

## **VD\_OMNI FI.2003.0127 vom 29. April 2004**

VD Tribunal cantonal, 2004-04-29, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2003.0127](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2003.0127)

FR: VD\_OMNI FI.2003.0127 du 29 avril 2004

IT: VD\_OMNI FI.2003.0127 del 29 aprile 2004

### **Regeste**

c/ACI | Violation des obligations de procédure. Confirmation de la nature pénale d'une amende prononcée à l'encontre de contribuables ayant enfreint leur obligation de déposer une déclaration d'impôt complète, en dépit d'une sommation. Nécessité d'examiner le bien-fondé de la sanction à la faveur d'une audience publique écartée, les recourants n'en ayant pas manifesté le souhait.

### **Erwägungen**

#### **E. 31**

al. 2 de la loi du 18 décembre 1989 sur la juridiction et la procédure administratives (RSV 1.5 ; ci-après : LJPA), l'acte de recours doit être signé et indiquer les conclusions et motifs du recours. Pour la doctrine dominante, la motivation, soit le fait d'énoncer les arguments pour lesquels le recourant tient la décision attaquée pour irrégulière, est en règle générale une condition de recevabilité du pourvoi (v. Pierre Moor, *Droit administratif II*, Berne 1991, no 5.7.1.3; André Grisel, *Traité de droit administratif*, vol II, Neuchâtel 1984, p. 915). On admet certes que le recourant puisse se référer à des écritures ou à des pièces relevant de procédures antérieures; cette faculté le dispense dans une certaine mesure de développer ses moyens, mais non pas au point qu'il puisse s'affranchir de les indiquer (ainsi, Moor, *ibid.*; Grisel, *op. cit.*, p. 916; références citées). Si cette exigence se retrouve largement dans la plupart des règles de procédure, elle semble toutefois s'accommoder d'une certaine souplesse selon le droit applicable. Ainsi, en droit fiscal cantonal, à teneur de l'art. 200 LI, le recours au Tribunal administratif contre une décision prise par l'ACI sur réclamation s'exerce "par acte écrit et motivé", adressé à l'autorité de recours ou à l'autorité ayant pris la décision attaquée, ce dans les trente jours dès la notification de cette dernière (v. TA, arrêt FI 1998/0017 du 23 décembre 1999). Quoiqu'il en soit, une motivation sommaire suffit, même si elle est dépourvue de pertinence et qu'elle soit adressée sous forme de renvoi à l'opposition (RDAF 1990 p. 264), alors qu'un recours non motivé est irrecevable (TA, AC 1994/0210 du 3 mars 1997 et RDAF 1988, 225). Enfin, le Tribunal administratif admet qu'un recours non motivé n'est pas d'emblée irrecevable et que le vice peut être réparé dans le délai de grâce fixé par le juge en application de l'art. 35 LJPA dans sa nouvelle teneur (TA, arrêts FI 1998/0017 du 23 décembre 1999 ; AC 2001/0014 du 31 mai 2001). Dans le cas d'espèce, l'acte de recours se réfère à la décision attaquée et renvoie aux correspondances échangées en cours de procédure. S'agissant des conclusions, les recourants ne les ont pas chiffrées. Toutefois, on peut admettre qu'ils contestent les éléments arrêtés d'office par l'autorité intimée. Bien que sommaire, l'acte de recours doit être considéré comme recevable. Il convient dès lors d'entrer en matière. 2. On doit tout d'abord se demander si l'autorité intimée était en droit de procéder à une taxation d'office. a) En vertu de l'art. 173 al. 1 LI, toute personne qui remplit les conditions

