

## **VD\_OMNI FI.2004.0077 vom 3. November 2004**

VD Tribunal cantonal, 2004-11-03, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2004.0077](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2004.0077)

FR: VD\_OMNI FI.2004.0077 du 3 novembre 2004

IT: VD\_OMNI FI.2004.0077 del 3 novembre 2004

### **Regeste**

c/Administration cantonale des impôts | Ne sont pas recevables pour tardiveté les réclamations auxquelles sont jointes les déclarations d'impôt, formées quatre ans, respectivement un an après la notification de taxations d'office. Au surplus, les conditions de la restitution du délai ne sont pas remplies, les contribuable ne démontrant pas en quoi il leur était objectivement impossible de déposer leurs déclarations en temps utile.

### **Erwägungen**

#### **E. 4**

aLI et 175 al. 1 litt. c LI); le contribuable ayant un revenu d'une activité indépendante doit joindre à sa déclaration les comptes annuels signés (bilans, comptes de résultats, annexes) ou, en l'absence d'une comptabilité tenue selon l'usage commercial, l'état de ses actifs et passifs, de ses recettes et dépenses ainsi que de ses prélèvements et apports privés (art. 88 al. 1 aLI et 175 al. 2 LI). Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (articles 90 al. 2 aLI, 1 ère phrase, et 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 dix (art. 87 al. 4 aLI), respectivement trente jours (art. 174 al. 4 LI). L'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt, les annexes, et procède aux investigations nécessaires (art. 90 al. 1 aLI et 180 al. 1 LI). Si, malgré sommation, le contribuable ne remet pas sa déclaration en temps utile, ne comparait pas pour être entendu, ne donne pas suite à une demande de renseignements ou ne produit pas les justificatifs demandés, la taxation est effectuée d'office (art. 97 aLI). Le nouveau texte de loi précise à cet égard que la taxation d'office doit être effectuée 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; l'autorité peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable (art. 180 al. 2 LI). b) Il n'est guère contestable que les conditions permettant à l'autorité de taxation de notifier une taxation d'office durant chacune des deux périodes de taxation ici concernées, étaient réalisées dans le cas d'espèce. S'agissant de la période 1999-2000, M. X. \_\_\_\_\_ a promis à l'autorité, successivement à deux reprises, le bouclage de ses comptes et le dépôt de la déclaration, ce alors que le délai de dix jours imparti dans la sommation du 14 octobre 1999 était déjà échu. Or, nonobstant ces promesses, la déclaration n'a, comme on le verra ci-dessous, été déposée que près de quatre ans plus tard. Quant à la période 2001-2002, la sommation du 11 octobre 2001 impartissant

aux contribuables un délai de trente jours pour remettre leur déclaration est tout simplement demeurée sans le moindre effet, la déclaration étant déposée près de deux ans plus tard. Sans doute, un rendez-vous était prévu pour le 29 novembre 2001 entre M. X. \_\_\_\_\_ et la représentante de l'office d'impôt; il a cependant été annulé à la demande du contribuable et rien au dossier n'indique que celui-ci a tenté d'en obtenir à nouveau la fixation. Quoi qu'il en soit, cela ne dispensait nullement les recourants de déposer leur déclaration.

