

VD_OMNI FI.2018.0164 vom 9. April 2020

VD Tribunal cantonal, 2020-04-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0164

FR: VD_OMNI FI.2018.0164 du 9 avril 2020

IT: VD_OMNI FI.2018.0164 del 9 aprile 2020

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Service cantonal des contributions du canton du Valais | Assujettissement des caisses maladie (assurances complémentaires) et double imposition intercantonale. Postérieurement à l'entrée en vigueur de la nouvelle circulaire de la Conférence suisse des impôts modifiant la répartition intercantonale du bénéfice et du capital des caisses maladie, le canton du siège ou de l'administration effective "rectifie" ses décisions de taxation (assujettissement illimité), entrées en force. Refus subséquent des autorités fiscales du canton de Vaud, canton du domicile accessoire, de revenir sur leurs propres décisions (assujettissement limité). Cette situation a pour conséquence pour l'assurance concernée une double imposition intercantonale. Le canton du domicile accessoire n'est lié ni par la taxation du canton du siège ou de l'administration effective, ni par les critères de répartition retenus par ce dernier; il en résulte que les décisions des autorités fiscales vaudoises sont entrées en force indépendamment des décisions du canton du siège. Par conséquent, les décisions en question ne pouvaient être modifiées en faveur de l'assurance recourante qu'aux conditions de la révision. Or, le prononcé ultérieur d'une décision de taxation par un autre canton ne représente pas en tant que tel un motif de révision et au contraire de certaines législations cantonales, la LI ne contient aucune disposition spécifique ouvrant la voie de la révision en cas de double imposition intercantonale (cf. FI.2018.0216 du 9 mai 2019). L'ACI n'était donc pas tenue de réviser ses taxations. Rejet du recours. Recours en matière de droit public au TF rejeté par arrêt 2C_398/2020 du 5 février 2021.

Erwägungen

E. 1

Aux termes de l'art. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le recours a été interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et dans le délai de trente jours (cf. art. 95 LPA-VD). Par contrats de transfert de patrimoine du 20 avril 2011, la société recourante a repris les actifs et passifs des activités d'assurance-maladie complémentaire des fondations précitées. Au nombre de ces actifs et passifs figurent les créances vis-à-vis du fisc et les dettes d'impôt en lien avec ces activités. La recourante est dès lors devenue débitrice de l'impôt à la place des fondations et s'est substituée à elles sur le plan de la procédure (cf. TF 2C_895/2008 du 9 juin 2009 consid. 1.1, en cas de reprise par voie de fusion; voir en outre Markus Zweifel/Hugo Casanova/Michael Beusch/Silvia Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2 e éd., Zurich 2018, § 6 n. 30). La recourante a, partant, qualité pour recourir. Il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

Le contribuable assujéti à l'impôt dans plusieurs cantons peut y remplir son obligation de déposer une déclaration d'impôt par la remise d'une copie de la déclaration d'impôt du canton du domicile ou du siège.

E. 3

L'autorité de taxation du canton du domicile ou du siège porte gratuitement à la connaissance des autorités de taxation des autres cantons le contenu de la taxation, y compris la répartition intercantonale et d'éventuelles modifications apportées à la déclaration d'impôt.

