

VD_OMNI FI.2009.0115 vom 24. März 2010

VD Tribunal cantonal, 2010-03-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2009.0115

FR: VD_OMNI FI.2009.0115 du 24 mars 2010

IT: VD_OMNI FI.2009.0115 del 24 marzo 2010

Regeste

A.X._____, B.X._____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Le contribuable peut contester la réalisation des conditions d'une taxation d'office. Il lui appartient toutefois de prouver l'inexactitude de la taxation, soit remettre d'entrée de cause sa déclaration d'impôt et d'autres documents ainsi que communiquer tous les renseignements utiles à la taxation. Malgré des sommations, les recourants n'ont pas remis les documents sollicités relatifs à leur revenu en France ainsi qu'à leur état de fortune en Suisse et à l'étranger. Amendes justifiées et proportionnées.

Erwägungen

E. 1

Le litige porte sur le domicile fiscal de la recourante B.X._____, sur la qualification de hobby de l'activité de cette dernière, sur la rente française, le compte bancaire ou d'autres biens français non déclarés, sur la revendication pour personne à charge refusée ainsi que sur l'estimation d'office du revenu et de la fortune.

E. 2

mai 2007, les recourants n'ont nullement soulevé la question d'un domicile à l'étranger. Ce n'est que dans le cadre de l'instruction de la réclamation devant l'ACI, lors d'un entretien téléphonique du 15 avril 2009 que la recourante B.X._____ a fait état de son statut de touriste en Suisse et du fait qu'elle n'était plus domiciliée dans ce pays depuis le 26 juillet 2001. En omettant de contester formellement le lieu de son assujettissement illimité à l'impôt pendant de nombreuses années, la recourante a violé le principe de la bonne foi car, par son comportement, elle a laissé entendre à l'autorité intimée qu'elle était bel et bien domiciliée à *****, non seulement à titre personnel mais également dans le cadre de son activité d'indépendante. Partant, la recourante ne peut aujourd'hui remettre en cause la taxation de l'ensemble de ses revenus par le canton de Vaud et la commune de ***** (FI.2009.0082). b) L'article 4 de la Convention entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et la fortune du 9 septembre 1966 (ci-après: CDI) prévoit que: (1) "Au sens de la présente Convention, l'expression "résident d'un Etat contractant" désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. (2) Lorsque selon le paragraphe 1, une personne physique est considérée comme résident de chacun des Etats contractants, le cas est résolu d'après les règles suivantes: a) cette personne est considérée comme résident de l'Etat contractant où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent, cette expression désignant le centre des intérêts vitaux, c'est-à-dire le lieu avec lequel les relations personnelles sont les plus étroites; b) si l'Etat contractant où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou

qu'elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats contractants, elle est considérée comme résident de l'Etat contractant où elle séjourne de façon habituelle; c) si cette personne séjourne de façon habituelle dans chacun des Etats contractants ou qu'elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme résident de l'Etat contractant dont elle possède la nationalité; d) si cette personne possède la nationalité de chacun des Etats contractants ou qu'elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des Etats contractants tranchent la question d'un commun accord". Le paragraphe 2 de l'article 4 de la Convention vise le cas où, en vertu des dispositions du paragraphe 1, une personne est un résident des deux Etats contractants. Ainsi la Convention prévoit des règles de partage en cascade qu'il convient d'examiner une à une jusqu'à ce que l'une d'entre elles parvienne à fixer la résidence fiscale du contribuable. La première des règles accorde la préférence à l'Etat contractant où l'intéressé dispose d'un foyer d'habitation permanent, c'est-à-dire le centre de ses intérêts vitaux. Selon le commentaire relatif à l'article 4 OCDE repris par un arrêt du Tribunal administratif du 5 juillet 2001 (FI.2000.0113), pour définir le centre des intérêts vitaux, on prend en considération les relations familiales et sociales de l'intéressé, ses occupations, ses activités politiques, culturelles ou autres, le siège de ses affaires ou le lieu d'où il administre ses biens. Il convient d'examiner l'ensemble des circonstances en rattachant une importance particulière au comportement personnel du contribuable. Si une personne qui a une habitation dans un Etat établit une deuxième habitation dans un autre Etat, tout en conservant la première, le fait qu'elle conserve cette première habitation dans le milieu où elle a toujours vécu, travaillé et où elle garde sa famille et ses biens peut, avec d'autres éléments, contribuer à démontrer qu'elle a conservé le centre de ses intérêts dans le premier Etat. De surcroît l'arrêt précité (FI.2000.0113) précise également que le centre des intérêts vitaux de la personne concernée se détermine en fonction de l'ensemble des circonstances objectives et non en fonction des déclarations de cette personne, voire d'éléments formels tels que le dépôt des papiers. De plus, il précise encore qu'il convient d'accorder un poids prépondérant – à tout le moins s'agissant de double imposition internationale – aux relations personnelles et familiales (en ce sens la solution diffère quelque peu du régime retenu en matière de double imposition intercantonale, où le domicile fiscal peut être fixé au lieu du travail, dans certains cas particuliers (v. p. ex. ATF 121 I 14)). En droit interne, les conditions d'assujettissement sont réglées par les articles 3 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) et de l'article 3 de la loi sur les impôts directs cantonaux (LI). Selon les articles précités, les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel, lorsqu'au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées dans le canton (al. 1); une personne a son domicile dans le canton, au regard du droit fiscal, lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement (al. 2). De façon identique au droit civil (article 23 du Code civil), la notion de domicile est composée de deux éléments: un élément objectif qui est la résidence durable en un lieu déterminé et un élément subjectif qui est la volonté de s'y établir durablement. Finalement l'article 8 alinéa 5 LI prévoit que "en cas de transfert du domicile à l'étranger, l'assujettissement à l'impôt dans le canton cesse dès le jour où le contribuable établit avoir créé un domicile fiscal à l'étranger fondé par un rattachement personnel". Pour le Tribunal fédéral (arrêt du 26 juillet 2004, RDAF 2005 II 103), le domicile en Suisse une fois constitué le reste jusqu'à la création d'un nouveau domicile à l'étranger. Pratiquement, cela signifie que l'existence d'un nouveau domicile ne sera admise que si l'intéressé y paie des impôts ou s'il établit qu'il en est dûment dispensé. Toute autre solution serait en effet susceptible d'entraîner des abus incompatibles avec les principes de

