

VD_OMNI FI.2003.0013 vom 28. Mai 2003

VD Tribunal cantonal, 2003-05-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2003.0013

FR: VD_OMNI FI.2003.0013 du 28 mai 2003

IT: VD_OMNI FI.2003.0013 del 28 maggio 2003

Regeste

c/ACI | La non-détention par le contribuable des pièces susceptibles de justifier, selon lui, une réclamation, ne constituent de même que des problèmes organisationnels pas une circonstance permettant la restitution du délai.

Erwägungen

E. 13

LI). Cela entraîne quelques conséquences sur le plan procédural. En droit fiscal harmonisé, comme en matière d'impôt fédéral direct, les époux en ménage commun agissent conjointement et doivent accomplir ensemble tous les actes de la procédure; la représentation contractuelle des époux par l'un d'eux est toutefois présumée (art. 40 LHID et 113 LIFD); ce principe a été repris dans la nouvelle loi cantonale à l'art. 160 LI, y compris à l'alinéa 4, lequel précise à cet égard que toute communication que l'autorité fiscale fait parvenir aux époux vivant en ménage commun leur est adressée conjointement (art. 160 al. 4 LI). En principe toutefois, chacun d'eux peut, en théorie, exercer ses droits ou s'acquitter de ses obligations de façon indépendante; peu importe néanmoins de savoir lequel des époux a agi (dépôt de la déclaration, réclamation, etc.), dans la mesure où ses actes déploient également des effets pour l'autre conjoint (v. art. 113 al. 3 LIFD, 40 al. 3 LHID et 160 al. 3 LI; cf. Walter Ryser/ Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., Berne 2002, p. 458; v. en outre Ernst Blumenstein/ Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6^{ème} éd., Zurich 2002, pp. 77-78). En effet, lorsque plusieurs personnes, à l'image des époux mais aussi des hoirs, sont imposées par une décision de taxation, chacune d'elles est légitimée à agir individuellement en procédure de réclamation (v. Ryser/Rolli, op. cit., p. 466). Lorsqu'en revanche, la vie commune prend fin et que les époux vivent désormais séparés de façon durable, cette présomption de représentation prend fin; chacun d'eux est alors considéré comme un contribuable distinct et remplit sa propre déclaration (art. 9a aLI et 10 LI), l'autre époux se voyant conférer dans la procédure de taxation la même position qu'un tiers (v. Martin Zweifel, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, 2^{ème} éd., Bâle/Genève/Munich 2002, ad 40 LHID n° 20, p. 702). Sur le plan procédural, un époux ne saurait toutefois être limité dans l'exercice de ses droits de contribuable par le fait qu'il se serait, durant la procédure de taxation, constitué un domicile séparé; c'est la raison pour laquelle toutes les communications et autres décisions de l'autorité fiscale devront être notifiées également à ce dernier domicile, quand bien même cela engendrerait un coût supplémentaire pour la collectivité (v. Brigitte Behnisch, Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs- und Steuerstrafverfahren, thèse, Berne 1992, p. 130; Martin Zweifel, Die verfahrensrechtliche Stellung der Ehegatten in der Steuerveranlagung, in ZBl 89, p. 333 et ss, not. 349). Ainsi, en impôt fédéral direct, l'une des conséquences de cette rupture de solidarité est l'obligation faite à l'autorité fiscale

