

VD_OMNI FI.2005.0015 vom 27. Juni 2005

VD Tribunal cantonal, 2005-06-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2005.0015

FR: VD_OMNI FI.2005.0015 du 27 juin 2005

IT: VD_OMNI FI.2005.0015 del 27 giugno 2005

Regeste

X. /Administration cantonale des impôts | Les époux, vivant en ménage commun, répondent solidairement des créances relatives aux impôts directs cantonaux et communaux sur le revenu; le fisc peut donc rechercher l'épouse pour le montant total d'impôt dû.

Erwägungen

E. 1

a) Selon l'art. 9 de la loi du 5 décembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (ci-après: aLI), le revenu et la fortune des époux vivant en ménage commun s'additionnent, quel que soit leur régime matrimonial (al. 1). Les époux sont considérés comme un seul contribuable et déposent une déclaration unique; ils sont solidairement responsables du paiement de leurs impôts (al. 2, 1ère et 2ème phrase). En revanche, à teneur de l'art. 9a aLI, les époux qui ne vivent pas en ménage commun de façon durable sont considérés comme des contribuables distincts et font chacun leur déclaration. La nouvelle loi sur le même objet, du 4 juillet 2000 (ci-après: nLI) prévoit un régime similaire. L'art. 9 al. 1 nLI prévoit toujours que le revenu et la fortune des époux vivant en ménage commun s'additionnent, quel que soit leur régime matrimonial (v., a contrario, l'art. 10 nLI, s'agissant des époux séparés); par ailleurs, selon l'art. 14 al. 1 nLI, les époux vivant en ménage commun répondent solidairement du montant global de l'impôt. Enfin, l'art. 160 nLI précise la situation des époux dans la procédure de taxation; ceux-ci, lorsqu'ils vivent en ménage commun, exercent leurs droits et s'acquittent de leurs obligations de manière conjointe (al. 1); en particulier, ils signent l'un et l'autre la déclaration d'impôt (al. 2). b) La recourante critique à plusieurs égards l'appel en solidarité dont elle fait l'objet; mais elle conteste au préalable les décisions de taxation concernant son couple. Ce sont ces moyens qu'il convient d'examiner en priorité (consid. 2 et 3 ci-après). Ce n'est qu'ensuite que l'on abordera la question de la prescription, puis celle de solidarité de l'épouse (consid. 4 et 5). c) On ajoutera encore à titre liminaire que, s'agissant de la question de l'application du droit dans le temps, les règles du droit fiscal matériel déterminantes sont celles qui étaient en vigueur lors des périodes fiscales en cause; en revanche, on admet que, s'agissant du droit formel, est déterminant en principe le moment où a été accompli l'acte procédural considéré (v. entre autres Meyer/Peter, *Intertemporales Recht*, in RDS 124 I 115 ss). Pour prendre un exemple, l'exigence de la signature de la déclaration d'impôt par les deux époux découle de l'art. 160 al. 2 nLI, entré en vigueur le 1er janvier 2001, mais elle n'existait pas dans l'ancien droit. Le grief - d'ordre formel -, qui a trait à l'absence de la signature de la recourante sur la déclaration d'impôt 1999-2000, ne peut être accueilli, puisque la règle invoquée n'était pas en vigueur au moment du dépôt de la déclaration le 3 novembre 1999. S'agissant au contraire de la prescription, la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 126 II 1) assimile celle-ci aux règles de droit matériel et considère en conséquence que les règles applicables étaient celles en vigueur

lors de la période fiscale en cause (ici 1997-1998 et 1999-2000).

