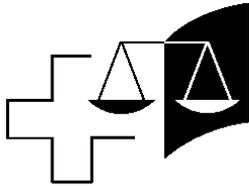


Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal



**9C 774/2023**

**Arrêt du 5 mars 2024**

**IIIe Cour de droit public**

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Parrino, Président, Moser-Szeless et Beusch.

Greffier : M. Bürgisser.

Participants à la procédure

A.A.\_\_\_\_\_ et B.A.\_\_\_\_\_,

1731 Ependes,

représentés par Me Yves Auberson, avocat,

1752 Villars-sur-Glâne,

recourants,

*contre*

Administration cantonale des impôts du canton de Vaud,  
route de Berne 46, 1014 Lausanne,  
intimée.

Objet

Impôts cantonaux et communaux du canton de Vaud, période fiscale 2009 à 2010,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton de Vaud du 13 novembre 2023 (FI.2023.0025).

**Faits :**

**A.**

**A.a.** A.A.\_\_\_\_\_ et B.A.\_\_\_\_\_ (ci-après: les contribuables) sont mariés et domiciliés dans le canton de Fribourg. A.A.\_\_\_\_\_ exerce, en qualité d'indépendant, une activité de commerçant professionnel d'immeubles, notamment dans le canton de Vaud.

**A.b.** Le 26 janvier 2011, les contribuables ont remis à l'autorité de taxation vaudoise une copie de leur déclaration fiscale déposée dans le canton de Fribourg pour l'année 2009. Ils faisaient valoir notamment la déduction de charges à hauteur de 102'140 fr. 30, ainsi qu'une perte reportée de 342'359 fr. 35 en lien avec l'activité indépendante exercée par le contribuable dans le canton de Vaud. Par décision 24 octobre 2011, l'office d'impôt a fixé, pour la période fiscale 2009, le revenu imposable des contribuables au titre de l'impôt cantonal et communal (ci-après: ICC) dans le canton de Vaud à 630'900 fr. au taux de 548'800 fr. et a retenu une fortune imposable nulle. A la suite d'une réclamation contre cette décision, l'office d'impôt a indiqué au contribuable qu'il procédait "au blocage" de la

taxation jusqu'à ce que la décision définitive de répartition intercantonale du canton de Fribourg ne lui parvienne (courrier du 23 novembre 2011).

**A.c.** Le 19 janvier 2012, les contribuables ont remis à l'autorité de taxation vaudoise une copie de leur déclaration fiscale déposée dans le canton de Fribourg pour l'année 2010, en faisant également valoir des déductions de charges. Par décision de taxation du 8 octobre 2013, l'office d'impôt a fixé, pour la période fiscale 2010, le revenu imposable ICC des contribuables dans le canton de Vaud à 144'200 fr. au taux de 70'300 fr. et a retenu une fortune imposable nulle. Les contribuables ont également formé une réclamation à l'encontre de cette décision, au motif que l'autorité de taxation du canton de Fribourg n'avait pas encore statué définitivement sur la taxation de la période fiscale 2010.

**A.d.** L'office d'impôt s'est enquis, à plusieurs reprises, de l'avancement de la taxation des contribuables auprès du Service cantonal des contributions du canton de Fribourg. Par courrier du 25 novembre 2019, l'autorité de taxation du canton de Fribourg l'a informé que le Tribunal fédéral avait rejeté le recours des contribuables en lien avec les périodes fiscales 2007 et 2008, par arrêt du 15 mars 2013 (cause 2C\_567/2012 et 2C\_568/2012). Lors d'un entretien téléphonique du 28 septembre 2021 avec l'administration fiscale fribourgeoise, le taxateur du canton de Vaud en charge du traitement du dossier des contribuables a appris que l'arrêt du Tribunal fédéral précité avait été rendu en 2013.

**A.e.** Le 22 octobre 2021, l'office d'impôt a adressé aux contribuables de nouvelles déterminations des éléments imposables pour les périodes fiscales 2009 et 2010. Dans le délai imparti pour se déterminer, ceux-ci ont indiqué maintenir leurs réclamations et fait valoir que les périodes fiscales 2009 et 2010 étaient prescrites.

