

## **VD\_OMNI FI.2002.0024 vom 13. Dezember 2006**

VD Tribunal cantonal, 2006-12-13, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2002.0024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2002.0024)

FR: VD\_OMNI FI.2002.0024 du 13 décembre 2006

IT: VD\_OMNI FI.2002.0024 del 13 dicembre 2006

### **Regeste**

X. /Administration cantonale des impôts, Office d'impôt de Lausanne-District | Le délai de réclamation ne commence à courir que dès la notification de la décision par laquelle l'autorité fixe les éléments imposables, le taux et le montant de l'impôt. Le fardeau de la preuve de la notification est à la charge de l'autorité. Recours admis.

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

La décision entreprise est datée du 1<sup>er</sup> mars 2002. Selon l'acte de recours, AX. \_\_\_\_\_ l'a reçue « le 2 mars 2002 au plus tard ». Le délai de recours de trente jours, prévu à l'art. 200 LI, serait échu dans ces conditions le lundi 1<sup>er</sup> avril 2002. Le recours du 2 avril 2002 contre la décision sur réclamation serait tardif. Toutefois, et dans la mesure où l'autorité intimée n'a pu établir la date exacte de réception de la décision entreprise par le recourant, et qu'au surplus 2 mars 2002 était un samedi, il y a lieu d'admettre que la réception de la décision sur réclamation a eu lieu le lundi 4 mars 2002 au plus tôt, et que le recours du 2 avril 2002 a ainsi été formé en temps utile.

2. a) La réclamation est la plupart du temps la première voie de recours contre les décisions fiscales. Véritable voie de droit, elle a pour effet de contraindre l'autorité à se prononcer à nouveau entièrement sur une taxation. L'autorité ayant rendu la décision querellée en connaît (Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 2<sup>ème</sup> éd., Helbing & Lichtenhahn, Bâle 2002, pp. 449-450, n. 17 ad §23). La réclamation est notamment ouverte contre les décisions rendues en matière d'impôt fédéral direct, d'impôts cantonaux sur le revenu (bénéfice) et la fortune (capital) des personnes physiques et des personnes morales (Xavier Oberson, *op. cit.*, p. 405, n. 19 ad §23). Les époux vivant en ménage commun doivent déposer conjointement une réclamation, suivant l'art. 113 al. 1 LIFD. Mais il suffit, pour que la réclamation soit recevable, que l'un des époux agisse dans les délais (art. 113 al. 3 LIFD) (Xavier Oberson, *op. cit.*, p. 450, n. 20 ad §23; Jean-Marc Rivier, *La réclamation et le recours fiscal (en droit vaudois et en droit harmonisé)*, in *Revue de droit administratif et de droit fiscal* 1991 pp. 337 ss, p. 345). La réclamation doit être formée par écrit. En matière d'impôt fédéral direct, elle n'a, en principe, pas besoin d'être motivée. Il suffit de montrer de façon indiscutable son désaccord avec la décision querellée (Xavier Oberson, *op. cit.*, p. 451, n. 21 ad §23). En droit vaudois, le contribuable doit motiver sommairement les motifs sur lesquels il se fonde et prendre des conclusions indiquant ce qu'il veut de l'autorité (Jean-Marc Rivier, *loc. cit.*, p. 347).

b) Le contribuable peut adresser à l'autorité de taxation une réclamation contre toute décision rendue par cette autorité. La définition de la décision, dans ce sens, importe notamment pour déterminer le point de départ du délai de réclamation. Est une décision susceptible de réclamation celle qui répond à la définition posée par l'art. 29 LJPA en ces termes : « est une décision toute mesure prise l'autorité dans un cas d'espèce et ayant pour objet : a) de créer, de modifier ou

