

VD_OMNI FI.2013.0059 vom 12. Dezember 2013

VD Tribunal cantonal, 2013-12-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2013.0059

FR: VD_OMNI FI.2013.0059 du 12 décembre 2013

IT: VD_OMNI FI.2013.0059 del 12 dicembre 2013

Regeste

A. X. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Prescription du droit de taxer. En l'espèce, l'ACI a taxé le recourant pour les périodes 2004 et 2005 le 19 octobre 2009. A cette date, le délai de prescription de 5 ans prévu par les art. 120 al. 1 LIFD et 170 al. 1 LI n'était pas échu. Il a ensuite été suspendu durant la procédure de réclamation. La prescription absolue de 15 ans prévue par les art. 120 al. 4 LIFD et 170 al. 4 LI n'est à ce jour pas acquise. Recours en matière de droit public rejeté, dans la mesure où il est recevable (arrêt 2C_34/2014 et 2C_35/2014 du 15 août 2014).

Erwägungen

E. 1

Déposé dans le délai de trente jours fixé par l'art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; RSV 173.36), le recours est intervenu en temps utile. Il respecte au surplus les conditions formelles énoncées à l'art. 79 LPA-VD.

E. 2

Le recourant a requis, à titre de mesures d'instruction, l'audition de deux témoins. a) Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101), comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il y soit donné suite et de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 1C_248/2010 du 7 avril 2011 consid. 2.1 et les références). Devant la cour de céans, la procédure est en principe écrite (art. 27 al. 1 LPA-VD). Aux termes de l'art. 34 LPA-VD, les parties participent à l'administration des preuves (al. 1), et peuvent notamment présenter des offres de preuve (al. 2 let. d). L'autorité n'est toutefois pas liée par les offres de preuve formulées par les parties (art. 28 al. 2 LPA-VD; cf. ég. art. 34 al. 3 LPA-VD); de jurisprudence constante en effet, le droit d'être entendu n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 130 II 425 consid. 2.1 et les références; ATF 2C_212/2011 du 13 juillet 2011 consid. 5.1). b) Il ne sera pas donné suite aux mesures d'instruction requises par le recourant. L'audition de B. X. _____, qui est l'ex-épouse du recourant, devait servir à établir que le couple avait déposé une requête commune en divorce en 2005 déjà et que le recourant avait quitté le domicile conjugal en automne 2005, pour aller vivre dans un studio à 6***** en Valais, si bien que le couple aurait dû être taxé séparément en 2005. Ce témoignage n'est absolument pas déterminant pour le sort de la présente cause. En effet,

dans son arrêt du 4 mars 2008, le Tribunal fédéral a constaté que le recourant était domicilié à 2***** en 2006. On ne voit pas pourquoi il en irait autrement pour 2005. Par ailleurs, dans sa déclaration d'impôt 2005 déposée en Valais le 17 novembre 2006, le recourant a expressément mentionné pour l'état civil le code 2 correspondant à "marié" et déclaré l'immeuble de 2***** qui était pourtant seule propriété de son épouse. S'agissant de l'audition de H. I. _____, ancienne employée du recourant, elle devait permettre d'établir que le bureau de la fiduciaire du recourant ne se trouvait pas dans la villa familiale de 2***** et que la participation C. _____ SA faisait partie de son activité professionnelle. Comme on le verra ci-dessous, il n'est pas contesté que des mandats ont été confiés au recourant par C. _____ SA. Quant au fait que H. I. _____ n'aurait pas travaillé à 2*****, il n'est pas déterminant, s'agissant d'arrêter la situation non pas de ce témoin, mais du recourant. Or, comme on le verra aussi ci-dessous, le dossier comporte suffisamment d'indices permettant de fixer le domicile fiscal du recourant, sans que le témoignage de H. I. _____ dans le sens souhaité par le recourant n'ait d'incidence sur le résultat retenu. Le tribunal s'estime ainsi suffisamment renseigné sur la base du dossier pour juger en toute connaissance de cause.

