

VD_OMNI FI.2006.0110 vom 31. Oktober 2008

VD Tribunal cantonal, 2008-10-31, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2006.0110

FR: VD_OMNI FI.2006.0110 du 31 octobre 2008

IT: VD_OMNI FI.2006.0110 del 31 ottobre 2008

Regeste

X. _____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Prescription du droit de procéder à la taxation (consid. 1). Si l'autorité fiscale est certes tenue de donner des renseignements, elle n'a pas à dispenser des cours de droit fiscal au contribuable, lequel a la faculté de s'adresser à un professionnel en la matière (consid. 2). Le retrait d'une réclamation ne peut être conditionnel; le retrait inconditionnel déposé après la décision sur réclamation est tardif (consid. 3). Déduction des cotisations OPP3 (consid. 4c). Rémunération des acomptes versés (consid. 5).

Erwägungen

E. 1

a) Il convient tout d'abord de déterminer les périodes fiscales encore litigieuses. En matière d'impôt fédéral direct, la période fiscale 1995-1996 est entrée en force, à la suite d'un retrait du recours le 5 juin 1998, point qui n'est contesté ni par le recourant, ni par l'autorité intimée. Restent par conséquent litigieuses les périodes fiscales 1995-1996 (impôt cantonal et communal exclusivement) et 1997-1998 (impôt cantonal et communal, ainsi qu'impôt fédéral direct). b) La question de la prescription doit également être examinée. aa) S'agissant de l'impôt cantonal et communal 1995-1996 et 1997-1998, il sied d'appliquer la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (aLI, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000). L'art. 98a al. 1 aLI prévoyait que, sous réserve des articles 107 ss [révision] et 128 ss [soustraction], le droit de procéder à une taxation définitive se prescrivait quatre ans après la fin de la période de taxation (al. 1). L'art. 98a al. 2 let. a aLI précisait que la prescription ne courait pas ou était suspendue pendant la durée des procédures de réclamation, de recours et de révision. En outre, aux termes de l'art. 98a al. 3 aLI, la prescription était interrompue par tout acte de l'autorité tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt, par toute reconnaissance de la dette d'impôt par le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui, par le dépôt d'une demande de remise et par l'introduction d'une poursuite de l'infraction fiscale, un nouveau délai commençant à courir dès l'interruption. Aux termes de l'art. 98a al. 4 aLI, la prescription était acquise, dans tous les cas, douze ans après la fin de la période de taxation. En l'espèce, pour la période fiscale 1995-1996, l'OID a rendu une première décision de taxation définitive le 24 mai 1996, soit dans le délai de quatre ans prévu par la loi. Pour la période fiscale 1997-1998 concernant également l'impôt cantonal et communal, il a rendu une décision de taxation définitive le 3 juillet 1998, soit dans le délai de quatre ans. Les deux décisions ont été contestées par le dépôt d'une réclamation qui a suspendu le délai de prescription. La prescription absolue étant de douze ans après la fin de la période de taxation, elle sera acquise le 31 décembre 2008 pour la période fiscale 1995-1996 et le 31 décembre 2010 pour la période fiscale 1997-1998. bb) Quant à l'impôt fédéral direct 1997-1998, on applique

la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995, qui prévoit que le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale (art. 120 al. 1 LIFD). La prescription ne court pas ou est suspendue pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision (art. 120 al. 2 let. a LIFD). Aux termes de l'art. 120 al. 4 LIFD, la prescription du droit de procéder à la taxation est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale. En l'espèce, la taxation de la période fiscale 1997-1998 (impôt fédéral direct) est intervenue le 18 juin 1999, soit dans le délai de cinq ans prévu par la loi. Quant à la prescription absolue de quinze ans, elle sera acquise le 31 décembre 2013.

