

VD_OMNI FI.2006.0091 vom 29. November 2007

VD Tribunal cantonal, 2007-11-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2006.0091

FR: VD_OMNI FI.2006.0091 du 29 novembre 2007

IT: VD_OMNI FI.2006.0091 del 29 novembre 2007

Regeste

X. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Le contribuable taxé d'office peut, par la voie de la réclamation, contester la réalisation des conditions d'une taxation d'office, ainsi que le montant des éléments imposables. Il doit alors prouver le caractère manifestement inexact de la taxation, sous peine d'irrecevabilité. En annexe à sa réclamation, le recourant a déposé une déclaration d'impôt incomplète. Par la suite, il a négligé de produire les pièces justificatives requises par l'autorité, malgré les divers délais impartis. Par son comportement, le recourant entretient le flou sur sa situation financière et a manifestement tardé à collaborer. Décision d'irrecevabilité de l'ACI confirmée. Au vu de la situation précaire du recourant, le tribunal considère que le mécanisme de la taxation d'office constitue déjà une sanction suffisante et annule les amendes.

Erwägungen

E. 1

Portant sur la période fiscale courant du 1^{er} janvier au 31 décembre 2004, la décision de taxation d'office en matière d'impôt cantonal et communal, rendue le 18 novembre 2005, est régie par la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11), en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2001. En outre, il convient de citer la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14). S'agissant de l'impôt fédéral, c'est la loi sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LFD; RS 642.11), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995, qui est applicable.

E. 2

Déposé dans le délai de trente jours imparti par les art. 200 LI et 140 LIFD, le recours contre la décision sur réclamation rendue par l'ACI le 5 septembre 2006 est intervenu en temps utile. Il est au surplus recevable en la forme. Le présent litige a trait en premier lieu à la recevabilité de la réclamation interjetée le 18 décembre 2005 contre la décision de l'Office d'impôt du district de Lausanne-District du 18 novembre 2005 concernant l'impôt cantonal et communal sur le revenu et la fortune et l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2004. L'autorité intimée a refusé d'entrer en matière sur le fond de la réclamation, estimant que cette dernière n'était pas recevable faute de motivation par pièces.

E. 3

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. 173 al.1 et 174 al. 1 LI, pour le droit fédéral voir l'art. 124 al. 1 et 3 LIFD). 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, pour le droit fédéral voir art. 124 al. 3 LIFD qui prévoit un délai raisonnable). L'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et ses annexes, puis procède aux investigations éventuellement nécessaires (art. 180 al. 1 LI, art. 130 al. 1 LIFD et art. 46 al. 1 LHID). Si, malgré la 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, art. 130 al. 2 LIFD et art. 46 al. 3 LHID). 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 15 août 2005, n'avait pas déposé sa déclaration d'impôt.

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. Elle estime en effet que, dans la mesure où le contribuable n'a pas déposé une déclaration d'impôt complète dans le cadre de la réclamation contre la taxation d'office et n'a pas répondu à la demande de pièces de l'Office d'impôt, la preuve du caractère manifestement inexact de la décision litigieuse n'est pas rapportée. a) A teneur de l'art. 186 al. 1 LI (pour le droit fédéral voir les art. 132 al. 1 LIFD et 48 al. 1 LHID), 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 (pour le droit fédéral voir les art. 132 al. 3 LIFD et 48 al. 2 LHID) précise que la réclamation dirigée contre une taxation d'office doit être motivée et indiquer, cas échéant, les moyens de preuves; de plus, la réclamation peut 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. Il lui appartient toutefois de prouver l'inexactitude 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 19 juillet 2007, 2C_44/2007; ATF du 4 juin 2002, 2A.37/2002). 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 seront rectifiés par le contribuable qui respectera 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). De