E. 2

La recourante fait valoir en premier lieu la nullité de la taxation d'office du 18 décembre 1997. a) On rappelle tout d'abord que les vices que peuvent présenter les décisions administratives ne conduisent, dans la règle, qu'à leur annulabilité. En d'autres termes, la décision viciée n'est corrigée (annulée ou réformée) qu'en présence d'un recours (ou, en matière fiscale, d'une réclamation); en l'absence d'une telle contestation, la décision en question, malgré le vice dont elle est affectée, entre en force. Toutefois, en présence de vices particulièrement graves, la décision administrative peut être affectée de nullité, ce que les autorités (qu'il s'agisse des autorités de première instance ou de recours) peuvent constater en tout temps. Jurisprudence et doctrine s'accordent à retenir que l'annulabilité constitue la règle, la nullité l'exception, cette dernière n'étant admise que de manière très restrictive (v. dans ce sens Pierre Moor, *Droit administratif* II 201 ss, spéc. 205 ss et 210 et les réf. citées). b) La recourante invoque, on l'a vu, la nullité de la taxation d'office. Pour étayer son point de vue, elle fait valoir les dispositions des art. 163 al. 2 et 186 al. 2 nLI. Ce faisant, elle fait valoir des dispositions qui n'étaient pas en vigueur au moment où la décision du 18 décembre 1997 a été rendue (peu importe à cet égard que l'on ait affaire à des dispositions relevant du droit matériel, ce qui est peut-être le cas de l'art. 186 al. 2 nLI, ou qu'il s'agisse de règles de nature formelle comme l'art. 163 al. 2 nLI) et qui ne sont pas applicables ici. En l'occurrence la décision de taxation d'office précitée contenait un rappel du régime découlant des dispositions légales alors applicables (notamment de l'art. 100 al. 1 et 101 al. 2 aLI, règles dont la teneur était d'ailleurs rappelée au verso de celle-ci; pour un exemple, v. TA, arrêt du 18 décembre 1997, FI.1994.0128, diffusé par l'ACI auprès des abonnés à ses circulaires); en outre la décision en question a été reçue par la mandataire des époux, qui était à même d'en apprécier la portée. Il découle de ce qui précède que les époux disposaient de tous les éléments nécessaires pour apprécier la situation et, cas échéant, pour réagir par le biais d'une réclamation. D'ailleurs, à lire la correspondance de la mandataire des époux du 26 janvier 1998, ces derniers s'apprétaient à déposer une déclaration pour la période 1997-1998, de manière à réparer leurs omissions et à se placer dans une position propre à leur permettre de contester la taxation d'office qui leur avait été notifiée (dans ce sens, TA, arrêt du 29 septembre 2003, FI.2003.0030). Les contribuables ont en définitive renoncé tant à former une réclamation qu'à déposer une telle déclaration. La recourante ne saurait, après coup (à l'occasion de la décision qui l'appelle en solidarité), remettre en cause la taxation d'office précitée, aujourd'hui entrée en force. c) Elle peut d'autant moins le faire que la décision en question lui a été notifiée nommément. Ce point résulte en effet expressément de l'intitulé de la lettre du 18 décembre 1997, qui contenait la taxation d'office; celle-ci était en effet adressée à l'un comme à l'autre époux. On ajoutera ici que la jurisprudence du Tribunal fédéral admet, dans une telle hypothèse, que la décision administrative soit notifiée par le biais d'un envoi unique aux deux époux (ATF 122 I 139 = RDAF 1997 II 192). En conséquence, la décision du 18 décembre 1997 est opposable à la recourante, qui ne saurait dès lors la remettre en cause aujourd'hui dans le cadre de son recours dirigé contre une décision l'appelant en solidarité.

E. 3

S'agissant de la période 1999-2000, la situation est similaire, sinon que l'on se trouve en présence d'une taxation ordinaire et non d'une taxation d'office; elle a également été notifiée par un envoi unique aux deux époux. Cette manière de procéder apparaît correcte; à défaut

de contestation, cette taxation est ainsi entrée en force pour l'un comme pour l'autre époux. On ne voit pas non plus qu'il y ait ici un quelconque motif de nullité de cette taxation (v. au surplus les considérations développées au consid. 2 ci-dessus).