E. 4

La procédure est régie par le droit cantonal de procédure." Il découle de cette disposition que le canton du domicile fiscal principal remplit en quelque sorte le rôle de canton «leader» et de «coordinateur» entre les cantons appelés à taxer le contribuable (cf. Daniel de Vries Reilingh, *La double imposition intercantonale*, 2^{ème} éd., Berne 2013, n°1200; Martin Zweifel/Silvia Hunziker, in : *Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern*, Zweifel/Beusch [éds], 3^{ème} éd., Bâle 2017, n°29 ad a rt. 39 LHID; Olivier Margraf, *Ausgewählte Aspekte des interkantonalen Steuerverfahrensrechts*, RF 2016 p. 732; ATF 139 I 64 consid. 3.6 p. 71; 142 II 182 consid. 2.3.4 p. 195). Pour autant, cela ne change rien aux prérogatives des autres cantons de procéder eux-mêmes à la taxation et à la répartition intercantonale (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, op. cit., § 11 n. 9), prérogatives qui découlent de la souveraineté cantonale garantie par l'art. 3 Cst. (cf. Olivier Margraf, *Rulings im interkantonalen Verhältnis*, Archives 88 p. 199 ss [cité: Margraf, *Rulings*], 202 s.). En lien avec l'OLHID, la CSI a adopté la circulaire 16 du 31 août 2001 (disponible à l'adresse <<https://www.steuerkonferenz.ch/fr/?Documents:Circulaires>>). Aux termes de cette circulaire (ch. 22), pour les personnes morales, c'est en principe le canton du siège ou de l'administration effective qui le premier procède à la taxation et établit la proposition de répartition en faveur des cantons où l'entreprise a un établissement stable ou des immeubles de placement. Ce canton effectue les opérations de contrôle de la déclaration et d'éventuelles corrections. Sur cette base, il établit sa taxation et, à l'attention des autres cantons, une proposition de répartition intercantonale. Si les cantons sont en désaccord avec la méthode de répartition du canton du siège ou de l'administration effective, ils en aviseront les autorités de taxation de ce canton. Un conflit entre cantons, ou entre cantons et contribuable, portant sur la méthode de répartition applicable sera tranché en dernier ressort par le Tribunal fédéral. Chaque canton applique sa propre législation pour la détermination du bénéfice et du capital imposable de la personne morale. Tant dans le canton du siège que dans celui où l'entreprise a un établissement stable ou possède un immeuble de placement, les autorités fiscales sont en droit de procéder aux investigations nécessaires à la taxation (cf. art. 46 al. 1 LHID). Si ces investigations sont conduites par un canton autre que celui du siège ou de l'administration effective, une collaboration étroite avec le canton du siège est recommandée. La CSI a adopté en outre la circulaire 21 du 28 novembre 2001, intitulée "Procédure pour les cas particuliers concernant plusieurs cantons". Celle-ci envisage en particulier les cas de transfert d'une participation d'une personne physique à une personne morale, les restructurations et les cas assimilables à des restructurations et les liquidations, en ajoutant que tous les autres cas complexes ayant une portée intercantonale seront traités par analogie (ch. 2). S'il appartient en principe au canton du siège de procéder à la taxation

en premier, le canton de l'assujettissement limité n'a pas pour autant l'obligation d'attendre la décision du premier (cf. arrêt du Tribunal administratif du canton de Zurich du 2 décembre 2015 SB.2015.00021 consid. 3.3). Toutefois, lorsque le canton du domicile fiscal secondaire statue avant que le canton du domicile fiscal principal n'ait rendu sa propre décision de taxation, il ne peut le faire, selon la pratique, que sur une base provisoire, à défaut de quoi il ne peut ultérieurement procéder à un rappel d'impôt si le canton du domicile fiscal principal applique d'autres règles de répartition (ATF 139 I 64 consid. 3.6 p. 71 s. avec renvoi à l'arrêt 2A.585/2005 du 8 mai 2006 consid. 3.4.2, StE 2007 B 97.41 no 19). Il est usuel que le canton du domicile fiscal principal – ou plus souvent le contribuable lui-même – établisse un plan de répartition intercantonale qui sera soumis aux cantons intéressés. Ces cantons peuvent alors l'examiner et le discuter préalablement, plutôt que de procéder immédiatement à des taxations courant le risque d'être attaquées (Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse [impôts directs], 4^{ème} éd., 2002, p. 128).