Par décision sur réclamation du 7 février 2023, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration fiscale) a rejeté les réclamations des 21 novembre 2011 et 5 novembre 2013 et a confirmé les décisions de taxation des années 2009 et 2010, rendues respectivement les 24 octobre 2011 et 8 octobre 2013.

## **B.**

Statuant par arrêt du 13 novembre 2023, le Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, a rejeté le recours des contribuables et a confirmé la décision sur réclamation du 7 février 2023.

## **C.**

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A.A.\_\_\_\_\_ et B.A.\_\_\_\_\_ demandent l'annulation de l'arrêt cantonal du 13 novembre 2023. A titre principal, ils concluent au renvoi de la cause à la juridiction cantonale pour nouvelle décision. Subsidièrement, ils concluent à ce qu'il soit dit que le droit de taxer les périodes fiscales 2009 et 2010 est "définitivement éteint par suite de prescription". Les contribuables requièrent également l'octroi de l'effet suspensif au recours. L'Administration fiscale a conclu au rejet du recours.

## **Considérant en droit :**

### **1.**

**1.1.** La décision attaquée est finale (art. 90 LTF) et a été rendue par une autorité judiciaire supérieure de dernière instance cantonale (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF), ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions de l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est partant ouverte (cf. aussi art. 73 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]).

**1.2.** Le recours a été déposé en temps utile et dans les formes requises par les recourants qui, destinataires de l'arrêt attaqué, ont qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

### **2.**

**2.1.** D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (cf. ATF 134 II 207 consid. 2; arrêt 2C\_826/2015 du 5 janvier 2017 consid. 2, non publié in ATF 143 I 73).

**2.2.** Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; ATF 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergeant de celui qui est contenu dans l'acte attaqué. En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur les critiques appellatoires portant sur l'état de fait ou l'appréciation des preuves (cf. ATF 147 IV 73 consid. 4.1.2; 140 III 264 consid. 2.3; 137 II 353 consid. 5.1).

### **3.**

Le litige à trait à la prescription du droit de taxer les ICC des périodes fiscales 2009 et 2010. Compte tenu des motifs et conclusions du recours, il porte en particulier sur la question de savoir si l'intimée serait déchue du droit de procéder à la taxation des années 2009 et 2010 parce qu'elle aurait, selon les recourants, tardé à statuer et commis un abus de droit en lien avec la suspension du délai de prescription du droit de taxer.

### **4.**

La juridiction cantonale a considéré que l'office d'impôt avait rendu sa décision de taxation relative à l'année 2009 le 24 octobre 2011 et celle relative à la période fiscale 2010 le 8 octobre 2013. Ces décisions de taxation avaient été rendues avant le délai de prescription de cinq ans prévu aux art. 47 LHID et 170 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; RSV 642.11]). La prescription avait ensuite valablement été suspendue durant les procédures de réclamation introduites par les recourants, la loi étant claire. Un éventuel retard de l'autorité intimée à statuer n'était, en l'espèce, pas susceptible de remettre en cause la suspension de la prescription du droit de taxer et cette autorité n'avait pas, dans ce contexte, adopté de comportement constitutif d'un abus de droit. Les premiers juges ont également constaté que les contribuables n'avaient jamais sollicité la reprise de la procédure de taxation dans le canton de Vaud depuis 2013 (soit l'année durant laquelle l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_567/2012 et 2C\_568/2012 relatif aux périodes fiscales 2007 et 2008 avait été rendu), alors même qu'ils avaient souhaité que l'instruction de leurs réclamations fût suspendue jusqu'à droit connu sur le recours alors pendant devant le Tribunal fédéral. Par conséquent, la prescription du droit de taxer, qui avait été suspendue tant par la procédure de réclamation que par celle de recours au niveau cantonal, n'était pas acquise.

