

VD_OMNI FI.2023.0025 vom 13. November 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-11-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0025

FR: VD_OMNI FI.2023.0025 du 13 novembre 2023

IT: VD_OMNI FI.2023.0025 del 13 novembre 2023

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts | Confirmation de la décision sur réclamation de l'ACI, qui, après avoir suspendu la procédure pendant plusieurs années dans l'attente de l'issue d'une procédure menée dans un autre canton (domicile), a taxé les recourants en raison de leur assujettissement limité dans le canton de Vaud. La réclamation a pour effet de suspendre la prescription relative au droit de taxer et non pas de l'interrompre. L'inaction de l'ACI durant plusieurs années ne peut être considérée comme un comportement abusif, les recourants n'ayant jamais sollicité la reprise de la procédure lorsque la taxation (dans le canton du domicile des contribuables) ayant justifié la suspension est entrée en force. Recours rejeté. Recours au TF rejeté (arrêt 9C_774/2023 du 5 mars 2024).

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile (cf. 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. 79 al. 1 LPA-VD, applicable par renvoi de l'art. 99 LPA-VD). Il y a dès lors lieu d'entrer en matière sur le fond.

E. 2

Cst. comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, d'avoir accès au dossier, de produire des preuves pertinentes, 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 145 I 73 consid. 7.2.2.1 et les références). Le droit d'être entendu n'empêche pas le juge de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de se forger une conviction et que, procédant de manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, il a la certitude qu'elles ne pourraient pas l'amener à modifier son opinion (ATF 144 II 427 consid. 3.1.3; 141 I 60 consid. 3.3; 138 III 374 consid. 4.3.2; arrêt 2C_112/2020 du 9 juin 2020 consid. 3.1). b) En l'occurrence, on ne voit pas en quoi la production du dossier en mains des autorités fiscales fribourgeoises est nécessaire pour l'issue du présent litige, qui ne vise qu'à déterminer si la prescription du droit de taxer a valablement été suspendue. Pour les mêmes raisons, il ne se justifie pas non plus d'auditionner des membres de cette autorité. Par appréciation anticipée des moyens de preuve, il convient ainsi de ne pas donner suite aux requêtes d'instruction des recourants.

E. 3

Les recourants sont domiciliés dans le Canton de Fribourg, où ils sont assujettis de manière illimitée à raison d'un rattachement personnel. Le litige ne porte en conséquence que sur leur imposition au titre de l'impôt cantonal et communal sur le revenu et la fortune, à raison d'un rattachement économique (assujettissement limité). Le recourant exerce en effet dans le Canton de Vaud, ce qui n'est pas contesté, une activité indépendante en lien avec le commerce professionnel d'immeubles qu'il y détient (cf. art. 4 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14] ; art. 4 al. 1 LI). Dans une situation intercantonale, la procédure de taxation ne se déroule pas seulement dans le canton du siège, mais aussi dans l'autre canton (cf. art. 2 al. 1 de l'ordonnance du 9 mars 2001 sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux [RS 642.141]). Dans chaque canton, la procédure de taxation se déroule en application des dispositions cantonales calquées sur les art. 39 ss LHID (cf. art. 2 al. 4 de l'ordonnance précitée; Daniel de Vries Reilingh, *La double imposition intercantonale*, 2e éd., Berne 2013, p. 348s., n°1196 et n°1198). L'autre canton est donc (aussi) habilité à contrôler la déclaration d'impôt et à procéder aux investigations nécessaires (cf. art. 46 al. 1 LHID). L' art. 39 al. 2 LHID prévoit certes que le canton du siège porte sa taxation à la connaissance de l'autre canton, ce qui lui confère un rôle de canton "leader" et de coordinateur (cf. ATF 139 I 64 consid. 3.6 ; arrêt TF 2C_1055/2020 du 3 mars 2021 consid. 3.2.2; arrêt FI.2018.0164 du 9 avril 2020 consid. 2b; Jean-Blaise Paschoud, *Evolution ou révolution du droit fiscal intercantonal?* in *Archives* 69, p. 844). L' art. 39 al. 2 LHID se limite toutefois à prévoir que le canton du siège porte sa taxation à la connaissance de l'autre canton. Sa propre taxation n'a donc pas pour effet de contraindre l'autre canton à se rallier à sa position. Chaque canton reste ainsi habilité à effectuer sa propre appréciation des faits et à procéder ensuite à sa propre taxation et à sa propre répartition (Paschoud, op. cit., p. 844 ; Martin Zweifel/Silvia Hunziker, in: Zweifel/Beusch [éd], *Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Kommentar*, 4e éd. 2022, n° 29 ad art. 39 LHID). Le canton du siège est donc un simple "primus inter pares" (sur cette question, voir l'arrêt TF 2C_1026/2021 du 21 décembre 2022 consid. 4.1 et les références; Paschoud, op. cit., p. 844, cf. aussi Zweifel/Hunziker, op. cit. n° 29 ad art. 39 LHID). Le rôle de "leader" du Canton de Fribourg n'empêchait en l'occurrence pas le Canton de Vaud de rendre sa propre décision de taxation, sans nécessairement attendre celle de l'autre canton. L'ATF 139 I 64, que citent les recourants, n'est pas pertinent à cet égard, dans la mesure où il retient seulement que les cantons doivent se contacter avant d'émettre une décision, en particulier en cas d'activité lucrative indépendante exercée en dehors du canton du domicile fiscal principal.