3. a) L'art. 127 al. 3 1^{ère} phrase de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101) interdit la double imposition intercantonale. Cette interdiction fait obstacle 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 des règles de conflit, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle; cf. ATF 138 I 297 consid. 3.1 p. 300; 134 I 303 consid. 2.1 p. 306 s.; 133 I 308 consid. 2.1 p. 311). Le Tribunal fédéral a déduit des art. 46 al. 2 aCst. et 127 al. 3 1^e phrase Cst. le principe selon lequel un canton ne peut pas imposer plus lourdement un contribuable du fait qu'il est assujéti aux impôts dans un autre canton (interdiction de l'imposition discriminatoire, "Schlechterstellungsverbot"; ATF 141 I 235 consid. 7.2 p. 240 avec renvoi à ATF 139 II 373 consid. 3.5; ATF 137 I 145 consid. 2.2 p. 147; 130 I 205 consid. 4.1 p. 210 et les références citées). b) La voie de droit fédérale qui permet d'éliminer la double imposition intercantonale est le recours en matière de droit public, régi par les art. 82 ss de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110). En vertu de l'art. 86 al. 1 let. d LTF, seules les décisions des autorités cantonales de dernière instance peuvent faire l'objet d'un recours en matière de droit public. Dans le contexte du recours pour violation de la double imposition intercantonale, cette disposition oblige le contribuable à épuiser les instances cantonales seulement dans l'un des cantons en cause. En formant un recours en matière de droit public contre la décision rendue par ce canton, le contribuable peut s'en prendre aux décisions des autres cantons rendues auparavant, quand bien même elles n'auraient pas été prises en dernière instance cantonale (ATF 133 I 308 consid. 2.4 p. 313). En interjetant recours dans le délai prévu par l'art. 100 al. 5 LTF, il est possible de remettre en cause les décisions des autres cantons, même si celles-ci sont entrées en force (ATF 139 II 373 consid. 1.4 p. 376). Selon certains auteurs, il découle de l'art. 100 al.

E. 5

LTF que le prononcé de dernière instance rendu par un canton, s'il n'est pas contesté, entre en force sous la condition résolutoire qu'un autre canton ne fasse pas valoir de prétention fiscale. Si cette condition résolutoire se réalise, le contribuable pourrait, en vertu de l'art. 100 al. 5 LTF, invoquer un motif de restitution de délai aux fins de contester la taxation par le premier canton (Michael Beusch/Urban Broger, in : *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaes Steuerrecht, Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach* [édit.], Bâle 2011, § 44 n. 21-25). c) La question de savoir si la taxation par le canton du siège peut

constituer un motif de révision ou de rappel d'impôt de la taxation effectuée par le canton de l'assujettissement limité a été abordée par la jurisprudence et la doctrine. Les décisions et prononcés entrés en force peuvent être modifiés en faveur du contribuable aux conditions de la révision (art. 51 LHID, art. 203 ss LI); lorsque les conditions du rappel d'impôt (art. 53 LHID, art. 207 ss LI) sont réunies, l'autorité fiscale peut les modifier au détriment du contribuable. aa) Selon les art. 51 al. 1 LHID et 203 al. 1 LI, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable: - lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a), ou - lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure (let. b), ou encore - lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (let. c). La révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire, s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 51 al. 2 LHID et 203 al. 2 LI). Cette limitation s'explique par le caractère subsidiaire de la révision et par les exigences de sécurité du droit (cf. TF 2C_941/2015 du 9 août 2016 consid. 6.3; 2C_917/2015 du 29 octobre 2015 consid. 2.1; 2C_754/2015 du 14 septembre 2015 consid. 2.3 et les références citées; voir ég. Hugo Casanova/Claude-Emmanuel Dubey, in : Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd., Noël/Aubry Girardin [éds], Bâle 2017, n°15 ad art. 147 LIFD). Les motifs des art. 51 al. 1 LHID et 203 al. 1 LI sont les mêmes que ceux de l'art. 147 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11). Ces dispositions ouvrent la voie de révision notamment lorsque le requérant découvre des faits nouveaux importants ou des preuves qu'il n'avait pas pu invoquer dans la procédure de taxation ou de recours. Par fait nouveau, on entend des faits antérieurs à la décision de taxation, mais découverts seulement par la suite (pseudo-nova). Ainsi, une nouvelle appréciation juridique ou une nouvelle jurisprudence ne sauraient être assimilée à un fait (v. Jean-François Poudret, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire, vol. V, Berne 1992, n° 2.2.1 ad 137). Le Tribunal fédéral a constamment rappelé sur ce point qu'un changement de jurisprudence (v. arrêts 2C_134/2007 du 20 septembre 2007 consid. 2.3; 2P.18/2005 du 14 février 2005 consid. 3; cf. en outre ATF 111 Ib 209 consid. 3; 103 Ib 87 consid. 3; 102 Ib 45 consid. 1b) ou d'interprétation d'une disposition légale (v. ATF 83 I 326; Archives 38, 163 consid. 4c/cc) ne constituent pas des motifs de révision d'une décision de taxation entrée en force. La demande de révision doit être déposée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans dès la notification de la décision ou du prononcé (art. 51 al. 3 LHID et 204 LI). bb) L'existence d'un motif de révision peut être envisagée notamment sous l'angle de l'art. 127 al. 3 Cst., qui interdit la double imposition intercantonale. Certaines législations cantonales admettent expressément l'existence d'un motif de révision en cas de double imposition intercantonale lorsqu'il résulte d'une décision de l'autorité compétente que le canton doit limiter son imposition pour éviter une double imposition intercantonale (cf. art. 232 al. 1 let. d loi TI; art. 189 al. 1 let. d StG AR; art. 186 al. 1 let. d StG LU, art. 165 al. 1 let. e StG SO, cités par Hugo Casanova, in : Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, op. cit., § 45 n. 10; voir aussi Philipp Betschart/Andrea Hildebrand, Die vorgezogene Revision wegen interkantonalen oder internationalen Doppelbesteuerung, Archives 88 p. 211 ss, 214 s.). Une partie de la doctrine ainsi que la jurisprudence cantonale zurichoise considèrent que cette voie de la révision en cas de double imposition intercantonale existe de par l'art. 127 al. 3 Cst., indépendamment de

