

VD_OMNI FI.1992.0148 vom 5. November 2002

VD Tribunal cantonal, 2002-11-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1992.0148

FR: VD_OMNI FI.1992.0148 du 5 novembre 2002

IT: VD_OMNI FI.1992.0148 del 5 novembre 2002

Regeste

c/ ACI | L'ancienne règle de l'art. 128 AIFD, qui ne prévoyait pas que la prescription était interrompue pendant les procédures de réclamation et de recours, en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994, reste applicable aux taxations antérieures (en l'espèce pour la période 1991-1992). L'art. 120 LIFD, qui prévoit cette suspension, n'est pas applicable. La prescription peut donc avoir été acquise pendant la procédure de recours si elle n'a pas été interrompue.

Erwägungen

E. 1

Le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale. Les art. 152 et 184 sont réservés.

E. 2

La prescription ne court pas ou est suspendue: a. Pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision; b. Aussi longtemps que la créance d'impôt est garantie par des sûretés ou que le recouvrement est ajourné; c. Aussi longtemps que le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt n'a pas de domicile en Suisse ou n'y est pas en séjour.

E. 3

Un nouveau délai de prescription commence à courir: a. Lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt; b. Lorsque le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui reconnaît expressément la dette d'impôt; c. Lorsqu'une demande en remise d'impôt est déposée; d. Lorsqu'une poursuite pénale est introduite ensuite de soustraction d'impôt consommée ou de délit fiscal.

E. 4

La prescription du droit de procéder à la taxation est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale. 2. Il y a lieu tout d'abord de déterminer s'il faut appliquer l'ancien droit, soit les règles de l'AIFD en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994, ou le nouveau droit (LIFD) entré en vigueur le 1er janvier 1995. L'ancien droit se caractérise notamment par le fait qu'on n'y trouvait pas la règle de l'art. 120 al. 2 lit. a LIFD selon laquelle la prescription ne court pas ou est suspendue pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision, soit notamment durant la procédure de réclamation devant l'Administration cantonale des impôts puis durant la procédure de recours devant le Tribunal administratif. Ainsi, si l'ancien droit est applicable, la prescription peut avoir été

acquise au cours de ces procédures, tandis que si le nouveau droit (art. 120 LIFD) est applicable, la prescription ne peut avoir été acquise puisqu'elle était suspendue durant ces mêmes procédures. a) Dans un arrêt concernant l'impôt cantonal, le Tribunal fédéral a admis que des règles de droit nouvellement entrées en vigueur (il s'agissait de l'art. 98a al. 4 aLI entré en vigueur le 1er janvier 1985) pouvaient être appliquées à la prescription du rappel d'impôt pour le motif que la créance fiscale est un fait durable qui peut être soumis au nouveau droit sans déployer d'effet rétroactif proprement dit (ATF 2P.432/1996 du 22 mai 1997, publié dans RDAF 1998 II 179, concernant l'arrêt cantonal FI 96/057). Ce n'est qu'en matière de droit pénal fiscal, soit pour le délai de prescription absolue du droit d'infliger des amendes pour soustraction fiscale, que devait s'appliquer le droit en vigueur au moment de la réalisation de l'infraction: l'application du nouveau droit prévoyant un délai de prescription absolue plus long constituerait une violation du principe de non-rétroactivité (ATF précité 2P.432/1996 du 22 mai 1997). En l'espèce, on ne se trouve pas en présence d'une décision prononçant une amende pour soustraction fiscale, pour laquelle s'imposerait l'application de l'ancien droit, mais d'une taxation ordinaire pour laquelle l'ATF du 22 mai 1997 cité ci-dessus, rendu en matière d'impôt cantonal, admet l'application du nouveau droit. Si l'on admet qu'il n'y a pas de raison que le principe de non-rétroactivité ait une portée plus étendue en droit fédéral qu'en droit cantonal, le nouveau droit devrait être appliqué si bien que conformément à l'art. 120 al. 1 lit. a LIFD, la prescription aurait cessé de courir depuis le début de la procédure de recours ou du moins depuis l'entrée en vigueur de la LIFD le 1er janvier 1995. Quant à la prescription absolue du droit de procéder à la taxation (art. 152 al. 3 LIFD; une telle règle n'existait pas sous l'ancien droit), elle ne serait pas acquise car le délai de quinze ans après la fin de la période fiscale n'est pas échu. b)

