

VD_OMNI FI.2018.0244 vom 5. Juni 2020

VD Tribunal cantonal, 2020-06-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0244

FR: VD_OMNI FI.2018.0244 du 5 juin 2020

IT: VD_OMNI FI.2018.0244 del 5 giugno 2020

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Office d'impôt des districts de Nyon et Morges | Contribuables vivant dans le canton de Genève et possédant des immeubles dans le canton de Vaud, qui soutiennent que les chiffres corrects à prendre en compte pour l'imposition de leur fortune se trouveraient dans leurs déclarations fiscales et non dans les décisions de taxations des autorités genevoises. Toutefois, les taxations genevoises sont entrées en force et les recourants ne font pas valoir une violation du principe de l'interdiction de la double imposition intercantonale. Quant à une éventuelle révision des décisions genevoises, elle n'est pas de la compétence de l'autorité fiscale vaudoise. Finalité différente de l'impôt sur la fortune et de l'impôt sur les gains immobiliers. Confirmation de la décision attaquée et renonciation à une reformatio in pejus, vu les montants peu importants en jeu.

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 LPA-VD) et dans le délai de trente jours (cf. art. 95 LPA-VD).

E. 2

a) En procédure juridictionnelle administrative, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative compétente s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous la forme d'une décision. Dans cette mesure, la décision détermine l'objet de la contestation qui peut être déféré en justice par la voie d'un recours (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.3; 134 V 418 consid. 5.2.1; 131 V 164 consid. 2.1). Le juge n'entre donc pas en matière, sauf exception, sur des conclusions qui vont au-delà de l'objet de la contestation (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.3; 134 V 418 consid. 5.2.1; arrêt TF 2C_53/2017 du 21 juillet 2017 consid. 5.1). b) Le 12 avril 2019, les recourants ont demandé qu'une indemnité pour tort moral leur soit allouée. Outre le fait que cette demande n'est pas motivée, elle n'est pas de la compétence du Tribunal de céans (cf. art. 14 ss de loi du 16 mai 1961 sur la responsabilité de l'Etat, des communes et de leurs agents [LRECA; BLV 170.11]). Le recours est irrecevable sur ce point. Le 29 mai 2019, les recourants ont complété leurs conclusions. La conclusion nouvelle 2 qui demande que l'ACI soit invitée " à reconsidérer le taux de taxation pour les périodes fiscales 2003 à 2014, au vu du jugement du Tribunal administratif de première instance du 29 avril 2019 de Genève en la cause ***** " pose un problème de recevabilité en tant qu'elle concerne les périodes fiscales 2003 à 2014. Dès lors que les décisions attaquées ne portent que sur les périodes 2007 à 2011, la conclusion nouvelle 2 est irrecevable dans la mesure où elle

concerne les périodes 2003 à 2006 et 2012 à 2014.

E. 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 de l'ancienne Constitution fédérale et 127 al. 3 1^{ère} 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; 137 I 145 consid. 2.2 p. 147; 130 I 205 consid. 4.1 p. 210 et les références citées). Les règles de rattachement du revenu et les méthodes d'élimination de la double imposition sont le corollaire de l'interdiction de la double imposition intercantonale. b) L'art. 4 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), qui correspond à l'art. 4 LI, détermine les cas d'assujettissement en raison d'un rattachement économique. L'alinéa premier de cette disposition prévoit notamment ce qui suit: "Les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour dans le canton sont assujétiées à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles [...] y possèdent des immeubles, en ont la jouissance, servent d'intermédiaires dans des opérations immobilières ou font du commerce immobilier". D'après l'art. 6 al. 2 LI, l'assujettissement fondé sur un rattachement économique est limité aux parties du revenu et de la fortune, ainsi qu'aux gains immobiliers qui sont imposables dans le canton, selon les art. 4 et 5. Au moins, le revenu acquis dans le canton et la fortune qui y est située doivent être imposés. L'étendue de l'assujettissement dans les relations intercantionales et internationales est définie conformément aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale (art. 6 al. 3 LI). Selon l'art. 7 al. 1 LI, les personnes physiques qui ne sont que partiellement assujétiées aux impôts sur le revenu et sur la fortune dans le canton se voient appliquer les taux auxquels leur revenu et leur fortune seraient imposés si tous les éléments étaient imposables dans le canton. Le Tribunal fédéral a déjà confirmé (cf. arrêt précité du 21 août 2012 dans la cause 2C_772/2012) que l'art. 7 al. 1 LI pouvait valablement être interprété en ce sens que les éléments imposables dans le canton de Vaud le sont au taux correspondant à celui applicable au revenu, respectivement à la fortune nette. Il a souligné que cette interprétation correspondait à la méthode de l'exemption avec progressivité, suivie de longue date dans les rapports intercantonaux et mise en place par la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière d'interdiction de la double imposition intercantonale, selon laquelle les cantons autorisés à n'imposer qu'une partie des éléments imposables d'un contribuable sont cependant habilités à tenir compte des éléments qui ne relèvent pas de leur souveraineté fiscale pour fixer le taux de l'impôt. b) Dans un contexte de répartition intercantonale, sachant que les immeubles sont estimés selon des règles différentes dans chaque canton, il s'agit de déterminer une valeur de référence uniforme afin d'assurer une répartition correcte et une imposition adéquate. La CSI a ainsi émis une directive précisant les valeurs de répartition intercantionales, établie sur la base des résultats d'une enquête nationale comparant les gains

