

VD_OMNI FI.2023.0138 vom 12. Dezember 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-12-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0138

FR: VD_OMNI FI.2023.0138 du 12 décembre 2023

IT: VD_OMNI FI.2023.0138 del 12 dicembre 2023

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de la décision rendue sur réclamation par l'ACI, portant sur le décompte final de l'impôt, ensuite de l'entrée en force des décisions de taxation fixant les bases imposables. L'objet du litige ne porte plus que sur le calcul de l'impôt. Le délai de péremption de quinze ans ne peut plus être remis en question une fois que les éléments imposables ont été fixés de manière définitive. La recourante ne conteste pour le surplus pas le calcul des intérêts moratoires, qui doivent être également confirmés. Recours rejeté. Recours au TF rejeté (arrêt 9C_68/2024 du 12 avril 2024).

Erwägungen

E. 1

Aux termes de l'art. 239 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), les décisions rendues par l'autorité fiscale en application du Titre IX "Perception de l'impôt et garanties" peuvent faire l'objet d'une réclamation, à l'exception des décisions rendues en application de l'art. 233 LI. Selon l'art. 92 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]), le Tribunal cantonal connaît des recours contre les décisions et décisions sur recours rendues par les autorités administratives, lorsque la loi ne prévoit aucune autre autorité pour en connaître. Le recours, dirigé contre une décision sur réclamation, ayant été interjeté en l'espèce dans la forme prescrite (art. 79 LPA-VD) et le délai de trente jours (art. 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

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.2019.0001 du 12 février 2020 et les références).

E. 3

Il convient d'abord de déterminer l'objet du litige. a) Lorsqu'elle ne peut plus être contestée par un moyen de droit ordinaire, une décision de taxation acquiert la force formelle et la

force matérielle ou autorité de chose décidée . Cette dernière signifie que la décision lie les parties à la procédure ainsi que les autorités, notamment celle qui a statué, de telle sorte que la créance fiscale ne peut plus faire l'objet d'une nouvelle procédure ordinaire (cf. arrêt TF 2C_134/2007 du 20 septembre 2007 consid. 2.2). b) En l'occurrence, la décision attaquée rejette la réclamation déposée par la recourante contre les décisions rendues le 12 juin 2023 par l'OIMP et les confirme implicitement. Les décisions précitées – qui portent sur les périodes fiscales 2008 à 2011 – sont intitulées " décision de taxation et calcul de l'impôt résultant d'un réexamen (après retrait d'une réclamation ou après une décision finale entrée en force) ". Cette mention n'est toutefois pas déterminante. En effet, contrairement à ce que paraît soutenir la recourante, qui invoque à cet égard une violation de l'interdiction de l'arbitraire, les décisions de taxation relatives aux périodes fiscales 2008 à 2011 sont entrées en force à la suite de l'arrêt du Tribunal fédéral du 25 novembre 2022 (2C_81/2022 et 2C_102/2022), statuant définitivement sur les reprises opérées par l'autorité fiscale dans le bénéfice et le capital de la recourante, en confirmant intégralement la décision rendue sur réclamation par l'ACI le 12 mai 2020. Cet arrêt, qui est final, ne saurait entrer en contradiction avec l'arrêt 2C_116/2021 du 8 juillet 2021 qui avait un caractère préjudiciel puisqu'il renvoyait la cause à la CDAP pour nouvelle décision. L'arrêt du 25 novembre 2022 confirme également, de manière définitive, les amendes prononcées par l'autorité de taxation à l'encontre de la recourante pour les périodes fiscales 2010 et 2011. Autrement dit, compte tenu de l'entrée en force des décisions de taxation et de prononcés d'amende, l'objet du litige ne porte que sur le calcul de l'impôt. Les griefs formés par la recourante en relation avec les éléments imposables des périodes fiscales 2008 à 2011, ainsi qu'en ce qui concerne le montant des amendes prononcées en lien avec les périodes fiscales 2010 et 2011, excèdent par conséquent l'objet du litige et sont irrecevables. Pour les mêmes motifs, il n'y a pas lieu de donner suite à la requête de la recourante de suspendre la cause jusqu'à droit connu sur le recours au Tribunal fédéral déposé par son administrateur et son épouse. En effet, la recourante est en effet un sujet fiscal distinct de ses actionnaires. Dans ces circonstances, l'issue éventuellement favorable du recours formé par les actionnaires de la recourante auprès du Tribunal fédéral en relation avec leur propre taxation serait dénuée d'effets sur la problématique de la perception des impôts que doit la recourante en vertu de décisions de taxation et de perception d'amendes entrées en force.

