

VD_OMNI FI.2001.0008 vom 25. September 2002

VD Tribunal cantonal, 2002-09-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2001.0008

FR: VD_OMNI FI.2001.0008 du 25 septembre 2002

IT: VD_OMNI FI.2001.0008 del 25 settembre 2002

Regeste

X. _____ SA, P. et O. X. _____, H. et F. Z. _____ c/ ACI | L'art. 133 LI s'interprète en corrélation avec l'art. 98a LI (rappel de la jurisprudence). La prescription du droit de prononcer des amendes pour soustraction fiscale (quatre ans selon l'art. 133 al. 1 LI) est suspendue pendant les procédures de réclamation et de recours, en application de l'art. 98a al. 2 lit. a LI.

Erwägungen

E. 20

décembre 2000, calculant les rappels dus et le montant des amendes, ne constitueraient que de simples mesures de perception qui ne tombent pas sous le coup de la prescription absolue du droit de taxer de 12 ans. 3. Il est exact que l'autorité intimée ne pouvait plus que se conformer à l'arrêt du 1er novembre 2000 (et que les recourants ne pourraient plus, dans la présente procédure, remettre en cause les questions qu'il tranche, v. à cet égard l'arrêt FI 98/201 cité par l'autorité intimée) mais cela ne signifie pas encore que l'autorité intimée pouvait se dispenser de rendre une nouvelle décision de taxation. Il est vrai que l'art. 98a LI, d'après son texte, régit la prescription du "droit de procéder à une taxation définitive" et au vu de la pratique (dont il n'y a pas lieu d'examiner ici la légalité) selon laquelle l'autorité de taxation statue souvent en deux temps (une première fois pour arrêter les éléments imposables, la seconde pour fixer le montant de l'impôt), on peut se demander s'il suffirait, pour sauvegarder le délai de prescription absolue de l'art. 98a LI, que l'autorité fixe les éléments imposables. Il faut aussi se demander s'il suffit que la décision soit notifiée avant l'échéance du délai de prescription absolue ou s'il faut en outre exiger qu'elle entre en force avant l'échéance de ce délai. a) Pour interpréter les art. 98a et 133 LI (le premier dans sa teneur entrée en vigueur le 1er janvier 1985), il est inutile de se référer à l'ancien art. 118 LI, que le législateur a précisément modifié parce qu'il n'était "ni commode ni clair" (BGC printemps 1984 p. 1573). On en peut pas non plus se référer à la rédaction de l'art. 128 AIFD dont, de même, la rédaction était déficiente (Känzig/Behnisch, 2e éd. 1992, N. 3 ad art. 128 AIFD). En revanche, il faut rappeler que le législateur vaudois a déclaré expressément son intention de reprendre les règles prévues dans le cadre de l'harmonisation fiscale (art. 47 LHID, art. 125 et 126 LIFD; voir BGC précité; l'art. 47 LHID portait le numéro 50 dans le projet du Conseil fédéral, FF 1983 III 319) si bien qu'on peut s'en remettre à l'interprétation de ces règles fédérales pour établir le sens des règles cantonales. b) L'Administration cantonale des impôts soutient que les décisions du 20 décembre 2000 ne constitueraient que de simples mesures de perception qui ne tombent pas sous le coup de la prescription absolue du droit de taxer de 12 ans. ba) D'après son texte, l'art. 98a LI fixe la prescription du "droit de procéder à une taxation définitive". Il s'agit donc de déterminer ce qu'est une décision de taxation définitive. L'art. 47 LHID auquel le