3. Les recourants soutiennent que les réclamations qu'ils ont interjetées contre ces deux taxations d'office sont recevables. a) S'agissant des conditions de la réclamation contre une taxation d'office, il y a lieu d'opérer une distinction selon les textes applicables. aa) La taxation d'office du 15 décembre 1999 concernait la période de taxation 1999-2000, régie par l'aLI. On rappelle que 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; texte dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000). A teneur de l'art. 101 al. 1 aLI, qui traite de la forme et du délai de recours, 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." 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 (v. ATF 85 II 187; voir plus généralement sur la question, ATF 105 III 43). Si la preuve de la notification de la décision incombe à l'autorité fiscale, celle du respect du délai de réclamation incombe en revanche au contribuable (v. Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2<sup>ème</sup> éd., Lausanne 1998, p. 176, réf. citées). Selon l'art. 100 al. 2 aLI toutefois, le contribuable qui n'a pas déposé de déclaration dans le délai de dix jours qui lui est imparti par la sommation est déchu du droit de réclamation. Dans un arrêt FI 2002/0017 du 14 octobre 2002, le Tribunal administratif a jugé que cette règle s'appliquait de manière restrictive, soit lorsqu'une taxation d'office apparaît justifiée dans son principe mais uniquement dans l'hypothèse de l'absence du dépôt d'une déclaration dans le délai de sommation, mais non dans celle d'une déclaration incomplète. Au surplus, le contribuable qui a été taxé d'office, peut déposer une réclamation contre la taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte; la réclamation doit indiquer les moyens de preuve (art. 101 al. 2 aLI). bb) La taxation d'office du 24 janvier 2002 a trait à la période de taxation 2001-2002, de sorte qu'elle est soumise à la LI, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2001. On rappelle qu'à teneur de l'art. 186 al. 1 LI, la réclamation s'exerce par écrit, adressé à l'autorité de taxation dans les trente jours dès la notification de la décision attaquée; par rapport à l'art. 101 al. 1 aLI, la réclamation n'a plus, comme par le passé, à être motivée. En règle générale, la réclamation n'a pas à être motivée pour être recevable. Cette règle souffre cependant d'une exception lorsque l'autorité a effectué une taxation d'office, soit "lorsque 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" (art. 180 al. 2 LI). L'art. 186 al. 2 LI permet en pareil cas au contribuable de déposer une réclamation contre la taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et indiquer les moyens de preuve (ibid., deuxième phrase). b) Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral a rappelé que le contribuable taxé d'office peut, par la voie de la réclamation, contester la réalisation des conditions qui ouvrent à l'autorité fiscale le droit de taxer d'office ainsi que le montant des éléments imposables, pour autant toutefois qu'il prouve le caractère manifestement inexact de la taxation. Cela signifie que le

contribuable doit se prêter d'entrée de cause à la collaboration qu'il a négligée jusqu'ici, notamment remettre sa déclaration d'impôt et d'autres documents, ainsi que communiquer tous les renseignements utiles à sa taxation (cf. ATF du 19 juin 2002, 2A.442/2001, 2.2, réf. citées, à savoir FF 1983 III 1 ss, 221; RDAF 2000 II 41 cons. 2b p. 43; ATF 123 II 552, cons. 4c ; Archives de droit fiscal 67 p. 409 cons. 3a p. 413; v. également dans le même sens ATF du 13 août 2002, 2A. 155/2002, cons. 3.2). Le contribuable ne peut en revanche se borner à contester certains postes seulement, car cela ne suffit pas à établir que la taxation dans son ensemble serait manifestement inexacte (ibid.). Ces considérations valent aussi bien pour lorsqu'il s'agit pour l'autorité d'appliquer la loi de 1956 que pour celle de 2000. La réclamation contre une taxation d'office n'est toutefois recevable que si elle contient une motivation suffisante et qu'elle indique de façon valable les moyens de preuve invoqués; le Tribunal fédéral a retenu à cet égard que l'existence d'une motivation, accompagnée de l'indication des moyens de preuve, constituait une condition de recevabilité de la réclamation formée contre une taxation d'office, cela dans le cadre de l'art. 132 al. 3 LIFD, (v. sur ce point, ATF 123 II 552, cons. 4c, spéc. p. 557 s.; ATF du 4 avril 2001, 2A.453/2000, et du 22 octobre 2001, 2A. 277/2001). Comme le rappelle l'ACI dans ses écritures, le Tribunal administratif a toutefois jugé, dans un arrêt FI 2000/0053 du 6 mars 2001 que, dans le cas particulier où la réclamation comporte déjà une autre motivation recevable (le contribuable se plaignait alors de ce que les conditions de la taxation d'office n'étaient pas réunies, parce qu'il avait déposé sa déclaration postérieurement à l'échéance de la sommation, mais dans le délai qu'il avait lui-même annoncé au fisc), il n'apparaît en définitive pas justifié d'appliquer la solution plus rigoureuse retenue par la jurisprudence récente du Tribunal fédéral fondée sur l'art. 132 al. 3 LIFD. Le tribunal 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 2003/0127 du 29 avril 2004; FI 2003/0099 du 3 décembre 2003; FI 2003/0035 du 29 septembre 2003 ; FI 2003/0030 du 29 septembre 2003). S'agissant des moyens de preuve, le Tribunal administratif, dans l'arrêt FI 2002/0017 du 14 octobre 2002, a exposé que le contribuable non assisté ne pouvait guère saisir d'emblée la portée de l'exigence posée par l'art. 132 al. 3 LIFD (ainsi que celle posée à l'art. 186 al. 2 LI in fine). Selon les cas, ceux-ci pouvaient être la déclaration d'impôt, les comptes définitifs, le questionnaire pour indépendant ou encore les documents non produits dans la procédure de taxation. Pour pallier cette difficulté, on pourrait alors songer à un mécanisme du type délai de grâce, que le droit cantonal ne semble pas exclure. Cela étant, on pourrait admettre qu'un ultime délai soit accordé au contribuable qui aurait omis de déposer un moyen de preuve (v. FI 2003/0030, déjà cité). c) On rappellera par ailleurs que 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. 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). En outre, il a été jugé que la non détention par le contribuable des pièces sur lesquelles il entend se fonder dans sa réclamation n'était pas de nature à justifier que celle-ci soit interjetée hors délai (v. arrêt FI 2003/0013 du 28 mai 2003) On ajoutera qu'une telle demande, pour être prise en considération, doit être présentée, par acte écrit et motivé, dans les dix jours à compter de celui où l'empêchement a cessé (art. 83b al. 2 aLI et 168 al. 2 LI; v. les réserves émises à l'encontre de ce délai au regard de la règle d'harmonisation contenue à l'art. 72 LHID, dans l'arrêt FI 2003/0081 du 10 novembre 1999); ainsi, ce dernier arrêt, la demande de restitution présentée plus de trente jours à compter de cette dernière date a été jugée irrecevable. La décision sur restitution d'un délai elle-même peut faire l'objet d'une réclamation (art. 83b al. 3 aLI et 168 al. 3 LI; v. sur cette question, arrêts FI 2003/0099 du 3 décembre 2003 et FI 2003/0013, déjà cité). 4.