E. 2

a) Le recourant reproche en liminaire à l'autorité intimée de lui avoir souvent donné des informations erronées ou insuffisantes, d'avoir commis un certain nombre d'erreurs tout au long de la procédure et d'avoir tardé à rendre sa décision. En revanche, lui-même n'avait jamais failli à ses devoirs de contribuable. Il était au surplus peu compréhensible que l'ACI attende jusqu'à huit ans pour traiter ses réclamations, alors qu'elle exigeait de lui qu'il s'exprime dans des délais de moins d'un mois. b) Dans la mesure où le recourant se plaint implicitement d'un déni de justice, en raison du retard pris par l'autorité à statuer, le grief n'a plus d'objet à ce stade de la procédure, le prononcé attendu ayant été rendu. Sont de même dénués d'objet les griefs relatifs aux erreurs que l'autorité a corrigées. Quant à celles qui ne le seraient pas, elles peuvent être invoquées par le recourant dans le cadre de la présente procédure. Par ailleurs, il n'est pas inutile de relever que si le recourant - venant du canton de Vaud - a sollicité à plusieurs reprises des renseignements, explications et documents, demandant notamment une "information complète du système fiscal du canton de Vaud" (v. sa lettre du 8 mai 1996 à l'OID), il ne saurait toutefois se plaindre de n'avoir pas obtenu satisfaction à cet égard. En particulier, tant l'OID que l'ACI lui ont à plusieurs reprises donné les explications requises soit lors d'entretiens (de visu le 26 juillet 1996, ou téléphoniques), soit par lettres (cf. notamment lettres circonstanciées des 6 et 24 mai 1996, ainsi que du 27 septembre 2006). Au demeurant, si l'autorité fiscale est certes tenue de donner des renseignements, elle n'a pas à dispenser des cours de droit fiscal au contribuable, lequel a la faculté de s'adresser à un professionnel en la matière. Enfin, s'agissant du comportement du recourant, on relèvera d'une part qu'il s'est contenté dès 1998 d'adresser à l'autorité fiscale des courriers entièrement rédigés en allemand, comme l'était d'ailleurs le premier mémoire de recours. D'autre part, il n'est lui-même pas à l'abri d'erreurs, ainsi qu'il sera exposé ci-après (cf. consid. 4b/bb infra).

E. 3

a) Sur le fond, le recourant affirme en premier lieu que l'autorité fiscale doit revenir sur sa décision de réclamation et s'en tenir aux propositions de règlement du 1^{er} septembre 2006. Il avait en effet déjà donné son accord le 30 octobre 1996 aux propositions pour la période fiscale 1995-1996, accord qu'il confirme sans condition, en fournissant de nouvelles copies datée du 28 novembre 2006 et munies - sans réserve - d'une croix dans la rubrique " Je retire ma réclamation ". b) Il n'est pas contesté que le recourant a retourné à l'ACI le 30 octobre 2006 les copies des propositions de règlement relatives à la période fiscale 1995-1996, en indiquant, par une croix formée dans la rubrique ad hoc, qu'il retirait sa réclamation. Toutefois, il soumettait expressément ce retrait à la condition ("unter Bedingung") que l'autorité fiscale lui rembourse les acomptes déjà versés avec un taux d'intérêt de 3%. Le retrait d'un recours, respectivement d'une réclamation ne saurait être conditionnel (v. arrêt

TA RE.1993.0018 du 5 avril 1993 consid. 2; ATF 111 V 58; 106 Ib 294; M. Zweifel, P. Athanas, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), I/2b, 2^{ème} éd., 2.***** 2002, p. 341, § 20). C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a rendu une décision sur réclamation portant sur l'ensemble des décisions contestées et reprenant tous les éléments litigieux, d'autant qu'elle n'était pas habilitée à entrer en matière sur la condition fixée par le recourant (remboursement des acomptes avec intérêts). Quant au retrait maintenant inconditionnel de sa réclamation portant sur la période fiscale 1995-1996, il est tardif dès lors qu'il a été déposé après la décision sur réclamation. Il ne saurait être pris en considération à titre rétroactif. Enfin, pour la période fiscale 1995-1996, la décision sur réclamation ne diverge d'ailleurs de la proposition de règlement que sur un point, à savoir le refus de la déduction des cotisations OPP3 versées par les époux en 1994. Or, l'autorité intimée n'était pour le moins pas liée par sa proposition sur ce point, dès lors qu'elle avait expressément précisé n'admettre cette déduction qu' " à titre exceptionnel ".

