

VD_OMNI FI.2024.0013 vom 11. Juli 2024

VD Tribunal cantonal, 2024-07-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2024.0013

FR: VD_OMNI FI.2024.0013 du 11 juillet 2024

IT: VD_OMNI FI.2024.0013 del 11 luglio 2024

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | En l'absence de décisions entrées en force relatives aux périodes fiscales 2001-2002 et 2003, le droit de taxer les recourants a été atteint par la prescription absolue. Les créances d'impôts y relatives doivent être considérées comme éteintes et inexistantes. Les acomptes versés par les recourants pour ces périodes fiscales doivent en outre leur être remboursés avec intérêts compensatoires. Admission du recours et renvoi de la cause à l'autorité intimée.

Erwägungen

E. 1

Le recours a en l'occurrence été déposé 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), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

E. 2

a) Selon l'autorité intimée le litige concerne uniquement une question de perception de l'impôt, alors que les recourants soutiennent – à tout le moins implicitement au regard de leurs griefs et conclusions – qu'il se situe sur le plan de la taxation, les créances fiscales étant prescrites. En procédure juridictionnelle administrative, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative compétente s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous la forme d'une décision. Dans cette mesure, c'est la décision qui détermine l'objet de la contestation possiblement déférée en justice par la voie d'un recours (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.3; 134 V 418 consid. 5.2.1; 131 V 164 consid. 2.1). A cet égard, la décision sur réclamation attaquée rejette " les réclamations des 30 octobre 2016, 7 novembre 2016 et d'une date postérieure au 23 janvier 2019 (correspondance de A. _____ non-datée) portant sur les décomptes " d'impôt, ce qui tendrait à faire admettre que l'objet de la contestation ne pourrait concerner que la question de la perception de l'impôt et pas celle de la taxation, sur laquelle l'autorité intimée ne s'est pas formellement prononcée. En l'espèce cependant et comme cela résulte clairement de l'état de fait du dossier, l'ACI en prononçant le rejet des réclamations contre les décomptes a considéré préjudiciellement que les réclamations élevées auparavant par les recourants contre les décisions de taxation avaient été retirées, ouvrant la voie à la perception de l'impôt. Par conséquent, dans la configuration spécifique du cas d'espèce et comme on le verra dans les considérants qui suivent, il y a lieu d'admettre

que le litige porte aussi préjudiciellement sur la question de l'entrée en force des décisions de taxation des recourants, relativement à l'impôt cantonal et communal, ainsi qu'à l'impôt fédéral direct, pour les périodes fiscales 2001-2002 et 2003, ainsi que pour l'imposition distincte des revenus extraordinaires réalisés durant les années 2001 et 2002 au sens de l'art. 218 LIFD, dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2013 (désormais abrogé mais toujours applicable aux périodes fiscales ici litigieuses [(RO 2013 2397; FF 2011 3381)] et de l'art. 273 LI. b) 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 (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262, 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 (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262/263). c) 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, en droit harmonisé et en droit cantonal. Le Tribunal 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. arrêt FI.2013.0033 du 8 janvier 2014 consid. 2).

E. 3

L'Administration cantonale des impôts peut rendre directement une décision sur réclamation sans arrêter des propositions de règlement au sens de l'alinéa premier, si la détermination des éléments imposables a été motivée au niveau des Offices d'impôt de district ou de l'Office d'impôt des personnes morales. [...] Selon sa conception moderne, la réclamation est considérée comme une véritable voie de droit ordinaire, réformatoire et qui n'a pas d'effet dévolutif. L'autorité de réclamation est tenue de s'en saisir et elle a le pouvoir de revoir entièrement la cause. Le dépôt de la réclamation empêche l'entrée en force de chose décidée de la décision de taxation. La procédure de réclamation fait partie intégrante de la procédure de taxation (Message du 25 mai 1983 concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral, FF 1983 III 1, 222). c) En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (appelée Normentheorie; ATF 149 II 442 consid. 4.3.7; 149 II 27 consid. 4.6; 148 II 285 consid. 3.1.3; 144 II 427 consid. 8.3.1; 143 II 661 consid. 7.2). Ainsi, si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (arrêts

2C_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 5.2; 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6; 2C_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.2; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4, in RDAF 2009 II 489). Appliquée au cas d'espèce, cette répartition du fardeau de la preuve a pour conséquence qu'il revient à l'autorité fiscale de prouver que les créances fiscales qu'elle entend encaisser par les mesures de perception de l'impôt sont bien entrées en force. Lorsque comme en l'espèce il est établi que l'autorité a notifié une décision de taxation et que le contribuable lui a valablement opposé une réclamation, il lui revient ainsi de montrer que cette réclamation a été levée.

