

VD_OMNI FI.2006.0098 vom 20. September 2007

VD Tribunal cantonal, 2007-09-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2006.0098

FR: VD_OMNI FI.2006.0098 du 20 septembre 2007

IT: VD_OMNI FI.2006.0098 del 20 settembre 2007

Regeste

X. _____ /Administration cantonale des impôts | Le recourant, qui a perçu une importante indemnité ensuite du décès de sa fille dans le crash du vol SR-111, a porté celle-ci sous la rubrique "fortune au 1er janvier 2003" de sa déclaration d'impôts 2001-2002bis. Ne parlant pas le français, le recourant a rempli cette déclaration d'impôt avec l'aide de son frère. L'Office d'impôt a imposé cette indemnité au titre de "prestation en capital de la prévoyance selon l'art. 49 LI". La décision de taxation a été notifiée au contribuable durant son absence. Croyant bien faire, le frère du contribuable, au bénéfice d'une procuration bancaire, a payé l'impôt. De retour en Suisse, après un voyage de trois mois à l'étranger, le contribuable a découvert que les prestations de tort moral étaient exonérées de l'impôt. Sa réclamation interjetée plus de trois ans après la notification de la décision a été rejetée. Recours au TA, du contribuable qui demande la révision facilitée et la restitution de délai. La révision est exclue si elle est requise en raison d'une erreur du contribuable qui s'est trompé en remplissant sa déclaration d'impôt. La restitution de délai réclamée par le contribuable doit également être rejetée car il n'a pas établi avoir été empêché sans sa faute et le fait que son frère ait payé l'impôt litigieux en son absence incline à penser que celui-ci le représentait. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

On peut circonscrire les questions à examiner car le litige porte uniquement sur la recevabilité de la demande de révision et sur une éventuelle restitution de délai qui sont les deux motifs avancés par le recourant.

E. 2

L'une et l'autre des questions évoquées ci-dessus étant intimement liées à la communication de la décision de taxation à l'administré, il sied, préalablement, de rappeler les principes qui régissent la notification des décisions administratives et, plus spécifiquement, des décisions de taxation fiscales. La matière est régie par l'art. 116 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (ci-après : LIFD) et, au niveau cantonal, par l'art. 181 al. 1 LI. Ces deux dispositions ont en commun qu'elles exigent une notification écrite au contribuable. Le but de la notification est de permettre à son destinataire de prendre connaissance de la décision et de lui permettre de faire usage des voies de droit ouvertes à son encontre. On considère que la décision est notifiée, non pas au moment où le contribuable en prend connaissance, mais le jour où elle est dûment communiquée. S'agissant d'un acte soumis à réception, la notification est réputée parfaite au moment où la décision entre dans la sphère de puissance de son destinataire. S'il devait s'attendre à recevoir une notification ou s'il s'absente pour une longue période, on peut exiger de lui qu'il prenne les mesures nécessaires pour recevoir les décisions qui lui sont adressées (ATF

113 Ib 296, du 27 novembre 1987, consid. 2a). En l'espèce, le contribuable n'a pas précisé quel jour la décision litigieuse lui a été notifiée. L'autorité intimée ne dispose d'aucune preuve à cet égard. Dans la mesure où la décision de taxation est datée du 21 avril 2005, on peut supposer qu'elle est parvenue dans la sphère d'influence de son destinataire le lendemain ou, au plus tard, dans les quelques jours qui ont suivi son expédition, lorsque son frère l'a reçue pour lui. A ce sujet, le Tribunal administratif retient que le délai de réclamation est échu le 26 mai 2005 au plus tard, comme le soutient l'autorité intimée, ce qui n'est d'ailleurs pas contesté par le recourant.

