

## **VD\_OMNI FI.2004.0096 vom 28. Juli 2006**

VD Tribunal cantonal, 2006-07-28, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2004.0096](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2004.0096)

FR: VD\_OMNI FI.2004.0096 du 28 juillet 2006

IT: VD\_OMNI FI.2004.0096 del 28 luglio 2006

### **Regeste**

X./ Administration cantonale des impôts | Confirmation du caractère irrecevable d'une réclamation interjetée à l'encontre d'une taxation d'office. Le contribuable, qui doit se prêter spontanément à la collaboration qu'il a négligée jusqu'alors et qui a la charge de prouver l'inexactitude de la taxation, a produit sa déclaration d'impôt plus de trois mois après le dépôt de sa réclamation par laquelle il offrait de déposer sa déclaration à la fin du mois suivant. Question laissée ouverte de savoir si l'administration fiscale se devait d'accorder au contribuable un délai pour compléter sa réclamation et si ce dernier était en droit de produire sa réclamation dans le délai annoncé.

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

La décision attaquée délimite le "cadre" matériel admissible de l'objet du litige. Ainsi, l'autorité de recours ne peut pas en principe examiner les prétentions et les griefs qui n'ont pas fait l'objet du prononcé de l'instance inférieure et le recourant ne peut pas prendre des conclusions qui sortent de ce cadre (arrêt du Tribunal fédéral du 3 juin 2004, 2A.248/2004 consid. 1.2 et références citées; Benoît Bovay, Procédure administrative, Berne 2000, p. 390-391). En l'espèce, le litige porte uniquement sur la recevabilité de la réclamation. La conclusion tendant à ce que le recourant soit taxé sur la base du revenu imposable figurant dans sa déclaration concerne le fond et est donc irrecevable. Au surplus, le recours est recevable.

#### **E. 2**

Le présent litige a ainsi exclusivement trait à la recevabilité de la réclamation interjetée le 28 mars 2002 contre la décision de taxation d'office du 27 février 2002. En effet, l'autorité intimée a refusé d'entrer en matière sur le fond de la réclamation, à savoir le montant du revenu imposable du recourant, estimant que cette réclamation n'était pas recevable. En présence d'une réclamation irrecevable, l'autorité intimée est dispensée d'examiner les griefs matériels invoqués par les recourants contre la décision entreprise. En effet, le droit de se prévaloir de l'annulabilité d'une décision ne peut être exercé que dans les formes et les délais prescrits. Si ces conditions ne sont pas respectées, l'autorité de recours n'a pas à entrer en matière, à moins qu'elle ne constate que la décision incriminée est entachée de nullité, ce qu'elle peut faire d'office et en tout temps (v. arrêts FI.2005.0204 du 28 décembre 2005 et FI.1997.0041 du 25 janvier 2000; v. au surplus André Grisel, Traité de droit administratif, vol. I Neuchâtel 1984, p. 418 et les réf. citées). Dès lors, et dans l'hypothèse où il devrait suivre l'argumentation du recourant et accueillir son pourvoi, le tribunal n'aurait en principe d'autre issue que de renvoyer la cause à l'autorité intimée pour qu'elle entre en matière sur les griefs invoqués à l'encontre de la décision de taxation d'office. Dans l'hypothèse inverse, où il s'agirait simplement de constater l'irrecevabilité de la réclamation, le tribunal devrait

se borner à confirmer la décision attaquée, sans entrer en matière sur le fond.

