

VD_OMNI FI.2019.0001 vom 12. Februar 2020

VD Tribunal cantonal, 2020-02-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2019.0001

FR: VD_OMNI FI.2019.0001 du 12 février 2020

IT: VD_OMNI FI.2019.0001 del 12 febbraio 2020

Regeste

A. _____ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Pour déterminer s'il y a ou non décision, il y a lieu de considérer les caractéristiques matérielles de l'acte, selon des critères objectifs, indépendamment de la volonté de l'autorité ou de l'administré (rappel de la jurisprudence); en l'espèce, le courrier par lequel l'ACI a exposé les motifs pour lesquels les réclamations étaient mal fondées est constitutif d'une décision (sur réclamation), même si telle n'était pas son intention (consid. 1). Cela étant, les périodes fiscales concernées ont d'ores et déjà fait l'objet de décisions de taxation en force (après avoir été confirmées par la CDAP puis par le TF). Les décisions contestées correspondent à des décomptes finaux au sens de l'art. 217a LI; dans ce cadre, seul le calcul de l'impôt encore dû compte tenu des versements effectués par le contribuable ou encore des intérêts peut être contesté, à l'exclusion des éléments imposables. Les griefs du recourant, qui estime à tort qu'il s'agirait de nouvelles décisions de taxation, ne portent pas sur ce calcul (consid. 3b). Rejet du recours dans la mesure de sa recevabilité et confirmation de la décision sur réclamation attaquée.

Erwägungen

E. 1

a) Aux termes de l'art. 185, 1^{ère} phrase, de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le contribuable peut former une réclamation contre la décision de l'autorité de taxation, à l'exclusion des décisions fixant le for fiscal et celles relatives à la récusation. Selon l'art. 186 LI, la réclamation s'exerce par acte écrit, adressé à l'autorité de taxation dans les trente jours dès la notification de la décision attaquée (al. 1). La réclamation déposée contre une décision de taxation déjà motivée peut être considérée comme un recours et être transmise au Tribunal cantonal, si le contribuable et l'ACI y consentent (al. 3). Pour le reste, l'art. 199 LI prévoit que le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; BLV 173.36). b) En l'espèce, le recourant estime en substance dans son recours que l'autorité intimée a rendu une décision le 30 novembre 2018 par laquelle elle a " refusé d'entrer en matière sur les oppositions "; ce recours porte ainsi sur cette décision ainsi que sur les différentes décisions contre lesquelles il a formé " opposition " (soit réclamation) par courriers du 19 novembre 2018. L'autorité intimée considère pour sa part que son courrier du 30 novembre 2018 n'avait pour finalité que de " rendre " le recourant " attentif " au fait que seul le calcul de l'impôt pouvait être contesté à ce stade et que ses griefs ne portaient pas sur ce point - il ne s'agirait dès lors pas selon elle d'une décision à proprement parler; elle invite toutefois la cour de céans à considérer les réclamations du 19 novembre 2018 comme des recours contre ses différentes décisions du 18 octobre 2018, dès lors que ces dernières décisions sont motivées et que les parties y consentent - en référence à la