E. 4

Dans un premier moyen d'ordre formel, la recourante se plaint d'une violation de son droit d'être entendue. Elle reproche à l'autorité intimée de ne l'avoir pas convoquée à un entretien avant de rendre la décision attaquée. a) Le droit d'être entendu garanti par l' art. 29 al. 2 Cst. comprend 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 148 II 73 consid. 7.3.1; 145 I 167 consid. 4.1; 142 III 48 consid. 4.1.1; 140 I 285 consid. 6.3.1 et les arrêts cités). Les garanties minimales de ce droit dans les procédures purement fiscales, dépourvues de connotation pénale, ne comprennent toutefois pas, de façon générale, le droit d'être entendu oralement (ATF 140 I 68 consid. 9.6.1 p. 76 et les références citées; arrêt 8C_72/2018 du 13 novembre 2018 consid. 2.2). Selon l'art. 188 al. 1 LI, applicable par renvoi de l'art. 239 al. 1 LI, l'Administration cantonale des impôts convoque le contribuable si elle le juge nécessaire ou s'il le demande. b) En l'occurrence, la recourante a été

expressément invitée par l'autorité intimée à se déterminer, sur la base d'une prise de position détaillée, avant que la décision attaquée ne soit rendue, ce qui est suffisant pour garantir l'exercice du droit d'être entendue. Elle n'a en outre pas expressément demandé à être entendue oralement par l'autorité intimée, si bien qu'elle ne saurait se prévaloir d'une violation à être entendue oralement que lui confère l'art. 188 al. 1 LI (voir FI.2021.0045 du 6 octobre 2021 consid. 4b). Limitée à la question du calcul de l'impôt, la présente procédure n'a en outre aucune connotation pénale. C'est par conséquent en vain que la recourante soutient que son droit d'être entendue n'aurait pas été respecté. Le grief de violation du droit d'être entendu doit dès lors être rejeté.

E. 5

La recourante soutient que la prescription serait atteinte, en ce qui concerne la période fiscale 2008, qui concerne l'exercice commercial du 1^{er} juillet 2007 au 30 juin 2008. a) Selon l'art. 152 al. 3 LIFD (cf. également l'art. 208 al. 3 LI), le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte. Ce délai de quinze ans est un délai de péremption (cf. arrêts TF 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 4.1; 2C_146/2013 du 4 septembre 2013 consid. 3.2). La procédure de taxation se termine avec la fixation des éléments imposables (cf. arrêts TF 2C_161/2007 du 5 octobre 2007 consid. 6.5; 2P.201/2004 du 8 février 2006 consid. 6). En l'occurrence, le Tribunal fédéral a fixé de manière définitive les éléments imposables et les amendes ayant trait aux périodes fiscales 2008 à 2011 dans son arrêt du 25 novembre 2022, en ce qui concerne la recourante. A cette date, le délai de péremption de quinze ans, qui commence à courir le jour suivant celui de la clôture de l'exercice (cf. art. 79 al. 2 LIFD; 31 al. 2 LHID; 119 al. 2 LI; cf. également Denis Berdoz/Marc Bugnon, in. OREF [éd.], les procédures en droit fiscal, 4^e éd., Berne 2021, p. 716), n'était pas encore atteint en ce qui concerne la période fiscale 2008, qui a fait l'objet d'une procédure de rappel d'impôt. La recourante ne peut par conséquent plus remettre en question la survenance de la prescription du droit de taxer dans le cadre de la présente procédure. Quant à la prescription du droit de percevoir l'impôt, elle n'est en tout état de cause pas encore survenue. S'agissant de la période fiscale 2007 et nonobstant le fait que le Tribunal fédéral a retenu dans son arrêt 2C_81/2022 et 2C_102/2022 du 25 novembre 2022 qu'elle n'était pas atteinte par la prescription du droit de procéder au rappel d'impôt, l'autorité intimée a renoncé à percevoir les impôts dus par la recourante en lien avec la période fiscale 2007, qui ne fait dès lors pas l'objet du présent litige. Le grief de la recourante en lien avec la prescription de la période fiscale 2008 doit ainsi être rejeté.