jurisprudence constante, il s'agit là d'exigences formelles (et non matérielles) dont le non-respect doit être sanctionné par un prononcé d'irrecevabilité de la réclamation, et non par son rejet. 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 conditions de l'art. 132 al. 3 LIFD et les conséquences en cas de leur 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; ATF du 19 juillet 2007, 2C_44/2007, qui confirme l'arrêt FI.2006.0101 du 26 janvier 2007). c) En l'espèce, la taxation d'office du 18 novembre 2005 mentionnait expressément que la réclamation - qui devait par ailleurs être motivée et indiquer les moyens de preuve - ne pouvait être déposée qu'au motif que la taxation était manifestement inexacte, ceci sous peine d'irrecevabilité. A l'appui de sa réclamation du 18 décembre 2005, le recourant a invoqué que la taxation d'office ne correspondait pas à la réalité et déposé, en outre, sa déclaration d'impôt 2004, jugée cependant incomplète par l'autorité de taxation. Ensuite, le recourant n'a produit aucune des pièces justificatives requises par l'autorité afin que celle-ci soit en mesure de revoir la taxation d'office. Précisons encore que l'autorité a imparti le 4 janvier 2006 au recourant un premier délai de vingt jours pour compléter sa déclaration, suivi d'un nouveau délai au 13 février 2006. A l'échéance de ce dernier délai de grâce, le recourant s'est contenté de solliciter une nouvelle échéance d'un mois, sans produire ensuite l'ensemble des documents requis. On doit ainsi faire grief au recourant d'entretenir le flou sur sa situation. L'Office d'impôt était en effet, conformément à l'art. 175 al. 2 LI (pour le droit fédéral voir l'art. 125 al. 2 LIFD et l'art. 42 al. 3 LHID), en droit d'attendre du contribuable une déclaration d'impôt accompagnée, à défaut d'une comptabilité en bonne et due forme, à tout le moins d'un récapitulatif des encaissements et des dépenses, document que le recourant doit de toute façon établir, ne serait-ce pour se rendre compte lui-même du résultat de son activité. Or, il n'a rien produit de tel, notamment ni le compte « Chiffre d'affaires » ni les justificatifs relatifs à ses frais de véhicule, cela malgré les requêtes de l'office d'impôt des 4 et 30 janvier 2006. Les problèmes judiciaires et personnels invoqués par le recourant ne l'empêchaient pas de s'exécuter dans le délai accordé et prolongé à deux reprises, étant rappelé que tout contribuable doit remplir périodiquement ses obligations à cet égard. En outre, le contribuable ne pouvait se contenter de contester la taxation d'office en faisant état d'un revenu, non établi par pièces. 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 et n'a ainsi pas satisfait aux exigences de motivation qualifiée telles que fixées par les dispositions et la jurisprudence rappelées plus haut. En effet, il n'a pas apporté les preuves requises en complément de sa déclaration d'impôt en date du 13 février 2006, soit près de trois mois après que la taxation d'office a été prononcée. Au demeurant, le recourant n'avait toujours pas produit les preuves requises après l'échéance qu'il s'était lui-même fixée et, à l'exception de l'attestation bancaire relative à la dette hypothécaire, aucune pièce complémentaire n'a été produite dans la procédure de recours. L'intéressé fait également valoir que l'estimation des éléments imposables pour l'année 2004 est arbitraire. A titre de preuve, il se contente toutefois de se référer à la taxation 2003 et en particulier au revenu imposable retenu alors à hauteur de 2'100 fr. On l'a vu, le contribuable ne peut se contenter en aucun cas de contester la taxation d'office en faisant état d'un quelconque revenu et à plus forte raison en se référant à des taxations passées, sans apporter le moindre commencement de preuve. Enfin, le fait que le recourant ait rencontré, à sa demande, un responsable de l'ACI auquel il a exposé les motifs de ses manquements est sans conséquence sur la recevabilité de la réclamation. Au contraire, le contribuable a été rendu attentif sur le fait que la réclamation serait irrecevable si les exigences formelles relatives à la motivation n'étaient pas respectées. Aussi, le recourant ne saurait-il prétendre avoir ignoré les conséquences d'une motivation insuffisante. Dans ces conditions, c'est à juste titre que la réclamation dirigée contre la taxation d'office a été déclarée irrecevable par l'autorité intimée.

