

VD_OMNI FI.2021.0133 vom 28. April 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-04-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2021.0133

FR: VD_OMNI FI.2021.0133 du 28 avril 2023

IT: VD_OMNI FI.2021.0133 del 28 aprile 2023

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Prescription du droit de percevoir l'impôt. Dies a quo du délai de prescription relative de 5 ans. Une taxation entre en force, quand la décision de première instance ou un prononcé ultérieur acquiert la force de chose décidée/jugée formelle, soit lorsqu'il ne peut plus être modifié dans le cadre de la procédure; tel est le cas lorsqu'aucun recours ordinaire n'a été interjeté contre lui dans le délai utile. Une réclamation tardive n'a ainsi pas pour effet d'annuler l'entrée en force. Recours au TF rejeté (arrêt 9C_371/2023 du 8.11.2023).

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile (cf. art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36], applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; BLV 642.11]), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicable par renvoi de l'art. 99 LPA-VD). La recourante a par ailleurs qualité pour agir (cf. arrêt FI.2022.0114 du 15 novembre 2022 consid. 1b, qui rappelle que le poursuivi ne peut pas invoquer dans le cadre de la procédure de mainlevée la prescription qu'il aurait pu – et dû – faire valoir dans la procédure au fond). Il y a dès lors lieu d'entrer en matière sur le fond.

E. 2

La recourante soutient que c'est à tort que l'autorité intimée a constaté que la prescription du droit de percevoir l'impôt n'était pas acquise et qu'elle a confirmé les décisions intitulées "Décision de taxation et calcul de l'impôt résultant d'un réexamen" relatives aux périodes fiscales 2010 et 2011.

E. 3

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 (cf. 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 (cf. 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 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. en autres arrêts FI.2021.0043 du 4 février 2022 consid. 3; FI.2020.0008 du 16 mars 2021 consid. 3 et FI.2019.0177/178 du 8 septembre 2020 consid. 4).

E. 4

Lorsqu'une dette fiscale est menacée de prescription, l'Administration cantonale des impôts peut lui imputer des versements faits pour acquitter d'autres dettes. Elle en avise le contribuable." b) Les art. 121 al. 1 LIFD et 238 al. 1 LI traitent de la prescription relative de la créance d'impôt. Le délai de cinq ans commence à courir avec l'entrée en force de la taxation. La taxation entre en force, au sens de ces dispositions, quand la décision de première instance ou un prononcé ultérieur acquiert la force de chose décidée/jugée formelle, soit lorsqu'il ne peut plus être modifié dans le cadre de la procédure; tel est le cas lorsqu'aucun recours ordinaire n'a été interjeté contre lui dans le délai utile (cf. ATF 139 II 404 consid. 8.1; 139 III 486, consid. 3; TF 2C_607/2017 du 10 décembre 2018 consid. 4.1; ég. arrêt FI.2022.0114 du 15 novembre 2022 consid. 3b; aussi, Lydia Mamejean-Fey/Guillaume Vianin, in Noël/Aubry Girardin (éd.), Commentaire romand, Impôt fédéral direct [CR-LIFD], 2^{ème} éd., Bâle 2017, N 4 ad art. 121). Seul un recours interjeté en temps utile et formellement valable entre en ligne de compte à cet égard (cf. Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, Zurich/Bâle/Genève 2012, p. 321). Ainsi, la taxation entre en force à l'échéance du délai – non utilisé – de réclamation, de recours à l'autorité cantonale de recours, ou au terme du délai de recours au Tribunal fédéral, si cette voie de droit (ordinaire, avec pour effet d'empêcher l'entrée en force de la décision cantonale de dernière instance: ATF 138 II 169 consid. 3.3) n'est pas utilisée et, dans le cas contraire, lors du prononcé de l'arrêt du Tribunal fédéral (cf. art. 61 LTF). Le délai de prescription de l'art. 121 al. 1 LIFD commence à courir le lendemain du jour de l'entrée en force (cf. art. 132 al. 1 CO; Michael Beusch/Arthur Brunner, in Zweifel/Beusch [éd.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4^{ème} éd., Bâle 2022, N 6 ad art. 121 LIFD; Beusch, op. cit., p. 287, spéc. n. 2355). Le délai de prescription relative des art. 121 al. 1 LIFD et 238 al. 1 LI peut être suspendu aux conditions des art. 120 al. 2 LIFD et 170 al. 2 LI, applicables par analogie en vertu des art. 121 al. 2 LIFD et 238 al. 2 LI. Ces dispositions prévoient que la prescription ne court pas ou est suspendue: pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision (let. a); aussi longtemps que la créance d'impôt est garantie par des sûretés ou que le recouvrement est ajourné (let. b); aussi longtemps que le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt n'a pas de domicile en Suisse ou n'y est pas en séjour (let. c). Elles ont notamment pour but d'éviter que la prescription du droit de percevoir l'impôt ne continue à courir alors que l'autorité fiscale n'a pas la maîtrise de la procédure et est dans l'impossibilité de faire valoir ses droits (cf. Mamejean-Fey/Vianin, CR-LIFD, op. cit., N 11a ad art. 120; Denis Berdoz/Marc Bugnon, in OREF (éd.), Les procédures en droit fiscal, 4^e éd., Berne 2022, p. 714). L'interruption du délai est régie par les art. 120 al. 3 LIFD et