E. 4

La question qui se pose dès lors est celle de savoir si les décisions de taxation pour les années 2001-2002 et 2003 sont entrées en force, afin de déterminer si le droit de taxer a été ou non atteint par la prescription. Pour la bonne compréhension de ce qui suit, il paraît important de rappeler que les années civiles 2001 et 2002 ont été les dernières années du système d'imposition preanumenrando bisannuel et que le passage au système postnumerando dans lequel les contribuables vivent depuis 2003 a créé une brèche fiscale, les revenus acquis durant les années 2001 et 2002 ne déterminant aucune assiette de l'impôt sur le revenu. C'est pour ce motif que les dispositions précitées (consid. 2) ont été adoptées de telle sorte que les revenus extraordinaires acquis durant cette période fassent l'objet d'une imposition malgré la brèche, appelée imposition distincte. En l'espèce, il n'est pas contesté par les parties que les décisions de taxation du 15 décembre 2006 relative aux périodes fiscales 2001-2002, du 21 décembre 2006 relatives à l'imposition distincte ICC/IFD des périodes fiscales 2001 et 2002 et du 16 décembre 2008 relative à la période fiscale 2003 ont fait l'objet de réclamations de la part des recourants les 22 décembre 2006, 8 janvier 2007 et 19 décembre 2008. Les recourants ont du reste encore rappelé qu'ils s'étaient opposés aux décisions de taxation précitées les 30 octobre et 7 novembre 2016, ainsi qu'à une date indéterminée mais postérieure au 23 janvier 2019. Dès lors qu'ils avaient déjà fait réclamation, ce rappel n'était pas nécessaire. Il n'a toutefois pas modifié la situation juridique à savoir que les décisions de taxations correspondantes n'étaient pas entrées en force. En conséquence, comme il a été vu ci-dessus, aucune taxation n'a pu entrer en force pendant cette procédure de réclamation. Il s'agit dès lors d'examiner si une décision sur réclamation motivée a été rendue et notifiée aux recourants, mettant ainsi un terme à cette procédure de réclamation en levant la réclamation ou si les recourants ont retiré les réclamations déposées, et ce avant l'échéance de la prescription. Or, l'autorité intimée n'a été en mesure de produire la preuve d'aucune de ces deux hypothèses, avant la notification de la décision sur réclamation faisant l'objet de la présente procédure. Selon l'ACI, la procédure de taxation – et donc la procédure de réclamation – aurait pris fin lorsqu'elle a pleinement admis les réclamations des 22 décembre 2006, 8 janvier 2007, 19 décembre 2008 et 19 décembre 2009, et transmis les décomptes finaux y relatifs. Il est certes établi que des discussions se sont produites jusqu'au mois d'octobre 2016 (Faits, let. D ci-dessus) entre l'ACI et les recourants au sujet de ces périodes fiscales et des réclamations déposées. Il peut également paraître possible que l'autorité ait proposé aux recourants une solution consistant à admettre entièrement les réclamations relatives à la période fiscale 2001-2002 (ordinaire) moyennant le retrait des réclamations sur les périodes fiscales 2001-2002 (imposition distincte) et 2003. Il ressort en effet des décomptes de perception produits au dossier que l'autorité fiscale a, le 12 octobre 2016, ramené les créances fiscales de la période fiscale 2001-2002 (ordinaire) ICC et IFD à zéro. Cependant, une réclamation ne saurait être retirée par acte concluant (TF, 2C_769/2009 du 22 juin 2010 consid. 2.3.1; cf. aussi CDAP