l'existence d'une base légale expresse en droit cantonal (Casanova, op. cit., § 45 n. 10 et réf. citées; de Vries Reilingh, op. cit., n. 1245/1246; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4 ème éd., Berne 2015, pp. 133-135). Le Tribunal fédéral a évoqué la question, sans la trancher (ATF 139 II 373 consid. 1.5 p. 377; voir aussi arrêt 2C_495/2018 du 7 mai 2019 consid. 4.3). Dans un arrêt du 9 mai 2019, la Cour de céans a relevé qu'au contraire des législations cantonales précitées, la LI ne contenait pas de disposition spécifique créant un motif de révision en cas de double imposition intercantonale. Elle a retenu que l'existence d'une possible situation de double imposition ne constitue pas en tant que telle un motif de révision (arrêt FI.2018.0216 consid. 2b, avec avis minoritaire sur ce point d'un membre de la section). En pratique, il arrive que les cantons dont la législation ne prévoit pas le motif de révision de la double imposition procèdent à la révision d'une décision de taxation entrée en force, lorsqu'une décision ultérieure d'un autre canton la fait apparaître comme clairement erronée et qu'il en résulte une double imposition. Dans un tel cas, il est en effet conforme au principe de proportionnalité et à l'économie de procédure que le canton concerné révise son prononcé sans attendre (d'où le terme de "révision anticipée", "vorgezogene Revision") que le Tribunal fédéral, saisi d'un recours contre la décision de l'autre canton, annule la taxation erronée, avec les conséquences qui en découlent en termes de frais et dépens. Le contribuable ne dispose toutefois pas d'un droit à ce que l'autorité fiscale cantonale révise sa taxation. En outre, le procédé est réservé aux cas clairs et suppose que la révision ne soit pas exclue en application – par analogie – de l'art. 51 al. 2 LHID (cf. Betschart/ Hildebrand, op. cit., spéc. p. 211, 217, 224). cc) S'agissant du rappel d'impôt, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, lorsque le canton de l'assujettissement limité établit la taxation sans attendre celle du canton du domicile ou du siège et sans non plus réserver cette dernière, en procédant à une taxation provisoire, le prononcé du canton du domicile ou du siège ne constitue pas un motif de rappel d'impôt (ATF 139 I 64 consid. 3.6 p. 71 s. avec renvoi à 2A.585/2005 du 8 mai 2006 consid. 3.4.2, StE 2007 B 97.41 no 19). Cette jurisprudence envisage le cas où la taxation ultérieure par le canton du domicile ou du siège révèle une sous-imposition par le canton de l'assujettissement limité (cf. Casanova, op. cit., § 45 n. 23). 4. a) Découlant directement de l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration. Selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erronés de l'administration agissant dans les limites de ses compétences peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur. Il faut pour cela (1) que l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, (2) que l'autorité ait agi dans les limites de ses compétences, (3) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu, (4) qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice et (5) que la situation juridique n'ait pas changé entre le moment où l'autorité a donné le renseignement et celui où les dispositions ont été réalisées. Lorsque ces conditions sont réunies, il faut encore peser l'intérêt à une application correcte du droit par rapport à l'intérêt de l'administré à la protection de sa bonne foi (ATF 141 V 530 consid. 6.2 p. 538; 141 I 161 consid. 3.1 p. 164 s.; 137 II 182 consid. 3.6.2 p. 193; 137 I 69 consid. 2.5.1 p. 72 s.; Danielle Yersin/Florence Aubry Girardin, in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, op. cit., n°76 ad remarques