170 al. 3 LI, également applicables par analogie en vertu des 121 al. 2 LIFD et 238 al. 2 LI. Aux termes de l'art. 120 al. 3 let. a LIFD, un nouveau délai de prescription commence à courir 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. L'art. 170 al. 3 let. a LI a une teneur similaire. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, toutes les mesures des autorités portées à la connaissance du contribuable et tendant à fixer ou à recouvrer la créance fiscale, de même que de simples lettres ou injonctions, interrompent le délai de prescription (ATF 139 I 64 consid. 3.3 p. 67 s.; 137 I 273 consid. 3.4.3 p. 281 s.; 126 II 1 consid. 2c p. 3). c) La prescription absolue du droit de percevoir l'impôt est acquise dans tous les cas dix ans à compter de l'année au cours de laquelle la taxation est entrée en force (art. 121 al. 3 LIFD; 238 al. 3 LI). Le délai court dès le 1^{er} janvier de l'année suivant la période d'imposition considérée (Beusch, op. cit., p. 288). La prescription entraîne l'extinction de la créance et doit être relevée d'office (ATF 133 II 366 consid. 3.4 p. 369; 138 II 169 consid. 2.2).

E. 5

a) Les parties sont divisées sur le dies a quo du délai de prescription relative du droit de percevoir l'impôt. La recourante soutient que les décisions de taxation des périodes fiscales 2010 et 2011 seraient entrées en force à l'échéance du "délai de 30 jours non utilisé de réclamation", soit le 23 août 2013, respectivement le 5 octobre 2013. L'ACI conteste ce point de vue. Pour elle, la réclamation que la recourante a déposée le 20 novembre 2013 – même si elle était manifestement tardive – a "empêché" l'entrée en force des décisions de taxation. Celle-ci ne serait intervenue que le 30 octobre 2018, lorsque la recourante a retiré formellement sa réclamation. Les décisions de taxation des périodes fiscales 2010 et 2011 ont été notifiées à la recourante (par l'intermédiaire de son mandataire d'alors) les 24 juillet et 5 septembre 2013. Lorsqu'elle a contesté ces décisions le 20 novembre 2013, le délai de réclamation de 30 jours fixé par les art. 132 al. 1 LIFD et 186 al. 1 LI était ainsi déjà largement échu, ce que l'ACI reconnaît. A ce moment-là, les décisions de taxation en cause ne pouvaient dès lors plus être attaquées par un moyen de droit ordinaire. Conformément à la jurisprudence et la doctrine rappelées ci-dessus (cf. supra consid. 4 b), elles étaient déjà entrées en force. Le dépôt postérieur d'une "réclamation" n'a pas eu pour effet d'annuler cette entrée en force. Contrairement à ce que l'ACI soutient, on ne saurait par conséquent retenir que les décisions de taxation des périodes fiscales 2010 et 2011 ne seraient entrées en force que le 30 octobre 2018, date à laquelle la recourante a retiré sa réclamation. Elles l'étaient déjà en 2013, respectivement le 23 août 2013 et le 5 octobre 2013. b) Il convient encore d'examiner, si le délai de prescription relative de cinq ans est échu, comme la recourante le fait valoir. aa) Pour l'ACI, ce délai – s'il a commencé à courir dès 2013, contrairement à ce qu'elle soutient à titre principal – aurait à tout le moins été suspendu du 20 novembre 2013 au 30 octobre 2018 pendant la procédure de réclamation. Il aurait par ailleurs été interrompu à plusieurs reprises, si bien que la prescription relative du droit de percevoir l'impôt ne serait pas atteinte. La recourante soutient pour sa part que seuls les moyens de droit ordinaires qu'elle aurait pu soulever contre la procédure d'exécution de la créance auraient pu suspendre le cours de la prescription de la créance fiscale. Tel ne serait pas le cas de la réclamation déposée le 20 novembre 2013, puisque celle-ci n'empêchait pas l'autorité de taxation de faire exécuter les décisions de taxation litigieuses. La recourante défend une interprétation similaire s'agissant des actes interruptifs de la prescription du droit de percevoir l'impôt. Pour elle, seuls les actes en lien avec la procédure de recouvrement de la créance peuvent être qualifiés comme tels. Cela découlerait du système