### **E. 3**

a) En vertu de l'art. 173 al. 1 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (RSV 642.11; LI), en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2001, donc applicable à la taxation de la période fiscale 2001-2002, 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 et dans le délai fixé par celui-ci (art. 174 al. 1 LI). Le délai de dépôt de la déclaration peut être prolongé par l'autorité de taxation sur demande écrite et motivée (art. 174 al. 3 LI). Si le contribuable ne dépose pas de déclaration dans le délai prescrit, l'autorité de taxation lui adresse une sommation l'invitant à déposer sa déclaration dans les trente jours (art. 174 al. 4 LI). L'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et ses annexes, puis procède aux investigations éventuellement nécessaires (art. 180 al. 1 LI). 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 effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse. 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, il est incontestable que les conditions permettant à l'autorité fiscale de notifier une taxation d'office au recourant étaient réalisées. En effet, celui-ci, malgré la sommation du 11 octobre 2001 et l'ultime délai au 19 février 2002 accordé à titre exceptionnel et par lequel l'autorité précisait qu'à défaut il serait procédé à une taxation d'office, n'a pas déposé sa déclaration d'impôt et a, au contraire, requis, le 15 février 2002, qu'un délai jusqu'à fin avril 2002 lui soit accordé. A cet égard, il faut rappeler que les délais fixés par la loi ne peuvent pas être prolongés (art. 166 al. 1 LI). Au demeurant, le recourant, invoquant une surcharge de travail, n'a pas établi ou tenté d'établir qu'il aurait été dans l'impossibilité de faire valoir ses droits en temps utile. Le contribuable ne peut continuellement demander des prolongations de délai et remplir ses obligations quand bon lui semble. La restitution d'un délai ne peut être accordée que si le contribuable a été empêché, sans sa faute, d'agir dans le délai fixé (art. 168 LI). Les conditions d'admission d'une demande de restitution sont très restrictives. La partie, empêchée d'agir dans le délai échu, qui en requiert la restitution, doit établir l'absence de toute faute de sa part, ce qui est le cas lorsqu'elle se trouve objectivement dans l'impossibilité d'agir dans les délais. L'autorité fiscale était donc en droit de procéder à une taxation d'office en application de l'art. 180 al. 2 LI.

### **E. 4**

Pour l'autorité intimée, il n'y a pas lieu d'entrer en matière sur la réclamation interjetée dans le cas d'espèce, dès lors que celle-ci, bien qu'interjetée en temps utile, n'était ni motivée, ni accompagnée des moyens de preuve. a) On rappelle qu'à teneur de l'art. 186 al. 1 LI, la réclamation s'exerce par acte écrit, adressé à l'autorité de taxation dans les trente jours dès la notification de la décision attaquée. 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. 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. Du point de vue du droit fédéral, l'art. 132 al. 3 LIFD précise que la réclamation dirigée contre une taxation d'office (contrairement à la solution qui prévaut s'agissant d'une taxation

ordinaire) doit être motivée et indiquer, cas échéant, les moyens de preuves; s'agissant du fond, la réclamation doit être formée uniquement pour le motif que la taxation d'office est manifestement inexacte. 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 p. 557; Archives de droit fiscal 67 p. 409 cons. 3a p. 413; v. également ATF du 4 juin 2002, 2A.37/2002). De jurisprudence constante, il s'agit là d'exigences formelles (et non matérielles) dont le non respect doit être sanctionné, non par un rejet de la réclamation, mais par un prononcé d'irrecevabilité. Ainsi, les législateurs fédéral et cantonal ont-ils expressément voulu que le contribuable qui désire que l'administration revoie sa propre décision de taxation se soumette lui-même, préalablement, aux exigences qu'il a éludées antérieurement et qui ont conduit à la taxation d'office. Il convient en effet d'éviter que le contribuable qui n'a pas rempli ses devoirs de collaboration 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 autorité de recours qui devrait recommencer la procédure ab ovo, respectivement d'éviter qu'il puisse finalement obtenir d'être soumis à une procédure de taxation ordinaire au même titre que le contribuable qui a agi en temps utile (ATF 123 II 552, RDAF 1998 II 455, rés. in SJ 1998 p. 234; arrêt FI. 1998.0084 du 2 août 2005 et FI 2003/0030 du 29 septembre 2003, consid. 2). Le Tribunal fédéral a toutefois précisé qu'il appartenait à l'autorité fiscale de mentionner dans sa décision les dispositions de l'art. 132 al. 3 LIFD et les conséquences en cas de non-respect. Un contribuable ne pouvait toutefois pas se plaindre de cette omission, lorsqu'au stade de la procédure de réclamation, l'autorité lui avait rappelé la nécessité de motiver ses griefs et de produire ses moyens de preuve, sous peine d'irrecevabilité de sa réclamation. Le contribuable qui ne donnait pas suite à l'invitation de l'autorité ne pouvait pas ensuite prétendre avoir ignoré les conséquences d'une motivation insuffisante ou faire valoir que la décision attaquée était insuffisamment motivée (arrêt du Tribunal fédéral du 4 juin 2002, 2A.37/2002, consid. 2; ATF 123 II 552 précité, consid. 4f). Pour avoir une chance de succès, la contestation d'une taxation d'office nécessite que le contribuable lève toute incertitude sur les éléments fiscaux déterminants. Il doit prouver la réalité de l'état de fait matériel, dans son intégralité. Les manquements aux obligations de procédure qui ont conduit à la taxation d'office doivent être rectifiés en respectant spontanément et dûment les exigences formelles légales. La présentation des faits doit être détaillée de manière suffisante et les moyens de preuves adéquats doivent être, pour le moins, offerts. C'est seulement si ces conditions formelles sont remplies que le contribuable est en droit de faire la preuve de l'inexactitude manifeste de la taxation d'office (Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, complément, Zurich 2001, p. 330 ad art. 132 LIFD). La jurisprudence ne précise pas si l'autorité fiscale doit accorder un délai au réclamant pour lui permettre de compléter sa réclamation et produire les moyens de preuve utiles. Le tribunal de céans a retenu que le droit cantonal n'excluait pas que le contribuable, non assisté, qui de ce fait ne pouvait guère saisir la portée de l'exigence posée en matière de moyens de preuve, puisse bénéficier d'un

