1 LF sont remplies.

E. 5

Compte tenu de ce qui précède, le recours doit être rejeté.

Succombant, le recourant doit supporter un émolument judiciaire (cf. art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (cf. art. 68 al. 3 LTF).

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