

VD_OMNI FI.2023.0019 vom 6. Oktober 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-10-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0019

FR: VD_OMNI FI.2023.0019 du 6 octobre 2023

IT: VD_OMNI FI.2023.0019 del 6 ottobre 2023

Regeste

A. _____ et B. _____ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de la décision rendue sur réclamation par l'ACI, relative à la déduction des mises perdantes consenties par les recourants, qui ont réalisé un gain de loterie de 800'000 fr. au cours de la période fiscale 2009. Les recourants ne sont pas parvenus à établir qu'ils étaient les acheteurs effectifs des tickets perdants et ainsi rendre vraisemblable l'existence des mises invoquées, qui ne sauraient, compte tenu de la législation en vigueur à l'époque, être évaluées forfaitairement. Rejet également des critiques formulées par les recourants en lien avec le remboursement de l'impôt anticipé, qui sera acquis aux recourants sitôt la décision attaquée entrée en force. Formellement, dès lors qu'elle a partiellement admis la réclamation des contribuables, l'autorité intimée devait réformer la décision de taxation attaquée. Le recours est très partiellement admis et la décision attaquée réformée dans ce sens.

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 analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

E. 2

D'un point de vue formel, les recourants semblent se plaindre, sans toutefois développer de grief à ce sujet, d'une violation de leur droit d'être entendus, dès lors que le dossier fiscal complet ne leur aurait pas été transmis. a) Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. comprend, notamment, le droit pour l'intéressé d'avoir accès au dossier, de produire des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 148 II 73 consid. 7.3.1; 145 I 167 consid. 4.1 et les arrêts cités). En matière d'imposition directe, ces principes sont concrétisés par les art. 114 et 115 LIFD, ainsi que par l'art. 41 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) (cf. ATF 144 II 427 consid. 3.1.1; arrêts TF 2C_980/2013 du 21 juillet 2014 consid. 4.1; 2C_160/2008 du 1er septembre 2008 consid. 2.4; 2A.438/2006 du 14 décembre 2006 consid. 3.1) et, sur le plan cantonal, par l'art. 161 LI. Le droit de consulter le dossier inscrit aux art. 114 LIFD et 41 al. 1 LHID ne va pas plus

loin que celui découlant de l' art. 29 al. 2 Cst. (arrêt TF 2C_181/2019 du 11 mars 2019 consid. 2). Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 144 I 11 consid. 5.3 p. 17; 137 I 195 consid. 2.2 p. 197). Selon la jurisprudence, sa violation peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (ATF 145 I 167 consid. 4.4 p. 174; 142 II 218 consid. 2.8.1 p. 226 et les arrêts cités). Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 p. 226). b) En l'occurrence, on ne trouve au dossier, ni la demande des contribuables tendant à la consultation de leur dossier, ni l'éventuelle réponse qui leur aurait été opposée par l'autorité de taxation et qui les aurait, de fait, privés de la possibilité d'accéder à leur dossier avant de déposer leur recours. Quoi qu'il en soit, le dossier de la cause était à la disposition des recourants dans le cadre de la présente procédure et un délai de réplique leur a été imparti pour se déterminer, si bien qu'une hypothétique violation de leur droit d'être entendus aurait été réparée.