disposition de l'art. 186 al. 3 LI. aa) A teneur de l'art. 3 LPA-VD, est une décision toute mesure prise par une autorité dans un cas d'espèce, en application du droit public, et ayant pour objet (al. 1) de créer, de modifier ou d'annuler des droits et obligations (let. a), de constater l'existence, l'inexistence ou l'étendue de droits et obligations (let. b) ou de rejeter ou de déclarer irrecevables des demandes tendant à créer, modifier, annuler ou constater des droits et obligations (let. c). Sont également des décisions les décisions incidentes, les décisions sur réclamation ou sur recours, les décisions en matière d'interprétation ou de révision (al. 2). Selon l'art. 42 LPA-VD, la décision contient notamment les indications suivantes, exprimées en termes clairs et précis: les faits, les règles juridiques et les motifs sur lesquels elle s'appuie (let. c), le dispositif (let. d) ainsi que l'indication des voies de droit ordinaires ouvertes à son encontre, du délai pour les utiliser et de l'autorité compétente pour en connaître (let. f). Selon la jurisprudence, la décision est un acte de souveraineté individuel, qui s'adresse à un particulier et qui règle de manière obligatoire et contraignante, à titre formateur ou constatatoire, un rapport juridique concret relevant du droit administratif (ATF 141 II 233 consid. 3.1 et les références). N'y sont pas assimilables l'expression d'une opinion, la communication, la prise de position, la recommandation, le renseignement, l'information, le projet de décision ou l'annonce de celle-ci, faute de caractère juridique contraignant (cf. Tribunal fédéral [TF] 2C_282/2017 du 4 décembre 2017 consid. 2.1 et les références). Pour déterminer s'il y a ou non décision, il y a lieu de considérer les caractéristiques matérielles de l'acte, selon des critères objectifs et indépendamment de la volonté de l'autorité ou de l'administré; un acte peut ainsi être qualifié de décision (matérielle) si, par son contenu, il en a le caractère, même s'il n'est pas intitulé comme tel et ne présente pas certains éléments formels typiques d'une décision, telle l'indication des voies de droit (ATF 143 III 162 consid. 2.2.1; TF 9C_646/2017 du 9 mars 2018 consid. 4.2; CDAP GE.2019.0030 du 30 juillet 2019 consid. 2a et les références). bb) En l'occurrence, dans son courrier du 30 novembre 2018, l'autorité intimée a en substance relevé que les éléments de taxation des périodes concernées étaient établis de manière définitive, que la contestation ne pouvait avoir pour objet que le calcul de l'impôt et qu'elle constatait que le recourant ne formait aucune critique à l'égard des décomptes d'impôt, de sorte que ses contestations étaient " sans objet ". Il s'impose de constater qu'il s'agit (matériellement) d'une décision, singulièrement d'une décision sur réclamation (au sens de l'art. 3 al. 2 LPA-VD) - peu important à cet égard que l'autorité intimée n'ait pas eu l'intention de rendre une telle décision sur réclamation. Le fait qu'il n'y soit fait mention d'aucune règle juridique (vice qui a au demeurant été réparé dans le cadre de la réponse au recours; cf. let. C supra) et qu'elle ne contienne pas de dispositif au sens strict n'y change rien. L'autorité intimée a en effet clairement exposé les motifs pour lesquels elle a considéré que les réclamations étaient " mal fondée [s]" (pour reprendre les termes utilisés dans sa réponse au recours); tout au plus doit-on relever qu'au vu des motifs évoqués, elle ne pouvait retenir, à l'évidence, que les réclamations formées par le recourant étaient à proprement parler " sans objet " - la décision sur réclamation doit ainsi bien plutôt être comprise en ce sens que les réclamations ont été considérées comme étant rejetées dans la mesure où elles étaient recevables. Quant au fait que cette décision sur réclamation ne comporte pas de voies de droit, il n'a pas davantage d'incidence sur sa validité dans les circonstances du cas d'espèce dès lors que nonobstant l'absence d'une telle indication, elle a été contestée en temps utile (cf. art. 95 LPA-VD) devant la cour de céans, qui est compétente pour connaître du présent recours (art. 92 LPA-VD et 27 al. 1 du règlement organique du Tribunal cantonal, du 13 novembre 2007 - ROTC; BLV 173.31.1; cf. ég. pour

comparaison CDAP GE.2018.0232 du 14 août 2019 consid. 1c). c) En définitive, il convient en conséquence de retenir que le recours est dirigé contre la décision sur réclamation rendue le 30 novembre 2018 par l'autorité intimée, par laquelle cette dernière a (implicitement) rejeté, dans la mesure où elles étaient recevables, les réclamations formées le 19 novembre 2018 par le recourant à l'encontre des différentes décisions du 18 octobre 2018 et confirmé ces dernières décisions.

