

VD_OMNI FI.2022.0100 vom 15. August 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-08-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0100

FR: VD_OMNI FI.2022.0100 du 15 août 2023

IT: VD_OMNI FI.2022.0100 del 15 agosto 2023

Regeste

A. _____ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours dirigé contre une demande de sûretés de l'ACI. La créance fiscale est objectivement menacée, du fait notamment que les montants d'impôt en souffrance sont considérablement plus élevés que les liquidités dont dispose la recourante. Si la recourante est certes propriétaire d'un bien immobilier, sa valeur n'apparaît pas suffisante pour désintéresser le fisc. En outre, en dépit de ressources financières conséquentes, la recourante a privilégié d'autres créanciers. Le montant exigé des sûretés est en outre justifié, la créance fiscale étant rendue vraisemblable. Recours rejeté. Recours au TF rejeté dans la mesure où il est recevable (arrêt 9C_598/2023 du 22 novembre 2023).

Erwägungen

E. 1

Selon les art. 169 al. 3 LIFD, 233 al. 4 et LI et 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; BLV 173.36), le recours doit être déposé dans un délai de 30 jours dès la notification de la demande de sûretés. En l'occurrence, les décisions querellées ont été notifiées à la recourante par courrier recommandé du 25 mai 2022, lequel n'a pas été retiré par la recourante. Conformément à la jurisprudence constante (ATF 141 II 429 et réf. citées), il convient de considérer que le délai de recours a commencé à courir au plus tôt le lendemain de l'échéance du délai de garde de sept jours, soit au plus tôt le 3 juin 2022, de sorte que le recours déposé le

E. 2

La recourante requiert la suspension de la procédure jusqu'à droit connu dans la procédure actuellement pendante devant le Comité CEDEF (CEDAW n°132/2018). Par décision du 17 octobre 2022, le Comité a déclaré la demande de la recourante irrecevable, au motif qu'elle était insuffisamment motivée. La demande de suspension de la recourante est ainsi sans objet, tout comme celle ayant trait à la suspension jusqu'à droit connu dans la procédure pendante en lien avec la répartition des dettes de l'IFD pour les périodes fiscales 2004 à 2009, la décision y relative étant également entrée en force depuis le dépôt du présent recours (cf. supra let. A).

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; FI.2019.0177/178 du 8 septembre 2020 consid. 4 et FI.2018.0074 du 22 novembre 2018 consid. 2).

E. 4

Le litige porte uniquement sur la question de savoir si les demandes de sûretés en garantie de l'IFD et de l'ICC adressées à la recourante le 25 mai 2022 par l'autorité intimée sont bien fondées. Dans la mesure où ils portent sur la taxation des périodes fiscales 2004-2009, qui est entrée en force, les griefs de la recourante excèdent l'objet du litige et sont donc irrecevables. a) Les sûretés destinées à garantir l'impôt fédéral direct sont régies à l'art. 169 LIFD. Selon l'art. 169 al. 1 LIFD, si le contribuable n'a pas de domicile en Suisse ou que les droits du fisc paraissent menacés, l'administration fiscale de l'impôt fédéral direct peut exiger des sûretés en tout temps, et même avant que le montant d'impôt ne soit fixé par une décision entrée en force. La demande de sûretés indique le montant à garantir; elle est immédiatement exécutoire. Dans la procédure de poursuite, elle produit les mêmes effets qu'un jugement exécutoire. Selon la jurisprudence, pour qu'une demande de sûretés au sens de l'art. 169 al. 1 LIFD soit valable, il est nécessaire 1) que l'un des cas de séquestre mentionnés dans cette disposition soit réalisé, à savoir l'absence de domicile en Suisse ou le fait que les droits du fisc paraissent menacés, 2) que l'existence de la créance fiscale paraisse vraisemblable et 3) que le montant de la garantie exigée ne se révèle pas manifestement exagéré (arrêts TF 2C_1057/2020 du 17 août 2021 consid. 3.1; 2C_85/2020 du 6 octobre 2020 consid. 5.1 et références). S'agissant des droits du fisc menacés, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer que le paiement de l'impôt est objectivement menacé ou au moins de rendre vraisemblable qu'une telle menace existe. C'est l'ensemble des circonstances qui est déterminant. La possibilité de réaliser plus ou moins facilement les éléments du patrimoine ou de les déplacer plus ou moins facilement à l'étranger prend une grande importance en la matière, conformément au sens et au but des sûretés. Le comportement du contribuable peut également jouer un rôle (arrêt TF 2C_1057/2020 du 17 août 2021 consid. 3.1; Pierre Curchod, in Commentaire romand de la LIFD, 2e éd., 2017, n° 16 ss ad art. 169 LIFD). L'art. 233 al. 1 LI reprenant les termes de l'art. 169 al. 1 LIFD, les principes exposés en matière d'IFD ont également vocation à s'appliquer à l'ICC (cf. ATF 145 III 30 consid. 7.3.2; arrêts TF 2C_1057/2020 du 17 août 2021 consid. 3.2; 2C_85/2020 du 6 octobre 2020 consid. 6.1 et références). b) En l'espèce, l'autorité intimée a motivé ses demandes de sûretés litigieuses par le montant d'impôt en souffrance et par le fait que la recourante n'a pas été en mesure de verser les avances de frais requises dans diverses