E. 3

Les recourants se plaignent implicitement d'une violation du principe de célérité, relevant que l'autorité intimée avait tardé à statuer. a) L'art. 29 al. 1 Cst. garantit notamment à toute personne le droit à ce que sa cause soit traitée dans un délai raisonnable. Cette disposition consacre le principe de la célérité. L'autorité viole cette garantie et commet un déni de justice formel lorsqu'elle ne rend pas une décision qu'il lui incombe de prendre dans le délai que la nature de l'affaire et les circonstances font apparaître comme raisonnable (cf. ATF 144 II 486 consid. 3.2 p. 489; 142 II 154 consid. 4.2; 135 I 6 consid. 2.1; 130 I 312 consid. 5.1). La durée raisonnable d'une procédure ne peut pas être déterminée de manière générale et abstraite (cf. ATF 130 I 269 consid. 3.2). Lorsque la loi prescrit un délai d'ordre, son dépassement ne crée d'ailleurs qu'une présomption réfragable du retard injustifié. En l'absence d'un tel délai légal, le caractère raisonnable du délai à respecter s'apprécie selon les circonstances particulières de la cause, eu égard notamment à la complexité de l'affaire, à l'enjeu du litige pour l'intéressé, à son comportement ainsi qu'à celui des autorités compétentes (cf. ATF 144 II 486 consid. 3.2; 135 I 265 consid. 4.4; 107 Ib 160 consid. 3b; 117 Ia 193 consid. 1c; é.g. Jacques Dubey, Droits fondamentaux, vol. II, Bâle 2018, p. 805 s.). Il appartient au justiciable d'entreprendre ce qui est en son pouvoir pour que l'autorité fasse diligence, que ce soit en l'invitant à accélérer la procédure ou en recourant, le cas échéant, pour retard injustifié. Le principe vaut dans tous les types de causes, étant précisé que le comportement du justiciable s'apprécie avec moins de rigueur en procédure pénale et administrative que dans un procès civil (ATF 130 I 312 consid. 5.2; arrêts TF 2C_44/2020 du 3 mars 2022 consid. 12.6.1; 2C_1014/2013 du 22 août 2014 consid. 7.1, non publié in ATF 140 I 271). Cette règle découle du principe de la bonne foi (art. 5 al. 3 Cst.), qui doit présider aux relations entre organes de l'Etat et particuliers. Il serait en effet contraire à ce principe qu'un justiciable puisse valablement soulever ce grief devant l'autorité de recours, alors qu'il n'a entrepris aucune démarche auprès de l'autorité précédente, afin de remédier à cette situation (ATF 125 V 373 consid. 2b/aa; arrêts TF 2C_48/2022 du 8 décembre 2022; 1B_309/2021 du 3 septembre 2021 consid. 4; 2C_227/2016 du 13 février 2017 consid. 3.1; 2C_1014/2013 du 22 août 2014 consid.7.1, non publié in ATF 140 I 271 et la référence). b) En l'occurrence, il est certes regrettable que l'autorité intimée ait attendu près de neuf ans pour statuer sur la réclamation des recourants. Hormis les relances du 28 novembre 2011 de FLC Corporation SA et du 12 juin 2012 de Me Bischof, ceux-ci n'ont toutefois pas saisi

l'autorité supérieure d'un recours pour déni de justice pour retard injustifié. Les recourants n'ont par ailleurs pas réitéré ultérieurement leur requête tendant à ce qu'une décision soit rendue sur leur réclamation. Dans ces circonstances, une violation du principe de célérité est exclue.

E. 4

Le litige a trait à la possibilité, pour les recourants, de déduire de leur gain de loterie les mises perdantes consenties. Il a trait aussi bien à l'impôt cantonal et communal (sur le bénéfice, ainsi que sur le revenu et la fortune) qu'à l'impôt fédéral direct. A l'image de l'autorité intimée et comme la jurisprudence lui permet de le faire, le Tribunal tranchera les recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, et l'impôt fédéral direct, d'autre part (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.; 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