E. 3

Le recourant reproche à l'autorité intimée d'avoir déclaré irrecevable, pour tardiveté, sa réclamation en tant qu'elle portait sur les périodes fiscales 2006 et 2007. Il soutient que sa réclamation du 20 novembre 2009 concernait également les décisions de taxation relatives aux périodes fiscales 2006 et 2007. Il convient de rappeler en premier lieu que le recourant, qui bénéficie d'une formation de comptable diplômé, d'expert-comptable diplômé et d'expert fiscal diplômé, a une expérience judiciaire certaine, pour avoir contesté à plusieurs reprises à titre personnel ou comme mandataire devant l'autorité de céans des décisions de l'autorité intimée (voir notamment les arrêts FI.2004.0007 du 4 avril 2006, FI.2004.0055 du 4 novembre 2006, FI.2007.0015 du 13 juillet 2007, FI.2007.0076 du 13 décembre 2007 et FI.2008.0050 du 16 décembre 2008). C'est dire s'il est rompu à la procédure en matière fiscale d'une manière générale. Or, l'objet de sa réclamation du 20 novembre 2009 ne laisse planer aucun doute sur les intentions du recourant: en mentionnant expressément sous la rubrique "concerne" que la réclamation vise les "décisions de taxation 2004 et 2005 Monsieur et Madame A. et B. X. _____" et en produisant au titre de preuve du respect du délai de réclamation de trente jours une photocopie d'une enveloppe envoyée le 19 octobre 2009 et reçue le 21 octobre 2009, le recourant ne pouvait se référer qu'aux décisions concernant les périodes fiscales 2004 et 2005, du 19 octobre 2009. En effet, les décisions pour les périodes 2006 et 2007, que le recourant tente d'introduire dans sa réclamation, étaient postérieures et dataient du 23 octobre 2009. Elles ne faisaient ainsi pas partie de l'envoi du 19 octobre 2009. Le fait que les décisions du 19 octobre 2009 – années 2004 et 2005 – aient en raison d'un problème de logiciel été adressées une seconde fois au recourant, ce même 23 octobre 2009, n'y change rien. Le recourant n'a en effet pas déposé une seconde réclamation à réception des décisions, qui porterait sur les périodes fiscales 2006 et 2007. Il n'a pas plus produit la photocopie de l'enveloppe ayant contenu ces dernières, comme preuve du respect du délai de réclamation à leur encontre. Par ailleurs, ces décisions ne le concernaient que lui, alors que celles des années 2004 et 2005 visaient également son épouse. Enfin, le recourant ne saurait prétendre avoir été induit en erreur, dès lors que l'autorité intimée l'a le 19 octobre 2009 déjà informé de l'erreur du logiciel, en même temps qu'elle lui adressait les décisions pour les années 2004 et 2005. Ce faisant, l'autorité intimée l'invitait à ne pas tenir compte des décisions semblables qui lui seraient

adressés, mais qui porteraient la date du 23 octobre 2009. Partant, la réclamation du 20 novembre 2009 ne portait bel et bien que sur les taxations 2004 et 2005, comme l'a retenu l'autorité intimée. Le recourant a pour la première fois indiqué qu'il contestait les taxations 2006 et 2007 le 26 janvier 2010. A cette date, le délai de réclamation de 30 jours contre les décisions du 23 octobre 2009 était échu. C'est partant à juste titre que l'autorité intimée a déclaré irrecevable la réclamation en tant qu'elle portait sur les taxations 2006 et 2007. Le fait que le recourant ait contesté dans un courrier antérieur aux taxations litigieuses son assujettissement dans le canton de Vaud n'y change rien. En effet, s'il estimait de bonne foi que la décision de l'autorité intimée du 13 mars 2006 fixant son assujettissement dans le canton de Vaud ne valait que pour 2004, il aurait dû demander à l'autorité intimée – ce qu'il ne pouvait ignorer compte tenu de ses compétences professionnelles – de rendre une nouvelle décision relative à son for fiscal pour les périodes fiscales suivantes, conformément à l'art. 18 al. 6 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11). Mal fondé, ce moyen doit ainsi être rejeté.