E. 3.4

p. 369). Selon l' art. 47 al. 1 LHID , le droit de taxer se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale; en cas de suspension ou d' interruption de la prescription , celle-ci est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale. L'art. 170 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 (LI; BLV 642.11) dispose également que le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale (al. 1). La prescription ne court pas ou est suspendue pendant la durée des procédures de réclamation, de recours ou de révision (al. 2 let. a). Cette disposition a un contenu similaire à l'art. 120 LIFD, qui ne s'applique certes pas en l'occurrence, mais dont

on peut s'inspirer. Durant les périodes de suspension, le temps écoulé n'est pas compté dans le calcul du délai de prescription (Lydia Masméjan-Fey/Guillaume Vianin, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [éd.], Commentaire romand LIFD, 2 e éd. 2017, n° 11 ad art. 120 LIFD). Le Tribunal fédéral a jugé que la suspension de la prescription n'est pas affectée par une (éventuelle) suspension de l'instruction, car même une procédure suspendue est une procédure en cours (arrêt TF 2C_440/2014 du 10 octobre 2014 consid. 8.3). La suspension pendant les procédures – celle de recours tout au moins - s'explique par le fait que l'autorité fiscale n'a plus la maîtrise du procès et ne peut par conséquent pas faire avancer la taxation (Masméjan-Fey/Vianin, op. cit., n°11a ad art. 120 LIFD; Michael Beusch/Arthur Brunner, in: Zweifel/Beusch [éd.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4 e éd., 2022, n° 34 ad art. 120 LIFD). A l'inverse, dans le cadre de la procédure de réclamation, l'autorité de taxation conserve la maîtrise de la procédure. Pour ce motif, certains auteurs critiquent le fait que la prescription soit suspendue durant la procédure de réclamation, en particulier lorsque l'autorité la néglige (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Tobias F. Rohner, Handkommentar zum DBG, 4 e éd. 2023, n° 6 ad art. 120 LIFD; Marco Rostetter, Die Verjährung im Recht der direkten Bundessteuer und der harmonisierten kantonalen Steuern, Berne 2019, p. 142s., n° 385 et les références citées). En dépit de cette opinion émise de lege ferenda, la loi distingue expressément les situations où le délai est suspendu, de celles où le délai est interrompu. La procédure de réclamation constitue à cet égard, à teneur du texte clair de la loi, un motif de suspension du délai de la prescription, qui cesse donc de courir. b) En l'occurrence, l'autorité de taxation a rendu sa décision de taxation relative à la période fiscale 2009 le 24 octobre 2011, et celle relative à la période fiscale 2010 le 8 octobre 2013. Ces décisions ne sont pas affectées d'un vice formel grave (sur la nullité de telles décisions, voir l'arrêt TF 2C_179/2021 du 25 octobre 2021 consid. 5.3), aucune règle relative à l'interdiction de la double imposition intercantonale n'empêchant en particulier le canton de l'assujettissement limité de rendre une décision de taxation avant le canton du lieu de l'assujettissement illimité. Il s'ensuit que les décisions de taxation relatives aux périodes fiscales 2009 et 2010, valablement notifiées aux recourants, ont été rendues avant l'échéance du délai de prescription de cinq ans des art. 47 LHID et 170 LI, ce qui n'est pas contesté par les recourants. La prescription a ainsi été valablement suspendue durant les procédures de réclamation introduites par les recourants. Il importe peu ensuite de déterminer si l'autorité intimée a formellement suspendu les procédures de réclamation, une éventuelle suspension n'affectant quoi qu'il en soit pas la suspension de la prescription (cf. arrêt TF 2C_440/2014 précité, consid. 8.3). Selon les recourants, l'autorité intimée adopterait un comportement constitutif d'un abus de droit en considérant que la prescription a été suspendue durant la procédure de réclamation, alors qu'elle aurait négligé cette procédure. Le Tribunal fédéral a certes retenu que le débiteur commet un abus de droit (art. 2 al. 2 CC) s'il se prévaut de la prescription, non seulement lorsqu'il amène astucieusement le créancier à ne pas agir en temps utile, mais encore lorsque, sans mauvaise intention, il a un comportement qui incite le créancier à renoncer à entreprendre des démarches juridiques pendant le délai de prescription et que, selon une appréciation raisonnable, fondée sur des critères objectifs, ce retard apparaît compréhensible (ATF 128 V 236 consid. 4a p. 241; 113 II 264 consid. 2e p. 269; arrêt TF 2C_267/2010 du 8 avril 2011 consid. 5.4). Pour admettre un abus de droit, il faut toutefois que le comportement du débiteur soit en relation de causalité avec le retard à agir du créancier (ATF 128 V 236 consid. 4a p. 241). Des considérations du même ordre se déduisent, en droit public, du principe de la bonne foi [art. 5 al. 3 Cst.] (ATF 128 V 236 consid. 4a p. 241; 116 Ib 386 consid. 4e p. 398 ; arrêt TF