d'annuler des droits ou des obligations b) de constater l'existence, l'inexistence ou l'étendue de droits ou d'obligations c) de rejeter ou de déclarer irrecevables des demandes tendant à créer, modifier, annuler ou constater des droits ou obligations ». La décision de taxation fixe les éléments imposables, le taux de l'impôt et son montant (art. 131 al. 1 LIFD). Le contribuable doit être informé des éventuelles modifications apportées à sa déclaration, au plus tard à cet instant (art. 131 al. 2 LIFD). Le contribuable a le droit d'obtenir la notification des décisions de taxation par écrit avec l'indication des voies de droit (art. 41 al. 3 LHID), ainsi que de recevoir une décision autre que la décision de taxation (Xavier Oberson, op. cit., p. 433, n. 16 ad §22). Il n'est pas possible de déposer une réclamation contre une décision de taxation provisoire ni contre des décisions de procédure. Celles-ci ne créent en principe ni droit, ni obligation pour le contribuable. Le plus souvent, la décision attaquée sera une décision de taxation par laquelle l'autorité compétente fixe les éléments imposables, le taux d'impôt et le montant de l'impôt (Jean-Marc Rivier, loc. cit., p. 339). Tant que le contribuable ignore le montant de l'impôt qui lui est réclamé, il n'est pas suffisamment renseigné sur la portée de la décision qui le touche. Le Tribunal fédéral en a jugé ainsi en matière de recours de droit public, mais il devrait en aller de même en matière de réclamation (Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, 2<sup>ème</sup> éd., p. 165). c) En matière d'impôt cantonal et communal, le droit de former une réclamation contre la décision de taxation définitive est ouvert à « tout contribuable qui a déposé sa déclaration » (art. 100 al. 1 aLI, applicable à la présente cause). Selon l'art. 101 al. 1 aLI : « La réclamation s'exerce par acte écrit et motivé, adressé à l'autorité de taxation dans les trente jours dès la notification de la décision attaquée » Selon Jean-Marc Rivier, le délai de réclamation ne court pas tant que le calcul de l'impôt n'a pas été effectué et que le montant de l'impôt n'a pas été communiqué au contribuable. La réclamation est recevable soit contre la décision établissant l'assiette de l'impôt, soit contre la décision fixant le montant de l'impôt, lorsque ces deux décisions sont notifiées séparément. La réclamation formée contre la décision fixant l'assiette de l'impôt ne sera traitée qu'au moment où le calcul de l'impôt sera connu et sera notifié au contribuable (loc. cit. p. 341). d) En l'occurrence, il y a lieu de distinguer ces deux questions : - D'abord celle de savoir si, cas échéant quand, le recourant a reçu la décision de taxation définitive pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 1997 au 31 décembre 1998, - En cas de réponse négative à la première question, celle de savoir si on peut ou non considérer que la notification de la décision définitive de répartition intercommunale des éléments imposables valable pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 1997 au 31 décembre 1998 a fait débiter le délai de réclamation contre la décision de taxation définitive pour la même période. 3. En matière de notification, il s'impose d'inverser le fardeau de la preuve, en le faisant peser sur l'autorité qui, seule, a la possibilité de prendre des mesures adéquates pour être à même de prouver la notification, la date à laquelle elle a eu lieu et la personne qui en a pris possession. C'est donc à elle qu'incombe principalement la charge d'établir ces faits. En cas de contestation à leur égard, le juge ou l'administration supporte les conséquences de l'absence de preuve. L'administration ayant omis d'envoyer sous pli recommandé une décision fiscale, et le dossier ne permettant pas de déterminer la date de réception de la décision, l'administration doit considérer comme recevable la réclamation formée contre celle-ci. Seule la réception de l'avis fait courir le délai (RDAF 1980 pp. 170 s.; arrêt du 25 janvier 2000 du Tribunal administratif, FI 1997/0041 consid.2c; arrêt du 21 juin 1993 du Tribunal administratif, FI 1993/017, consid. 4 ; Yves Donzallaz, La notification en droit interne suisse, Staempfli, Berne 2002, pp. 581-582, n. 1231; Jean-Marc Rivier, loc. cit., p. 343; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse,