E. 2

Appelé à se prononcer sur une question relevant tant de l'IFD que de l'ICC, le tribunal doit en principe rendre deux décisions; ces dernières peuvent toutefois figurer dans un seul acte, avec des motivations et des dispositifs distincts ou à tout le moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 et les références). 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 donc être traitée avec un raisonnement identique, il est admis qu'une seule décision soit rendue et que le dispositif ne distingue pas entre les deux catégories d'impôts, à condition toutefois que la motivation de la décision attaquée permette clairement de saisir que la décision rendue vaut aussi bien pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonal et communal (ATF 135 II 260 précité, consid. 1.3.1; CDAP FI.2018.0211 du 30 décembre 2019 consid. 2, FI.2016.0100 du 11 avril 2017 consid. 2 et les références).

E. 3

a) L'autorité de taxation fixe, dans la décision de taxation, les éléments imposables (revenu et fortune imposables, bénéfice net et capital propre imposables), le taux et le montant de l'impôt (cf. art. 131 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct - LIFD; RS 642.11 - et art. 181 al. 1 LI). Aux termes de l'art. 217a LI, lorsque la taxation est effectuée, un décompte final est notifié au contribuable (al. 1). Le décompte final tient compte de l'impôt dû selon la taxation, des versements effectués et des intérêts (al. 2). Selon l'art. 220 al. 3 LI, un tel décompte final intervient pour chaque période fiscale sur la base de la taxation. b) En l'espèce, l'autorité intimée a en substance retenu dans la décision sur réclamation attaquée que les éléments de taxation pour les périodes fiscales 2003, 2007, 2008, 2009 et 2011 avaient été établis de manière définitive, en référence à l'arrêt 2C/810/2017 rendu le 16 août 2018 par le TF, que les présentes réclamations ne pouvaient dès lors porter que sur le calcul de l'impôt respectivement qu'elle constatait que les griefs du recourant ne portaient pas sur les " décomptes d'impôt " - soit sur les " décomptes finaux " au sens de l'art. 217a LI. Dans sa réponse au recours, elle a encore précisé que de tels décomptes se composaient, en pratique, d'un " calcul de l'impôt ", mentionnant les éléments de revenus et de fortune fixés dans la procédure de taxation et les créances fiscales en résultant, ainsi que d'un " relevé de compte ", indiquant les versements du contribuable, les montants d'impôts dus et les intérêts en faveur du contribuable ou du fisc, et fixant le solde d'impôt dû pour la période en cause; elle a expressément confirmé que dans le cas d'espèce, les " bordereaux d'impôts " adressés au recourant le 18 octobre 2018 " repr [enaient] les éléments imposables entérinés " par le TF et qu'il ne " s'agi [ssait] aucunement de nouvelles décisions de taxation " (cf. let. C supra). Le recourant admet dans son recours que les éléments de taxation respectifs pour les périodes fiscales concernées ont été établis de manière définitive à la suite de la procédure qui s'est achevée avec l'arrêt du TF en cause et qu' " il y a donc chose jugée " sur ce point. Il soutient toutefois, en substance, que l'autorité intimée aurait rendu le 18 octobre 2018 des décisions " autonomes " " fondées sur le droit