droit fiscal appliqué en Suisse. Il est donc essentiel de savoir, preuve à l'appui, si et quand le contribuable s'est constitué un nouveau domicile (Peter Agner/Beat Jung/Gottard Steinmann: Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, note 2 ad art. 3, pp. 12 et 13). En regard des principes énoncés ci-dessus, les documents produits par la recourante B.X._____ sont irrelevants, aussi bien en ce qui concerne sa libération de la nationalité suisse, sa carte d'identité française du 9 septembre 2009 ainsi que les documents relatifs à la taxe d'habitation 2005 et au rôle de l'impôt sur le revenu et les contributions directes de la République française pour l'année 2005. Au contraire, ces documents confirment qu'elle ne déclare aucun revenu en France et que seule une taxe d'habitation y est versée, taxe due par tout propriétaire ou locataire occupant des locaux meublés affectés à l'habitation que ce soit à titre de résidence principale ou de résidence secondaire et quelle que soit sa nationalité. Les documents produits dans le cadre de l'activité professionnelle ne font que confirmer le domicile de la recourante B.X._____ à *****. Force est dès lors de constater que la recourante n'a fourni aucun élément tendant à démontrer l'existence d'un domicile fiscal en France.

E. 3

La recourante B.X._____ conteste le refus d'admission en déduction des revenus du couple les pertes liées à son activité au motif qu'il s'agirait d'un hobby et non d'une activité lucrative indépendante. a) La loi fiscale ne définit pas l'activité lucrative indépendante. Ce sont la doctrine et la jurisprudence qui ont dégagé les critères qui permettent de la distinguer de l'activité lucrative dépendante, de l'administration de la fortune privée et enfin des activités exercées comme violon d'Ingres sans caractère lucratif véritable. L'activité lucrative indépendante se caractérise : - par la mise en œuvre de capital (le patrimoine professionnel) et de travail (même si le rôle du capital est parfois minime), - par le fait que l'activité déployée vise à obtenir un profit et - qu'elle a une certaine continuité, ce qui exclut des activités occasionnelles, - par la liberté dont jouit l'indépendant dans l'organisation de son activité, - en enfin par la participation à la vie économique, l'indépendant offrant ses services ou ses produits, sous son nom, pour son compte et à ses risques et périls. (Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2^{ème} éd., Lausanne 1998, p. 340; v. également Ernst Höhn/R. Waldburger, Steuerrecht 9^{ème} éd. Vol. I Berne 2001 § 14 n° 37; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle et Francfort s/Main, § 7 n° 26, p. 88). Exercent dès lors une activité lucrative indépendante non seulement les personnes physiques ayant une profession libérale, mais également les personnes exploitant une entreprise, à savoir celles qui, dans le cadre d'une unité organisée du travail et du capital, offrent des prestations aux tiers de façon systématique et identifiable sur le marché, en vue de la recherche d'un profit. Dans les deux cas toutefois, le critère principal consiste dans l'intention de réaliser un profit matériel (FI.2004.0045 du 11 mars 2005, consid. 3a et les références citées). Lorsqu'une activité ne produit pas de revenu, et ce de façon constante, l'autorité fiscale considère en règle générale qu'il s'agit d'un simple hobby, défini comme une activité non dirigée vers l'obtention d'un profit matériel. Dans le cas où cette activité dégagerait des revenus plus ou moins réguliers, on peut admettre néanmoins, selon certains auteurs, l'existence d'une activité lucrative indépendante. En revanche, selon une jurisprudence bien établie, lorsqu'une personne exerce une activité durablement sans bénéfice, il faut normalement conclure à l'existence d'un hobby ou, à tout le moins, exclure celle d'une entreprise en raison du manque de succès financier de cette activité (v. arrêts 2_C 898/2008 du TF du 20 janvier 2009; TA Genève du 22 mai 2007 publié dans RDAF 2007 II 548; FI.2003.0091 du 26 janvier 2004, consid. 2a et les références citées;