Ces quelques rappels conduisent le tribunal à faire, dans le cas d'espèce, les constatations suivantes. a) On a vu ci-dessus qu'il appartient au contribuable de prouver le respect du délai de réclamation. Les recourants ont, certes, produit à cet égard une copie de la correspondance que M. X. \_\_\_\_\_ aurait adressée à l'autorité de taxation le 21 décembre 1999, en la priant de bien vouloir reconsidérer la taxation d'office du 15 décembre 1999 ayant trait à la période 1999-2000. Ils n'ont pas offert d'autres preuves à l'appui de leur allégation selon laquelle, quand bien même la réclamation a été formée en temps utile, aucune suite n'y a été donnée. Or, cette correspondance a été produite par les recourants à l'appui de leurs écritures complémentaires du 12 août 2004, pour la première fois dans la procédure; l'original n'a en revanche été retrouvé ni dans le dossier des contribuables, ni dans les dossiers de l'autorité de taxation et, du reste, le mandataire des recourants lui-même ne l'a pas invoquée à l'appui de la réclamation qu'il a pourtant formée le 20 décembre 2003 pour les deux périodes de taxation ici concernées. Un autre élément est à cet égard troublant. L'autorité fiscale a fixé l'impôt dû pour chacune des deux années fiscales de la période de taxation 1999-2000, avant de notifier aux recourants des bordereaux. Elle a même poursuivi l'exécution de ceux-ci, puisqu'une saisie a été opérée en mains des recourants par l'office compétent le 1<sup>er</sup> novembre 2001. Or, à aucun moment ces derniers n'ont opposé à la créance de l'autorité fiscale la réclamation dont ils se prévalent désormais. Quoiqu'invités par le magistrat instructeur à se déterminer sur ce point qui démontre un comportement contradictoire de leur part, les recourants sont demeurés muets. Dès lors, force est d'admettre que les recourants n'ont pas établi à satisfaction de droit la preuve que la réclamation contre la taxation de la période 1999-2000 a été interjetée en temps utile. Il