E. 3

Le recourant fait valoir qu'il y a un motif de révision facilitée car l'Office d'impôt n'a pas tenu compte de faits importants dans l'établissement de la taxation et a violé la maxime d'office. Selon le recourant, il ne pouvait échapper à l'autorité intimée que le montant litigieux lui avait été versé à titre d'indemnité pour tort moral, exonérée de l'impôt, tant la catastrophe qui y a donné lieu était notoire. a) La révision est une voie de droit extraordinaire. En effet, dès lors qu'une décision n'est plus susceptible d'un recours ordinaire, le délai de réclamation ou de recours étant échu, elle jouit de la force de chose décidée (Pierre Moor, *Droit administratif*, vol. II, Berne 1991, p. 214). La demande de révision a dès lors pour objet soit un arrêt du Tribunal fédéral, soit une décision qui n'a pas été attaquée dans les délais (André Grisel, *Traité de droit administratif*, vol. II, Neuchâtel 1984, p. 942). La sécurité du droit postule qu'une décision qui jouit de l'autorité de chose jugée ne devrait pas pouvoir être remise en cause, qu'elle soit ou non conforme au droit matériel. Ce principe n'est toutefois pas absolu car il existe des hypothèses dans lesquelles l'autorité peut, quand bien même une décision jouit de l'autorité de chose décidée ou jugée, la modifier. La révocation et la révision, qui répondent à ces besoins, ne sont possibles, en règle générale, que lorsque certaines conditions sont réunies. En droit fiscal, les impératifs de la sécurité du droit s'opposent à ce que les décisions de taxation entrées en force puissent être remises en cause trop aisément (Moor, *op. cit.*, p. 215 et 234; FI.2005.0007, du 8 septembre 2006, consid. 1a et les références citées). Les conditions ouvrant la voie de la révision sont les suivantes : la taxation définitive peut être révisée soit lorsque la décision a été prise en violation des règles essentielles de la procédure, soit lorsque l'autorité de taxation ou de recours n'a pas tenu compte de faits importants qui ressortent du dossier, enfin lorsque le requérant découvre des faits nouveaux importants ou des preuves qu'il n'avait pu invoquer dans la procédure de taxation ou de recours. Ces conditions, propres à la révision au sens étroit, ont en commun, d'une part, d'avoir trait à une irrégularité qui affecte la procédure dans laquelle la décision a été prise, d'autre part, d'exiger de l'intéressé la démonstration de sa diligence, à savoir qu'il n'ait pas été en mesure, sans faute de sa part, de faire valoir le grief dans la procédure ordinaire (v. Moor, *op. cit.*, vol. II, nos 2.4.4.1 et 2.4.5.3). L'art. 203 al. 1 let. b LI vise tant la violation d'une règle essentielle de procédure par une autorité judiciaire que celle commise par une autre autorité (Lydia & Lucien Mamejan, *Commentaire de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux*, Berne 2004, note 18 ad art. 203 al. 1 let. b LI). b) Par faits nouveaux, on entend des faits antérieurs à la décision de taxation, mais découverts après seulement (*nova reperta*); sont nouveaux les faits qui, survenus à un moment où ils pouvaient être invoqués dans la procédure de taxation initiale, n'étaient pas connus de lui malgré toute sa diligence (Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse*, Lausanne 1998, p. 204; Ernst Känzig/ Urs Behnisch, *Die Direkte Bundessteuer*, n° 35 ad art. 126 AIFD; réf. citées). Par faits importants ressortant du dossier, il faut entendre l'ensemble des actes de procédure et des pièces que l'autorité devait prendre