législateur vaudois, comme on l'a vu, a déclaré se référer en la matière, régit la "prescription du droit de taxer" (" Das Recht, eine Steuer zu veranlagern "), ce qui correspond au "droit de procéder à une taxation définitive" selon l'art. 98a LI. Selon les commentateurs de la LHID, la décision de taxation (Veranlagungsverfügung: c'est celle dont l'art. 46 LHID prévoit la notification) est la décision qui fixe de manière contraignante le montant de l'impôt (Zweifel, commentaire précité, rem. 14 ad art. 46). On observera au passage que selon les commentateurs, les cantons restent libres de prévoir une taxation en deux temps (fixation préalable des éléments imposables puis du montant de l'impôt) avec des voies de droit séparées mais le droit vaudois ne prévoit rien de tel (même si la pratique semble souvent suivre ces deux étapes). Seule peut donc être considérée comme une décision de taxation, apte à sauvegarder le délai de prescription absolue, la décision qui fixe le montant de l'impôt en francs. Cela résulte aussi de la systématique de la loi vaudoise dont le titre III traite des questions de perception au chapitre VI: comme le prévoit l'art. 110 LI, la perception s'effectue sur la base de la taxation définitive ou, à défaut, sur la base de la taxation dite "provisoire" qui, selon l'art. 98 LI, est prise "sur la base des éléments déclarés ou admis par le contribuable". C'est dire que la taxation définitive ou provisoire doit arrêter le montant dû. De même, la perception s'effectuant par tranches de paiement, un décompte final est établie sur la base de la taxation définitive (art. 111 al. 3 LI), ou un décompte intermédiaire est établi en cas de taxation provisoire, ce qui montre également que, provisoire ou définitive, la taxation fixe le montant de l'impôt en francs. Vu ce qui précède, il est douteux qu'on puisse considérer, comme le soutient l'Administration cantonale des impôts, que le calcul de l'impôt serait une opération relevant de la perception qui, à ce titre, pourrait être entreprise sans égard à la prescription absolue du droit de taxer de 12 ans, c'est-à-dire sans limite de temps puisque la créance fiscale non encore fixée ne pourrait pas se prescrire (selon l'art. 128 LI, la prescription des créances fiscale et des amendes ne commence à courir que "dès l'entrée en force de la décision qui les fonde" et non dès l'échéance fixée par les art. 111 ss LI). En définitive, c'est la fixation du montant de l'impôt qui termine la procédure de taxation et permet de passer à la perception. On retiendra donc, au terme du considérant qui précède, que seule la décision de taxation définitive fixant le montant de l'impôt peut sauvegarder le délai de prescription absolue de l'art. 98a al. 4 LI.

bb) Il est vrai cependant qu'il est aussi arrivé au Tribunal administratif de considérer le bordereau d'impôt (il fixe le montant de l'impôt en fonction des éléments imposables précédemment arrêtés) comme une mesure relative à l'exécution des décisions de taxation (FI 2001/0035 du 4 décembre 2001, qui rappelle que la question de savoir quand il convient est assez controversée en citant Archives de droit fiscal 41, 268, et les auteurs Martin Zweifel, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, Basel/Frankfurt a.M. 1997, ad art. 46 LHID nos 14 et 15, ainsi que Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd., Lausanne 1998, p. 163). Mais même si l'on devait considérer comme une décision de taxation, susceptible d'interrompre la prescription, la décision qui se contente de fixer les éléments imposables, force serait d'exiger au moins que cette décision indique par un chiffre le montant des éléments imposables. Or en l'espèce, ce n'est que dans les décisions de l'ACI du 20 décembre 2000 qu'apparaissent les montants des reprises en bénéfice et en capital, ainsi que les montants réclamés à titre de rappels d'impôt et d'amende à chacun des recourants. Ainsi, à supposer qu'il faille adopter la solution résultant du paragraphe qui précède, il conviendrait d'examiner encore si les décisions attaquées, du 20 décembre 2000, ont été rendues en temps utile. c) Fondant son argumentation sur l'entrée en force de l'arrêt du 1er novembre 2000, l'Administration

cantonale des impôts ne paraît pas contester que le délai de prescription absolue de 12 ans doit être sauvegardé par une décision entrée en force. Se pose néanmoins la question de savoir si une décision notifiée mais non encore entrée en force suffit à sauvegarder la prescription. La question est déterminante en l'espèce car les décisions attaquées ont été rendues le 20 décembre 2000 alors que le délai de prescription absolue de l'art. 98a al. 4 LI, qui est de douze ans dès la fin de la période de taxation, venait à échéance le 31 décembre 2000 pour ce qui concerne la période de taxation 1987-1988, terminée le 31 décembre 1988.

ca) On rappellera tout d'abord qu'une décision entre en force (il s'agit de la force formelle de chose décidée), autrement dit qu'elle acquiert l'autorité de la chose décidée, lorsqu'elle n'est plus susceptible d'être attaquée par un moyen de droit ordinaire (Grisel, *Traité de droit administratif*, vol II p. 881s.; Moor, *Droit administratif*, vol. II, ch. 2.4.1, p. 323). La force de chose décidée se distingue du caractère exécutoire, qui caractérise les décisions qu'une autorité peut faire exécuter (Grisel, *ibidem*). A juste titre, l'Administration cantonale des impôts n'invoque pas le caractère exécutoire que l'art. 113 LI confère (d'ailleurs apparemment sous condition préalable de leur entrée en force) à diverses décisions fondées sur la LI. Appliqués aux décisions rendues en matière d'impôt cantonal et communal, ces principes signifient que les décisions de taxation de l'autorité de première instance n'entrent en force qu'à l'échéance du délai de recours au Tribunal administratif tandis que les arrêts du Tribunal administratif, n'étant pas susceptibles d'une voie de droit ordinaire, entrent en force immédiatement (le recours de droit public au Tribunal fédéral est une voie de droit extraordinaire).