E. 5

a) Depuis le 1^{er} janvier 2014, les art. 33 al. 4 LIFD et 37 al. 3 LI (voir également art. 9 al. 2 let. n LHID) prévoient que sont déduits des gains unitaires provenant des jeux d'argent non exonérés de l'impôt selon l'art. 24, let. i bis à j, 5 % à titre de mise, mais au plus 5'000 fr. (montant qui a été porté, pour l'IFD, à 5'200 fr. à compter de 2023). Ces dispositions, entrées en vigueur en 2014, ne s'appliquent pas en l'occurrence, s'agissant d'un gain de loterie réalisé par les recourants au cours de la période fiscale 2009. Dans leur teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013, les art. 27 let. e LI et 23 let. e LIFD prévoyaient l'imposition des gains de loterie sans que la déduction des mises ne soit expressément envisagée. La pratique a toutefois admis de manière générale la déduction des mises, à concurrence des gains réalisés par le joueur (voir notamment arrêt FI.2010.0058 du 25 novembre 2010, consid. 3 et les réf. cit., où l'autorité de céans a mis un terme à la pratique de l'autorité intimée consistant à refuser systématiquement la déduction des mises perdantes). Pour qu'une déduction soit admissible, il faut néanmoins que les coupons produits aient été financés par le contribuable (arrêts TF 2C_288/2008 du 1^{er} octobre 2008, consid. 5.3; 2A.242/2005 du 17 mars 2006, consid. 2; en matière de remboursement de l'impôt anticipé, voir arrêt TF 2C_42/2014 du 17 octobre 2014, consid. 3.1). Il appartient à ce dernier d'en apporter la preuve. En effet, selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 140 II 248 consid. 3.5 et les réf. citées; ATF 121 II 257 consid. 4c/aa et les réf. citées). A cet égard, la production d'un ticket de mise au porteur ne constitue pas d'emblée une preuve suffisante que la mise invoquée a bien été consentie par le contribuable (arrêt FI.2010.0058 précité, consid. 4c). Le Tribunal fédéral a aussi eu l'occasion de préciser qu'il ne suffisait pas au contribuable de déposer des billets originaux sur lesquels sont apposés son nom pour démontrer que celui-ci en est bien l'acheteur effectif. En revanche, cette preuve peut être apportée par divers moyens et non pas uniquement par la production d'un billet nominatif délivré par la société qui exploite le PMU (arrêt TF 2C_288/2008 précité, consid. 5.3; arrêt FI.2015.0026 du 10 août 2015 consid. 3). b) En l'occurrence, les recourants se sont limités à indiquer avoir investi dans des tickets perdants pour environ 80'000 fr., sans toutefois établir qu'ils ont effectivement acquis ceux-ci. La seule possession de ces tickets ne renseigne en effet pas encore sur le fait que ce sont bien les recourants qui ont consenti les mises invoquées, les cartes de grattage mentionnées n'étant pas nominatives. Les recourants n'ont pas été en mesure de démontrer

d'une autre manière qu'ils en étaient les acheteurs effectifs. Les recourants n'étant par ailleurs pas en mesure de prouver la date d'achat desdits tickets, il est impossible de mettre ces mises en relation avec le gain réalisé en début d'année 2009. Les recourants ont de surcroît eux-mêmes reconnu qu'une grande partie des dépenses consenties correspondait à une période postérieure à leur gain, de sorte qu'elles ne se trouvent pas dans un rapport de causalité avec le revenu auquel elles se rapportent. Les recourants n'ont en outre pas été en mesure d'expliquer comment ils auraient financé, compte tenu de leurs ressources, des dépenses aussi conséquentes en 2009, avant le gain de loterie réalisé en début d'année 2009. Dans ces circonstances, l'autorité intimée pouvait retenir que les recourants, à qui il incombe d'établir le bien-fondé de la déduction revendiquée, n'étaient pas parvenus à rendre suffisamment vraisemblable l'existence des mises invoquées, lesquelles ne sauraient, compte tenu de la législation en vigueur à l'époque, être évaluées forfaitairement.