p. 167). Il n'incombe pas au destinataire de prouver qu'il a agi dans le délai courant dès la notification, en ce sens qu'il devrait prouver la date de cette dernière (Yves Donzallaz, op. cit., pp. 585-586, n. 1243). Si un courrier de l'administration fiscale ne parvient pas au contribuable, l'autorité de taxation doit communiquer encore une fois sa décision, cette fois sous pli recommandé. Sinon, en cas de litige, elle court le risque de se voir imposer par le juge une nouvelle ouverture de la procédure en raison d'un vice de nature formelle (Bernard Zwahlen, La procédure de taxation, Séminaire des 11 et 12 septembre 1995 sur les procédures en droit fiscal, Institut d'économie financière et de droit financier à l'École des hautes études économiques, juridiques et sociales de St-Gall – Ordre romand des experts fiscaux diplômés, p. 62). Les règles strictes qui viennent d'être exposées prévalent en matière de preuve de la notification en matière pénale ou civile. En revanche, elles ne valent pas pour ce qui est de l'administration dite de masse. Ainsi, pour la notification des bordereaux fiscaux, la jurisprudence admet qu'à défaut de document établissant formellement la notification, la preuve de cette dernière peut être rapportée sur la base d'autres indices ou être fondée sur l'ensemble des circonstances (Yves Donzallaz, op. cit., pp. 593-594, n. 1263). Toutefois, lorsque la réception de la décision est contestée, il n'existe pas d'autre solution pour l'autorité que de procéder à une nouvelle notification (Yves Donzallaz, op. cit., p. 594, n. 1265). Lorsque la notification se fait par pli ordinaire, l'envoi ne fait pas preuve de sa réception par son destinataire, ni de la date de celle-ci. Toutefois, lorsqu'il est établi que l'intéressé a reçu une communication sous pli ordinaire, on présume que ce dernier lui est parvenu dans les délais usuels (ATF 85 II 187 ; ATF 105 III 43). Un recours tardif sera néanmoins jugé recevable si la décision attaquée n'a pas été notifiée au recourant (Pierre Moor, Droit administratif, tome II, p. 200). La personne à qui l'acte n'a pas été notifié doit toutefois se prévaloir de cette omission en temps utile, dès qu'elle est, d'une manière ou d'une autre, au courant de la situation (Pierre Moor, op. cit., p. 211). En l'espèce, l'autorité intimée soutient avoir adressé, dans un courrier ordinaire du 4 décembre 1998, la décision de taxation définitive pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 1997 au 31 décembre 1998. Elle ne démontre toutefois pas la réception de cet envoi. L'incertitude qui découle de cette absence de preuve doit profiter au contribuable, lequel nie avoir reçu la décision précitée. Au demeurant, le dossier de la cause ne permet pas de retenir l'existence d'indices de la notification. On ne saurait en résumé admettre que le recourant a reçu la décision, du 4 décembre 1998, de taxation définitive pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 1997 au 31 décembre 1998. 4. L'autorité intimée se prévaut notamment d'arrêts où le Tribunal de céans, à la suite de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt (RDAF 1982, 297) a constamment jugé que la fixation des éléments imposables, arrêtés dans un avis de taxation correctement établi, ne pouvait être remise en cause lors d'un recours contre le bordereau d'impôt fondé sur cet avis (FI 97/041, 97/113, FI 91/080). Dès lors, seuls des griefs portant sur des questions relatives à la perception de l'impôt cantonal et communal sont recevables contre le bordereau d'impôt, l'art. 121 aLI réservant au Département des finances - dont la décision est définitive - la compétence de connaître des recours en la matière. Lorsque l'autorité de taxation n'admet pas les éléments imposables déclarés et les modifie, elle adresse au contribuable un avis de taxation. Celui-ci mentionne les éléments imposables arrêtés par l'autorité, les points sur lesquels ont porté les modifications, ainsi que les motifs qui y ont conduit. L'avis de taxation précise en outre les délai et autorité de recours. Il ne mentionne pas, en revanche, le montant de l'impôt dû, puisque le calcul de celui-ci relève de la compétence de l'autorité de perception et ne peut être effectué que sur la base d'une taxation définitive et entrée en force. C'est à réception de cet avis de taxation que le