n'est pas exclu que la correspondance dont les recourants se prévalent céans n'a, en réalité, jamais été déposée; M. X. \_\_\_\_\_ aurait négligé au demeurant de l'envoyer avec la déclaration de sa fille A. Dans ces conditions, la décision attaquée sera confirmée, y compris s'agissant de l'amende de 400 francs infligée aux recourants. b) Les déclarations 1999-2000 et 2001-2002 ont été finalement produites le 20 décembre 2003. Dans leur lettre d'accompagnement les recourants, par la plume de leur conseil, ont en outre interjeté une réclamation à l'encontre des taxations d'office des 15 décembre 1999 et 24 janvier 2002. Or, à cette date, le délai de réclamation contre les décisions de taxation de ces deux périodes, ainsi que contre les amendes prononcées à l'encontre des recourants, était largement échu, sans pour autant que ces derniers n'en demandent la restitution. c) Dans leur pourvoi au Tribunal administratif, les recourants exposent les raisons qui, selon eux, justifieraient leur empêchement, d'une part, de motiver en temps utile leur réclamation contre la taxation d'office du 15 décembre 1999 et, d'autre part, déposer une réclamation en temps utile à l'encontre de celle du 24 janvier 2002. On relève toutefois qu'ils ne précisent pas à partir de quelle date cette succession d'empêchements a pris fin. Quoi qu'il en soit de cette dernière question, aucun des motifs invoqués n'établit cependant une impossibilité objective pour les contribuables de faire valoir leurs droits en temps utile. Les recourants indiquent qu'ils ont dû, durant l'année 1999 au demeurant, mettre un terme au mandat précédemment confié à une autre fiduciaire de la place et que, faute de moyens financiers, ils n'ont pas été à même d'en mandater immédiatement une nouvelle. Or, ils ne démontrent pas ce faisant qu'il leur était impossible de remplir leur déclaration; on eût été en droit d'attendre de leur part qu'ils remettent au moins durant les délais de sommation une déclaration d'impôt remplie – même sommairement – et signée. Du reste, Mme X. \_\_\_\_\_ est salariée et un certificat lui a été remis à cet effet. Quant à M. X. \_\_\_\_\_, qui exerce une activité indépendante, à défaut d'une comptabilité tenue avec l'aide d'une fiduciaire selon l'usage commercial, il aurait à tout le moins pu dresser lui-même un récapitulatif de ses encaissements et de ses dépenses, conformément aux art. 88 al. 1 aLI et 175 al. 2 LI, document qu'il devait de toute façon établir, ne serait-ce que pour se rendre compte lui-même du résultat de son activité (v. un cas analogue, arrêt FI 2003/0117 du 3 février 2004). Les recourants font par ailleurs valoir la mauvaise santé de Mme X. \_\_\_\_\_ et le fait que cette dernière a dû subir, durant deux années consécutives, deux interventions chirurgicales délicates. On peut comprendre le désarroi de M. X. \_\_\_\_\_ et être sensible aux priorités qu'il a accordées au rétablissement son épouse; cette circonstance sans doute pénible ne le dispensait toutefois ni d'exécuter son obligation de contribuable telle que rappelée ci-dessus, ni, à défaut, de désigner un mandataire à cet effet. M. X. \_\_\_\_\_ explique enfin que, sous la pression des circonstances et par lassitude au demeurant, il se serait complétement désintéressé des questions administratives durant un certain temps; d'ordre essentiellement subjectif, cette circonstance n'est pas révélatrice d'un empêchement objectif de déposer la déclaration d'impôt du couple, ni de former réclamation en temps utile (v. dans ce sens FI 2003/0099, déjà cité). Du reste, exerçant une activité en la forme indépendante, M. X. \_\_\_\_\_ a – apparemment – continué de travailler; c'est là le signe qu'il était en mesure de remplir sa déclaration; en tous les cas, il n'y a pas de preuve d'une incapacité de travail, cas échéant durable. d) Par conséquent, la décision attaquée, en tant qu'elle a trait à l'irrecevabilité de la réclamation contre les taxations d'office, ne peut qu'être confirmée. 5. Les considérants qui précèdent conduisent ainsi le tribunal à rejeter le recours. La décision attaquée est confirmée. Un émolument d'arrêt est mis à la charge des recourants; au surplus, il n'est pas alloué de dépens.

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