E. 5

Lorsque l'autorité de taxation n'est pas entrée en matière sur la réclamation, l'autorité de recours – qui a les mêmes compétences que l'autorité de taxation (art. 142 al. 4, 145 LIFD, 200 et 201 LI) – doit d'abord examiner si les conditions formelles de recevabilité de la réclamation (forme écrite, délai, motivation, moyen de preuve, etc.) étaient, ou non, remplies. A cet égard, elle doit uniquement examiner si l'autorité de réclamation a admis à bon droit que le réclamant n'avait pas établi le caractère manifestement inexact de la taxation. Si tel est le cas, l'autorité de recours doit rejeter le recours déposé devant elle sans examiner elle-même le détail de la taxation. Si l'autorité de taxation n'est pas entrée en matière à tort sur la réclamation, l'autorité de recours peut alors, soit lui renvoyer la cause pour nouvelle décision, le cas échéant avec des instructions, soit procéder elle-même à une nouvelle taxation (art 143 et 145 LIFD; ATF 2C_44/2007 du 19 juillet 2007 qui rejette le recours formé contre l'arrêt FI 2006.0101 du 26 janvier 2007). En l'espèce, en présence d'une réclamation irrecevable, l'ACI s'est à bon droit dispensée d'examiner les griefs matériels invoqués. De même, le Tribunal administratif doit se borner à confirmer la décision attaquée, sans entrer en matière sur le fond (à moins qu'il ne constate que la décision incriminée est entachée de nullité absolue, hypothèse non réalisée ici; FI.2005.0204 du 28 décembre 2005 voir au surplus André Grisel, Traité de droit administratif, vol. I Neuchâtel 1984, p. 418 et les réf. citées).

E. 6

Le recourant conteste également les amendes de 900 fr. et 450 fr. infligées par l'office d'impôt en application de l'art. 241 LI, respectivement 174 LIFD. Le contribuable qui, malgré une sommation, enfreint par négligence ou intentionnellement une obligation qui lui incombe est puni d'une amende de 1'000 fr. au plus, de 10'000 fr. au plus en cas de récidive (art. 241 LI, art. 174 LIFD et art. 55 LHID). En l'occurrence, force est de constater qu'il n'a

pas produit sa déclaration d'impôt dans les délais, puis les documents propres à établir ses revenus, malgré plusieurs requêtes dans ce sens. S'agissant des explications du recourant relatives à son retard, elles ne justifient pas qu'en définitive l'ensemble des pièces requises n'ait pas été produit. Ainsi, l'état de fait visé par les art. 241 LI et 174 LIFD est réalisé, le manquement étant imputable à une négligence de l'intéressé. Quant à la quotité des amendes, le tribunal constate en premier lieu que le recourant a d'ores et déjà été amendé, faute d'avoir déposé dans les délais sa déclaration d'impôt pour l'année fiscale 2003. Il convient cependant d'adapter la sanction à la situation actuelle du recourant. A cet égard, parce qu'il s'agit de sanctions à caractère pénal, le tribunal peut s'en tenir aux explications du contribuable telles qu'elles ressortent de sa lettre du 30 octobre 2007 et des annexes à son courrier: le montant de ses charges (sans compter les frais d'entretien courant) excède ses revenus; sa situation est à ce point précaire qu'à plus de 40 ans il subvient à ses dépenses avec l'aide de ses parents. Ces constatations permettent de considérer que le mécanisme de la taxation d'office constitue pour le recourant, en l'état, une sanction suffisante; le tribunal annulera par conséquent les amendes, comptant que le recourant – qui dit avoir rempli ses déclarations d'impôt 2005 et 2006 – a suffisamment pris la mesure des conséquences de sa négligence.

E. 7

Au vu de ce qui précède, la décision rendue par l'ACI le 5 septembre 2006 sera confirmée, dans la mesure où elle déclare irrecevable la réclamation portant sur la décision de taxation d'office; en revanche, les prononcés d'amendes seront annulés. Le recours est dès lors très partiellement admis. Vu l'issue du litige, le recourant supportera un émolument d'arrêt légèrement réduit. Il n'a en outre pas droit à l'allocation de dépens.

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