d'assujettissement à l'un des impôts prévus par la loi doit déposer une déclaration complète et exacte sur la formule établie par le Département des finances. Les formules de déclaration sont remises au début de l'année qui suit chaque période fiscale aux personnes physiques inscrites au rôle des contribuables. Les personnes qui n'en ont pas reçu doivent en demander au greffe municipal dans un délai raisonnable (art. 173 al. 3 LI). La déclaration, signée personnellement par le contribuable, doit être renvoyée avec les annexes prescrites, dans le délai fixé par le Département des finances, au greffe municipal ou à l'adresse indiquée (art. 174 al. 1 LI), le délai de dépôt pouvant être prolongé sur demande écrite et motivée (art. 174 al. 3 LI). Les personnes physiques doivent joindre à leur déclaration notamment les certificats de salaire concernant tous les revenus provenant d'une activité lucrative dépendante (art. 175 al. 1 litt. a LI), l'état complet des titres et autres placements de capitaux ainsi que celui des dettes (art. 175 al. 1 litt. c LI). Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 176 al. 1 LI) ; sur demande de l'autorité, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations, ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 176 al. 2 LI). Si le contribuable ne dépose pas de déclaration dans les délais prescrits, l'autorité de taxation lui adresse une sommation l'invitant à déposer sa déclaration dans un délai de trente jours (art. 174 al. 4 LI). L'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt, les annexes, et procède aux investigations nécessaires (art. 180 al. 1 LI). Elle effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable (art. 180 al. 2 LI).

b) En l'espèce, la déclaration d'impôt remise par les recourants a manifestement été remplie de manière incomplète. Ils avaient omis de faire figurer les revenus de la fortune immobilière, les revenus des titres et autres placements en capitaux. Le statut d'étudiant de l'enfant B. \_\_\_\_\_ n'était pas attesté par pièce. En outre, ils n'ont renvoyé que le formulaire « état des dettes » et non l'état des titres. Partant, la rubrique « compte postal privé, titres et autres placements de capitaux » (ch. 29) est demeurée vierge. Le recourant s'est également abstenu de remplir la rubrique « revenu imposable », à l'exception du quotient familial. En dépit des réquisitions formulées les 18 décembre 2001 et 1<sup>er</sup> février 2002, ils n'ont pas fourni les extraits complets de compte-courant sur lesquels figurent les versements de salaire. On peut certes se demander si la sommation figurant dans le courrier du 1<sup>er</sup> février 2002 est valable, dans la mesure où le délai de grâce imparti est inférieur à trente jours (art. 174 al. 4 LI). La question peut néanmoins demeurer indéterminée, dès lors que l'autorité a attendu jusqu'au 23 mars 2002 pour leur adresser la taxation d'office. En outre, il n'est pas certain que cette disposition soit applicable par analogie s'agissant des requêtes complémentaires de production de pièces formées ultérieurement par l'autorité. Quoi qu'il en soit, les recourants n'ont pas été plus diligents par la suite. Les demandes formulées en ce sens sont constamment demeurées vaines. Les recourants contestent le caractère incomplet de la déclaration d'impôt et font valoir qu'ils ont agi de la même manière durant les quarante dernières années. Certes, les déclarations d'impôt 1997-1998 et 1999-2000 ne comportent aucune indication sur les avoirs en banque et autres placements de capitaux. On relève d'ailleurs que l'état des titres n'a jamais été remis, alors que les états des dettes étaient toujours scrupuleusement retournés. L'argumentation des recourants ne résiste toutefois guère à l'examen. Même si

l'on peut s'étonner que l'autorité de taxation ait omis de contrôler ces informations, il n'en demeure pas moins que les recourants n'ont pas respecté leur devoir de collaboration, qui ressort d'ailleurs clairement de la loi et des instructions systématiquement jointes aux déclarations d'impôt remises aux contribuables. Au reste, les rares pièces fournies à l'appui de la réclamation (donc postérieurement à la déclaration d'impôt) confirment qu'un état des titres aurait dû être déposé. Le moyen est dès lors mal fondé et peut être écarté sans plus ample examen. Les recourants contestent encore le caractère lacunaire de leurs réponses aux réquisitions des 30 novembre 2001, 18 décembre 2001 et 1<sup>er</sup> février 2002. Force est cependant de constater qu'ils se sont abstenus de fournir les pièces demandées concernant l'état des titres et la situation de leur fils cadet. C'est à bon droit que l'autorité intimée a jugé lacunaire les réponses fournies par les intéressés. Cela étant, les conditions pour une taxation d'office étaient manifestement remplies s'agissant de la période fiscale 2001-2002. A juste titre, l'autorité intimée a-t-elle placé le débat dans le cadre des règles sur la taxation d'office. 3.