de communiquer ses avis et décisions à chaque époux vivant séparé (art. 117 al. 4 LIFD). Une autre conséquence a trait à la représentation des époux vivant séparés par l'un d'eux; en pareil cas, l'autorité doit toujours exiger du conjoint concerné qu'il délivre une procuration à l'autre (v. Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, complément, Zurich 2001, ad 117 LIFD, p. 316). En droit cantonal, les textes législatifs sont muets à cet égard; on retire cependant de l'art. 160 al. 4 LI, a contrario, que toute communication de l'autorité fiscale - y compris celle ayant trait à une période de taxation durant laquelle ils faisaient ménage commun - aux époux vivant séparés de façon durable doit être faite à chacun d'eux, séparément. Cela suppose naturellement que la séparation ait été au préalable portée à la connaissance de l'autorité fiscale (cf. Zweifel, *ibid.*, n° 19, p. 701). Toutefois, on ne saurait déduire de l'absence de notification à l'un des conjoints séparés que la décision notifiée à l'autre uniquement n'entre pas en force; le délai de réclamation court en effet de façon individuelle pour chacun d'eux (cf. Behnisch, *ibid.*). Dès lors, sera considéré comme forclos celui qui, des deux époux, aurait laissé passer sans réagir le délai de trente jours; la décision entrera en force en ce qui le concerne (v. sur ce point, Peter Saladin, *Des Verwaltungsverfahrenrecht des Bundes*, Basel/Stuttgart 1979, n° 17.241, p. 147, qui cite à cet égard l'ATF 101 Ib 192). On évoquera cependant l'arrêt du 6 avril 1982 du Tribunal administratif zurichois (in ZBl 83, p. 514); suivant ce jugement, la décision de taxation du gain immobilier réalisé par cinq propriétaires en main commune n'entre apparemment pas en force tant et aussi longtemps qu'elle n'est pas notifiée à chacun d'eux. La situation des époux séparés n'étant toutefois guère comparable, cette jurisprudence qui consacre apparemment la solution inverse de celle adoptée ici n'est pas applicable à la présente cause; elle n'est indiquée ici qu'à titre de comparaison. bb) Tant l'art. 100 al. 1 aLI que l'art. 185 LI retiennent que le contribuable peut former une réclamation à l'encontre de la décision de taxation; selon la doctrine, la décision pouvant faire l'objet d'une réclamation est toujours une décision finale mettant fin à une procédure ou à une étape de celle-ci (v. Rivier, *op. cit.*, p. 173). Or, il importe à cet égard d'opérer une distinction. En matière d'impôt fédéral direct, l'art. 131 al. 1 LIFD, première phrase, exige la notification par l'autorité de taxation d'une décision unique renfermant à la fois les éléments imposables, le taux et le calcul de l'impôt; le Tribunal administratif a ainsi jugé recevable la réclamation interjetée contre une décision arrêtant à la fois les éléments imposables et le calcul de l'impôt durant l'année 1996 (deuxième année de la période de taxation), quand bien même cette décision était fondée sur la notification des éléments imposables durant la période 1995-1996, elle-même intervenue en 1995 (v. arrêt FI 2001/0035 du 4 décembre 2001). En matière d'impôts directs cantonaux en revanche, la question est plus controversée, faute de disposition expresse qui, à l'image de l'art. 131 al. 1 LIFD, prévoit la notification d'une décision unique renfermant à la fois la fixation des éléments imposables et le calcul de l'impôt. La doctrine la plus récente retient toutefois que la solution inverse, soit une taxation en deux étapes successives, est admissible au regard de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (ci-après: LHID); on en retire que, chaque décision reposant sur des motifs qui lui sont propres, la remise en cause des éléments imposables n'est plus possible au stade de la contestation dirigée contre le bordereau d'impôt (v. Martin Zweifel, *op. cit.*, ad art. 46 LHID nos 14 et 15, p. 762; Rivier, *op. cit.*, p. 163, références citées; contra, mais antérieur à la LHID, arrêt du TF in Archives de droit fiscal 41, 268). Reprenant à son compte la jurisprudence de la défunte Commission cantonale de recours en matière d'impôt (v. prononcés nos 8/87 du 3 juillet 1987 et 33/81 du 2 février 1982, publié in RDAF 1982, 297), le Tribunal administratif a, pour sa part,