E. 4

La recourante fait valoir également la prescription de la créance fiscale (v. celle du droit de taxer, s'agissant de l'année fiscale 1998). a) A titre liminaire, on précisera tout d'abord qu'il y a lieu d'appliquer les dispositions relatives à la prescription de l'ancienne loi (à l'exclusion de celle de la nLI; v. à ce sujet consid. 1 ci-dessus). b) Dans la mesure où, comme on l'a vu ci-dessus, la taxation d'office du 18 décembre 1997 est entrée en force, la question de la prescription du droit de taxer ne se pose plus (les règles relatives au délai de prescription du droit de taxer n'ont en effet vocation à s'appliquer qu'aussi longtemps que ce droit n'a pas été exercé de manière définitive). c) S'agissant de la prescription de la créance fiscale, celle-ci est régie à l'art. 118 aLI. Selon cette disposition, les créances fiscales se prescrivent par cinq ans dès l'entrée en force de la décision qui les fonde (al. 1). L'al. 2 renvoie par ailleurs, s'agissant de la suspension et de l'interruption de la prescription, à l'art. 98a al. 2 et 3 aLI; la prescription est toutefois acquise dans tous les cas dix ans après la fin de l'année au cours de laquelle la décision est devenue exécutoire. On signalera notamment que la prescription est interrompue par tout acte de l'autorité tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt (98a al. 3 aLI; un nouveau délai commence à courir dès l'interruption, selon la dernière phrase de cet alinéa). Par ailleurs, la prescription ne court pas ou elle est suspendue pendant la durée des procédures de réclamation ou de recours (même disposition, al. 2 let. a). d) Dans le cas d'espèce, la taxation d'office du 18 décembre 1997 a été suivie de l'envoi de décomptes le 24 février 1998, relatifs à l'impôt cantonal et communal 1997, et du 26 janvier 1999, relatif à l'impôt cantonal et communal 1998. Ce dernier décompte apparaît en effet comme un acte de l'autorité tendant à faire valoir la créance d'impôt 1998, de sorte qu'il a interrompu le délai de prescription pour l'année fiscale en question et il a fait courir un nouveau délai de cinq ans, conformément à l'art. 118 aLI. Par ailleurs, la décision du 7 avril 2003 d'appel en solidarité de la recourante a interrompu à nouveau ce délai, avant que la prescription ne soit acquise. Enfin, le dépôt de la réclamation, en date du 2 mai 2003, a suspendu ce délai. e) Il découle des considérations qui précèdent que le délai de prescription de la créance fiscale relative à l'année 1998 n'est pas échu; ce moyen de la recourante doit ainsi être écarté lui aussi.

E. 5

La recourante, après avoir contesté les décisions de taxation, puis invoqué la prescription de la créance fiscale 1998, s'en prend enfin à la décision elle-même d'appel en solidarité. On a évoqué à cet égard les dispositions de l'ancienne, ainsi que celles de la nouvelle loi fiscale. Ces dernières coïncident d'ailleurs sur le plan matériel, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'examiner plus avant la question de savoir laquelle, de l'ancienne ou de la nouvelle règle, a vocation à s'appliquer. S'agissant des dispositions de l'aLI, le Tribunal administratif avait relevé ce qui suit (arrêt du 26 mars 1998, FI.1997.0061) "... les époux répondent solidairement du paiement de la totalité des impôts dus par le couple, tout au moins de ceux afférents à la période de vie commune, cela même après la séparation. Au demeurant, cette solution résulte très clairement des débats précédant l'adoption des art. 9 et 9a LI en mai 1980 (v. à ce propos BGC Printemps 1980, p. 810 à 820, en relation avec un amendement Mingard). Cette solution ne va toutefois pas de soi, puisque l'art. 13 al. 1 et 2 LIFD en adopte une autre, sensiblement différente; selon cette dernière, les époux répondent