procédures et qu'elle ne dispose par ailleurs pas des liquidités suffisantes pour s'acquitter des montants d'impôts dus. Elle a considéré dès lors que les droits du fisc paraissent menacés et qu'un cas de séquestre au sens des art. 169 al. 1 in initio LIFD et 233 al. 1 in initio LI était réalisé. Dans une argumentation souvent confuse et prolixe, la recourante conteste en substance que les conditions d'une demande de sûretés sont remplies. En particulier, elle conteste que les droits du fisc soient menacés. La simple présomption que, faute d'actifs du contribuable, la créance ne puisse pas être encaissée ne suffirait pas pour motiver la demande de sûretés. c) La recourante ayant son domicile en Suisse, elle n'est pas concernée par le premier motif prévu à l'art. 233 LI. Il convient en revanche d'examiner si les droits du fisc sont menacés. Il ressort des dernières déclarations d'impôt de la recourante que le solde de son compte bancaire s'élevait à 55'391 fr. au 31 décembre 2021. Ce montant à disposition de la recourante contraste avec les sommes qu'elle est supposée devoir acquitter en lien avec les périodes fiscales 2004 à 2021, à concurrence de plus de 450'000 francs. Certes, la recourante est copropriétaire d'un bien immobilier, soit d'une valeur qui n'est pas facilement réalisable et qui plaide généralement pour l'absence de mise en danger des droits du fisc (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, Zurich, 2016, n°9 ad art. 169 LIFD). Dans le cas d'espèce cependant, la recourante n'est que copropriétaire du bien immobilier, grevé au demeurant de dettes hypothécaires à concurrence d'un montant de 1'120'000 francs. La valeur fiscale de ce logement s'élève à 970'000 francs. En admettant que sa valeur vénale s'élève à 1'212'500 fr., la valeur fiscale correspondant d'après les explications de l'autorité intimée en moyenne à 80% de leur valeur vénale, - ce que la recourante ne contredit d'ailleurs pas -, il en résulterait un disponible de 92'500 fr. pour l'ensemble de l'immeuble, soit un montant de 46'250 fr. pour la seule part de copropriété de la recourante. La possibilité pour l'autorité intimée de se désintéresser sur la valeur de ce bien immobilier apparaît dans ces circonstances d'emblée restreinte. La recourante reconnaît elle-même être confrontée à des difficultés financières. En dépit en outre de revenus conséquents à sa disposition, qui couvrent très largement son minimum vital, la recourante a manifestement choisi de privilégier d'autres créanciers, puisqu'elle ne s'est acquittée, à l'exception d'un montant de 30'000 fr. payé en 2013, que de la somme de 130'000 fr. en 2019, directement en main de l'Office des poursuites, pour la part de l'ICC du couple des périodes fiscales 2004 à 2009, consécutivement au prononcé d'une demande de sûretés et du séquestre de sa part de copropriété de la parcelle n°2161 (voir à ce sujet arrêt CDAP FI.2016.0025 du 19 décembre 2016). La recourante n'a manifesté aucune intention de réduire sa créance fiscale et ne s'acquitte pas même des montants d'impôt qui ne sont pas l'objet de la procédure de réclamation. En particulier, le fait que la recourante continue à contester le principe de la solidarité entre époux consacré par l'art. 14 LI et que des discussions aient lieu sur le plan politique quant au maintien de cette disposition ne saurait justifier qu'elle ne s'acquitte pas de ses obligations fiscales. Dans ces circonstances, l'autorité intimée était fondée à considérer que la recourante entend se soustraire au paiement de ses impôts. Compte tenu de l'ensemble des circonstances, l'autorité intimée pouvait retenir l'existence d'un risque que la créance d'impôt ne soit pas acquittée ; les sûretés ordonnées par l'ACI sont dès lors pleinement justifiées dans leur principe.

