

VD_OMNI FI.1999.0073 vom 12. April 2000

VD Tribunal cantonal, 2000-04-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1999.0073

FR: VD_OMNI FI.1999.0073 du 12 avril 2000

IT: VD_OMNI FI.1999.0073 del 12 aprile 2000

Regeste

c/ACI | Omission par le contribuable de revendiquer à la déduction l'ensemble des versements effectués au titre des 3èmes piliers A et B. Taxation définitive entre-temps. Dans la mesure où il connaissait, au moment de la réclamation ou au plus tard à l'échéance du délai de réclamation, la quotité des versements effectués ou du moins ne pouvait ignorer ceux-ci, sa demande en révision n'est pas fondée.

Erwägungen

E. 14

octobre 1998, publié in StR/RF 1999, p. 196, cons. 4, pour lequel la modification d'une taxation entrée en force au détriment du contribuable ne se heurte à aucune objection lorsque le respect de la sécurité du droit pourrait ouvrir la porte à un abus de droit), cette solution est également consacrée par la LIFD (v. notamment art. 151 ss LIFD, qui ne présuppose plus l'existence d'une faute; v. au surplus sur ce point Casanova, in Archives 61, p. 453 s.; v. aussi Thomas Meister, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, Berne 1995, p. 234 ss; v. aussi Känzig/Behnisch, op. cit., nos 26, dans lequel est rappelé le système mis en oeuvre par l'AIFD, et 33 s. ad. art. 126 AIFD qui décrivent le nouveau régime de la LIFD). 2. Dans le cas d'espèce, force est de constater qu'un sort identique doit être réservé aux deux demandes de révision de la taxation définitive du 19 juin 1998. a) A l'appui de sa demande en révision, le recourant expose que sa déclaration du 28 juin 1997 était incomplète sur un point; il a omis en effet de revendiquer la totalité des cotisations versées au titre des troisièmes piliers A et B, alors qu'il pouvait prétendre à la déductibilité complète des versements effectués. Or, l'autorité intimée lui dénie le droit de prétendre à la révision de la taxation définitive. A la lumière de ce qui précède, force est en effet de constater que les conditions de l'art. 107 al. 1 lit. c LI ne sont pas réunies en l'occurrence. aa) Il ressort du contenu de sa correspondance du 3 mai 1999 à l'autorité fiscale que le recourant venait de découvrir que les déductions auxquelles il pouvait prétendre durant la période fiscale 1997-1998 pour les cotisations de prévoyance n'avaient pas intégralement été revendiquées dans sa déclaration du 28 juin 1997; or, à ce moment-là, la taxation était définitive depuis plus de dix mois. Dès lors, pour pouvoir prétendre à la révision de cette taxation, le recourant aurait dû démontrer, au moment de la déclaration ou au plus tard à l'échéance du délai de réclamation contre la taxation définitive, que, soit il n'avait pas connaissance des versements effectifs à ses troisièmes piliers A et B, soit il n'aurait pas pu en avoir connaissance, même en faisant preuve de toute la diligence requise d'un contribuable au courant de ses affaires. bb) Or, à teneur des pièces qu'il a lui-même produites, on s'aperçoit d'emblée que le recourant connaissait la quotité des versements effectués auprès de la E._____ et de D._____ Assurances, ou du moins ne pouvait pas les ignorer. La copie du livre de caisse que le recourant tient dans le cadre de son