E. 3.1

p. 300/301; 137 I 145 consid. 2.2 p. 147; 134 I 303 consid. 2.1 pp. 306 ss, et les arrêts cités). c) L'imposition du revenu et de la fortune mobilière d'une personne revient au canton où cette personne a son domicile fiscal (ATF 132 I 29 consid. 4.1 pp. 35 s.; 131 I 145 consid. 4.1 p. 149). On entend par là en principe le domicile civil, c'est-à-dire le lieu où la personne réside avec l'intention de s'y établir durablement (art. 23 al. 1 CC) et où se situe le centre de ses intérêts. Le domicile politique ne joue, dans ce contexte, aucun rôle décisif: le dépôt des papiers et l'exercice des droits politiques ne constituent, au même titre que les autres relations de la personne assujettie à l'impôt, que des indices propres à déterminer le domicile fiscal. Le lieu où la personne assujettie a le centre de ses intérêts personnels se détermine en fonction de l'ensemble des circonstances objectives, et non des déclarations de la personne; dans cette mesure, il n'est pas possible de choisir librement un domicile fiscal (ATF 132 I 29 consid. 4.1 p. 36; 131 I 145 consid. 4.1 pp. 149 s.; 125 I 458 consid. 2b p. 467 et les arrêts cités). Le domicile fiscal des contribuables exerçant une activité lucrative dépendante est, en règle générale, le lieu où ils séjournent pour une durée longue ou indéterminée et d'où ils se rendent quotidiennement à leur travail, puisque le but ainsi poursuivi d'assurer leur entretien est de nature durable (cf. ATF 132 I 29 consid. 4.1 p. 35/36; 125 I 54 consid. 2 p. 56; Archives 63, 836; 62, 443; 57, 519; v. également Peter Locher, *Steuerharmonisierung und interkantonaues Steuerrecht*, in Archives 65, p. 609 et ss, not. 617-618). Il en va de même, en principe, pour les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante; si en revanche, l'activité professionnelle s'exerce dans un autre canton au moyen d'une base fixe d'affaires, celle-ci constituera un domicile fiscal spécial, donnant au canton de situation une vocation exclusive à l'imposition du revenu professionnel net (Walter Ryser/Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse*, 4^{ème} éd., Berne 2001, p. 111). d) Le recourant expose qu'il est domicilié à 3***** depuis 1994, commune dans laquelle il loue également un bureau. Il ajoute que cette situation est "sans changement" pour 2004 à 2007. Il relève par ailleurs que le canton du Valais l'aurait taxé définitivement en matière d'IFD et ICC pour les années 2004 à 2006. Ce même canton aurait annoncé vouloir percevoir les impôts pour l'année 2007. Le recourant estime dans ces conditions que si la décision du 13 mars 2006 de l'autorité intimée peut s'appliquer pour 2004, tel n'est plus le cas pour les années 2005 et suivantes. Il souligne qu'à partir de cette époque (2005), il était séparé de son épouse. Il est exact que la décision du 13 mars 2006 portait sur la fixation du domicile fiscal du recourant – et de son épouse – pour l'année

2004. Dans le cadre de cette décision, l'autorité intimée s'est fondée sur une longue liste d'indices de nature familiale, privée (activités associatives notamment) mais également professionnelle pour fixer le centre des intérêts du recourant, donc son domicile dans le canton de Vaud. Faute pour le recourant d'établir la survenance de modifications majeures et déterminantes postérieurement, il n'y a aucune raison de retenir que le centre de ses intérêts se serait par la suite déplacé en Valais. A cet égard, si sa séparation d'avec son épouse puis le divorce du couple en 2006 peut en soi constituer un élément nouveau, il ne suffit à lui seul pas encore pour retenir que le centre des intérêts du recourant se serait déplacé en Valais, comme il le soutient. C'est en réalité le contraire qui doit être retenu. En effet, il résulte clairement de la correspondance des autorités fiscales valaisannes du 12 avril 2012 que le recourant n'est plus assujéti à l'impôt en Valais depuis 2004 et qu'aucun élément ne doit conduire à ce qu'il soit à nouveau porté au rôle des contribuables valaisans. S'agissant de l'activité professionnelle du recourant pour les années 2004 et 2005, il convient de rappeler que la décision du 13 mars 2006 de l'autorité intimée avait relevé que tant les activités privées que professionnelles étaient localisées dans le canton de Vaud. Pour l'année 2005, le recourant ne fait valoir aucun changement de circonstance particulier permettant de retenir que son activité professionnelle serait localisée en Valais. Le recourant ne saurait ainsi être suivi lorsqu'il soutient, contrairement aux explications de l'autorité fiscale valaisanne, que le canton du Valais aurait continué à le taxer pour la période 2004 à 2007. Les pièces produites ne permettent pas de l'établir. En effet, les décisions de taxation produites indiquent au contraire que le canton du Valais n'a prélevé aucun impôt auprès du recourant. Par ailleurs, dans son arrêt du 4 mars 2008 (2C_477/2007), le Tribunal fédéral a constaté que le recourant était domicilié à 2***** en 2006. On ne voit pas pourquoi il ne l'aurait pas été en 2005 également, puisqu'il l'était en 2004 déjà. Les autorités fiscales valaisannes adressent en outre leurs correspondances au recourant à 2***** ou 1*****. Le recourant a aussi été imposé en 2011 pour l'impôt sur les chiens à 1*****, sans qu'il ne le conteste et sans qu'il ne soutienne que sa situation se serait modifiée. On relève en outre que la correspondance adressée par le greffe du tribunal de céans à l'adresse professionnelle du recourant en Valais (7*****, à 3*****) est venue en retour avec la mention "destinataire introuvable à l'adresse indiquée". Enfin, le renvoi du recourant aux arrêts du 13 octobre 2006 de notre Haute cour (4P.83/2006 et 4C.335/2005) n'est pas pertinent. En effet, la référence à une adresse du recourant à 3***** figure sur les pages de garde de ces arrêts, ce qui ne préjuge pas de la détermination du domicile fiscal effectif du recourant, cette question n'ayant pas fait l'objet des arrêts en question. C'est partant à juste titre que l'autorité intimée a retenu que le recourant était bien domicilié dans le canton de Vaud en 2005 et qu'il devait être assujéti à l'impôt dans ce canton.