Le Tribunal administratif a toutefois jugé dans un arrêt récent (FI 94/127 du 21 octobre 2002) qu'il faut s'en tenir à la jurisprudence fédérale plus récente et publiée que constituent l'ATF 126 II 1 du 26 novembre 1999 et un ATF 2P.291/2000 du 23 novembre 2001 (le second arrêt - dossier cantonal FI 98/018 - est publié dans RDAF 2002 II 89). Dans ces arrêts, le Tribunal fédéral a adopté la solution contraire en matière d'impôt fédéral direct en appliquant la prescription de 5 ans de l'ancien art. 128 AIFD, à l'exclusion de la nouvelle règle de l'art. 120 LIFD qui prévoit la suspension de la prescription du droit de taxer pendant la procédure de recours. Le Tribunal fédéral a motivé cette solution, certes sans mentionner l'ATF 2P.432/1996 du 22 mai 1997 selon lequel la créance fiscale est un fait durable qui peut être soumis au nouveau droit sans déployer d'effet rétroactif proprement dit, en considérant que bien que les dispositions relatives à la prescription de LIFD fassent partie de sa cinquième partie relative à la procédure, la prescription était une institution de droit matériel qui concerne directement l'existence de la créance fiscale: en l'absence d'une réglementation expresse contraire du nouveau droit, il se justifiait, selon le Tribunal fédéral, d'examiner la question de la prescription d'après les dispositions de l'ancien droit. 3.

L'application de l'ancien droit impliquant que la prescription n'est pas suspendue par la procédure de recours, il y a lieu d'examiner si la prescription a été interrompue en temps utile. a) Aux termes de l'art. 128 AIFD, la prescription est interrompue par tout acte tendant au recouvrement de la créance fiscale. La jurisprudence sur la notion d'acte "tendant au recouvrement de la créance fiscale" a évolué. Le Tribunal fédéral a d'abord jugé qu'une communication qui se borne à annoncer une taxation ultérieure ne pouvait pas avoir l'effet d'interrompre la prescription (ATF 79 I 248). Par la suite toutefois, le Tribunal fédéral est allé au contraire jusqu'à considérer que les actes tendant au recouvrement de la créance incluaient aussi les communications qui ne

font certes pas avancer concrètement la procédure de taxation, mais qui portent à la connaissance du contribuable la volonté de l'autorité de poursuivre ses efforts en vue de la réalisation de la créance fiscale (ATF 126 II 1, consid. 2 in fine, p. 5). Plus concrètement, les actes tendant au recouvrement de la créance au sens de l'art. 128 AIFD sont tous les actes officiels de l'autorité fiscale qui sont communiqués au contribuable et qui tendent à la constatation de la créance fiscale (ATF 112 Ib 88, consid. 2b). En font par exemple partie la notification de la formule de déclaration d'impôt, la sommation de la déposer, l'annonce et l'exécution d'un contrôle de la comptabilité, la communication d'une taxation fiscale définitive ou provisoire, l'invitation au paiement ou la sommation de payer, etc., de même que la notification du calcul de l'impôt sur la base de la déclaration (ATF 126 II 1, consid. 2c, où était en cause la portée d'une simple lettre adressée au contribuable dans le seul but d'interrompre la prescription; s'agissant de l'audition du contribuable par l'Administration cantonale des impôts, la question a été laissée ouverte dans l'ATF 2A.442/1997 du 24 novembre 1998, consid. 6b, dossier cantonal FI 1997/0013; v. aussi, s'agissant d'une télécopie en droit de l'ICHA, l'ATF 2A.546/2001 du 1er mai 2002, Revue fiscale 2002 p. 638). b)

Les actes tendant au recouvrement de la créance doivent émaner de l'autorité fiscale chargée de prélever l'impôt. Par exemple, une enquête menée par le Division d'enquête spéciale de l'Administration fédérale des contributions ne suffit pas à interrompre la prescription, si bien que l'AFC devrait inciter les cantons à engager formellement la procédure pénale en soustraction d'impôt, afin de sauvegarder le délai (Peter Gyr, Die Besko, Haupt 1996, p. 393). C'est d'ailleurs ce que prévoit expressément l'art. 5 de l'ordonnance du Conseil fédéral sur les mesures spéciales d'enquête de l'Administration fédérale des contributions (RS 642.132; l'ouverture de la procédure pénale sauvegarde simultanément le délai imparti à l'autorité pour procéder au rappel d'impôt, art. 152 al. 2 LIFD). Enfin, l'essentiel est que l'acte interruptif soit notifié au contribuable (ou à son mandataire le cas échéant) mais si une procédure de recours est ouverte, il n'est pas nécessaire qu'une copie soit communiquée immédiatement au Tribunal administratif, celui-ci pouvant en tenir compte même si les pièces nécessaires ne sont produites qu'in extremis avec une ultime écriture produite après l'audience (voir un exemple dans la cause FI 94/127 déjà citée). c)