matériel cantonal " et non sur cet arrêt du TF, et se prévaut de son droit de " s'assurer que les sommes qui lui seront réclamées en définitive par [l'ACI] sont bien conformes aux décisions du [TF]"; il conclut que les décisions du 18 octobre 2018 - de même que la décision sur réclamation du 30 novembre 2018 - sont nulles. Dans sa réplique du 19 mars 2019, il insiste encore sur le fait que les décisions du 18 octobre 2018 ne font aucune référence à l'arrêt du TF et en déduit d'une part qu'il s'agit de nouvelles décisions (de taxation), et d'autre part que ces décisions ne respectent pas les exigences en matière de motivation; tout en indiquant " confirme [r] les conclusions " de son recours, il prend en réalité de nouvelles conclusions dans le sens de " l'annulation pure et simple de toutes les décisions du 18 octobre 2018 et le renvoi des dossiers à [l'ACI] pour établissement de nouveaux calculs sur la base des décisions entrées en force ensuite de l'arrêt du [TF]". Les griefs du recourant laissent le tribunal passablement perplexe. On ne s'explique pas en effet les motifs pour lesquels le recourant s'obstine à vouloir qualifier les décisions du 18 octobre 2018 de nouvelles décisions (de taxation) alors même que l'autorité intimée a expressément et clairement indiqué que tel n'était pas le cas, ce qui ressortait au demeurant déjà (implicitement à tout le moins) de la teneur des voies de droit indiquées dans ces décisions; ainsi résulte-t-il tant du " calcul de l'impôt " que du " décompte final ", en particulier, que les éléments imposables (tels que résultant de la procédure de taxation respectivement de la procédure de réclamation ou de recours) ne pouvaient plus être contestés. Cela étant, le seul fait que certains éléments arrêtés dans le cadre des décisions de taxation soient repris dans les décisions du 18 octobre 2018 ne saurait avoir pour conséquence, à l'évidence, qu'il s'agirait de nouvelles décisions de taxation; de telles reprises ont pour unique finalité de " rappel [er]" les éléments établis par la décision de taxation, comme indiqué dans l'annexe au " décompte final " (cf. let. B/a supra). L'absence de référence expresse à l'arrêt du TF ne saurait pas davantage avoir quelque incidence que ce soit sur ce point respectivement sur le caractère suffisant de la motivation des décisions en cause, quoi que semble en penser le recourant; est bien plutôt seul déterminant le fait que les éléments imposables repris correspondent effectivement à ceux qui ont été confirmés par le TF. Tout au plus peut-on relever que l'intitulé " Calcul de l'impôt résultant d'un réexamen de la dernière décision de taxation " peut prêter à confusion s'agissant de se référer au " réexamen " des éléments imposables auquel il a été procédé dans le cadre de la procédure ayant abouti à l'arrêt du TF - et non à un " réexamen " au sens des art. 64 et 65 LPA-VD. Le recourant indique dans sa réplique que l'autorité intimée " devrait [...] se borner à reprendre les chiffres tels qu'ils ont été établis par les décisions ratifiées par le [TF]"; or, c'est précisément ce qu'elle a fait, comme elle l'a confirmé dans sa réponse au recours et comme la cour de céans a pu s'en assurer, les décisions du 18 octobre 2018 n'étant en conséquence contestables qu'en tant qu'il est procédé au calcul de l'impôt encore dû par le recourant en résultant - compte tenu par ailleurs des versements effectués par ce dernier ou encore des intérêts (cf. art. 217a al. 2 LI). Cela étant, il s'impose de constater que le recourant ne conteste aucunement les montants respectifs retenus à titre de versements qu'il a d'ores et déjà effectués ou encore à titre d'intérêts moratoires et rémunérateurs. Ses griefs sont en conséquence mal fondés - dans la mesure où ils sont recevables. c) Le tribunal se contentera de relever pour le reste, à toutes fins utiles, que c'est manifestement à tort que le recourant se prévaut de la prescription du droit de taxer dans ses réclamations du 19 novembre 2018 dès lors que la taxation est désormais définitive à la suite de l'arrêt du TF du 16 août 2018 (cf. art. 120 LIFD et 170 LI); le recourant admet au demeurant lui-même dans sa réplique qu'il n'est pas en droit d'invoquer une telle prescription " à l'égard [des décisions] qui ont été ratifiées par

le [TF] puisque ce problème de prescription a été réglé à ce moment-là ", même s'il soutient dans le même temps qu'il pourrait invoquer la prescription à l'égard des décisions du 18 octobre 2018 puisqu'il s'agirait de " nouvelles décisions " (de taxation) - ce qui n'est pas le cas, comme on vient de le voir. Quant à la prescription du droit de percevoir l'impôt, elle n'est manifestement pas encore acquise (cf. art. 121 LIFD et 238 LI).

E. 4

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable et la décision sur réclamation attaquée confirmée. Un émolument de 2'000 fr. est mis à la charge du recourant, qui succombe (cf. art. 49 al. 1 LPA-VD et art. 4 al. 1 du tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative, du 28 avril 2015 - TFJDA; BLV 173.36.5.1). Il n'y a pas lieu pour le reste d'allouer d'indemnité à titre de dépens (cf. art. 55 al. 1 LPA-VD).

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