E. 4

Le recourant fait valoir en outre qu'à partir de 2005, son domicile fiscal était en Valais, de sorte que l'autorité intimée n'était pas légitimée à l'imposer pour cette année. a) A teneur de l'art. 3 LI, les personnes physiques sont assujétiées à l'impôt à raison de leur rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent 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 ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral (al. 2). Les personnes physiques domiciliées dans le canton, au regard du droit fiscal, doivent l'impôt au lieu de leur domicile (art. 18 al. 1 LI). Cette règle est conforme à celle de l'art. 3 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre

1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14; cf. ATF 131 I 145 consid. 4.1 p. 150). b) Le principe de la prohibition de la double imposition, déduit de l'art. 127 al. 3 première phrase, Cst., s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet, pendant la même période, à des impôts analogues (double imposition effective) ou à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant les règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle; ATF 138 I 297 consid.

E. 5

Le recourant invoque par ailleurs la prescription du droit de taxer pour les périodes fiscales 2004 et 2005. a) Le droit de taxer se prescrit par cinq ans (art. 120 al. 1 la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct – LIFD; RS 642.11 – , 47 al. 1 LHID et 170 al. 1 LI). La prescription ne court pas ou est suspendue notamment pendant la durée des procédures de réclamation, de recours ou de révision (art. 120 al. 2 let. a LIFD et 170 al. 2 let. a LI). Un nouveau délai de prescription commence à courir notamment lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt (art. 120 al. 3 let. a LIFD et 170 al. 3 let. a LI). Elle est acquise, dans tous les cas, quinze ans après la fin de la période fiscale (art. 120 al. 4 LI, 47 al. 1 LHID et 170 al. 4 LI). b) L'autorité intimée a taxé le recourant pour les périodes 2004 et 2005 le 19 octobre 2009. A cette date, le délai de prescription de cinq ans n'était pas échu. Il a été ensuite suspendu durant la procédure de réclamation. A ce jour, la prescription absolue de quinze ans n'est pas acquise. Mal fondé, ce grief du recourant doit dès lors être écarté.