entreprise fait en effet apparaître qu'en 1995 et en 1996, il a versé des montants d'au moins 3'000 francs à la E. _____, respectivement 3'000,10 francs à D. _____. En réalité, on relève que le recourant a ouvert deux comptes auprès d'Epargne 3, soit le n° 1*****, sur lequel il a versé zéro, respectivement 500 francs en 1995 et en 1996, et le n° 2*****, crédité de 3'000 francs chacune de ces deux années. Or, il n'a revendiqué à la déduction pour la période 1997-1998 que les montants versés sur le premier de ces deux comptes, en annexant à cet effet les seules attestations délivrées par la Fondation de prévoyance de la E. _____ relative à ce compte. Le recourant a tout simplement omis de revendiquer la déduction des montants versés sur le compte E. _____ n° 2*****. Quant à la déduction des primes d'assurance rente viagère constituée auprès de D. _____ Assurances, le recourant n'a rien indiqué, alors que des attestations en ce sens lui ont été délivrées le 21 mars 1997. Il n'est pourtant pas douteux qu'il avait ou aurait dû avoir connaissance, avec un minimum d'attention, de ces paiements effectués par lui durant les années de calcul. cc) Le recourant invoque l'erreur de son mandataire; il indique pourtant avoir requis et obtenu du fonds de prévoyance de la E. _____ de nouvelles attestations de cotisations, concédant toutefois le fait d'avoir remis ces dernières à son mandataire sans en contrôler la teneur. Il apparaît donc que le recourant n'a pas fait preuve de toute la diligence requise qui exigeait de lui un contrôle, notamment, des déductions revendiquées. A supposer néanmoins que l'on eût retenu la négligence du mandataire dans le cas d'espèce, le contribuable n'aurait pu s'en prévaloir de façon efficace; en effet, en procédure de taxation, l'obligation de déclarer incombe au contribuable personnellement et tous les actes du mandataire lui sont, en règle générale, imputables (v. Känzig/Behnisch, n° 4 ad art. 100 AIFD; v. ég. Rivier, op. cit., p. 144; références citées). Même dans l'hypothèse où il mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt, et que celle-ci le représente valablement, le contribuable n'est pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales; la partie ou son représentant qui se fait assister par un auxiliaire et bénéficie des résultats de l'activité de ce dernier doit supporter les conséquences de cette intervention (ATF non publié du 30 juin 1999, AFC c/ P. et TA VD, cons. 3b; v. en outre Archives 60, 259, cons. 2a). Par conséquent, le recourant ne pourrait se retrancher derrière l'erreur de son mandataire pour résister avec succès au reproche d'avoir manqué de diligence en la circonstance. dd) C'est donc à juste titre que l'autorité intimée n'est pas entrée en matière sur la demande en révision présentée par le recourant, les conditions de l'art. 107 lit. c LI n'étant pas réalisées dans le cas d'espèce. b) Dans le cas d'espèce, l'autorité fiscale justifie l'ouverture d'une procédure de révision de la décision de taxation du 19 juin 1998 par la découverte postérieure de l'insuffisance objective du loyer payé par le recourant à B. _____ SA, eu égard à sa qualité d'actionnaire-locataire de cette dernière. On retient pour l'essentiel des nombreux griefs invoqués à l'encontre de la décision attaquée que le recourant conteste que cet élément soit nouveau au sens où l'art. 109 al. 1 LI l'entend; selon lui, l'autorité fiscale le connaissait ou, du moins, ne pouvait l'ignorer en faisant preuve de la diligence que l'on est en droit d'attendre d'une autorité de taxation. aa) Au préalable, on rappellera que le paiement par un actionnaire-locataire d'un loyer inférieur au prix du marché s'apparente à un avantage économique accordé par la société à son actionnaire (v. arrêt FI 93/094 du 14 mars 1997); objectivement, la société est appauvrie par l'effet de la transaction conclue avec son actionnaire-locataire et, en contrepartie, celui-ci s'en trouve enrichi à due concurrence. En l'espèce, on pourrait effectivement retirer du rapport d'expertise du C. _____ (cf. p. 3, 3ème paragraphe) - commandé à celui-ci par la gérance de l'immeuble - que les loyers exigés par B. _____ SA de ses actionnaires-locataires sont