de la vente de biens immobiliers aux valeurs fiscales cantonales respectives. Cette directive prévoit que, pour les années 2007 à 2011, les immeubles genevois sont à prendre en compte à raison de 115% de leur estimation fiscale et les immeubles vaudois à 80%. Les circulaires de la CSI tendent à l'harmonisation fiscale entre les cantons, en étant censées correspondre à la pratique administrative en vigueur; elles ne constituent pas du droit intercantonal (cf. arrêts TF 2C_216/2014 du 15 décembre 2016 consid. 4.6; TF 2C_450/2013 du 5 décembre 2013 consid. 2.3). La CSI n'étant pas une autorité publique, ses circulaires sont qualifiées de quasi-ordonnances administratives; la jurisprudence du Tribunal fédéral tend à leur reconnaître la même portée qu'aux ordonnances administratives (arrêt TF 2C_415/2017 du 2 juin 2017 consid. 2.2.4). On rappelle que celles-ci, sans force de loi, ne lient ni les administrés, ni les tribunaux ni même l'administration (ATF 145 II 2 consid. 4.3 p. 6). Le juge peut en tenir compte lorsqu'elles permettent une application correcte des normes légales dans un cas concret, mais il doit s'en écarter lorsqu'elles posent des règles qui ne sont pas conformes à l'ordre juridique (ATF 143 II 443 consid. 4.5.2 p. 450; 141 II 338 consid. 6.1 p. 346; 141 III 173 consid. 3.2.2.2 p. 183).

E. 4

a) Dès l'instant où une décision fiscale n'est plus susceptible d'être attaquée par un moyen de droit ordinaire, elle entre en force. On distingue la force formelle (formelle Rechtskraft) et la force matérielle (materielle Rechtskraft) de chose jugée (ou décidée). La première signifie que la décision est définitive, ne pouvant plus être contestée. La seconde se rapporte à la stabilité du contenu de la décision (Rechtsbeständigkeit), laquelle lie aussi bien le contribuable que les autorités fiscales et cela – en vertu du principe de la sécurité juridique – indépendamment du point de savoir si elle est matériellement fondée ou non (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2^{ème} éd., Zurich 2018 , § 26, n° 3; voir aussi Xavier Oberson, Les types de taxation, in: Les procédures en droit fiscal, 3^{ème} éd., OREF [éd.] , Berne 2015, p. 808; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7^{ème} éd., Zurich/St-Gall 2016, n° 1093 ss, p. 239 s. et n° 1224 ss, p. 264 ss; Thierry Tanquerel, Manuel de droit administratif, 2^{ème} éd., Genève/Zurich/Bâle 2018, n° 867s. p. 308 et n° 937 s. pp. 330/331). b) 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. La révision d'une décision est de la compétence de l'autorité qui a rendu cette décision (art. 51 al. 4 LHID; art. 205 LI). 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).

E. 5

a) En l'espèce, les recourants fondent pour l'essentiel leur argumentation sur le fait que les chiffres corrects à prendre en compte pour l'imposition de leur fortune se trouveraient dans leurs déclarations fiscales et non dans les décisions de taxations des autorités genevoises. Toutefois, ils ne contestent pas que les taxations émises par les autorités genevoises pour les années 2007 à 2011 sont entrées en force. Ces taxations lient dès lors de manière