2C_267/2010 du 8 avril 2011 consid. 5.4). Cette jurisprudence, rendue dans la situation inverse à celle qui fait l'objet du présent litige, ne saurait être transposée au cas d'espèce. Les recourants avaient en effet la possibilité d'inviter l'autorité intimée à rendre une décision sur leurs réclamations, lorsqu'ils ont reçu l'arrêt du Tribunal fédéral du 15 mars 2013 dans la cause 2C_567 et 568/2012. Les recourants n'ayant jamais sollicité la reprise de la procédure depuis 2013, alors qu'ils semblaient eux-mêmes souhaiter que l'instruction de leurs réclamations soit suspendue jusqu'à droit connu sur ce recours, ils ne sauraient se plaindre de l'inaction de l'autorité intimée, respectivement d'un manque de diligence de sa part. Un éventuel retard de l'autorité intimée à statuer n'est, dans ces circonstances, pas de nature à remettre en cause la suspension de la prescription du droit de taxer. L'autorité intimée a par conséquent considéré à juste titre que la prescription du droit de taxer, qui a été suspendue durant la procédure de réclamation et reste actuellement suspendue durant la procédure de recours, n'est pas encore intervenue.

E. 4

Les recourants soutiennent en substance que l'autorité intimée, qui a tardé à statuer, serait déchue du droit de les taxer en relation avec les périodes fiscales 2009 et 2010. Ils relèvent en particulier que l'autorité fiscale savait ou aurait dû savoir que le Tribunal fédéral avait rejeté, le 15 mars 2013, leur recours relatif aux périodes fiscales 2007 et 2008, portant sur la déductibilité de pertes commerciales. Aucun motif ne justifiait depuis lors la suspension de l'instruction des procédures de réclamation dirigées contre les décisions de taxation des périodes fiscales 2009 et 2010. L'autorité intimée, qui a repris l'analyse des réclamations des recourants le 22 octobre 2021 seulement, abuserait de son droit en invoquant la suspension de la prescription du droit de taxer durant la procédure de réclamation. a) En droit public, et contrairement à ce qui prévaut en droit privé (cf. art. 142 CO), la prescription doit être examinée d'office lorsque la collectivité publique est créancière (ATF 142 II 182 consid. 3.2.1 p. 194; 138 II 169 consid. 3.2 p. 171; 133 II 366 consid. 3.3 p. 367; 111 Ib 269 consid. 3a/bb p. 277; 106 Ib 357 consid. 3a p. 364). Une taxation effectuée malgré la survenance de la prescription du droit de taxer n'est pas nulle, mais annulable (ATF 133 II 366 consid.

E. 5

Sur le fond, les recourants ne contestent plus les éléments imposables retenus dans les décisions de taxation relatives aux périodes fiscales 2009 et 2010. Le Tribunal ne voit pas de raison de s'écarter de ces décisions, la contestation des recourants portant uniquement sur la possibilité de bénéficier d'un report de pertes. Or, cette problématique a été définitivement tranchée par le Tribunal fédéral dans son arrêt du 15 mars 2013 dans la cause 2C_567 et 568/2012, qui concernait la possibilité de bénéficier d'un report de pertes au cours des périodes fiscales 2007 et 2008, les motifs justifiant le refus de ce report étant transposables au présent litige.

E. 6

Les considérants qui précèdent conduisent ainsi le Tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. Les frais judiciaires, arrêtés à 6'000 fr., doivent être mis à la charge des recourants, qui succombent, solidairement entre eux (art. 49 al. 1, 51 al. 2, 91 et 99 LPA-VD et 2 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'est pas alloué 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.