E. 6

La recourante avait contesté, dans le cadre de sa réclamation, les calculs de l'autorité intimée. Elle n'a pas repris cette argumentation à l'appui de son recours, se limitant à invoquer l'interdiction de l'arbitraire pour établir que la décision attaquée serait viciée. La recourante relève en substance que les deux décisions rendues successivement par le Tribunal fédéral le 8 juillet 2021 (2C_116/2021) et le 25 novembre 2022 (2C_81/2022 et 2C_102/2022) seraient contradictoires. L'issue de cette procédure devrait de son point de vue être influencée par l'arrêt que sera amené à rendre le Tribunal fédéral dans le cadre de la procédure de taxation qui concerne ses actionnaires. a) Comme on l'a vu ci-dessus, la recourante ne saurait remettre en cause le résultat de la taxation, qui est devenu définitif à la suite de l'arrêt 2C_81/2022 et 2C_102/2022 du 25 novembre 2022. Seuls sont par conséquent recevables les griefs dirigés exclusivement à l'encontre des aspects de

perception de l'impôt, qui n'ont pas été fixés dans le cadre des décisions de rappel d'impôt, de taxation et de prononcé d'amende, tel que le calcul des intérêts. On relèvera qu'en l'occurrence, l'autorité intimée n'a prélevé des intérêts moratoires qu'en relation avec les périodes fiscales 2010 et 2011. Seules les dispositions applicables à ces périodes fiscales seront dès lors examinées ci-après. b) En matière d'IFD, selon l'art. 161 LIFD, l'impôt est en général échu au terme fixé par le Département fédéral des finances (ci-après: le DFF) (terme général d'échéance). Pour les impôts dus par les contribuables pour lesquels l'année fiscale ne coïncide pas avec l'année civile (art. 79, al. 2), l'autorité fiscale peut fixer des termes spéciaux d'échéance (art. 161 al. 2 LIFD). Le terme d'échéance prévu est maintenu, même si le contribuable n'a reçu, à cette date, qu'un calcul provisoire de l'impôt ou qu'il a déposé une réclamation ou un recours contre la taxation (al. 5). En vertu de l'art. 162 LIFD, l'IFD est perçu sur la base de la taxation. Lorsque la taxation n'est pas encore effectuée au terme d'échéance, l'impôt est perçu à titre provisoire (al. 1). Les impôts perçus à titre provisoire sont imputés sur les impôts dus selon la taxation définitive (al. 2). L'art. 162 al. 3 LIFD prévoit que, si les montants perçus sont insuffisants, la différence est exigée. Les impôts doivent être acquittés dans les 30 jours suivant l'échéance (art. 163 al. 1 première phrase LIFD). L'art. 164 al. 1 LIFD dispose que le débiteur de l'impôt qui n'a pas acquitté les montants dus dans les délais doit verser un intérêt moratoire fixé par le DFF. Si, à l'échéance, le débiteur de l'impôt n'a pas encore reçu notification du calcul de l'impôt, et qu'il n'est pas responsable de ce retard, l'intérêt ne commence à courir que 30 jours après la notification (art. 164 al. 2 LIFD). Le DFF fixe le taux d'intérêt moratoire pour chaque année civile et le publie dans un appendice à l'Ordonnance du DFF du 10 décembre 1992 sur l'échéance et les intérêts en matière d'impôt fédéral direct (OEI; RS 642.124; cf. art. 3 al. 2 OEI; pour 2010 et 2011: 3,5%; puis 3% jusqu'en 2021 et 4% en 2022 et 2023; cf. art. 4 al. 3 de l'ordonnance du DFF du 25 juin 2021 sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur en matière de droits, de redevance et d'impôts [RS 631.014]; voir également l'arrêt TF 2C_122/2022 du 15 décembre 2022 consid. 8.1). L'intérêt moratoire commence à courir 30 jours après la notification du bordereau définitif ou provisoire (art. 3 al. 1 let. a OEI). Il n'est en revanche pas dû en cas de perception par acomptes préalables (art. 2 al. 3 OEI). Lorsqu'une décision portant sur des amendes et des frais est attaquée par la voie de la réclamation ou du recours, le terme d'échéance n'est effectif qu'avec l'entrée en force de la décision (selon l'art. 185 al. 1 LIFD, l'art. 161 al. 5 n'est pas applicable en matière de perception des amendes et des frais). L'échéance coïncide dès lors avec l'entrée en force de la décision de condamnation (Pietro Sansonetti/Danielle Hostettler, in: Noël/Aubry Girardin [éd.], Commentaire romand LIFD, 2 e éd., n°2 ad art. 185 LIFD). c) En l'occurrence, il n'est pas contesté que l'autorité de taxation a adressé à la contribuable un bordereau provisoire pour l'IFD 2010 (le 12 avril 2011) et 2011 (le 19 août 2011) et que la contribuable ne s'en est acquittée que partiellement. Sur le principe, des intérêts moratoires sont donc dus. La recourante ne conteste pour le surplus pas les calculs de l'autorité de taxation, qui peuvent dès lors être confirmés. d) Au plan cantonal, la perception de l'impôt est réglée au Titre IX LI, dans sa teneur en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2010. Selon les dispositions applicables aux personnes morales (art. 219 à 221 LI), l'impôt est perçu, sous réserve de l'art. 220 LI, sur la base de la décision de taxation ou, à ce défaut, d'un calcul provisoire. Les dettes fiscales doivent être payées dans les trente jours dès leur échéance (art. 222 LI). Lorsque l'impôt ou l'amende dû sur la base d'une décision définitive et exécutoire est supérieur au montant perçu conformément aux articles 216 à 221, le supplément est réclamé au contribuable et doit être payé dans un délai de trente jours (art. 224 al. 1 LI). Le montant