E. 5

Reste enfin à examiner si le montant des sûretés exigées de la recourante est justifié. a) S'agissant de l'existence de la créance fiscale, le niveau de preuve exigé est celui de la simple vraisemblance. L'existence d'une créance fiscale se détermine sur la base d'un

examen préjudiciel et prima facie de la situation (arrêt TF 2C_85/2020 du 6 octobre 2020 consid. 5.1 et les références citées). L' art. 169 al. 1 LIFD n'exige pas que les montants réclamés soient fixés définitivement (" même avant que le montant d'impôt ne soit fixé par une décision entrée en force "). Lorsque la créance n'est pas définitive, le montant présumé de l'impôt fait l'objet d'un examen sommaire (arrêts TF 2C_669/2016 du 8 décembre 2016 consid. 2.3.3; 2C_468/2011 du 22 décembre 2011 consid. 2.2.3). En tant que mesures provisionnelles, les sûretés peuvent être modifiées ou révoquées à tout moment selon l'évolution des circonstances (arrêt TF 2C_543/2018 du 30 octobre 2018 consid. 2.2). Elles n'ont par ailleurs aucune influence sur l'existence ou sur le montant de la créance fiscale et ne préjugent en rien de celle-ci (arrêts TF 2C_85/2020 du 6 octobre 2020 consid. 5.1; 2C_689/2019 du 15 août 2019 consid. 2.2.7 et les références, in RF 74/2019 p. 746, StE 2019 B 99.1 Nr. 17; 2C_543/2018 du 30 octobre 2018 consid. 2.2; 2C_669/2016 du 8 décembre 2016 consid. 2.3.2). b) aa) La recourante soutient en premier lieu que la créance n'est pas vraisemblable en ce qui concerne le montant dû au titre de l'IFD pour les périodes fiscales 2004 à 2009. Sur ce point toutefois, il convient de se référer à l'arrêt FI.2022.0064 du 14 juillet 2022, qui a déclaré irrecevable le recours formé par la recourante à l'encontre de la décision de l'ACI du 26 juillet 2021, répartissant la part de l'impôt dont répond chacun des époux. Cette décision fixe désormais de manière définitive les montants que doit acquitter la recourante. bb) La recourante soutient par ailleurs qu'elle a formé réclamation contre les décisions de taxation des périodes fiscales 2011 à 2020, au motif que l'autorité de taxation a refusé à tort la déduction des honoraires et frais de justice consentis en lien avec les procédures matrimoniales engagées, ainsi qu'en lien avec les frais de garde de ses enfants. Elle relève également que l'autorité intimée a retenu à tort que seule la moitié des intérêts hypothécaires versés pouvait être déduite du revenu imposable. cc) Certes, il est étonnant que l'autorité intimée n'ait pas statué sur les réclamations déposées par la recourante. Cela étant, comme on vient de le voir, le fait que les décisions de taxation ne soient pas entrées en force ne constitue pas un obstacle à une demande de sûretés. Il convient dès lors d'examiner si, au stade de la vraisemblance, les arguments de la recourante sont de nature à diminuer considérablement le montant présumé de sa dette fiscale. S'agissant tout d'abord des honoraires d'avocats et frais de justice en lien avec les procédures matrimoniales, le Tribunal fédéral a récemment jugé que les frais d ' avocat déboursés par un contribuable pour obtenir une contribution d 'entretien ne constituent pas des frais d 'acquisition du revenu déductibles en application de l' art. 25 LIFD (ATF 149 II 19 consid. 6.4). En ce qui concerne les frais de garde, il convient, avec l'autorité intimée, de retenir que la recourante n'a pas apporté la preuve des frais qu'elle aurait assumés, étant précisé en outre qu'elle n'en n'a pas revendiqué la déduction dans sa déclaration d'impôt. Dans le cadre d'un examen prima facie , il convient ainsi de retenir que les dépenses effectivement consenties à ce titre par la recourante n'ont pas été rendues vraisemblables. S'agissant des intérêts hypothécaires, la recourante a certes pu établir, en se référant à un prononcé de mesures protectrices de l'union conjugale, qu'elle s'est vu attribuer la jouissance du domicile conjugal, " à charge pour elle d'en payer toutes les charges" (cf. prononcé du Tribunal d'arrondissement de la Côte du 14 février 2011). Elle a en outre établi s'acquitter de l'entier des intérêts hypothécaires de ce logement. Le Tribunal cantonal a toutefois jugé que, lorsque l'immeuble fait l'objet d'une copropriété, les frais d'acquisition du revenu sont déductibles chez chacun des copropriétaires, mais uniquement à hauteur du pourcentage de leur participation dans la copropriété (arrêt FI.2008.0085 du 16 juin 2009 consid. 3, ainsi que la référence à l'arrêt FI.2001.0033 du 30 août 2001, qui concernait,