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 fondé sur cet avis (v. arrêts FI 2001/0035, FI 1997/0041 et 1995/0113, tous déjà cités). Dès lors, seuls des griefs portant sur des questions relatives à la perception et au calcul de l'impôt cantonal et communal sont alors recevables contre le bordereau d'impôt, les art. 121 aLI et 239 al. 1 LI réservant au Département des finances - dont la décision est définitive - la compétence de connaître des recours en la matière. b) En l'occurrence, la commission d'impôt, autorité de taxation, a notifié au recourant le 8 décembre 2000 toutes les décisions de taxation définitive ayant trait aux périodes 1995-1996 et 1997-1998. Or, ces dernières, non seulement font état des modifications apportées aux déclarations du recourant, mais mentionnent expressément les voies et délais de réclamation. Le recourant reconnaît du reste lui-même que sa réclamation était tardive. Dans ces conditions, on est fondé à présumer que ces décisions de taxation lui sont parvenues dans le délai prévu par les voies d'acheminement ordinaire; à tout le moins, on admettra sans difficulté que le 8 février 2001, lorsqu'il a interjeté réclamation, cela faisait plus de trente jours que celles-ci lui étaient parvenues. En réalité, le recourant a réagi une fois que les bordereaux d'impôt pour les années 1995 à 1998, datés du 9 janvier 2001, lui ont été communiqués; ce faisant, il était effectivement hors délai. Comme on l'a vu ci-dessus, le recourant, pour pouvoir contester de façon efficace les taxations définitives, aurait dû agir dans les trente jours suivant la notification des décisions du 8 décembre 2000; ce sont ces dernières en effet qui arrêtent les éléments imposables et le taux d'impôt. Les bordereaux du 9 janvier 2001 ont une portée propre et fixent uniquement le calcul de l'impôt. Sans doute, la commission d'impôt n'ignorait pas depuis février 1998 que les époux X._____ vivaient désormais chacun de façon séparée. Toutefois, peu importe, au vu de ce qui a été dit ci-dessus sous a/aa, in fine, que ces décisions de taxation aient été notifiées ou non à Mme X._____ également, dès lors qu'elles sont entrées en force à l'égard du recourant. 3. Le recourant fait cependant valoir des circonstances qui, selon lui, sont de nature à justifier sa réaction tardive. Il demande, implicitement à tout le moins, la restitution du délai pour interjeter réclamation. a) Les délais fixés par la loi ne peuvent être prolongés (art. 83 al. 1 aLI et 166 al. 1 LI). Les délais de réclamation et de recours sont péremptoires, ce qui signifie que le non-respect de ces derniers entraîne la perte du droit, contrairement aux délais d'ordre dont l'inobservation n'entraîne pas une telle sanction, mais peut avoir des conséquences sur la question de l'émolument ou des dépens (voir sur ce point Pierre Moor, Droit administratif, vol. II, 2ème éd., Berne 2002, n° 2.2.6.7). A teneur des articles 83b al. 1 aLI et 168 al. 1 LI, la restitution d'un délai peut toutefois être accordée si le recourant a été empêché, sans sa faute, d'agir dans le délai fixé. Une telle demande doit être présentée, par acte écrit et motivé, dans les dix jours à compter de celui où l'empêchement a cessé (art. 83 b al. 2 aLI et 168 al. 2 LI). La décision sur restitution d'un délai peut faire l'objet d'une réclamation (art. 83b al. 3 aLI et 168 al. 3 LI). Les conditions d'admission de cette demande sont cependant très restrictives (v. Moor, *ibid.*). Dans une situation de ce genre où il s'agit, pour une partie empêchée d'agir dans le délai échu, d'en obtenir la restitution, celle-ci doit établir l'absence de toute faute de sa part, ce qui est le cas lorsqu'elle se trouve objectivement dans l'impossibilité de faire valoir ses droits; est non fautive toute circonstance qui aurait empêché un plaideur consciencieux d'agir dans le délai fixé (v. Jean-François Poudret, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire, Vol. I, Berne 1990, ad art. 35, n° 2.3, p. 240; cf. en outre Alfred Kölz/ Jürg Bosshart/ Martin Röhl; Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. Auflage, Zurich 1999, § 12 n° 14;

références citées). Ainsi, le Tribunal administratif a refusé d'admettre comme non fautives les circonstances suivantes : la prolongation orale, faite au mandataire des contribuables - non confirmée par écrit -, du délai de réclamation par un fonctionnaire de la commission d'impôt (FI 2000/0101 du 13 mars 2001), la négligence du mandataire ayant omis de sauvegarder dans le délai les droits de ses clients (FI 2000/0111 du 5 avril 2001, références citées), la taxation notifiée en français à une personne morale ayant son siège à Berne et dont l'un des administrateurs était souffrant (FI 2001/0039 du 22 août 2001), la fermeture, durant les fêtes de Noël, par le contribuable ou son mandataire de ses bureaux (FI 2002/0088 du 8 janvier 2003).

b) aa) A titre préliminaire, on relève que le recourant a, pour la première fois durant la procédure, demandé devant le tribunal la restitution du délai de trente jours. Il est vrai qu'à teneur de l'art. 168 al. 3 LI, cette demande doit faire l'objet d'une décision séparée de l'autorité de taxation, que le contribuable peut contester devant l'ACI. A rigueur de droit, cette demande aurait d'abord dû être transmise à l'ACI, comme objet de sa compétence, avant que le tribunal, en seconde instance, ne soit saisi de cette question. L'ACI a toutefois indiqué, dans sa réponse au recours, les raisons qui, pour elle, font que cette demande de restitution ne lui paraissent pas fondées. Dans ces conditions, dès lors que l'autorité de réclamation a fait connaître par avance son point de vue sur la question, le renvoi de la cause pour décision sur ce volet s'avère ainsi inutile et ne constituerait qu'une formalité vide de sens (v. ATF non publié du 2 août 1993, P. c/ TA VD, Etat de Vaud et Corcelles-près-Concise; ATF 117 Ia 254 et 106 Ia 236). L'économie de procédure commande au contraire que cette question soit tranchée dans le présent arrêt.