contribuable doit, cas échéant, recourir. Il dispose en effet, à ce moment, de tous les éléments qui lui permettent de contester éventuellement la décision de l'autorité de taxation : éléments déclarés, modifications opérées et leurs motifs. Une fois la taxation définitive entrée en force, elle est transmise à l'autorité de perception qui procède sur cette base à la notification du bordereau de contributions. Le contribuable peut alors recourir contre le bordereau, mais seulement dans la mesure où il conteste le calcul de l'impôt. Il ne saurait en effet contester à ce stade la fixation des éléments imposables, puisque cette question a été réglée définitivement au cours de l'étape précédente. Lorsque l'autorité de taxation a modifié la déclaration d'impôt et adressé au contribuable un avis de taxation correctement établi, un recours ultérieur contre le bordereau établi sur la base de cet avis de taxation doit être écarté pour tardiveté si le litige porte sur la détermination des éléments imposables, et que le contribuable n'a pas recouru à temps contre l'avis de taxation (RDAF 1982 pp. 297 ss, p. 299 §4 ; arrêt FI 1997/0041 consid. 2b). En l'espèce, les éléments imposables arrêtés par l'autorité sont exactement les mêmes, tant dans la décision de taxation définitive pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 1997 au 31 décembre 1998, que dans la décision définitive de répartition intercommunale des éléments imposables valable pour la même période. Cette identité des éléments communiqués par les deux décisions amènerait à considérer que le délai de réclamation a commencé à courir dès la notification de la décision définitive de répartition intercommunale. Mais il convient de souligner que l'objet premier de la décision définitive de répartition intercommunale a principalement pour objet cette répartition. Celle-ci n'était pas évidente, puisque elle a fait l'objet d'une première décision, provisoire, du 28 novembre 1997, où les pourcentages diffèrent notablement de ceux retenus dans la décision définitive du 4 décembre 1998. En revanche, la décision définitive de répartition intercommunale omet de mentionner les motifs ayant conduit à l'autorité à s'écarter de la déclaration d'impôt déposée par le recourant le 5 août 1997. Eu égard à ce dernier élément, on ne saurait admettre que la connaissance, par le recourant, de la décision définitive de répartition intercommunale des éléments imposables équivaut à la connaissance de la décision de taxation définitive. La notification de la décision définitive de répartition intercommunale, du 4 décembre 1998 n'a donc pas pu faire courir le délai de réclamation contre la décision de taxation définitive, dont il n'est pas établi que le recourant ait reçu notification. La même conclusion s'impose en prenant en considération le fait que le bordereau d'impôt, savoir la « notification éléments imposables et du calcul de l'impôt », pour 1997 et 1998, mentionnent eux aussi les mêmes éléments que la décision de taxation définitive et que la décision définitive de répartition intercommunale des éléments imposables. Or, on a vu que, à ce stade de la notification du bordereau d'impôt, la jurisprudence ferme au contribuable la voie de la réclamation, dans la mesure où il critique la fixation des éléments imposables. A ce moment, une réclamation ne pourrait viser que l'objet bien circonscrit de la décision notifiée, savoir le calcul de l'impôt sur la base de la taxation entrée en force. On ne voit pas pourquoi il en irait différemment, quand il s'agit de la décision définitive de répartition intercommunale des éléments imposables. La notification de celle-ci, à l'instar de celle du bordereau d'impôt, ne constitue ainsi pas le point de départ du délai de réclamation contre la décision de taxation définitive. Le recourant a réagi par courrier du 8 février 1999, quelques jours après qu'il a eu connaissance de la situation découlant de la décision de taxation définitive. Il y a lieu de considérer qu'il a formé sa réclamation en temps utile. Eu égard à ce qui précède, la décision entreprise doit être annulée et le dossier retourné à l'autorité intimée pour qu'elle procède à la taxation des intéressés. 5. Vu l'issue du recours, les frais doivent être

laissés à la charge de l'Etat. Le recourant ayant procédé par l'intermédiaire d'un conseil, un montant de 1'000 fr., à la charge du Département des finances, lui sera alloué à titre de dépens (art. 55 LJPA).

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