E. 4

En deuxième lieu, le recourant conteste les décisions de taxation s'agissant des revenus de son épouse. a) En ce qui concerne la période fiscale 1995-1996, le recourant soutient que la déduction pour frais de logement de l'épouse serait de 3'180 fr. (recte 3'480 fr., cf. ses réclamations des 16 mars et 5 juin 1998) alors que seuls 3'080 fr. auraient été pris en compte dans la taxation. Toutefois, selon les explications de l'autorité intimée (v. réponse du 7 février 2007, ch. 4.3, la proposition de règlement du 1^{er} septembre 2006 et la décision attaquée), la déduction sous rubrique "frais de repas, de travail par équipe", qui englobe les frais de résidence sur le lieu de travail, a été admise à raison de 8'280 fr. pour la période fiscale 1995-1996; ce montant comprend les repas de l'époux pour 1'200 fr., ceux de l'épouse pour 3'600 fr. et les frais de logement de l'épouse pour 3'480 fr. S'il est vrai que la déduction sous la même rubrique est plus élevée pour la période fiscale 1997-1998 - à hauteur de 8'680 fr. -, cela résulte d'une augmentation des frais de repas de l'époux à 1'300 fr. et de ceux de l'épouse à 3'900 fr., les frais de logement de l'épouse étant maintenus à 3'480 fr. Cela étant, on relèvera que le montant de 3'480 fr. revendiqué par le recourant correspond à 12 fois le montant du loyer mensuel du logement loué par l'épouse (290 fr.). Or, selon le bail figurant au dossier, cette location n'a pris effet que le 1^{er} juin 2006, de sorte que la déduction retenue pourrait être diminuée pro rata temporis, soit zéro fr. pour 1995 et 2'030 fr. (7 x 290 fr.) pour 1996 (sous réserve de pièces complémentaires démontrant, par exemple, les frais engagés pour la chambre évoquée par le recourant le 18 mars 1996). b) Pour la période fiscale 1997-1998, le recourant prétend que le revenu de l'épouse pendant la période de calcul 1995 doit être pris en considération à hauteur de 6'735 fr. (revenu acquis en 1995) au lieu de 31'545 fr. (revenu acquis en 1996). aa) Compte tenu de la taxation intermédiaire au 1^{er} janvier 1996 pour début d'activité lucrative principale, il convenait, comme l'a fait l'autorité intimée, de retenir le salaire de l'intéressée pour la période du 1^{er} janvier 1996 au 31 décembre 1996, soit un montant de 31'545 fr. et non le salaire de la période précédant la taxation intermédiaire (période du 1^{er} janvier 1995 au 31 décembre 1995), salaire nettement inférieur et correspondant à une activité lucrative accessoire. La décision de l'autorité intimée refusant de prendre en compte pour la taxation de la période fiscale 1997-1998 le salaire de l'année 1995, soit 6'735 fr., doit par conséquent être confirmée. bb) Au demeurant, le montant de 6'735 fr. revendiqué par le recourant au titre des revenus acquis par l'épouse en 1995 est erroné. En effet, il ressort des pièces que lui-même a produites que ceux-ci s'élèvent au total, pour cette année-là, à plus de 10'000 fr. (3'514 fr., voire 3'625 fr. de la pharmacie 4.***** , 6'735 fr. de la pharmacie 6.*****