bb) Le recourant invoque pour l'essentiel les conséquences de son divorce. A l'époque où les taxations incriminées lui ont été notifiées, il était confronté à des problèmes organisationnels et ne détenait pas les pièces justificatives qui, à l'en croire, lui permettaient de démontrer le bien-fondé des déductions revendiquées (au demeurant, il ne les détient toujours pas à l'heure actuelle). La tardiveté de sa réclamation s'expliquerait dès lors par le fait qu'il aurait été contraint de réclamer au préalable ces documents à son ex-épouse, en vain apparemment. La non-détention par le contribuable des pièces susceptibles de justifier, selon lui, une réclamation n'est cependant pas de nature à expliquer que celle-ci soit interjetée hors délai et à permettre une restitution de délai (cf. Ernst Käzlig/ Urs Behnisch, *Die direkte Bundessteuer*, III. Teil, 2^{ème} éd., Bâle 1992, ad 99 AIFD n° 25, p. 229, réf. citée, y compris lorsque les pièces dont le contribuable entend se prévaloir sont encore en main de l'autorité de taxation). Il ne s'agit pas d'une circonstance empêchant objectivement le recourant de sauvegarder ses droits dans le délai légal, ce d'autant moins que, comme on l'a vu ci-dessus, la réclamation n'a pas besoin d'être motivée pour être valable. On peut à la limite comprendre que le recourant ait été désemparé à la suite de son divorce, de telle sorte qu'il ne puisse plus immédiatement faire face aux questions administratives. Il s'agit toutefois là d'une question d'organisation que le recourant devait résoudre. La motivation des taxations est compréhensible et le recourant pouvait ainsi, sans la moindre difficulté, apparente indiquer à l'autorité de taxation par simple lettre qu'il ne consentait pas à ce que ses déclarations soient modifiées; cela eût suffi pour respecter le délai de réclamation. Le recourant ne pouvait demeurer passif et se contenter d'attendre que les pièces réclamées lui soient communiquées par son ex-femme; il avait tout loisir de produire ultérieurement les pièces dont il entendait se prévaloir. Sur ce point du reste, le recourant aurait pu, s'il estimait ne pas pouvoir agir utilement sans produire les pièces qui étaient en mains de son ex-épouse, se renseigner auprès de l'office d'impôt; rien n'indique qu'il l'ait fait. On relève par ailleurs, comme le relève fort opportunément l'autorité intimée, que des pièces ont été

régulièrement réclamées au recourant, en vain, depuis le dépôt, le 22 novembre 1993, de la déclaration relative à la période 1993-1994; cela faisait donc plus de sept ans, lorsque les taxations définitive 1995-1996 et 1997-1998 lui ont été notifiées, qu'il devait être en mesure de réunir tous les éléments propres à justifier les déductions refusées. c) Il appert ainsi que la réclamation était effectivement irrecevable; dans ces conditions, c'est à juste titre que l'autorité intimée a refusé d'entrer en matière sur les questions de fond soulevées par le recourant. 3.

L'autorité intimée n'a pas examiné, dans la décision attaquée, si la voie de la révision était ouverte; dans sa réponse au recours, elle l'exclut cependant. On rappelle en substance que la taxation définitive et entrée en force peut être révisée sur demande du contribuable, dans les trois mois dès la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les quatre ans dès la communication de la décision attaquée, notamment lorsque celui-ci découvre des faits nouveaux importants ou des preuves concluantes (art. 107 al. 1 lit. c aLI et 203 al. 1 lit. a LI). La révision est exclue cependant lorsque le contribuable invoque, à l'appui de sa demande, des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 107 al. 1 lit. c, a contrario, aLI et 203 al. 2 LI). Or, on est précisément confronté dans le cas d'espèce à une situation de ce genre, puisque le recourant aurait pu, là aussi sans difficulté majeure, invoquer durant la procédure de taxation, tous les motifs dont il se prévaut aujourd'hui pour contester les taxations définitives incriminées. N'est pas non plus pertinent le fait qu'il ne détenait pas les pièces dont il entendait se prévaloir; d'une part, il en connaissait l'existence (il n'y a pas ici de "découverte"), d'autre part, il aurait pu les réunir à temps en faisant preuve de toute la diligence requise de sa part. Il n'y a donc pas motif à réviser les taxations entrées en force. 4.

On retire de ce qui précède que le recours doit être rejeté et la décision attaquée confirmée. Un émolument d'arrêt sera mis à la charge du recourant, celui-ci succombant.

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