### **5.**

**5.1.** Dans un grief d'ordre formel qu'il convient d'examiner en premier, les recourants reprochent à la cour cantonale une violation de leur droit d'être entendus. Le Tribunal cantonal aurait refusé à tort d'ordonner la production des notes d'entretien de l'autorité fiscale du canton de Fribourg relatives aux contacts que celle-ci avait eus avec l'office d'impôt en 2016 à 2021, au sujet de la procédure ayant donné lieu à l'arrêt 2C\_567/2012 du Tribunal fédéral du 15 mars 2013. De même, il avait jugé inutile d'entendre les fonctionnaires de cette autorité qui auraient participé aux contacts avec le canton de Vaud. Par une appréciation anticipée des preuves, la juridiction cantonale aurait violé l'art. 29 al. 2 Cst., puisque les réquisitions formulées par les contribuables auraient été "incontestablement de nature à permettre de comprendre" comment l'office d'impôt avait appris en 2021 que la procédure fribourgeoise était terminée depuis 2013 et dès lors "provoqué par sa négligence le prolongement indû de la procédure de réclamation".

**5.2.** Selon l'art. 29 al. 2 Cst., les parties ont le droit d'être entendu. Ce droit ne comprend toutefois pas le droit d'obtenir l'audition de témoins. En effet, l'autorité peut mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient pas l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1; 140 I

285 consid. 6.3.1; 134 I 140 consid. 5.3). L'art. 41 al. 2 LHID, qui prévoit que les offres de preuves du contribuable doivent être acceptées à condition qu'elles soient propres à établir des faits pertinents pour la taxation, ne font que reprendre la garantie constitutionnelle de l'art. 29 al. 2 Cst. (ATF 144 II 427 consid. 3.1.1; arrêt 9C\_578/2023 du 27 novembre 2023 consid. 6.2).

Le refus d'une mesure probatoire par appréciation anticipée des preuves ne peut être remis en cause devant le Tribunal fédéral qu'en invoquant l'arbitraire (art. 9 Cst.) de manière claire et détaillée (art. 106 al. 2 LTF; ATF 146 III 73 consid. 5.2.2; 144 II 427 consid. 3.1.3; 138 III 374 consid. 4.3.2). On rappellera qu'en matière d'appréciation des preuves et d'établissement des faits, il n'y a arbitraire que lorsque l'autorité ne prend pas en compte, sans aucune raison sérieuse, un élément de preuve propre à modifier la décision, lorsqu'elle se trompe manifestement sur son sens et sa portée, ou encore lorsque, en se fondant sur les éléments recueillis, elle tire des conclusions insoutenables (ATF 148 IV 39 consid. 2.3.5; 143 IV 500 consid. 1.1; 140 III 264 consid. 2.3 et les références).

**5.3.** C'est sans violer le droit d'être entendus des contribuables que la cour cantonale a renoncé à ordonner la production du dossier de l'autorité fiscale du canton de Fribourg et à l'audition des membres de cette autorité administrative. En effet et comme on le verra (infra consid. 6), le fait que, le cas échéant, la procédure de réclamation aurait été indûment prolongée par une éventuelle négligence de l'intimée n'est pas déterminant au regard de l'application des règles sur la prescription du droit de taxer. Partant, l'administration des preuves telle que requise par les contribuables, qui visait précisément à établir un retard dans l'instruction de la procédure de taxation en raison d'une négligence de la part de l'Administration fiscale dans le canton de Vaud, n'était pas pertinente. Le grief tiré d'une violation de l'art. 29 al. 2 Cst. doit donc être écarté.

**5.4.** Pour les mêmes motifs, le grief tiré d'une constatation manifestement inexacte des faits quant au retard pris par l'office d'impôt à statuer et à la négligence dont celui-ci aurait fait preuve (en lien avec le maintien de la suspension de la procédure de réclamation durant dix ans, respectivement huit ans) doit également être écarté. En effet, les faits auxquels les recourants se réfèrent sont sans pertinence pour l'issue du litige (supra consid. 2.2 et infra consid. 6).

## **6.**

**6.1.** Se référant ensuite à l'art. 9 Cst., les recourants reprochent au Tribunal cantonal de ne pas avoir constaté que la prescription relative du droit de taxer de cinq ans avait été acquise pour les périodes fiscales 2009 et 2010. Ils font valoir que la suspension de la prescription ne se justifiait aucunement dans le cas d'espèce, puisqu'en raison de la négligence de l'autorité de taxation, il se serait écoulé un délai de dix ans, respectivement huit ans "entre la décision de taxation initiale et la première mesure d'instruction". L'office d'impôt aurait dès lors commis un abus de droit en se prévalant de la suspension du délai de prescription relatif du droit de taxer, sans que l'on pût reprocher aux contribuables aucun manque d'initiative ou un comportement qui aurait "engendré la durée excessive de la procédure de réclamation".