[cf. let. B b et D de la partie "en fait"). Surtout, le montant de 31'545 fr. retenu par l'autorité intimée est de même inférieur à la réalité: encore une fois, selon les pièces que le recourant a lui-même produites, le revenu acquis par l'épouse en 1996 s'élève au moins à 35'368 fr. (31'545 fr. de la pharmacie 6.***** et 3'823 fr. de la pharmacie 4.***** [cf. let. D de la partie "en fait"). Dans les deux cas, le salaire versé par la pharmacie 4.***** a été omis. En ce sens, une réformation des taxations attaquées en défaveur du recourant et de son épouse pourrait être envisagée. En l'état actuel du dossier, on y renoncera néanmoins. c) Bien que cet élément ne soit plus contesté, on confirmera encore à toutes fins utiles le refus de l'autorité de déduire, pour la période fiscale 1995-1996, les cotisations versées par les époux en 1994 au titre de la prévoyance individuelle liée (OPP3), s'élevant à respectivement 5'414 fr. et 2'750 fr., montants versés le 6 janvier 1994 pour le premier et le 8 août 1994 pour le second. Aux termes de l'art. 82 al. 1 de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP; RS 831.40), les salariés et les indépendants peuvent déduire les cotisations affectées exclusivement et irrévocablement à d'autres formes reconnues de prévoyance assimilées à la prévoyance professionnelle. L'art. 7 de l'ordonnance du 13 novembre 1985 sur les déductions admises fiscalement pour les cotisations versées à des formes reconnues de prévoyance (OPP3; RS 831.461.3) prévoit la mesure dans laquelle les cotisations versées à l'une des formes de prévoyance peuvent être déduites. Toutefois, cette disposition ne règle pas le calcul de ces déductions dans le temps. Celui-ci est ainsi laissé à la compétence des cantons. Cette solution tient compte du fait que l'imposition dans le temps peut différer d'un canton à l'autre: à l'époque, certains avaient le système postnumerando annuel, d'autres le système praenumerando, soit annuel, soit bisannuel. Le système vaudois comportait néanmoins certaines particularités. Le revenu était imposé selon le système praenumerando bisannuel (art. 71 aLI). Dans ce système, l'impôt était fixé au cours de la période de taxation, qui comprend deux années fiscales, sur la base du revenu moyen réalisé pendant les deux années précédentes. En outre, en début d'assujettissement, s'appliquait le système dit de l'imposition immédiate: la base d'imposition était constituée par le revenu effectivement réalisé après le début de l'assujettissement, converti en revenu annuel, de sorte que les périodes fiscale, de calcul et de taxation coïncidaient. Le même revenu pouvait servir deux fois à asseoir l'impôt: une première fois dans le cadre de l'imposition immédiate, une seconde fois dans le cadre de l'imposition du revenu présumé, pour autant qu'il fut représentatif de la capacité contributive du contribuable (ATF 2P.199/2004 consid. 2.2 qui cite Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2^{ème} éd., p. 467 ss, et Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2^{ème} éd., p. 150 n° 261). Cela signifie que seuls les versements effectués dans le cadre du troisième pilier A effectués après l'arrivée dans le canton pouvaient être déduits des revenus des recourants (v. ATF 2P.199/2004 du 31 août 2005 consid. 2.4). En l'espèce, les époux ont pris domicile dans le canton de Vaud le 1^{er} novembre 1994, ce qui signifie que pour la période du 1^{er} novembre 1994 au 31 décembre 1994, les périodes fiscales, de calcul et de taxation coïncidaient (période 1993-1994). Le même revenu, celui du 1^{er} novembre 1994 au 31 décembre 1994, devait servir deux fois à asseoir l'impôt: une première fois dans le cadre de l'imposition immédiate, une seconde fois dans le cadre de l'imposition du revenu présumé pour la période du 1^{er} janvier 1995 au 31 décembre 1995. Le refus de l'autorité fiscale porte uniquement sur la déduction des cotisations OPP3 alors que les époux n'étaient pas encore domiciliés dans le canton de Vaud, soit les versements des 6 janvier 1994 et 8 août 1994, antérieurs à leur arrivée le 1^{er} novembre 1994. Ce refus doit par conséquent être confirmé.