E. 6

Le recourant fait grief enfin à l'autorité intimée d'avoir refusé de tenir compte de la provision – de 500'000 fr. pour chaque exercice – comptabilisée en lien avec le litige découlant de l'achat de la société C. _____ SA. Il expose que cette provision devait couvrir le risque de devoir payer à D. E. _____ le solde du prix de vente dû pour l'acquisition de cette société. Le recourant reproche à l'autorité intimée de faire une confusion entre provision et correctif. La question qui se pose est de déterminer si la participation dans la société C. _____ SA appartient à la fortune commerciale ou privée du recourant. Le recourant a acheté en octobre 1997 l'entier du capital-actions de C. _____ SA à D. E. _____ pour le prix de 2'000'000 francs. Le financement pour cette opération a été accordé par la BCV. Toutefois, il ne l'a pas été au recourant directement, mais à sa société Z. _____ SA (anciennement A. X. _____ SA). Durant les exercices 2001 à 2003, la participation dans la société C. _____ SA figurait au bilan de la société Z. _____ SA, laquelle avait comptabilisé une provision. Le recourant n'établit pas que dès l'année 2004, la société Z. _____ SA lui aurait cédé cette participation dans C. _____ SA. Il s'ensuit que le recourant, qui ne détenait pas en direct la participation dans C. _____ SA, ne pouvait pas provisionner dans sa fortune commerciale une provision de 500'000 fr. pour 2004, puis une autre pour 2005. Par ailleurs, la participation du recourant dans la société Z. _____ SA ne paraît pas constituer un actif commercial. En effet, cette société n'est pas comptabilisée dans la raison individuelle du recourant. Le recourant n'établit pas que cette participation devrait être rattachée à sa fortune commerciale. Il ne pouvait ainsi pas provisionner dans sa comptabilité une participation qu'il ne détenait pas lui-même mais qui était propriété de sa société, laquelle

appartenait à sa fortune privée. Le recourant a d'ailleurs à cet égard expressément admis dans son recours que "cette provision n'est pas un correctif de valeur pour la participation C. _____ SA, mais une provision pour risque d'être condamné à payer à G. _____ le prix d'achat de la participation C. _____, alors que cette participation n'a jamais fait partie de la fortune commerciale du recourant et encore moins de sa fortune privée". Le recourant fait grief à l'autorité intimée d'avoir considéré que la participation dans la société C. _____ SA faisait partie de sa fortune privée, en retenant que "le solde du prix d'achat de la société C. _____ SA relève de sa sphère privée", dès lors que cette participation fait en réalité partie de la fortune commerciale de la société Z. _____ SA. Ce moyen ne résiste pas à l'examen. En effet, le recourant interprète les déterminations de l'autorité intimée de façon erronée. En réalité, l'autorité intimée indique que c'est l'engagement du recourant de payer le solde du prix d'achat à D. E. _____ qui relève de sa sphère privée, et non la participation dans cette société, participation dont on sait qu'il n'est pas titulaire. Le recourant voit aussi dans le fait que la société C. _____ SA serait une cliente importante de sa fiduciaire que la participation dans cette société relèverait de son activité professionnelle. Il expose à cet égard qu'entre 2004 et 2007, il a facturé entre 74'000 et 100'000 fr. (en chiffres ronds) d'honoraires pour des travaux effectués en faveur de cette société. Il en déduit que l'acquisition de la participation dans cette société s'est effectuée dans le but de procurer du travail à sa fiduciaire. Par ailleurs, ses connaissances professionnelles lui permettent de gérer la société C. _____ SA et le premier acompte a été entièrement financé par un emprunt bancaire. Les critères pour l'attribution de ce bien à sa fortune commerciale seraient ainsi remplis. Le recourant ne saurait être suivi. En effet, encore une fois, la participation C. _____ SA n'apparaît pas au bilan de la raison individuelle du recourant. Il en va de même de la participation Z. _____ SA. Cette dernière participation, faute d'indices contraires, ne constitue partant pas un actif commercial de la raison individuelle du recourant. On ne voit dès lors pas comment dans ces conditions la participation C. _____ SA, qui est détenue par Z. _____ SA, pourrait faire partie de l'actif commercial de la raison individuelle du recourant. Enfin, le fait que C. _____ SA ait accordé des mandats au recourant pour des travaux de gestion et d'administration ne la distingue pas d'autres mandants qui auraient confié au recourant des mandats similaires. C'est partant à juste titre que l'autorité intimée a considéré que la dette du recourant à l'endroit de D. E. _____, dont l'existence a été confirmée par jugement de la Cour civile du Tribunal cantonal vaudois, devait être déduite de sa fortune privée à partir de la période fiscale 2004.

E. 7

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Le recourant, qui succombe, supportera les frais de justice (art. 49 al. 1 et 91 LPA-VD). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 55 al. 1 a contrario et 91 LPA-VD).

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