

VD_OMNI FI.2018.0002 vom 24. Juni 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-06-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0002

FR: VD_OMNI FI.2018.0002 du 24 juin 2019

IT: VD_OMNI FI.2018.0002 del 24 giugno 2019

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions, Office d'impôt des districts de Lausanne et Ouest lausannois | Procédure de rappel de l'impôt initiée par l'ACI à l'encontre de deux contribuables pour la période fiscale 2008, à la suite de deux arrêts du TF confirmant que le transfert d'une parcelle de la société dont le recourant était seul actionnaire dans la fortune privée de celui-ci, avait été fait à un prix sous-évalué, ce qui constituait une prestation appréciable en argent en faveur de l'actionnaire. Les recourants contestent l'existence d'un motif de rappel d'impôt; ils reprochent à l'ACI avoir fait preuve de négligence dans la mesure où l'autorité connaissait l'existence de la prestation appréciable en argent au moment de la procédure de taxation ordinaire. Il résulte en effet du dossier que durant la procédure de taxation 2008, l'ACI et plusieurs offices de taxation étaient en possession d'éléments déterminants et manifestes pouvant influencer sur le résultat de la taxation litigieuse. A supposer que ces informations n'ont pas été transmises à l'Office en charge de la taxation, l'obligation de collaboration entre toutes les autorités fiscales du canton a été violée. L'autorité fiscale connaissait ou devait connaître le fait à l'origine de la taxation incomplète ou inexacte et c'est par négligence grave qu'elle n'en a pas tenu compte dans le cadre de la taxation ordinaire, de sorte que le rappel d'impôt est exclu. Admission du recours.

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. L'acte respecte au surplus les conditions formelles énoncées à l'art. 79 LPA-VD, de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond du litige.

E. 2

Le litige porte sur les reprises opérées par l'ACI dans le revenu déclaré du recourant pour la période fiscale 2008, objet d'une taxation du 29 septembre 2010 et ont trait tant à l'ICC qu'à l'IFD. a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions - qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt -, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en

droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. La problématique est réglée de manière identique en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. La cour statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. arrêts FI.2016.0123 du 2 mai 2017 consid. 2; FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 2; FI.2013.0033 du 8 janvier 2014 consid. 2).

E. 3

La reprise effectuée par l'ACI sur la période fiscale 2008 ayant fait l'objet d'une taxation définitive et exécutoire, est soumise aux conditions du rappel d'impôt, qui seul autorise la réouverture par l'autorité fiscale d'une taxation entrée en force. a) Selon les art. 151 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 207 al. 1 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RS 642.11), dont les teneurs sont identiques, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Le rappel d'impôt implique ainsi qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale; il suppose aussi l'existence d'un motif de rappel. Ce motif peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits ou moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation (TF 2C_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 8.1 et les arrêts cités, in RDAF 2012 II 37). Selon la jurisprudence, l'autorité fiscale peut en principe considérer que la déclaration d'impôt est conforme à la vérité et complète (TF 2C_123 /2012 du 8 août 2012 consid. 5.3.4). Elle ne doit par conséquent se livrer à des investigations complémentaires que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (TF 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3 et les références citées). En revanche, des inexactitudes qui ne sont que décelables, sans être flagrantes, ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation (cf. arrêt TF 2C_26/2007 du 10 octobre 2007, consid. 3.2.2, in RDAF 2009 II 120). En particulier, que l'autorité de taxation puisse déduire de l'augmentation de fortune d'une année à l'autre qu'il y a eu des revenus non déclarés ne remplace pas une déclaration complète du revenu (TF 2P.15/2004 du 22 décembre 2004 consid. 5.3). b) En matière d'IFD, l'ACI est l'autorité de taxation et de perception (art. 104 LIFD). Sur le plan cantonal, elle est l'autorité administrative ayant pour tâche de diriger et de surveiller les autorités chargées d'appliquer la loi; à ce titre, elle donne les instructions nécessaires pour assurer une application juste et uniforme de la loi et de ses dispositions d'exécution (art. 151 LI). L'art. 111 al. 1 LIFD classé sous Titre II – Principes généraux de procédure, Chapitre I – Devoirs des autorités,