E. 5

Le recourant demande enfin que les montants déjà versés pour le paiement de ses impôts soient rémunérés à un taux de 3% jusqu'au jour du règlement définitif de la cause. a) Pour l'impôt cantonal et communal, l'art. 110 aLI prévoyait que l'impôt des personnes physiques était perçu pour chaque année fiscale sur la base de la taxation définitive, ou, à ce défaut, d'une taxation provisoire du contribuable, l'art. 111 aLI étant réservé (al. 1). En cas de réclamation et de recours, l'impôt était dû sur les éléments déclarés ou admis par le contribuable (al. 2). L'art. 111 aLI expliquait le système de la perception échelonnée, soit la perception des impôts mentionnés à l'art. 1 let. a aLI par tranches, calculées sur la base des impôts dus l'année précédente (al. 1). L'autorité fiscale pouvait réduire ou supprimer une ou plusieurs tranches lorsque le contribuable établissait que son impôt annuel définitif serait sensiblement inférieur à celui de l'année précédente (al. 2). Un décompte final intervenait pour chaque année fiscale sur la base de la taxation définitive; le cas échéant, l'autorité fiscale pouvait procéder à un décompte intermédiaire sur la base d'une taxation provisoire (al. 3). Lorsque tout ou partie des tranches n'avaient pas été acquittées à la fin de l'année fiscale pour laquelle elles étaient dues, une majoration de 5% du montant encore dû était perçue sans sommation préalable (al. 4). La loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11), qui a remplacé dès le 1^{er} janvier 2001 l'aLI, prévoit à l'art. 216 al. 2 LI qu'en cas de réclamation et de recours, l'impôt est dû sur les éléments déclarés ou admis par le contribuable. L'art. 224 LI précise que lorsque l'impôt ou l'amende dû sur la base d'une décision définitive et exécutoire est supérieur au montant perçu conformément aux art. 216 à 220 LI, le supplément est réclamé au contribuable (al. 1). Le montant supplémentaire porte intérêt au taux fixé par le Conseil d'Etat dès son échéance selon l'art. 218 LI (al. 2). Si ce montant est inférieur au montant perçu conformément aux art. 216 à 221 LI, la différence est restituée au contribuable (al. 1). Le montant à restituer porte intérêt au taux fixé par le Conseil d'Etat dès le paiement et jusqu'à la restitution selon l'al. 2. (ç) (al. 3). Pour l'impôt fédéral direct, l'art. 161 al. 1 LIFD prévoit qu'en règle générale, l'impôt est échu au terme fixé par le Département fédéral des finances (terme général d'échéance) et qu'il peut être perçu par acomptes. Selon l'art. 162 LIFD, l'impôt fédéral direct est perçu sur la base de la taxation. Lorsque la taxation n'est pas encore effectuée au terme d'échéance, l'impôt est perçu à titre provisoire. Il est fixé sur la base de la déclaration ou sur celle de la taxation précédente ou encore selon une estimation du montant dû (al. 1). Les impôts perçus à titre provisoire sont imputés sur les impôts dus selon la taxation définitive (al. 2). Si les montants perçus sont insuffisants, la différence est exigée; les montants perçus en trop sont restitués. Le Département fédéral des finances arrête les conditions auxquelles ces montants portent intérêt (al. 3). b) En l'espèce, le décompte définitif des impôts dus n'a pas encore été établi, puisque les décisions de taxation litigieuses ne sont pas encore entrées en force, que ce soit pour l'impôt cantonal et communal ou pour l'impôt fédéral direct. Les décomptes définitifs ne pourront être établis qu'une fois le présent litige clos. A cet égard, le Tribunal administratif a rappelé que les décisions que l'autorité fiscale rend en matière de perception des impôts, par exemple en matière de perception échelonnée (art. 111 aLI) ou de facilités de paiement (art. 114 aLI) ne peuvent pas être contestées par les voies de droit qui sont ouvertes contre les décisions de taxation. En matière de perception, c'est le Département cantonal des finances (aujourd'hui le Département des finances et des relations extérieures) qui statue sur les recours contre les décisions de l'autorité fiscale (art. 121 aLI et 239 LI) et sa décision est définitive (art. 121 al. 3 aLI et 239 al. 3 LI). Il s'agit d'un cas dans lequel, conformément à la réserve prévue à l'art. 4 al. 2 in fine de la loi sur la juridiction et la

procédure administratives du 18 décembre 1989 (LJPA; RSV 1.5), la voie du recours au Tribunal administratif n'est pas ouverte (v. notamment FI.1998.0031 du 28 décembre 1998 consid. 2a). La question de la rémunération des acomptes versés qui relève de la perception ne ressortit par conséquent pas à la compétence du tribunal de céans. Ce grief est dès lors irrecevable.

E. 6

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté en tant que recevable et la décision litigieuse confirmée. Un émolument de justice est mis à la charge du recourant.

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