E. 6

Les recourants se plaignent pour le surplus de n'avoir pas reçu le remboursement de l'impôt anticipé. a) La Confédération perçoit un impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers, les gains faits dans les loteries et les prestations d'assurances (art. 1 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 [LIA; RS 642.21]). L'impôt anticipé est remboursé aux contribuables domiciliés en Suisse déclarant correctement les rendements qui en sont frappés (art. 22 LIA). Cet impôt a ainsi une fonction de garantie des impôts sur le revenu et la fortune, qui est remplie aussitôt que la déclaration des montants soumis à l'impôt est effectuée en bonne et due forme, dans le délai imparti (arrêt 2C_939/2011 du 7 août 2012 consid. 8). La prétention en remboursement de l'impôt anticipé, formulée par écrit par le contribuable au plus tard au moment de la déclaration d'impôt, doit faire l'objet d'une décision de l'autorité fiscale, tant sur son principe que sur sa quotité (art. 29 LIA). Les personnes physiques doivent adresser leur demande aux autorités fiscales cantonales (art. 30 al. 1 LIA). Après clôture de son enquête, l'office cantonal de l'impôt anticipé rend une décision sur le droit au remboursement, qui peut être liée à la décision de taxation (art. 52 LIA). Les cantons remboursent l'impôt anticipé, en règle générale, sous forme d'imputation sur les impôts cantonaux et communaux que doit payer le requérant, le surplus étant versé en espèces; ils peuvent prévoir, dans leurs dispositions d'exécution, le remboursement total de l'impôt en espèces (art. 31 al. 1 LIA). Les impôts cantonaux et communaux sur lesquels l'impôt anticipé est imputé sont désignés dans les dispositions cantonales d'exécution (art. 31 al. 2 LIA). Selon l'art. 31 al. 4 LIA, les montants à imputer ou à rembourser ne portent pas intérêt. Dans le Canton de Vaud, l'imputation a lieu sur les impôts cantonaux et communaux ou arriérés que doit payer le requérant, le surplus étant versé en espèces. L'impôt anticipé est imputé sur l'impôt sur le revenu et la fortune, sur l'impôt d'après la dépense et sur les autres contributions faisant l'objet d'un bordereau commun avec les impôts précités. Le montant à verser en espèces peut faire l'objet d'une compensation avec une créance fiscale cantonale, communale ou d'impôt fédéral direct (cf. art. 7 de l'Arrêté d'application dans le Canton de Vaud de la loi fédérale sur l'impôt anticipé [AVLIA; BLV 658.21.1], au sujet de la possibilité de compenser, voir l'arrêt TF 2C_451 et 452/2018 du 27 septembre 2019 consid. 6.4). Selon l'art. 14 al. 1 du règlement du 22 novembre 2006 sur la perception échelonnée des impôts des personnes physiques (RPEPP; BLV 642.11.7), la mise en compte définitive de l'impôt fédéral anticipé, dont la demande de remboursement a été déposée dans les délais prescrits, s'opère dans le décompte final notifié au contribuable pour la période fiscale correspondant à l'année civile au cours de laquelle le rendement assujéti à l'impôt fédéral anticipé est échu. Le décompte final est établi sur la

base de la décision de taxation, des versements et transferts de crédits enregistrés, des intérêts compensatoires, des intérêts rémunérateurs ou moratoires et fixe le solde en faveur du contribuable ou de l'Etat, compte tenu de l'imputation de l'impôt anticipé (art. 15 al. 2 RPEPP). b) En l'occurrence, il n'est pas remis en cause par l'autorité intimée que les conditions d'un remboursement de l'impôt anticipé sont réalisées. L'imputation définitive de l'impôt anticipé, respectivement le versement en espèce de celui-ci, ne pourra intervenir que lorsque la décision de taxation relative à la période fiscale 2009 sera définitive, conformément aux art. 14 et 15 RPEPP précités. Les recourants soutiennent en outre à tort que la créance en remboursement doit porter intérêt, l'art. 31 al. 4 LIA l'excluant expressément.

E. 7

En définitive, les griefs soulevés par les recourants à l'encontre de la décision rendue sur réclamation par l'ACI le 30 janvier 2023, qui renvoie à la motivation contenue dans la proposition de règlement du 11 juillet 2022, doivent être intégralement rejetés. Cela étant, dès lors qu'elle s'est écartée, partiellement en faveur des contribuables, de la décision de taxation du 8 décembre 2010, l'autorité intimée aurait dû formellement, dans le dispositif de la décision attaquée, admettre partiellement la réclamation et réformer la décision de taxation, dans le sens que les éléments imposables, tels qu'ils ressortent de la nouvelle détermination des éléments imposables du 19 juin 2012, sont établis comme suit: le revenu imposable ICC est fixé à 855'600 fr. (843'900 fr. pour l'IFD) et la fortune imposable est fixée à 346'000 francs. La décision attaquée doit ainsi être réformée sur ce point.

E. 8

Il suit de ce qui précède que le recours doit être très partiellement admis, la décision attaquée devant être réformée dans le sens du considérant 7. Les recourants succombant en lien avec l'ensemble des griefs qu'ils ont soulevés, il se justifie de leur faire supporter l'intégralité des frais de la présente cause, solidairement entre eux (cf. art. 49 al. 1, 51 al. 1, 91 et 99 LPA-VD). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (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.