cb) Le commentateur de l'art. 47 LHID (disposition à laquelle le législateur vaudois, comme on l'a vu, a déclaré se référer en la matière) déplore l'absence d'une réglementation des motifs de suspension ou d'interruption du délai, ne répond pas à la question de savoir si c'est la notification de la décision ou son entrée en force qui doit intervenir avant l'échéance du délai de prescription absolue du "droit de taxer" (Greminger, in: *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)*, note 3 et 8 ad art. 47 LHID). Le Message du Conseil fédéral à l'appui de la LHID expose au sujet de l'art. 47 LHID (art. 50 du projet) que la longue durée du délai de prescription du droit de taxer (15 ans) a été fixée en considération du fait que la taxation n'entre souvent en force qu'après de nombreuses années, en raison des lenteurs occasionnées par les recherches nécessaires à la taxation et par les procédures de recours (FF 1983 III p. 141). C'est donc apparemment l'entrée en force de la taxation que le législateur avait à l'esprit. Cela résulte en tout cas clairement du Message du Conseil fédéral pour ce qui concerne le délai de prescription du rappel d'impôt: la procédure de rappel d'impôt doit être close définitivement 15 ans après la fin de la période fiscale; le Message relevait d'ailleurs que ce délai correspond à la prescription absolue du droit de taxer (FF 1983 III p. 145) et également au délai de prescription absolue de la poursuite pénale pour soustraction consommée (art. 62 du projet, art 58 LHID, FF 1983 III p. 149). Le commentateur de l'art. 53 LHID expose aussi que la procédure de rappel d'impôt doit être terminée 15 ans après la période fiscale par une décision entrée en force (" muss ... rechtskräftig abgeschlossen sein ": v. Vallender, *commentaire précité*, rem 18 ad art. 53 LHID). On signalera au passage que le Tribunal administratif en a jugé de même au sujet de la prescription absolue de 15 ans de l'art. 184 al. 2 LIFD (arrêt FI 95/013 du 31 août 2000, consid. 2a, qui expose que la procédure de soustraction doit être achevée par une décision entrée en force au plus tard quinze ans à compter de la fin de la période fiscale au cours de laquelle les agissements en cause ont été commis). Il résulte de ce qui précède que c'est bien à la date de l'entrée en force de la taxation, et non à la date de la

notification de la taxation, qu'il faut se référer pour examiner si la prescription absolue du droit de taxer est acquise. d) En l'espèce, les décisions du 20 décembre 2000 étaient susceptibles de recours au Tribunal administratif, ce qui est une voie de recours ordinaire, le délai de recours étant de 30 jours (art. 104 al. 2 LI). Elles n'étaient donc pas entrées en force au 31 décembre 2000, échéance du délai de prescription de 12 ans de l'art. 98a LI pour la période 1987-1988. Prescrits, les rappels d'impôt et les amendes pour la période 1987-1988 doivent être annulés. 4. Les recourants se prévalent encore,

pour soutenir que les amendes prononcées sont prescrites pour toutes les périodes litigieuses, de la prescription de quatre ans de l'art. 133 LI. Ils relèvent, ce qui est exact, qu'il s'est écoulé plus de quatre ans entre la délibération du tribunal et la notification de l'arrêt du 1er novembre 2000. L'Administration cantonale des impôts, de son côté, fait valoir qu'elle a sauvegardé le délai de prescription de 4 ans de l'art. 133 LI en ouvrant la procédure de soustraction le 13 avril 1993 et en rendant les décisions de rappel d'impôt et prononcés d'amende du 12 novembre 1993. a) A vrai dire, et bien qu'il n'y ait plus lieu d'examiner l'application de l'art. 133 à la période de taxation 1987-88 qui est atteinte par la prescription absolue selon le considérant précédent (on observe que l'ouverture de la procédure de soustraction avait été notifiée le 13 avril 1992), il faut bien voir qu'on ne saurait affirmer sans autre qu'il suffit d'interrompre une seule fois la prescription de 4 ans de l'art. 133 LI (et cas échéant d'accomplir à temps l'acte exigé par l'art. 133 al. 2 LI). En effet, la jurisprudence du Tribunal administratif interprète l'art. 133 LI en le mettant en rapport avec l'art. 98a LI, en particulier avec l'art. 98a al. 3, dernière phrase: en cas d'interruption de la prescription de l'art. 133 LI, un nouveau délai commence à courir dès l'interruption (arrêt FI 98/057 du 5 novembre 1996, consid. 3b). Mais la nécessité d'une nouvelle interruption de la prescription disparaît lorsque s'ouvre une procédure de recours. En effet, en confirmant maintes fois l'interprétation systématique de la loi fiscale consistant à mettre en relation les art. 133 et 98a LI pour conclure que le délai de prescription absolue de la contravention ne saurait être plus court que celui du droit de taxer lui-même, le Tribunal administratif a constaté à chaque fois que la prescription de quatre ans - celle de l'art. 133 LI - est suspendue pendant la procédure de recours cantonale (arrêt FI 93/123 du 13 avril 1999; FI 93/020 du 11 mai 1999; FI 95/079 du 20 octobre 1999). b) On