préliminaires). Le principe de la confiance, découlant de celui de la bonne foi, commande à l'administration d'adopter un comportement cohérent et dépourvu de contradictions. Une émanation du principe de la bonne foi est l'interdiction du comportement contradictoire. En lien avec la doctrine de droit privé relative à l'art. 2 al. 2 CC, le comportement contradictoire peut consister à adopter deux comportements incompatibles ou à décevoir les attentes légitimes de quelqu'un. Il est alors essentiel de peser les intérêts et de prendre en compte ce faisant le fait que l'autorité a éventuellement eu un comportement qui a suscité la confiance (ATF 143 V 66 consid. 4.3 p. 69; 137 V 394 consid. 7.1 p. 403). A cet égard, une décision doit être interprétée d'après le sens qui peut et doit lui être donné de bonne foi, d'après son texte et son contexte, ainsi que d'après toutes les circonstances qui l'ont précédée et accompagnée (ATF 130 III 417 consid. 3.2 p. 424; 129 III 118 consid. 2.5 p.122; 126 III 119 consid. 2a p. 120, 125 III 435 consid. 2a/aa p. 436/437). La précision que l'attente ou l'espérance doit être "légitime" est une autre façon de dire que l'administré doit avoir eu des raisons sérieuses d'interpréter comme il l'a fait le comportement de l'administration et d'en tirer les conséquences qu'il en a tirées. Tel n'est notamment pas le cas s'il apparaît, au vu des circonstances, qu'il devait raisonnablement avoir des doutes sur la signification du comportement en cause et se renseigner à ce sujet auprès de l'autorité (cf. ATF 134 I 199 consid. 1.3.1 p. 203; TF 2C_108/2011 du 29 août 2011 consid. 4.1 ; cf. en outre, sur la portée d'un renseignement donné par l'Administration fédérale des douanes en matière de TVA sur le territoire suisse, arrêt 2A.256/2003 du 8 janvier 2004 et les critiques de Xavier Oberson/Annie Rochat Pauchard in : Archives 75 p. 27s. not. 49). Enfin, l'administration qui s'aperçoit spontanément de l'erreur entachant un renseignement qui la lie, doit prévenir immédiatement le citoyen du changement de situation et révoquer l'engagement désormais obsolète (arrêt FI.2006.0023 du