dispose que les autorités chargées de l'application de la présente loi se prêtent mutuelle assistance dans l'accomplissement de leur tâche; elles communiquent gratuitement aux autorités fiscales de la Confédération, des cantons, des districts, des cercles et des communes toute information utile et, à leur demande, leur permettent de consulter les dossiers fiscaux. Sur le plan cantonal, l'art. 158 al. 1 LI, également placé sous un Titre II – Principes généraux de procédure, Chapitre I – Devoirs des autorités, prévoit que les autorités fiscales chargées de l'application de la loi se communiquent gratuitement toutes informations utiles et s'autorisent réciproquement à consulter leur dossier. Cette obligation de collaboration existe non seulement entre autorités fiscales du même canton, mais également au niveau intercantonal, s'il apparaît qu'un contribuable est assujéti à l'impôt dans plusieurs cantons, l'autorité de taxation devant alors d'office porter le contenu de la déclaration d'impôt du contribuable à la connaissance des autorités fiscales de l'autre canton (art. 111 al. 2 LIFD et 158 al. 2 LI). L'obligation de collaboration s'étend encore à d'autres autorités que les autorités fiscales, qui doivent, sur demande, ou peuvent spontanément, signaler aux autorités fiscales les cas qui pourraient avoir fait l'objet d'une imposition incomplète (art. 112 al. 1 LIFD et 159 al. 1 LI). c) En l'espèce, est litigieux le fait de savoir s'il existe un motif de rappel d'impôt au sens des dispositions précitées et si, le cas échéant, l'autorité n'a pas fait preuve d'une négligence telle que la procédure de rappel serait exclue. Il sied de constater au préalable que le fait à l'origine de la taxation incomplète est la distribution dissimulée de bénéfice de la société C._____ à son actionnaire unique sous la forme d'une prestation appréciable en argent lors de la vente, le 23 avril 2008, de l'immeuble propriété de la société à son actionnaire à un prix manifestement sous-évalué, et non pas, comme l'allègue à tort l'autorité intimée, l'arrêt du Tribunal fédéral du 24 juillet 2016 (2C_863/2015; 2C_864/2015) qualifiant définitivement cette transaction comme étant une prestation appréciable en argent (v. aussi arrêt CDAP FI.2017.0099 du 25 décembre 2018 où un jugement du Tribunal fédéral rendu après l'entrée en force de la décision de taxation du contribuable et modifiant sensiblement l'assiette de l'impôt n'a pas été considéré comme étant un motif de révision; l'application analogique de ce raisonnement s'impose en l'espèce au vu du parallélisme des procédures de révision et de rappel de l'impôt). d) Encore faut-il déterminer si la distribution dissimulée de bénéfice litigieuse ne ressortait pas de manière flagrante du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation et si celle-ci pouvait ne pas se rendre compte du caractère incomplet ou inexact des éléments déclarés sans commettre de négligence grave. Il ressort de l'arrêt du Tribunal cantonal du 31 août 2010 (FI.2008.0127) confirmé par arrêt du Tribunal fédéral du 23 mars 2011 (2C_753/2010) qu'à la suite de la vente de la parcelle n° 1591 du registre foncier du ***** par la société C._____ au recourant, actionnaire unique, l'ACI a rendu, le 18 juin 2008, une décision modifiant à la hausse l'assiette du droit de mutation. A la suite de la contestation du recourant, l'ACI a procédé à une reformatio in pejus en augmentant encore l'assiette du droit de mutation à CHF 572'500.- par décision du 28 octobre 2008. Une note interne de l'ACI, datée du 9 janvier 2009 (pièce 14 du recourant) motive la réponse de l'autorité au recours pendant devant la CDAP contre cette décision et contient une note manuscrite sur "prestations appréciables", illisible dans son intégralité. Le procès-verbal de l'audience tenue par la CDAP dans le cadre de cette procédure fait état d'une transmission par l'ACI à l'OIPM de la décision de droit de mutation et de l'ouverture par celui-ci d'une procédure de taxation contre C._____ pour distribution dissimulée de dividende. Selon l'arrêt du Tribunal cantonal du 20 mai 2014 (FI.2013.0096), le 10 octobre 2009 la société a déposé sa déclaration d'impôts pour la période fiscale 2008 en déclarant un bénéfice