comme en l'occurrence, la situation où la jouissance exclusive de l'appartement conjugal est attribuée à l'un des ex-époux, moyennant qu'il en assume l'intégralité des charges). A l'issue d'un examen *prima facie*, il convient ainsi d'exclure la possibilité pour la recourante de revendiquer la pleine déduction des intérêts hypothécaires versés. La recourante a toutefois également soutenu que la prise en charge des intérêts hypothécaires dus par son conjoint doit être assimilée à une forme de contribution d'entretien, qui pourrait bénéficier de la déduction de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, se référant notamment à divers avis de doctrine allant en ce sens (Edgar Philipin/Anne Reiser/Frédéric Vuilleumier, *Le droit des contrats et des sociétés au service de la famille*, in: Fountoulakis/Jungo [éd.], *Patrimoine de la famille: entretien, régimes matrimoniaux, deuxième pilier et aspects fiscaux*, Genève 2016, p. 56; Daniel De Vries Reilingh, *Les conséquences fiscales en cas de séparation et de divorce: mode d'emploi pour le praticien*, in: PJA 3/2010, p. 267ss, en particulier p. 277s; Christine Jacques in: Noël/Aubry Girardin [éd.], *Commentaire romand LIFD*, n°46 ad. art. 23 LIFD). La situation est particulière en l'occurrence, dans la mesure où c'est la recourante, qui reçoit par ailleurs une contribution d'entretien de son mari, qui acquitte les intérêts hypothécaires dus par ce dernier. On ne se trouve ainsi pas dans la situation où le conjoint ou l'ex-conjoint s'acquitte des intérêts hypothécaires relatifs à un logement dans lequel il ne réside pas. Dans le cas présent, la contribution versée par la recourante pourrait être également qualifiée de loyer, s'apparentant ainsi plutôt à une dépense d'entretien non déductible (cf. art. 34 let. a LIFD; art. 38 LI). L'hypothèse retenue par l'autorité intimée dans ses décisions de taxation relatives aux périodes fiscales 2011 à 2020, sous l'angle d'un examen *prima facie*, paraît ainsi défendable. c) Il suit de ce qui précède que le montant réclamé à titre de sûreté n'apparaît pas manifestement exagéré. L'autorité intimée était ainsi en droit de demander à la recourante la fourniture de sûretés portant sur un montant de 340'000 fr. pour l'ICC et de 125'000 fr. pour l'IFD, qui couvre tout juste le montant prévisible d'impôt qui sera à la charge de la recourante une fois les décisions de taxation relatives aux périodes fiscales 2011 à 2020 entrées en force.

E. 6

Sur le vu des considérants qui précèdent, le recours doit dès lors être rejeté et la décision attaquée confirmée. Compte tenu des circonstances, il est renoncé au prélèvement d'un émolument de justice (cf. art. 50 LPA-VD), rendant la demande de la recourante tendant à l'octroi de l'assistance judiciaire sans objet.

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