E. 6

a) En l'occurrence, la recourante se réfère à la nouvelle circulaire n°12, adoptée le 27 novembre 2013 par la CSI, applicable notamment aux périodes fiscales antérieures à 2013 "encore ouvertes" à la date de sa publication. Elle fait valoir que tel était le cas en l'occurrence des périodes 2006 à 2010 "puisque des procédures étaient en cours dans le canton de Genève et qu'aucune taxation définitive n'avait été prononcée". La recourante expose que, pour tenir compte de la nouvelle circulaire, elle a adapté les répartitions intercantionales 2006 à 2010. Les nouvelles répartitions ont été soumises aux administrations fiscales valaisanne et genevoise. Le 13 juin 2014, l'AFC-GE a accepté les propositions, après quelques ajustements. Par décisions du 25 juillet 2014, le SCC-VS a "rectifié" les décisions de taxation des périodes 2006 à 2010. L'administration fiscale vaudoise n'a pas contesté ces décisions rendues par le canton du siège, comme elle pouvait le faire selon la circulaire no 16 de la CSI. Dans ces conditions, l'autorité intimée était selon la recourante tenue de réviser ses décisions, conformément à l'OLHID, ce qu'elle a refusé de faire. Du fait de ce refus, la recourante se trouve doublement imposée dans les cantons de Vaud et du Valais, à concurrence de 1'204'756 fr.20, montant dont elle s'est acquittée à la suite des nouvelles décisions de taxation rendues par le SCC-VS. Dans cette mesure, la recourante se plaint de violation de l'interdiction de la double imposition intercantonale. Dans sa réplique, la recourante invoque, à la suite du SCC-VS dans sa détermination du 21 septembre 2018, le principe de la protection de la bonne foi. Elle se prévaut des indications contenues dans les décisions de taxation (cf. let. B ci-dessus). Elle fait valoir que, dans ces conditions, l'autorité intimée était tenue de rectifier ses décisions de taxation à la suite des nouveaux prononcés du canton du siège du 25 juillet 2014. La recourante relève en outre

que les membres de la CSI – dont le canton de Vaud – savaient que la circulaire no 12 était en cours de révision, après que certains cantons aient contesté les modalités de répartition proposées par le canton du siège. L'issue de la procédure de révision de la circulaire étant de nature à influencer sur l'ensemble des décisions de taxation des cantons concernés, celles-ci n'avaient pu entrer en force, sous peine de violer le principe de l'interdiction de la double imposition intercantonale. b) Dans sa détermination du 20 janvier 2020 (cf. let. G ci-dessus), l'autorité intimée admet que les périodes fiscales qui faisaient l'objet (depuis le 17 octobre 2013, date de dépôt du recours) de la procédure de recours devant la Cour de justice du canton de Genève, n'étaient pas entrées en force à la date de la publication de la circulaire 12 de la CSI (27 novembre 2013), de sorte qu'il conviendrait de les rectifier. Les taxations relatives aux autres périodes seraient en revanche entrées en force et ne pourraient être révisées, les conditions de la révision n'étant pas réalisées. c) Le Tribunal, qui applique le droit d'office (art. 41 LPA-VD), n'est pas lié par les conclusions des parties (art. 89 al. 1 et 99 LPA-VD).