On doit maintenant se demander si la réclamation présentée par les recourants était formellement recevable. a) Il appartient au contribuable de prouver l'inexactitude de la taxation lors de la procédure de réclamation en apportant les éléments nécessaires à établir son revenu réel (RDAF 2000 II 41 cons. 2b). En matière d'impôt fédéral direct, le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de se prononcer sur les exigences de motivation inhérentes à la procédure de réclamation contre une décision de taxation d'office. Dans un arrêt du 21 novembre 1997 (ATF 123 II 552 = RDAF 1998 II 455, rés. in SJ 1998 p. 234), il a rappelé que l'obligation prévue à l'art. 132 al. 3 LIFD, selon laquelle la réclamation déposée contre une taxation d'office doit être motivée, devait être considérée comme une exigence formelle (et non matérielle), dont la violation entraîne l'irrecevabilité de la réclamation (et non son rejet). Il incombait ainsi au contribuable désireux de demander le réexamen de la décision par l'administration, de se soumettre lui-même, préalablement, aux exigences qu'il a éludées antérieurement et qui ont conduit à sa taxation d'office (dans le même sens, P. Agner/B. Jung/G. Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, § 7 ad art. 132, p. 424). On voulait ainsi éviter " que le contribuable qui n'a pas rempli ses devoirs de collaboration et qui a, en conséquence, été taxé d'office, puisse faire obstacle à la mission de l'administration en présentant une réclamation non motivée, pour obtenir ensuite le droit de produire les documents utiles à la taxation devant une juridiction de recours, si bien que l'administration devrait recommencer la procédure ab ovo, avec ouverture d'une nouvelle voie de recours contre la taxation. " Fondé sur ce qui précède, le Tribunal fédéral a érigé en condition de recevabilité de la réclamation l'exigence d'une motivation suffisante, assortie de l'indication des moyens de preuve invoqués par le contribuable (dans le même sens: Archives 68 p. 429, qui concernait une réclamation portant sur une taxation par voie d'estimation en matière de TVA). A l'appui de son raisonnement, il a encore rappelé que cette manière de faire correspondait à la pratique développée en matière de recours de droit public, telle que découlant de l'art. 90 al. 1<sup>er</sup> lit. b OJ. Pour sa part, le Tribunal administratif semble avoir adopté une pratique plus nuancée en la matière (v. arrêts FI 1994/0128 du 18 décembre 1997; FI 2000/0053 du 6 mars 2001; FI 2002/0017 du 14 octobre 2002; FI 2002/0091 du 3 mars 2003). Il a cependant admis que la recevabilité de la réclamation soit subordonnée à l'existence d'une motivation suffisante et de l'indication valable des moyens de preuve invoqués. Il s'agit dès lors d'une exigence formelle, dont la violation entraîne l'irrecevabilité de la réclamation, qui s'impose tant en matière d'IFD qu'au regard de la législation cantonale (TA, arrêts FI 2003/0035 du 29 septembre 2003 ; FI 2003/0030 du 29 septembre 2003 ; FI 2003/0099 du 3 décembre 2003).