PS.2022.0041 du 23 mai 2022 en rapport avec le retrait d'un recours). Le retrait doit en effet être déclaré expressément et sans condition (cf. ATF 119 V 36 consid. 1 p. 38 s. et 111 V 58 consid. 1). Le retrait de la réclamation pouvait certes également avoir lieu dans le cadre d'une proposition de règlement au cours de la procédure de réclamation. Toutefois dans une telle hypothèse, la réclamation devait être formellement liquidée par une décision, qui pouvait ne porter que sur la radiation de la procédure suite au retrait des réclamation. En l'occurrence, encore une fois, le dossier ne contient aucune décision en ce sens. Si l'autorité intimée avait admis les réclamations comme elle le soutient, elle aurait dû rendre une décision pour mettre un terme à la procédure. Même s'il y avait eu accord entre l'autorité fiscale et les recourants, auteurs de la réclamation, l'autorité aurait dû constater que le litige était devenu sans objet en rendant une décision de radiation (cf. art. 188 al. 6 LI; art. 72 et 85 al. 3 LPA-VD) en indiquant par ailleurs les voies de droit. En l'absence de décisions entrées en force relatives aux périodes fiscales 2001-2002 et 2003, le tribunal ne peut que constater que le droit de taxer les recourants a été atteint par la prescription absolue, respectivement en 2016, 2017 et 2018. On peut laisser ouverte la question de savoir s'il est suffisamment vraisemblable qu'un accord ait été trouvé au mois d'octobre 2016 pour prouver que les réclamations ont été levées par les recourants sur la seule base des décomptes de perception produits (sur la question du degré de la preuve requise en droit fiscal, cf. TF, 9C_591/2023 du 2 avril 2024 destiné à la publication consid. 3.6.4). En effet, il résulte clairement du dossier que les recourants ont immédiatement contesté le rappel du 6 décembre 2016 concernant l'impôt 2003 et rappelé leur opposition par envoi du 10 décembre suivant, dénotant ainsi leur désaccord avec cette proposition. Même s'il n'était pas nécessaire pour eux de – à nouveau – faire valoir leur réclamation, cela démontrait sans équivoque qu'ils n'étaient pas d'accord avec la proposition éventuellement faite par l'autorité fiscale. Dans de telles circonstances, il revenait à cette dernière de lever formellement, comme on l'a vu, les réclamations par une décision sur réclamation. En octobre 2016, la situation était juridiquement identique à celle d'une proposition de règlement à laquelle le contribuable n'adhère pas. Dès lors que l'ACI ne peut prouver que les recourants ont retiré leurs réclamations sur la base de la proposition qui leur avait éventuellement été transmise, ce qui n'est clairement pas le cas compte tenu de l'opposition rappelée ci-avant, rien n'a empêché la prescription d'intervenir avant l'entrée en force des taxations. Dès lors, on ne saurait non plus suivre l'autorité intimée qui retient que le litige a trait au droit de percevoir l'impôt puisque celui-ci requiert une décision de taxation entrée en force. Partant, au vu de ce qui précède, le droit de taxer les recourants pour les périodes 2001-2002 (imposition distincte) et 2003 était déjà prescrit lorsque l'autorité intimée a rendu sa décision sur réclamation du 21 décembre 2023. Dans la mesure où aucune décision valable n'est intervenue dans le délai de quinze ans après les périodes fiscales en cause, les créances d'impôts y relatives doivent être considérées comme éteintes et inexistantes. Le recours doit être admis sur ce point.

E. 5

Les recourants demandent encore la restitution des montants de 110'033 fr. 15 et 17'744 fr., correspondant respectivement aux soldes de leurs comptes 2001 et 2003. L'autorité a statué sur cette question, certes brièvement, dans la proposition de règlement du 17 mai 2023 annexée à la décision sur réclamation du 21 décembre 2023, de telle sorte qu'elle fait partie de l'objet de la contestation. a) Selon l'art. 162 al. 1 LIFD, l'impôt fédéral direct est perçu sur la base de la taxation. Lorsque la taxation n'est pas encore effectuée au terme d'échéance (1^{er} mars de l'année civile qui suit l'année fiscale; cf. art. 161 LIFD et art. 1 de