inférieurs aux loyers du marché; par surcroît, ce rapport met en avant la relation de causalité entre l'avantage concédé par la société, sous forme d'insuffisance de loyer, et la qualité d'actionnaire du recourant, notamment (v. plus généralement sur la distribution dissimulée de bénéfice, Jean-Marc Rivier, *La fiscalité de l'entreprise, société anonyme*, Lausanne 1994, pp. 260-261 et 265-266, réf. citées). Il est à peu près certain que la preuve que la société aurait obtenu des conditions plus avantageuses en louant à des tiers est rapportée (v. sur ce point, arrêt FI 93/094, déjà cité). Dès lors, la question de savoir si l'avantage concédé aux actionnaires constitue un dividende caché justifiant, quant au principe, un ajustement aussi bien du résultat annuel de la société (art. 54 al. 1 lit. b LI) que du revenu de l'actionnaire (art. 20 al. 2 lit. e LI) et une reprise d'impôt tant chez l'un que chez l'autre (Rivier, *ibid.*, pp. 268-269) peut être laissée ouverte. De même, on peut se dispenser d'examiner si le recourant, qui met en avant sa bonne foi, a eu ou non conscience de recevoir une prestation de B. _____ SA à hauteur de la différence entre le loyer dû et celui effectivement payé. Certes, en sa qualité de membre du conseil d'administration de cette dernière société, il devait néanmoins se douter, en 1996 en tous cas, que les loyers exigés des actionnaires-locataires étaient particulièrement avantageux, ce d'autant plus qu'il a certainement eu connaissance du rapport d'expertise de la C. _____ du 13 décembre 1995 avant de remplir sa déclaration. Quoi qu'il en soit, comme on le verra ci-dessous, cette question peut également demeurer non résolue. bb) Il y a lieu en effet de constater que les conditions de la révision par l'autorité fiscale de la taxation définitive ne sont pas réunies, dans la mesure où la déclaration du 28 juin 1997 ne comporte aucune lacune. En premier lieu, on doit d'emblée objecter à l'autorité intimée que la commission d'impôt savait que le recourant était actionnaire de B. _____ SA, puisque la détention par le recourant des titres de cette dernière et leur valeur fiscale ont constamment été déclarées. En second lieu, on relève que la commission d'impôt savait, d'une part, que le recourant était à X. _____ et, d'autre part, exploitait son entreprise à X. _____. La relation entre la société immobilière et le domicile du recourant n'en devenait que plus évidente. Dès lors, on eût été en droit d'exiger de la commission d'impôt qu'elle fasse preuve de diligence et pousse un plus loin ses investigations. Certes, le commission ne devait pas nécessairement induire de ce qui précède que, par surcroît, le recourant était actionnaire-locataire de cette société immobilière, mais elle ne pouvait, compte tenu des indications figurant sur sa déclaration, l'exclure. Le fait que la commission d'impôt n'était pas censée savoir, durant la procédure ayant abouti à la taxation du 19 juin 1998, que le loyer effectivement payé par le recourant était inférieur au loyer que B. _____ SA eût normalement exigé d'un tiers non actionnaire n'apparaît en revanche pas déterminant; en faisant preuve de la diligence que l'on eût été en droit d'attendre de sa part, elle aurait été à même d'arriver à cette conclusion à ce stade déjà. En effet, les éléments figurant dans la déclaration suffisaient à la commission d'impôt pour éveiller son attention sur ce point, ce qui devait l'inciter à instruire et à laisser sous le régime provisoire la taxation du recourant afin d'apprécier, en parfaite connaissance de cause, le loyer payé par celui-ci. En lieu et place, la commission d'impôt a rendu une décision de taxation définitive, ce qui l'a contrainte, après avoir reçu communication par la section des personnes morales de l'insuffisance du loyer exigé des actionnaires de B. _____ SA, à invoquer les conditions de la révision. Il ne résulte certes pas de ces quelques constatations que le contribuable est affranchi de son obligation d'information à l'égard des autorités fiscales, ce d'autant plus qu'au contraire de l'autorité fiscale, il est censé connaître sa situation financière. Toutefois, c'est également le lieu de rappeler que la procédure de révision ne saurait pallier les conséquences d'un manque de diligence de la

part de l'autorité fiscale dans la procédure de taxation. cc) Dans ces conditions, le fait invoqué par l'autorité fiscale n'étant pas nouveau au sens où l'art. 109 al. 1, première phrase, LI l'entend, c'est à tort que l'autorité intimée a confirmé la décision du 1er septembre 1998. Le recours sera donc accueilli sur ce point. 3. Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à admettre partiellement le recours; la décision sur recours du 23 novembre 1999 sera réformée en ce sens que la décision de taxation définitive du 19 juin 1998 est confirmée. Au surplus, il se justifie en équité de rendre le présent arrêt sans frais (art. 55 al. 1 et 3 LJPA).

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