b) En l'espèce, la motivation et les moyens de preuve invoqués à l'appui de la réclamation du 23 avril 2002 sont insuffisants pour être recevables. Les recourants ne disent pas en quoi la taxation d'office aurait été manifestement inexacte. En réalité, ils se contentent de faire valoir que certains des éléments retenus par l'autorité de taxation sont contestés. Les recourants exposent en particulier qu'ils n'ont pas eu la possibilité d'économiser sur leurs revenus depuis vingt-cinq ans. Quand bien même cela fût avéré, il leur incombait de fournir les documents requis par l'autorité de taxation (art. 176 LI). Or, malgré les demandes qui leur ont été adressées à réitérées reprises, les recourants n'ont pas daigné produire les relevés bancaires sur lesquels figurent les versements de salaire. Confrontée à une telle attitude, l'autorité pouvait légitimement retenir que les intéressés avaient failli à leur obligation de collaborer. Au vu de la profession du recourant et du poste qu'il occupait au sein de la direction d'un établissement bancaire, il lui était aisé d'obtenir les documents demandés et de les adresser à l'autorité de taxation avec diligence. Peu importe à cet égard qu'il ait été ou non titulaire de comptes au sein de la Banque Migros, qui l'emploie. Au demeurant, il s'est bien gardé de prétendre que ses salaires n'étaient pas versés sur un compte bancaire. En tout état de cause, il était en mesure d'obtenir une attestation faisant état du fait qu'il n'entretenait aucune relation bancaire avec son employeur, voire un document attestant des modalités de versements de son salaire. A cet égard, les attestations de la Banque cantonale vaudoise produites à l'appui de la réclamation ne répondent pas à la demande formulée par l'autorité. Enfin, il n'y a pas lieu de s'arrêter plus avant sur l'existence des dettes dont les recourants font état, qu'ils admettent eux-mêmes n'avoir pas portées sur la déclaration d'impôt et qu'ils se sont abstenus de documenter, malgré les demandes formulées ultérieurement par l'autorité. Les considérations qui précèdent valent mutatis mutandis pour les pièces relatives aux allocations de formation professionnelle et au statut d'étudiant du fils cadet des recourants, que ces derniers se sont abstenus de fournir. Il suit de là que l'argumentation des recourants ne répond pas aux exigences de motivation qualifiée posées par la jurisprudence mentionnée au considérant 3a ci-dessus. C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a déclaré la réclamation irrecevable. A supposer que l'argumentation des recourants fût recevable, la réclamation aurait de toute manière dû être rejetée, car l'autorité a correctement apprécié les éléments imposables (quotient familial, valeur locative, montant des déductions). La seule question qui aurait mérité examen est de savoir si l'autorité a correctement appliqué les critères posés par l'art. 180 al. 2 LI pour aboutir à une reprise de 300'000 fr. sur les valeurs bancaires et les placements de capitaux. Si les recourants avaient fourni les extraits de compte demandés, il aurait été possible de se demander si la taxation d'office était manifestement inexacte sur ce point. Cela étant, c'est à juste titre que la réclamation déposée par les recourants a été déclarée irrecevable par l'autorité intimée. 4.

Il reste à examiner le bien-fondé de l'amende de 150 fr., que l'autorité intimée a infligée aux recourants le 22 mars 2002 en application de l'art. 241 LI. a) Les contribuables sont tenus de déposer une déclaration d'impôt, cela sur la formule officielle élaborée par l'administration (art. 124 LIFD; 241 LI). La violation de ces obligations est sanctionnée par l'amende prévue par les art. 174 al. 2 LIFD, en matière d'impôt fédéral direct, et 241 al. 2 LI, en matière d'impôt cantonal et communal. Ces dispositions prévoient que celui qui, malgré sommation, enfreint intentionnellement ou par négligence ses obligations de procédure, notamment en ne déposant pas une déclaration d'impôt ou ses annexes, encourt une amende de 1'000 fr. au plus, sous réserve des cas graves ou de récidives, où l'amende peut s'élever jusqu'à 10'000 francs. b) En matière d'impôt fédéral direct, le Tribunal fédéral a reconnu le caractère pénal de la sanction prévue