FI.2004.0045 cité, consid. 3b; FI.2002.0049 du 9 janvier 2003 et les références citées). Le Tribunal fédéral a jugé que l'intention de réaliser un gain fait défaut lorsque l'activité est exercée à titre de hobby, ce qui n'est pas rare dans le cas de la détention d'animaux (ATF 2A.68/2004 du

E. 4

En ce qui concerne la rente française versée aux orphelins de parents victimes de persécutions antisémites on peut constater, selon les pièces produites, qu'elle est exonérée d'impôt sur le revenu tant en France qu'en Suisse et qu'elle serait de toute façon imposable qu'en France conformément à l'art. 21 de la Convention entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et la fortune du 9 septembre 1966. Néanmoins, en regard de l'art. 25 let. B de la même convention, ces revenus doivent être déclarés en Suisse non pas pour être taxés sur le revenu mais pour calculer le montant de l'impôt sur le reste du revenu ou de la fortune du résident pour appliquer le même taux que si les revenus et la fortune en question n'avaient pas été exemptés. C'est donc effectivement un montant de 7'115 fr. qui doit être ajouté au revenu 2005 pour fixer le taux servant à calculer l'impôt sur les éléments imposables en Suisse.

E. 5

Les recourants contestent qu'il n'ait pas été tenu compte d'une déduction de 3'000 fr. pour la période fiscale 2005 pour leur fils en faveur des contribuables qui pourvoient à l'entretien d'une personne incapable de subvenir à ses besoins en regard des art. 40 LI et 35 lit. d LIFD. Le fils des recourants, C.X. _____, né en 1963, vit à la fondation Perceval à St-Prex. Selon les documents produits, ce dernier perçoit une rente AI de 17'196 fr. ainsi que des prestations complémentaires de 30'900 fr. soit un total de 48'096 fr. par année. Dès lors, en regard du montant attribué à M. C.X. _____ ainsi que des pièces produites par les recourants il n'est pas possible de le considérer comme ne pouvant pas subvenir seul à ses besoins. Par ailleurs, les recourants n'ont produit aucune pièce justificative relative à la déduction des 3'000 fr. qu'ils entendaient opérer. On rappellera qu'il faut que le contribuable invoquant la déduction ait effectivement pourvu à l'entretien d'une personne et que celle-ci ait été incapable de subvenir seul à ses besoins, c'est-à-dire lorsque ses propres ressources sont inférieures au seuil du minimum vital (FI.2002.0016; FI.1997.0047 et les arrêts cités). Telle n'est manifestement pas la situation en l'espèce et les recourants doivent être déboutés sur ce point.

E. 6

Les recourants contestent enfin l'estimation d'office de leur revenu et principalement de leur fortune. a) Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral a rappelé que le contribuable taxé d'office peut, par la voie de la réclamation, contester la réalisation des conditions qui ouvrent à l'autorité fiscale le droit de taxer d'office, ainsi que le montant des éléments imposables. Il lui appartient toutefois de prouver l'inexactitude de la taxation. Cela signifie que le contribuable doit se prêter d'entrée de cause à la collaboration qu'il a négligée jusqu'ici, notamment remettre sa déclaration d'impôt et d'autres documents, ainsi que communiquer tous les renseignements utiles à sa taxation (cf. ATF du 19 juin 2002, 2A.442/2001, 2.2, réf. citées, à savoir FF 1983 III 1 ss, 221; RDAF 2000 II 41 cons. 2b p. 43; ATF 123 II 552, cons. 4c p. 557; Archives de droit fiscal 67 p. 409 cons. 3a p. 413; v. également ATF du 20 juin 2008, 2C_710/2007 ; ATF du 19 juillet 2007, 2C_44/2007; ATF