précisera encore, au sujet de la corrélation que la jurisprudence établit entre les art. 98a et 133 LI, qu'elle est conforme à la volonté du législateur: l'Exposé des motifs du Conseil d'Etat à l'appui de l'art. 98a LI précisait que le délai de quatre ans prévu par cette disposition coïncide avec celui des art. 98 (taxation provisoire), 109 (révision) et 133 (soustraction d'impôt) LI, que ce délai peut être prolongé aux conditions des alinéas 2 et 3 et qu'aucune taxation ne peut être opérée douze ans après la fin de la période de taxation (BGC printemps 1984 p. 1574). Le législateur ayant d'emblée conçu de manière coordonnée ces différentes dispositions, il n'y a aucune raison de soumettre à un régime de prescription différent la taxation, la révision (art. 109 LI) et la sanction de la soustraction d'impôt selon l'art. 133 LI. Le Tribunal fédéral a d'ailleurs confirmé, sur recours de droit public, la solution consistant à appliquer le délai de prescription absolue de l'art. 98a al. 4 LI au droit de procéder au rappel d'impôt au sens de l'art. 109 LI (ATF 2P.432/1996 du 22 mai 1997, publié dans RDAF 1998 II 179, concernant l'arrêt cantonal FI 96/057 précité). Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral a admis que la nouvelle prescription absolue de douze ans (art. 98a al. 4 LI entré en vigueur le 1er janvier 1985) pouvait être appliquée au rappel d'impôt de la période 1983-84, la créance fiscale étant un fait durable qui peut être soumis au nouveau droit sans déployer d'effet rétroactif proprement dit. On notera en passant que dans un ATF 2P.291/2000 du

E. 23

novembre 2001 (publié dans RDAF 2002 II 89, dossier cantonal FI 98/018), le Tribunal fédéral a adopté la solution contraire en matière d'impôt fédéral direct en appliquant la prescription de 5 ans de l'art. 128 AIFD, à l'exclusion de la règle postérieure de l'art. 120 LIFD qui prévoit la suspension de la prescription du droit de taxer pendant la procédure de recours). Il est vrai en revanche que le Tribunal fédéral a condamné l'application du délai de douze ans de l'art. 98a LI au droit de l'autorité d'infliger des amendes, ceci en application du principe de non-rétroactivité résultant de la jurisprudence en matière pénale, en vertu duquel la situation de l'intéressé ne doit pas être aggravée par le législateur après la survenance de l'infraction. Dans l'affaire jugée par le Tribunal fédéral, les actes de soustraction avaient été accomplis avant l'entrée en vigueur, le 1er janvier 1985, de l'art. 98a LI. Le Tribunal fédéral a jugé que le délai de prescription absolue du droit d'infliger des amendes pour soustraction fiscale devait être déterminé d'après le droit en vigueur au moment de la réalisation de l'infraction, soit en appliquant par analogie l'ancien art. 118 LI qui prévoyait un délai de 10 ans. Appliquer le délai de 12 ans de l'art. 98a LI constituait une violation du principe de non-rétroactivité (ATF précité 2P.432/1996 du 22 mai 1997). Dans la présente cause en revanche, où demeurent litigieuses les amendes prononcées pour la période de taxation 1989-1990 (période de calcul 1987-1988) ainsi que pour la période suivante, il est certain que les actes de soustraction ont été commis après l'entrée en vigueur, le 1er janvier 1985, de l'art. 98a LI. Le principe de non-rétroactivité ne s'oppose donc pas à l'application de cette dernière disposition, qui prévoit la suspension de la prescription durant la procédure de recours, au délai de prescription de 4 ans de l'art. 133 LI. Il convient donc, conformément à la jurisprudence du Tribunal administratif déjà citée, de rappeler une fois de plus que l'art. 133 LI s'interprète en corrélation avec l'art. 98a LI et de constater en particulier que la prescription de quatre ans de l'art. 133 al. 1 LI est suspendue pendant les procédures de réclamation et de recours, en application de l'art. 98a al. 2 lit. a LI. Cette suspension a pris effet lors du dépôt des recours interjetés le 13 décembre 1993. Les amendes prononcées par les décisions attaquées pour les périodes de taxation 1989-1990 et 1991-1992 ne sont donc pas prescrites et doivent être maintenues. 5. Vu ce qui précède, les recours sont partiellement admis. Un émolument réduit sera mis à la charge des recourants, qui ont droit à des dépens.

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