tel délai de grâce (arrêt FI 2002/0017 du 14 octobre 2002 et FI.2003.30 du 29 septembre 2003). Cette question n'a également pas été tranchée par le Tribunal fédéral qui, dans le cas d'un contribuable qui n'avait pas su mettre à profit le délai qui lui avait été imparti pour compléter sa réclamation, a confirmé le prononcé d'irrecevabilité rendu par l'autorité cantonale en invoquant que le contribuable avait lui-même pris le risque de ne plus pouvoir contester la taxation d'office en déposant sa déclaration d'impôt après la décision d'irrecevabilité (arrêt du Tribunal fédéral du 4 juin 2002, 2A.37/2002). c) En l'espèce, la taxation d'office du 27 février 2002 mentionnait expressément que la réclamation ne pouvait être déposée que pour le motif que la taxation était manifestement inexacte et qu'elle devait être motivée et indiquer les moyens de preuve, à défaut de quoi elle serait déclarée irrecevable. A l'appui de sa réclamation du 28 mars 2002, le recourant s'est toutefois contenté d'invoquer que la taxation d'office ne correspondait pas à la réalité et a demandé à pouvoir déposer sa déclaration d'impôt à la fin du mois d'avril 2002. Il n'a cependant déposé la déclaration d'impôt annoncée que le 30 mai 2002, soit un mois après l'échéance du délai qu'il s'était lui-même fixé. Par son comportement, le recourant a manifestement tardé, malgré les divers délais qui lui ont été impartis, à collaborer à l'établissement de ses revenus réels et n'a ainsi pas satisfait aux exigences de motivation qualifiée telles que fixées par les dispositions et la jurisprudence précitées. En effet, malgré le fait que l'on puisse regretter que l'autorité fiscale n'ait pas réagi à l'offre de preuve du contribuable, non assisté, en lui impartissant éventuellement un délai pour compléter sa réclamation, il apparaît que le recourant n'a pas apporté un commencement de preuve de l'inexactitude de la taxation d'office avant de déposer sa déclaration d'impôt, le 30 mai 2002, soit plus de trois mois après que la taxation d'office ait été prononcée. Dans ces circonstances, la question peut rester ouverte de savoir si l'administration fiscale se devait d'accorder au recourant un délai de grâce pour corriger et compléter sa réclamation et si ce dernier était en droit de produire les moyens de preuve dans le délai annoncé. Au demeurant, le fait que le recourant ait rencontré, à sa demande, un responsable de l'ACI auquel il a présenté des pièces complémentaires est sans conséquence sur la recevabilité de la réclamation. En effet, bien que ce comportement puisse induire le contribuable en erreur quant à l'entrée en matière de l'administration sur sa déclaration d'impôt déposée, il n'a aucune influence sur le fait que la réclamation du recourant était irrecevable dans la mesure où il n'a pas respecté les exigences formelles relatives à la motivation de la réclamation. Partant, c'est à bon droit que l'autorité intimée a refusé d'entrer en matière sur la réclamation faute de motivation qualifiée dans les délais prescrits. d) Concernant le prononcé et la quotité de l'amende, non contestés par le recourant, ils doivent également être maintenus.

## **E. 5**

Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté et la décision attaquée confirmée. Le recourant succombant, un émolument d'arrêt sera mis à sa charge, conformément à l'art. 55 LJPA. Il n'a également pas droit à des dépens.

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