**6.2.** 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. La LHID ne règle pas les cas dans lesquels la prescription est suspendue ou interrompue et il appartient au législateur cantonal de les prévoir (arrêt 9C\_371/2023 du 8 novembre 2023 consid. 4.1).

Aux termes de l'art. 170 al. 1 LI, le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale. L'al. 2 let. a prévoit que la prescription ne court pas ou est suspendue pendant la durée des procédures de réclamation, de recours ou de révision.

**6.3.** A titre liminaire, on constate que les recourants ne contestent pas les constatations de la juridiction cantonale selon lesquelles l'autorité de taxation a rendu sa décision relative à la période fiscale 2009 le 24 octobre 2011 et celle relative à la période fiscale 2010 le 8 octobre 2013, soit avant l'échéance du délai de cinq ans prévu aux art. 47 al. 1 LHID et 170 LI. Ils ne remettent pas non plus en cause les considérations des premiers juges selon lesquelles le cas d'espèce ne relève pas de la situation dans laquelle le débiteur commet un abus de droit en se prévalant de la prescription (art. 2 al. 2 CC; art. 5 al. 3 Cst. et arrêt 2C\_267/2010 du 8 avril 2011 consid. 5.4 et les références).

**6.4.** En ce qui concerne l'argumentation des recourants sur l'abus de droit en raison de la durée excessive de la procédure, le Tribunal fédéral a déjà jugé qu'en matière fiscale et dans le cadre de la

suspension de la prescription prévue par le droit cantonal en raison d'un recours (art. 148 de la loi fiscale du canton de Bâle [Gesetz des Kantons Basel-Stadt vom 1. Januar 2000 über die direkten Steuern; Steuergesetz; StG/BS; SG 640.100]), une durée excessive de la procédure au sens de l'art. 29 al. 1 Cst. n'a aucune conséquence sur l'existence (ou l'extinction) de la créance fiscale que l'administration peut faire valoir (arrêt 2C\_636/2007 du 7 avril 2008 consid. 2.11 et les références; cf. également MARCO ROSTETTER, Die Verjährung im Recht der direkten Bundessteuer und der harmonisierten kantonalen Steuern, 2019, p. 20; ROK BEZGOVSEK, Art. 6 Ziff. 1 EMRK und das steuerrechtliche Verfahren, 2002, p. 325). Le Tribunal fédéral a également considéré que, dans le cadre des limites temporelles prévues par les délais de prescription, aucune possibilité supplémentaire de péremption de la créance fiscale ne pouvait être déduite de l'art. 5 al. 3 Cst. Il en découle que le droit de l'administration fiscale de réclamer sa créance ne peut pas être périmé en raison d'une durée (éventuellement) excessive de la procédure, en dehors des cas où la créance se prescrit en raison des délais de prescription fixés par la loi (arrêt 2C\_636/2007 du 7 avril 2008 consid. 2.11 et la référence; THOMAS MEIER, Verjährung und Verwirkung öffentlich-rechtlicher Forderungen, 2013, p. 70).

Partant, quand bien même la durée de la procédure de réclamation aurait été excessive au regard des exigences constitutionnelles de l'art. 29 al. 1 Cst. - ce que du reste la cour cantonale n'a, vu les circonstances pas constaté -, cela ne pouvait influencer la possibilité pour l'intimée de faire valoir sa créance fiscale. Celle-ci n'était en effet limitée que par les délais de prescription des art. 47 al. 1 LHID et 170 LI pour procéder à la taxation des années fiscales 2009 et 2010. Il s'en suit que, contrairement à ce qu'affirment les recourants, les créances fiscales pour ces années ne sont pas prescrites.

**7.**

Le recours est mal fondé. Cela rend la requête d'octroi de l'effet suspensif sans objet.

**8.**

Succombant, les recourants doivent supporter les frais de la procédure fédérale, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 4 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

**Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais judiciaires, arrêtés à 6'500 fr., sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux.

**3.**

Le présent arrêt est communiqué aux parties et au Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public.

Lucerne, le 5 mars 2024

Au nom de la IIIe Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Parrino

Le Greffier : Bürgisser