E. 7

décembre 2009 [2008] et 5 juillet 2011 [2009]; pour E. _____, les 24 avril 2008 [2006] et 22 septembre 2011 [2009]; pour H. _____, les 2 septembre 2010 [2008] et 13 décembre 2010 [2009]). Ces décisions correspondent (seulement) en partie à celles qui comportent la réserve évoquée plus haut. Quoiqu'il en soit, la réserve en question signifie que la taxation avait été effectuée sur la base des éléments déclarés par le contribuable et que, pour le cas où la taxation par le canton du siège ferait apparaître d'autres éléments que ceux déclarés, l'autorité fiscale se réservait de rendre une nouvelle décision tenant compte de ces nouveaux éléments. Comme l'autorité intimée l'a indiqué en audience, il s'agissait en définitive de réserver un rappel d'impôt sur la base de nouveaux éléments établis par le canton du siège. L'autorité intimée a ajouté que cette réserve n'était pas nécessaire – le rappel d'impôt étant prévu par la loi – et qu'entre-temps elle avait modifié sa pratique en ne faisant plus figurer cette indication sur les bordereaux de taxation. La réserve en question ne saurait être interprétée, comme le voudrait la recourante, en ce sens que l'autorité fiscale vaudoise se serait engagée – en vue d'éviter une double imposition – à adapter sa taxation pour le cas où le canton du siège ou de l'administration effective aurait modifié ultérieurement les bases de la répartition intercantonale. En dehors du texte de la réserve, la recourante n'allègue aucune circonstance liée par exemple au comportement de l'autorité intimée qui accrédirait sa thèse. A cela s'ajoute que la recourante n'a pas allégué et encore moins démontré avoir pris, en se fiant à la réserve en question, des dispositions auxquelles elle ne saurait renoncer sans subir de préjudice. La recourante ne peut pas raisonnablement soutenir que c'est au vu de ce prétendu engagement qu'aucune des neuf fondations n'a formé de réclamation à l'encontre des décisions de taxation les concernant et que la recourante, lorsqu'elle leur a succédé, n'a pas contesté les nouvelles décisions des autorités fiscales valaisannes, après que celles-ci ont modifié en faveur du canton du siège ou de l'administration effective la répartition des bénéfices et du capital imposables des fondations. Au vu de ce qui précède, il convient de retenir que les décisions de taxation de l'impôt cantonal et communal sur le bénéfice et le capital des fondations précitées, mentionnées aux chiffres 4, 6, 8, 10, 12, 14, 16, 18 et 20 sous lettre B ci-dessus, sont entrées en force, nonobstant la réserve figurant sur certaines d'entre elles, et cela indépendamment des taxations par les cantons du Valais et de Genève. Il s'ensuit que les décisions en question ne pouvaient être modifiées en faveur de la recourante qu'aux conditions de la révision (art. 51 LHID, art. 203 ss LI). Or, il est constant que le prononcé ultérieur d'une

décision de taxation par un autre canton ne représente pas en tant que tel un motif de révision, s'agissant d'un véritable fait nouveau, postérieur à la décision entrée en force qu'il est question de réviser. Les conditions de la révision prévues par ces dispositions ne sont donc pas réunies. Par ailleurs, dans un arrêt récent, la Cour de céans a retenu que l'existence d'une possible situation de double imposition ne constitue pas un motif de révision sui generis, au-delà de ceux prévus par les dispositions précitées (FI.2018.0216 du 9 mai 2019 consid. 2b). Le Tribunal fédéral a pour sa part relevé que les lois fiscales connaissent en principe un *numerus clausus* des motifs permettant de revenir sur une décision ou un arrêt entré en force (ATF 143 II 646 consid. 3.1 p. 655; 142 II 433 consid. 3.1 p. 437; voir aussi Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, op. cit., § 26 n. 80 et les arrêts cités). Dans ces conditions, l'autorité intimée n'était pas tenue de réviser les décisions en cause à la suite des nouvelles décisions du SCC-VS du 25 juillet 2014. La décision attaquée doit partant être confirmée. La question de savoir si c'est à bon droit que l'autorité fiscale valaisanne a "rectifié" ses décisions de taxation antérieures en appliquant la circulaire no 12 du 27 novembre 2013 – laquelle a modifié les critères de répartition intercantonale à l'avantage du canton du siège ou de l'administration effective – peut demeurer indécise. On peut toutefois relever qu'il est douteux que les périodes fiscales 2006 à 2010 aient été "encore ouvertes", au sens du ch. 1 de la nouvelle circulaire 12, dans le canton du Valais le 27 novembre 2013, date de la publication de cette dernière. En effet, à cette date, toutes les périodes fiscales en cause avaient fait l'objet de décisions de taxation du SCC-VS, lesquelles étaient entrées en force, puisqu'elles n'avaient pas été contestées et qu'au demeurant leur entrée en force ne dépendait pas du sort des procédures dans le canton de Genève, où les périodes en question étaient encore ouvertes. On ne saurait dire par conséquent que les nouvelles décisions rendues par le canton du Valais étaient manifestement bien fondées, ce qui aurait été de nature à inciter le canton de Vaud à adapter ses propres décisions.

E. 8

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. Vu l'issue du recours, les frais seront mis à la charge de la recourante, qui succombe (cf. art. 49 al. 1, 52 al. 1, 91 et 99 LPA-VD). L'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (cf. art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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