imposable nul. Par décision du 10 février 2010, l'OIPM a repris la différence entre le prix de vente (à la valeur comptable) de l'immeuble de la société à son actionnaire unique et l'assiette du droit de mutation telle que fixée par décision de l'ACI du 18 juin 2008. En cours de procédure, le tribunal a tenu compte de la reformation in pejus effectuée par l'ACI sur le droit de mutation, par décision du 28 octobre 2008. L'arrêt du Tribunal cantonal FI.2013.0096 a été annulé par le Tribunal fédéral du 15 janvier 2015 (arrêt 2C_594/2014 et 597/2014) pour violation du droit d'être entendu de la société, la cour ne s'étant pas prononcée sur un moyen de preuve de celle-ci. En revanche, les juges fédéraux ont relevé que, pour le surplus, rien ne s'opposait à ce que le dossier de l'ACI en matière de droit de mutation perçu auprès de l'actionnaire soit utilisé en matière d'impôts fédéral direct, cantonal et communal dans le chapitre de la société, de telles informations tombant dans le champ d'application de l'art. 112 LIFD et 39 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14). Il résulte de ces éléments que les décisions concernant le droit de mutation des 18 juin et 28 octobre 2008 ont été transmises par l'ACI à l'OIPM au fur et à mesure, ce qui a permis à cet office de procéder, dans le cadre de la taxation ordinaire à la reprise qu'imposait la qualification de prestation appréciable en argent de la vente immobilière du 23 avril 2008. Or, durant le traitement de la taxation des recourants pour la période fiscale 2008, soit du 14 janvier 2010 (date du dépôt de la déclaration d'impôt) et le 29 septembre 2010 (date de la décision de taxation), l'ACI et plusieurs offices de taxation étaient en possession d'éléments déterminants et manifestes pouvant influencer sur le résultat de taxation litigieuse. On ignore en l'état du dossier si ces mêmes informations ont été effectivement transmises à l'OID en vue de la taxation correcte de l'actionnaire acquéreur de l'immeuble de la société et débiteur du droit de mutation litigieux dans les procédures susmentionnées. Si tel n'était pas le cas, la cour peine à comprendre pourquoi. En effet, l'ACI, en tant qu'autorité centrale chargée par la loi de surveiller les offices d'impôt et habilitée à leur donner les instructions nécessaires pour assurer une application juste et uniforme du droit (art. 151 LI) avait le devoir, de par la loi, de communiquer immédiatement les informations en sa possession pouvant influencer sur une procédure de taxation en cours (art. 111 al. 1 LIFD et 151 al. 1 LI). Comme on l'a vu sous consid. 3 b ci-dessus, cette obligation de collaboration incombe à toutes les autorités fiscales du même canton et s'étendent même au niveau intercantonal ainsi qu'aux autres autorités externe à l'administration fiscale. Il est dès lors incompréhensible que l'ACI ait transmis automatiquement les informations concernant le droit de mutation à l'OIPM en vertu de ce devoir, alors que les contribuables concernés étaient différents (l'acquéreur Giordano d'une part et la société C. _____ d'autre part) et qu'elle ait omis de le faire pour ce qui est du même contribuable (l'acquéreur A. _____ d'une part et le couple A. _____ et B. _____ d'autre part, étant précisé que l'immeuble est entrée dans la fortune imposable du couple durant la période fiscale concernée). Dans ces conditions, force est d'admettre que l'autorité fiscale connaissait ou devait connaître le fait à l'origine de la taxation incomplète ou inexacte et que c'est par négligence grave qu'elle n'en a pas tenu compte dans le cadre de la procédure de taxation ordinaire. Partant, le rappel d'impôt est exclu.

E. 4

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours et à l'annulation pure et simple de la décision attaquée. Le recourant, qui obtient gain de cause avec le concours d'un mandataire professionnel, a droit à des dépens (art. 55 al. 1 et 99 LPA-VD). Les frais de justice sont laissés à la charge de l'Etat (art. 52 et 99 LPA-VD).

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