contraignante l'autorité fiscale vaudoise. Le fait que ces taxations pourraient ne pas être exactes, comme l'affirment les recourants, n'est pas déterminant; entrées en force, elles ne peuvent en principe plus être remises en cause. Reste réservée l'hypothèse dans laquelle il serait question de faire valoir une violation du principe de l'interdiction de la double imposition intercantonale. En l'espèce, les recourants ne font toutefois pas valoir une telle violation, dans le sens qu'ils estiment que tel ou tel élément doit être imposé dans un canton et non pas dans l'autre. Ils font uniquement valoir que les autorités fiscales des deux cantons ont retenu d'autres chiffres que ceux qu'ils avaient indiqués dans leurs déclarations fiscales; il ne s'agit pas d'une problématique de la double imposition intercantonale, qui permettrait de s'écarter de décisions entrées en force. Quant à la voie de la révision, elle est limitée à quelques hypothèses clairement circonscrites et n'est pas de la compétence de l'autorité fiscale vaudoise, qui n'est pas l'autorité ayant rendu les décisions qui devraient, selon les recourants, être révisées. On ne se trouve par ailleurs pas non plus dans un cas de figure dans lequel les taxations concernées seraient nulles, c'est-à-dire absolument inefficaces (cf. sur cette question, ATF 138 III 49 consid. 4.4.3; arrêt TF 8C_817/2015 du 6 juillet 2016 consid. 4.3.2; AC.2014.0112 du 16 mars 2015 consid. 3d). b) Le 14 mai 2019, les recourants ont transmis au Tribunal de céans une copie du jugement du Tribunal de première instance de Genève du 29 avril 2019 relatif à l'année fiscale 2012. Ils estiment que les taux retenus par les autorités fiscales pour la période 2012 ont des répercussions sur d'autres périodes fiscales et que le calcul de la fortune pour les années 2007 à 2011 doit être identique à celui de 2012. Si les recourants estiment que le jugement précité implique une révision des taxations 2007 à 2011, il leur était loisible de déposer une demande en ce sens auprès de l'administration fiscale genevoise. Il ne revient pas à ce stade à l'autorité fiscale vaudoise de revoir les éléments établis par ces taxations entrées en force, comme cela a été indiqué ci-avant. Il n'y a dès lors pas lieu de tenir compte du jugement du 29 avril 2019 dans la présente procédure. A ce jour, les recourants n'ont pas fait valoir qu'ils avaient demandé une révision auprès de l'administration fiscale genevoise. c) Il ressort de ce qui précède que c'est à juste titre que l'autorité intimée s'est basée sur les chiffres transmis par l'administration fiscale genevoise. Les recourants ne remettent pas en cause le calcul effectué par l'autorité intimée sur la base de ces chiffres, à l'exception de la prise en compte de la déduction sociale sur la fortune. Cette déduction est une déduction prévue par la législation genevoise, poursuivant un but de politique sociale cantonale et qui ne s'impose pas aux autorités vaudoises. L'autorité intimée n'avait dès lors pas l'obligation de déduire ce montant de la fortune nette déterminante. Les décisions attaquées doivent être confirmées à cet égard. Il convient encore d'examiner la question de l'application des barèmes CSI, que les taxations genevoises n'ont pas repris. Même si ces barèmes ne constituent pas des dispositions impératives, leur application se justifierait afin d'assurer une répartition intercantonale correcte. Toutefois l'application de ces barèmes aux recourants entraînerait une *reformatio in pejus*. L'autorité intimée a renoncé à conclure à une telle réforme, au vu de la modicité des montants en faveur des recourants résultant des corrections. L'art. 89 LPA-VD permet à l'autorité de recours de procéder à une *reformatio in pejus*, mais n'en fait pas une obligation absolue, si bien qu'elle dispose d'un certain pouvoir d'appréciation dont l'exercice doit tenir compte de l'intérêt public au respect du droit objectif et du principe de la proportionnalité. Ainsi, les autorités cantonales de recours ne doivent procéder à une correction que si la décision concernée est manifestement erronée et si la correction est importante. Par ailleurs, la correction entreprise d'office ne peut pas non plus porter sur des questions d'appréciation, mais seulement sur des violations du droit ou des

erreurs de fait qui sont manifestes (cf. PS.2015.0112 du 13 mai 2016 consid. 7a; GE.2010.0088 du 1 er septembre 2011 consid. 6b; FI.2009.0129 du 2 février 2011 consid. 8a). En l'espèce, les corrections qui devraient être faites apparaissent peu importantes, ce qui justifie de renoncer à une reformatio in pejus . d) Concernant la taxation 2007, les recourants soutiennent que, dès lors qu'ils se sont déjà acquittés de l'impôt sur les gains immobiliers, il est choquant de devoir payer en plus un impôt sur la fortune. Ce faisant, les recourants oublient qu'il s'agit de deux impôts distincts, qui n'ont pas la même finalité. Alors que l'impôt sur la fortune frappe annuellement les divers éléments qui constituent la fortune nette, l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble, situé dans le canton. Ce grief doit par conséquent être rejeté.

E. 6

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal à admettre très partiellement le recours déposé contre la décision sur réclamation de l'Administration cantonale des impôts du 4 octobre 2018 concernant la période fiscale 2007 en ce sens que la fortune imposable des recourants dans le canton de Vaud est fixée à 231'000 fr. au taux de 2'243'000 fr. Le recours est rejeté pour le surplus. Les recours déposés contre les décisions sur réclamation de l'Administration cantonale des impôts du 4 octobre 2018 pour les périodes fiscales 2008 à 2011 sont rejetés. Les recourants ont conclu à la libération de tous les frais, " compte tenu notamment des retards intervenus par l'AFC genevoise ". Ce grief, ne concernant pas l'autorité intimée, n'est pas pertinent dans la présente procédure. Vu le caractère extrêmement limité de l'admission partielle du recours, et compte tenu du fait qu'il a été renoncé à une reformatio in pejus en défaveur des recourants, les frais seront mis à la charge des recourants, qui succombent sur l'essentiel, solidairement entre eux (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.