du 4 juin 2002, 2A.37/2002). Pour avoir une chance de succès, la contestation d'une taxation d'office nécessite que le contribuable lève toute incertitude sur les éléments fiscaux déterminants. Il doit prouver la réalité de l'état de fait matériel, dans son intégralité: les manquements aux obligations de procédure qui ont conduit à la taxation d'office seront rectifiés par le contribuable qui respectera spontanément et dûment les exigences formelles légales. La présentation des faits doit être détaillée de manière suffisante et les moyens de preuves adéquats doivent être, pour le moins, offerts. C'est seulement si ces conditions formelles sont remplies que le contribuable est en droit de faire la preuve de l'inexactitude manifeste de la taxation d'office (Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, complément, Zurich 2001, p. 330 ad art. 132 LIFD; FI.2007.0103).

b) En l'espèce, c'est dans le cadre de la procédure de réclamation que les recourants ont été invités puis sommés de produire des pièces justificatives et c'est à la suite de leur refus de donner suite à cette sommation qu'est intervenue la taxation d'office. En regard des art. 142 al. 4, 145 LIFD, 200 et 201 LI, l'autorité de recours – qui a les mêmes compétences que l'autorité de taxation – doit uniquement examiner si l'autorité de réclamation a admis à bon droit que le réclamant n'avait pas établi le caractère manifestement inexact de la taxation. Si tel est le cas, l'autorité de recours doit rejeter le recours déposé devant elle sans examiner elle-même le détail de la taxation (FI.2007.0060). La sommation du 22 juillet 2009 demandait tout justificatif concernant la rente reçue sur un compte en France ainsi que tout autre document relatif au revenu et à la fortune en Suisse et à l'étranger des recourants. Par ces lignes du 3 août 2009 la recourante B.X._____ renvoyait à des pièces produites en annexe d'un courrier du 9 juillet 2009 qui n'étaient guère probantes. La seule relevante, soit une facture France Télécom, démontrait que la ligne téléphonique de Mme B.X._____ dans son appartement à Paris faisait l'objet d'un transfert d'appel en international et que le montant de la facture était prélevé automatiquement auprès d'une banque française. Les documents produits dans le cadre de la procédure de recours, irrelevant par rapport à la procédure sur réclamation, ne font que renforcer le caractère manifestement inexact de la déclaration puisque seuls les extraits pour un peu plus d'un mois d'un compte bancaire français ont été produits et qu'aucune pièce n'a été fournie sur l'appartement parisien dont on ignore s'il est la propriété des recourants ou s'ils en sont locataires. Dans les deux cas, vu les prix de l'immobilier à Paris, il est évident qu'il s'agit d'éléments importants relatifs au train de vie des époux. Dès lors, il y a lieu de constater que les recourants, dans le cadre de leur réclamation, n'ont pas exposé en quoi la décision de taxation d'office était manifestement inexacte. Ils n'ont pas non plus offert de façon précise et complète des preuves à l'appui de leur grief. Au contraire, ils ont constamment cultivé le flou, refusant d'abord de fournir des éléments, puis n'en fournissant que des bribes choisies qui ne font à leur lecture que renforcer le sentiment qu'il n'est pas possible, sur ces bases, de déterminer les éléments imposables, en particulier en regard de l'évolution de fortune et du train de vie. La taxation d'office doit en conséquence être confirmée.

c) Les recourants contestent également les amendes de 200 et 100 fr. infligées par l'ACI en application de l'art. 241 LI, respectivement 174 LIFD. Le contribuable qui malgré une sommation enfreint par négligence ou intentionnellement une obligation qui lui incombe est puni d'une amende de 1'000 fr. ou plus, de 10'000 fr. ou plus en cas de récidive. En l'occurrence, force est de constater que les recourants n'ont pas produit dans les délais les documents propres à établir leur revenu et leur fortune malgré plusieurs requêtes dans ce sens. La sommation du 22 juillet 2009 indiquait clairement qu'à défaut de production des documents requis, ils s'exposaient à une peine d'amende au sens des articles précités. L'état

de fait visé aux art. 241 LI et 174 LIFD étant réalisé, les peines d'amendes sont justifiées dans leur principe. Quant à leur quotité, le tribunal constate qu'elle reste très modérée.

E. 7

Au vu de qui précède, le recours doit être rejeté et la décision sur réclamation de l'ACI du 27 août 2009 confirmée. Les recourants succombant, un émolument d'arrêt sera mis à leur charge. Il n'ont en outre pas droit à l'allocation de dépens.

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