en cas de soustraction fiscale et admis l'application des garanties instituées par l'art. 6 CEDH (ATF 119 Ib 311 cons. 2f). S'agissant des amendes d'ordre, il a également été admis qu'elles revêtaient un caractère pénal. De telles mesures de contraintes sont instituées pour empêcher que l'impôt ne soit déterminé sur une base erronée et poursuivent à la fois des buts de prévention et de répression (Archives de droit fiscal suisse, n° 66, p. 142, cons. 3b ; dans le même sens, v. TA, arrêt FI 1992/0013 du 19 octobre 1992 cons. 2). On pourrait dès lors se demander si le bien-fondé de l'amende infligée par l'autorité intimée devrait être examiné à la faveur d'une audience publique, en application de l'art. 6 CEDH. Dans le cas d'espèce, les recourants n'en ont pas manifesté le souhait. Ils ont d'ailleurs été interpellés à ce sujet en cours de procédure, mais n'ont donné aucune suite à la correspondance qui leur a été adressée par le juge instructeur. La question peut dès lors demeurer ouverte. c) A juste titre, l'autorité intimée admet que la question de l'amende n'a pas été examinée dans la décision sur réclamation. Elle estime que le tribunal pourrait néanmoins statuer sur cette question, pour des raisons d'économie de procédure. A titre préliminaire, on peut en effet se demander si l'autorité intimée aurait dû entrer en matière sur la question de l'amende au lieu de prononcer l'irrecevabilité de la réclamation pour l'entier du litige. Comme elle semble l'admettre elle-même, la réclamation n'impose pas une motivation qualifiée sur ce point, contrairement à ce qui prévaut pour la taxation d'office. D'un autre côté, on peut se demander si l'absence de toute motivation de la part des recourants devait de toute manière conduire à un prononcé d'irrecevabilité. La question peut toutefois demeurer ouverte, vu l'issue du recours. Par ailleurs, les règles sanctionnant la violation du droit d'être entendu commanderaient, en principe, d'annuler la décision entreprise, en tant qu'elle confirme l'amende infligée aux recourants et de renvoyer le dossier de la cause à l'autorité intimée pour nouvelle décision. Il est toutefois admis que la garantie n'a qu'une portée relative et que le vice peut être réparé à la condition que, dans le cas concret, la procédure de recours lui donne l'occasion de s'exprimer et que la cognition de l'autorité de recours ne soit pas moins étendue que celle de l'autorité de première instance (ce que le tribunal a admis, v. FI 1992/0013 du 19 octobre 1992, cons. 2c). De même, l'informalité pourrait-elle être corrigée si l'information sur la nature et la cause de l'accusation est complétée au cours de la procédure de seconde instance, pourvu que l'accusé puisse faire valoir utilement ses moyens par la suite (v. TA, arrêt FI 1992/0013 du 19 octobre 1992 cons. 2 e et les références citées). En l'espèce, on remarque que l'autorité intimée a exposé les motifs qui ont conduit au prononcé de l'amende, dans ses déterminations du 20 janvier 2004. Quoique sommaires, ces explications confirment que l'amende est liée à l'absence de collaboration de l'intéressé. Les recourants ont pu prendre connaissance de ces motifs en cours de procédure. Ils ont également été invités à déposer des observations complémentaires, mais n'ont pas jugé utile de se prononcer à ce sujet. Au demeurant, leur acte de recours ne dit pas en quoi l'amende serait injustifiée, tant dans son principe que dans sa quotité. Au surplus, force est de constater qu'ils n'ont pas invoqué la violation de leur droit d'être entendu. Dans ces conditions, le principe d'économie de procédure doit permettre au tribunal de statuer valablement sur la question de l'amende. d) Ceci exposé, il reste à se demander si l'amende était justifiée, tant dans son principe que dans sa quotité. Sur le vu du dossier, il est constant que les recourants ont failli à leur obligation de collaborer, en ne remplissant que de manière très partielle la déclaration d'impôt et l'état des titres. Par la suite, ils ont fait preuve d'une mauvaise volonté certaine, en éludant les requêtes de l'autorité ou en s'abstenant d'y donner suite. A la lumière de ce qui précède, force est de constater que les conditions objectives et subjectives de la contravention prévues à l'art. 241 LI apparaissent

ainsi réalisées; pour être complet, on notera en particulier que la sommation est bien intervenue (v. courrier du 1<sup>er</sup> février 2002), sans que le contribuable y donne suite. Au surplus, on admettra avec l'autorité intimée que l'amende prononcée reste modérée. Il suit de là que le recours doit être rejeté sur ce point également. La décision doit être confirmée tant sur le principe que la quotité de l'amende infligée aux recourants. 5. Les considérants qui précèdent conduisent ainsi au rejet du recours et à la confirmation de la décision entreprise. Les frais de la cause sont en outre mis à la charge des recourants, solidairement entre eux (art. 55 LJPA).

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