supplémentaire porte intérêt au taux fixé par le Conseil d'Etat dès son échéance selon les articles 218 et 221 (art. 224 al. 2 LI), l'article 221 al. 2 étant réservé. Selon l'art. 221 al. 5 LI, le terme d'échéance prévu est maintenu, même si le contribuable n'a reçu, à cette date, qu'un calcul provisoire de l'impôt ou qu'il a déposé une réclamation ou un recours contre la taxation. Ces dernières hypothèses, l'exigibilité de la créance est suspendue, mais non le cours des intérêts. En ce qui concerne les amendes, l'art. 255 al. 1 LI contient un renvoi au Titre neuvième de la LI. Selon l'art. 7 du règlement du 12 mars 2003 relatif à la perception échelonnée des impôts des personnes morales (RPEPM; BLV 642.11.8), le décompte final est notifié au contribuable lors de la taxation de la période fiscale concernée (al. 1). Il indique le montant des versements effectués, de l'intérêt compensatoire (art. 221 al. 2 LI) et des intérêts rémunérateur (art. 223 al. 2 LI) ou moratoire (art. 220 al. 4 LI) et fixe le solde échu en faveur du contribuable ou de l'Etat. Pour l'impôt sur le bénéfice et l'impôt sur le capital des personnes morales relatifs aux périodes fiscales ici en cause (2010 à 2011), le terme général d'échéance de l'art. 221 al. 1 LI correspondait au 1^{er} décembre (2010, respectivement 2011), le terme général d'échéance de l'art. 221 al. 2 LI étant fixé à cinq mois après la fin de la période fiscale (art. 221 al. 2 LI, renvoyant à l'art. 12 de la loi sur l'impôt 2010/2011). Les dettes fiscales qui n'ont pas été acquittées dans le délai de paiement de l'art. 222 portent intérêt dès la fin du délai au taux fixé par le Conseil d'Etat (art. 223 LI; 3,5% dès 2010; 3% dès 2012; 3,5% dès 2017; 4% dès le 1^{er} janvier 2022/2018/2019/2020/2021/2022/2023; voir à ce sujet le règlement du 16 mars 2005 concernant la perception des contributions [RPerç; BLV 642.11.6]). e) En l'occurrence, il n'est pas contesté que la contribuable ne s'est que partiellement acquittée des montants d'impôt dus sur le plan cantonal au terme d'échéance. Sur le principe, des intérêts moratoires sont donc dus. La recourante ne conteste pour le surplus pas les calculs de l'autorité de taxation, qui peuvent dès lors être confirmés.

E. 7

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). L'allocation de dépens ne se justifie pas.

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