l'ordonnance du Département fédéral des finances (DFF) sur l'échéance et les intérêts en matière d'impôt fédéral direct, du 10 décembre 1992 [OEI; RS 642.124]), l'impôt est perçu à titre provisoire. Il est fixé sur la base de la déclaration ou sur celle de la taxation précédente ou encore selon une estimation du montant dû. Les montants perçus en trop sont restitués (art. 162 al. 3 LIFD). La LHID étant muette s'agissant de la perception et de la restitution de l'impôt, la perception d'acomptes versés en vue de s'acquitter des impôts cantonaux et communaux et leur restitution relèvent uniquement du droit cantonal (TF 2C_586/2017 du 30 novembre 2018 consid. 2.3; CDAP FI.2019.0192 du 25 septembre 2020 consid. 5b). A cet égard, l'art. 216 LI prévoit que l'impôt des personnes physiques est perçu sur la base de la décision de taxation ou, à ce défaut, d'un calcul provisoire (al. 1). En cas de réclamation et de recours, l'impôt est dû sur les éléments déclarés ou admis par le contribuable (al. 2). Selon l'art. 217 LI, des acomptes par tranches sont fixés sur la base de la dernière taxation ou du montant probable de l'impôt dû pour l'année fiscale en cours. Quant à l'art. 217a al. 5 LI, qui traite de la restitution lorsque le montant dû est inférieur au montant perçu, il a la teneur suivante: " Les montants perçus en trop sont restitués avec intérêts. " b) En l'occurrence, dès lors que la prescription est intervenue en cours de procédure de réclamation, comme il a été vu ci-dessus, les créances fiscales provisoirement déterminées par l'autorité fiscale et que les recourants avaient acquittées, l'ont désormais été sans fondement. Cela a également pour conséquence qu'aucun impôt n'est dû par les recourants pour les périodes considérées. Lorsqu'aucun impôt n'est dû pour une période fiscale donnée, il résulte tant de l'art. 162 al. 3 LIFD en ce qui concerne l'IFD que de l'art. 217a LI s'agissant de l'ICC que les montants versés par le contribuable sur une base provisoire doivent être restitués. Il en va de même lorsque c'est en raison de la prescription du droit de taxer qu'aucun impôt n'est dû. Le texte de l'art. 162 LIFD comme celui de l'art. 217a LI ne permettent pas de faire des distinctions selon le motif pour lequel le contribuable ne doit pas payer d'impôt et il n'existe pas d'indice pour s'écarter en l'espèce d'une interprétation littérale. De ce point de vue, la décision qui constate qu'aucun impôt n'est dû en raison de la prescription doit être assimilée à une décision de taxation définitive fixant l'impôt dû à zéro (dans le même sens: TF 2C_586/2017 du 30 novembre 2018, consid. 4.4; CDAP FI.2019.0192 du 25 septembre 2020 consid. 5c). c) Il n'y a pas lieu non plus d'appliquer par analogie à l'obligation de restitution de l'autorité fiscale l'art. 63 al. 2 CO selon lequel ce qui a été payé pour acquitter une dette prescrite ou pour accomplir un devoir moral ne peut être répété. En effet, les art. 162 LIFD et 225 LI doivent être considérés comme exhaustifs en ce sens qu'ils contiennent une réglementation complète de l'obligation de restitution de la collectivité publique. d) Il s'ensuit qu'il appartient à l'OID de rembourser les acomptes versés par les recourants et correspondant aux périodes fiscales 2001 et 2002 (imposition distincte) et 2003, auxquels s'ajouteront les intérêts compensatoires, qui restent à calculer.

E. 6

En conséquence, il convient d'admettre le recours, d'annuler la décision attaquée et de renvoyer la cause à l'autorité intimée pour nouvelle décision au sens des considérants. Vu l'issue du litige, les frais seront laissés à la charge de l'Etat (art. 49 al. 1 LPA-VD). Les recourants peuvent prétendre à l'allocation de dépens (art. 55 al. 1 LPA-VD et art. 10 et 11 du Tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative du 28 avril 2015 [TFJDA; BLV 173.36.5.1]).