En l'espèce, le dernier acte de l'Administration cantonale des impôts que celle-ci a notifié à la recourante est la décision de taxation définitive du 5 janvier 1993 fixant le montant de l'impôt fédéral direct dû pour les années 1991 et 1992. Par la suite, l'Administration cantonale des impôts a déposé sa réponse au recours, concluant au rejet de celui-ci, en date du 28 juin 1993. Elle n'a pas notifié sa réponse à la recourante mais selon l'usage le Tribunal l'a transmise à cette dernière (par sa fiduciaire) avec une lettre du 1er juillet 1993. Interpellée, l'Administration cantonale des impôts admet dans ses déterminations du 9 août 2002 qu'elle n'a plus entrepris d'autres mesures de procédure. Il est vrai qu'en se fondant sur l'arrêt du Tribunal fédéral du 22 mai 1997 (2P.432/1996, RDAF 1998 II 179), l'Administration cantonale des impôts pouvait compter que le nouveau droit serait appliqué à la prescription de la créance fiscale et qu'ainsi, en vertu de l'art. 120 al. 1 lit. a LIFD entré en vigueur le 1er janvier 1995, la prescription était suspendue pendant la procédure de recours. Mais lorsque le Tribunal fédéral a adopté la solution contraire dans l'ATF 126 II 1 du 26 novembre 1999, qui proscrit l'application du nouveau droit, la prescription était déjà acquise, selon l'ancien art. 128 AIFD, depuis le 1er juillet 1998. Peu importe dès lors de savoir si la lettre du juge instructeur (dont la recourante a reçu un exemplaire) adressée à l'AFC le 2 décembre 1999 pour recueillir ses déterminations pourrait être considérée comme un acte de l'autorité

fiscale tendant au recouvrement de la créance (on pourrait concevoir d'en douter s'agissant d'un acte de l'autorité judiciaire indépendante de l'administration). Force est finalement de constater que la créance fiscale est prescrite, ce qui justifie l'admission du recours. On signalera au passage que contrairement à ce que soutient l'Administration cantonale des impôts, le recours au Tribunal administratif n'a pas d'effet dévolutif (l'art. 52 LJPA autorise au contraire l'autorité intimée à rendre une nouvelle décision pendant toute la procédure de recours). De toute manière, si cet effet dévolutif existait (tel serait le cas si s'appliquait la loi fédérale sur la procédure administrative, art. 54 et 58 PA), il n'aurait pas pour effet d'empêcher l'autorité fiscale d'interrompre la prescription, par exemple en notifiant au contribuable des poursuites ou en exigeant de lui des sûretés durant la procédure de recours (voir un exemple dans la cause FI 94/127 déjà citée). C'est d'ailleurs précisément parce que les actes accomplis par les autorités de taxation durant les procédures de réclamation ou de recours ont pour effet d'interrompre le délai de prescription de l'art. 128 AIFD que le Tribunal fédéral considère que ces procédures ne suspendent pas le cours de ce délai (2A.442/1997 du 24 novembre 1998, consid. 5, dossier cantonal FI 1997/0013).

4. La prescription étant acquise, il n'y a plus lieu d'examiner si la recourante pouvait effectivement revendiquer la solution dite de l'"agio" (circulaire no 6 de l'Administration fédérale des contributions du 3 février 1987 avec erratum du 9 décembre 1987, qui l'admet mais semble exiger que ce choix soit fait au moment de l'apport), si cette revendication devrait au contraire être écartée par principe (dans ce sens apparemment un arrêt du Tribunal fédéral 2A.157/2001 du 11 mars 2002 traduit dans RDAF 2002 II 131, rendu sous l'empire du nouveau droit des sociétés anonymes) ou si la recourante, selon ce qu'elle allègue, avait réellement reçu de l'autorité intimée des assurances lui permettant de compter que la date de la comptabilisation de la plus-value serait sans incidence fiscale.

5. Le recours étant admis pour des motifs sans rapport avec les moyens invoqués, il n'y a pas lieu d'allouer des dépens. L'arrêt sera en revanche rendu sans frais.

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