d'enchaînement des délais de prescription propre à la procédure mixte de taxation en matière d'impôts directs – prescription du droit de taxation, puis prescription du droit de percevoir l'impôt – qui aurait pour conséquence qu'un acte propre à entraîner l'interruption de la première période de prescription ne saurait avoir cet effet pour la période qui lui succède. bb) Les art. 120 al. 2 let. a LIFD et 170 al. 2 let. a LI, auxquels les art. 121 al. 2 LIFD et 238 al. 2 LI renvoient, prévoient que la prescription ne court pas ou est suspendue notamment pendant la procédure de réclamation. Ces dispositions régissant la prescription du droit de taxer ne s'appliquent toutefois que par analogie à la prescription du droit de percevoir l'impôt. Il ne faut à cet égard pas perdre de vue que la question de la prescription de la créance fiscale ne se pose qu'à partir du moment où l'impôt a été taxé par décision entrée en force, le moment de l'entrée en force constituant le point de départ du délai de prescription relative de cinq ans (cf. art. 121 al. 1 LIFD et 238 al. 1 LI). Or parmi les moyens de droit mentionnés aux art. 120 al. 2 let. a LIFD et 170 al. 2 let. a LI seule la révision – si elle est admise – permet de passer outre la force de chose décidée. Ni la réclamation, ni le recours ne le permettent. Il faut donc retenir que seule une procédure de révision peut avoir pour effet de suspendre la prescription du droit de percevoir l'impôt (cf., dans ce sens, Marco Rostetter, *Die Verjährung im Recht der direkten Bundessteuer und der harmonisierten kantonalen Steuern*, thèse, Berne 2019, N. 467ss, spéc. 488). On ne saurait reconnaître un tel effet à une demande de restitution de délai – qui permettrait également si elle est admise de passer outre la force de chose décidée –, puisqu'elle ne figure pas dans les moyens de droit prévus aux art. 120 al. 2 let. a LIFD et 170 al. 2 let. a LI. Dès lors que les créances d'impôt des périodes fiscales 2010 et 2011 étaient entrées en force – comme on l'a retenu (cf. supra consid. 5a), respectivement le 23 août 2012 et le 5 octobre 2013, la procédure de réclamation qui s'est déroulée ultérieurement, du 20 novembre 2013 (date du dépôt de la réclamation) au 30 octobre 2018 (date du retrait de la réclamation), n'a pas pu avoir pour effet de suspendre la prescription du droit de percevoir l'impôt. cc) Il reste à déterminer si le délai de prescription a été interrompu. L'interprétation de la recourante s'agissant des actes interruptifs de la prescription de la créance fiscale est à cet égard trop restrictive. S'il est vrai que certains auteurs considèrent que seuls les actes de perception sont de nature à interrompre le délai de prescription du droit de percevoir l'impôt (cf. dans ce sens, Peter Locher, *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, III. Teil: Art. 102-122 DBG, Bâle 2015, ad art. 121 LIFD N. 7), une telle approche ne trouve cependant pas d'assise dans la loi. Au contraire, aux termes des art. 120 al. 3 let. a LIFD et 170 al. 3 let. a LI, l'effet interruptif se produit "lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt [...]", ce qui peut s'appliquer aussi bien à un acte de taxation qu'à un acte de perception. On relève par ailleurs que, si le législateur avait voulu faire une distinction entre les actes interruptifs suivant la prescription en cause, il n'aurait pas prévu aux art. 121 al. 2 LIFD et 238 al. 2 LI un renvoi aux dispositions régissant la prescription du droit de taxer. La jurisprudence ne fait pas non plus cette distinction. Compte tenu de la définition large donnée par la jurisprudence à la notion d'acte interruptif, il convient d'admettre avec l'ACI qu'aussi bien la proposition de règlement de l'OIPM du 17 janvier 2014 que ses courriers des 14 février 2017 et 30 août 2018 ont interrompu la prescription de la créance fiscale. Ces communications manifestaient en effet la volonté des autorités fiscales de maintenir, voire d'augmenter, les montants d'impôts tels qu'arrêtés par les décisions de taxation des périodes fiscales 2010 et 2011. dd) Le délai de cinq ans des art. 121 al. 1 LIFD et 238 al. 1 LI n'était donc pas échu le 23 novembre 2020, lorsque l'OIPM a adressé à la recourante les décisions intitulées "Décision de taxation et calcul de l'impôt

résultant d'un réexamen", qui ont fait courir un nouveau délai de prescription (cf. arrêt FI.2022.0114 précité consid. 5b, qui concernait une décision identique, qui a été qualifiée de "bordereau" servant à la perception de l'impôt). c) Au regard de ces éléments, la prescription relative de cinq ans du droit de percevoir l'impôt n'était pas atteinte le 8 octobre 2021, lorsque l'autorité intimée a rendu la décision attaquée; elle ne l'est toujours pas à la date du prononcé du présent arrêt. Le délai de prescription absolue de dix ans des art. 121 al. 3 LIFD et 238 al. 3 LI n'est pas non plus échu à la date du présent arrêt. Les décisions de taxation les 24 juillet et 5 septembre 2013 étant entrées en force le 23 août 2012 et le 5 octobre 2013 (cf. supra consid. 5a), ce délai arrivera à échéance pour les deux périodes fiscales litigieuses le 31 décembre 2023.

E. 6

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. La recourante, qui succombe, supportera les frais de justice (cf. art. 49 al. 1 LPA-VD). Elle n'a par ailleurs pas droit à l'allocation de dépens (cf. art. 55 al. 1 a contrario LPA-VD).

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