solidairement du montant global de leurs impôts aussi longtemps qu'ils vivent en ménage commun (al. 1); cette obligation cesse dès la fin de la vie commune, ce pour tous les montants encore dus, soit également ceux afférents à des périodes de vie commune (al. 2; v. sur ce point les explications figurant dans l'ouvrage d'Agner/Jung/Steinmann. Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurich 1995, note 4 ad. art. 13 LIFD; v. aussi la circulaire no 14 de l'AFC, parue aux Archives 63, 300 s.). b) On notera au surplus que la solidarité instaurée par l'art. 9 al. 2 LI, à l'instar de ce que prévoit l'art. 144 CO, constitue une modalité de l'obligation qui, en cas de pluralité de débiteurs, oblige l'un quelconque d'entre eux à payer la totalité de la dette; autrement dit, dans l'hypothèse définie par la disposition précitée, les deux époux sont responsables au même titre de la totalité de la dette d'impôts. Il ne s'agit donc pas, pour la femme mariée, d'une responsabilité subsidiaire, solution qui serait contraire à l'égalité entre époux que le législateur a précisément voulu introduire en révisant les art. 9 et 9a LI (BGC, ibidem, p 734, et 811 s, intervention du conseiller d'Etat André Gavillet; on signale ici que le Tribunal administratif a également retenu l'existence d'une véritable solidarité dans le cadre de l'art. 4 al. 1 LMSD; arrêts des 1 juillet et 7 août 1997, FI 95/045 et 97/064). c) On signalera encore une autre divergence entre le régime résultant de l'art. 9 al. 2 LI et celui de l'art. 13 LIFD. La doctrine (v. par exemple Danielle Yersin, Le nouveau droit matrimonial et ses conséquences fiscales, RDAF 1987, 317) avait relevé que seul le régime de responsabilité solidaire des époux pour la totalité des impôts du couple était pleinement conforme au principe d'égalité entre les époux; cependant, cela supposait que les époux s'entendent et que l'un de ceux-ci ne dilapide pas son argent pour laisser la totalité des charges à l'autre. Elle suggérait dès lors à tout le moins une cautèle à cette solution, conforme à l'esprit de certaines règles de droit civil (art. 185 al. 2 ch. 1 et 188 CC), consistant à prévoir que, en cas d'insolvabilité de l'un des conjoints, chaque époux ne serait plus responsable que de sa part à l'impôt total (Danielle Yersin, op. cit. p. 334). C'est précisément cette solution qu'a retenue l'art. 13 al. 1, 2ème phrase LIFD. Le droit vaudois en revanche, ne comporte aucune atténuation du régime de solidarité entre les conjoints." L'arrêt en question concluait en relevant que la règle de l'art. 9 al. 2 aLI, quand bien même elle différait de celle de l'art. 13 LIFD, n'en comportait pas moins une règle conforme aux principes constitutionnels (v. également ATF précité, RDAF 1997 II 200 à 202). Les moyens soulevés par la recourante ne sont pas de nature à renverser les solutions dégagées jusqu'ici par la jurisprudence vaudoise; s'agissant de la portée de la solidarité évoquée au consid. b cité ci-dessus, la solution est confirmée aussi par la doctrine (v. à ce sujet Masméjan-Fey, in Masméjan-Fey/Masméjan, Commentaire de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux, no 13 ad art. 14 LI). On notera en outre que contrairement à ce qu'elle faisait valoir encore, le régime matrimonial des époux doit rester sans incidence sur les décisions rendues par les autorités fiscales, que ce soit en matière de taxation (art. 9 al. 1 aLI), de perception ou encore s'agissant de la responsabilité solidaire des époux pour les dettes fiscales (v. dans ce sens encore une fois ATF in RDAF 1997 II 201 s.). Enfin, ce régime entraîne sans doute une différence de traitement avec les concubins; toutefois, les différences de statut entre personnes mariées et concubins (au plan fiscal - v. à ce propos SJ 1995, 761 - en général et en outre s'agissant des dettes du couple et de ses membres) sont suffisamment importantes pour justifier des solutions différentes quant à l'instauration ou non d'une solidarité en matière de dettes d'impôt.

E. 6

Les considérations qui précèdent conduisent au rejet du recours, les frais de la cause devant être laissés à la charge de la recourante, qui succombe (art. 55 LJPA); mais ceux-ci peuvent être réduits, en vue de la situation financière difficile des époux. Au surplus, il appartiendra à l'autorité fiscale de se prononcer sur la demande de remise présentée par la recourante (art. 119 aLI et 231 nLI).

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