en considération selon la décision dont elle est saisie (v. Jean-François Poudret, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire, vol. V, Berne 1992, no. 5.2 ad art. 136; Ursina Beerli-Bonorand, Die ausserordentlichen Rechtsmittel in der Verwaltungsrechtspflege des Bundes und der Kantone, Zürich 1985, pp. 130-131; références citées). c) La révision est exclue si elle est requise en raison d'un manque de connaissances juridiques du contribuable, si elle est demandée par un contribuable qui a violé ses obligations ou qui s'est trompé en remplissant sa déclaration d'impôt, ou, dans tous les cas, lorsqu'en faisant preuve de la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui, le contribuable aurait pu faire valoir ses griefs dans la procédure ordinaire (ATF 98 Ia 568, JdT 1974 I 194 consid. 5b; ATF 111 Ib 209 consid. 1; Ryser/Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., Berne 202, p. 482; arrêt FI.2001.0031 du 28 février 2006). Le Tribunal fédéral a même eu l'occasion de préciser, de manière assez sévère selon la doctrine (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2^{ème} édition, Bâle 2002, p. 471), que la voie de la révision n'était pas ouverte au contribuable imposé à la source qui aurait pu se rendre compte en prêtant un minimum d'attention de l'erreur commise par son employeur dans son attestation dont il aurait pu obtenir rectification en déposant une réclamation. Notre Haute Cour a ajouté qu'il n'appartenait pas à l'autorité de fiscale de vérifier systématiquement toutes les déclarations qui lui étaient remises et qu'elle pouvait s'y fier dans la mesure où elles paraissaient crédibles, complètes et n'étaient pas affectées de contradictions (RDAF 1999 II 138, du 2 novembre 1998, consid. 7b). De même, lorsque la décision de taxation contient des modifications par rapport à la déclaration et que des majorations importantes en résultent, une révision est exclue (Peter Agner, Angelo Digeronimo, Hans-Jürg Neuhaus, Gotthard Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Complément, Zurich 2001, p. 339). Avant l'entrée en vigueur de la LIFD et de la LHID, certains auteurs se sont prononcés en faveur d'une révision facilitée lorsque l'erreur de l'autorité était manifeste et essentielle (Lydia & Lucien Masméjan, Commentaire de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux, Berne 2004, note 22 ad art. 203 LI). En opposant la sécurité du droit (qui conduirait au maintien de la décision, même erronée) au principe de la bonne foi (soit notamment l'interdiction de l'abus de droit de la part de l'administration), il faudrait admettre un motif de révision si l'erreur était à ce point manifeste que l'autorité devait la reconnaître d'emblée et qu'il serait abusif de sa part d'en refuser la correction (Ryser/Rolli, op. cit. p. 483-484; arrêt FI.2003.0015 du 16 juin 2003 et FI.1999.0079 du 25 septembre 2002; arrêt du Tribunal fédéral du 17 juin 2004, 2P.147/2000 consid. 2.3; ATF 98 Ia 568, JdT 1974 I 194; RDAF 1999 II 138). Le contribuable doit cependant avoir correctement rempli sa déclaration pour avoir accès à une telle révision (arrêt FI.1993.0047 du 2 décembre 1994). Le Tribunal de céans s'est également penché sur la question de la révision facilitée en notant qu'il n'était pas exclu qu'il doive reprendre la question de son admissibilité, relevant que le requérant qui omettait de faire valoir un moyen dans le cadre d'une réclamation ou d'un recours ordinaire se trouvait en porte-à-faux avec le principe de la bonne foi qui constitue la prémisse à la révision facilitée (FI.1999.0079, du 25 septembre 2000, consid. 3a cc). Sans trancher formellement ce point après l'entrée en vigueur de la nouvelle LI, le Tribunal administratif a toutefois rappelé le principe de la révision facilitée dans un arrêt plus récent (FI.2002.0078, du 10 juillet 2003, consid. 4 in fine, p. 7). Dans un autre arrêt, le Tribunal de céans a rappelé, sans trancher formellement la question, que la voie de la révision facilitée ne pouvait être retenue que pour autant que l'interprétation des dispositions légales cantonales laisse la porte ouverte à une telle solution (FI.2002.0029, du 14 juin 2002, consid. 4, p. 10 et les références citées). d) Compte tenu de ce qui précède, il

s'agit donc d'examiner si l'erreur qu'invoque le contribuable aurait pu ou dû être soulevée dans le cadre d'une procédure de recours ordinaire (art. 203 al. 2 LI). A cet égard, le recourant fait valoir dans son écriture de recours que l'autorité de taxation a fait une erreur manifeste et même fautive, compte tenu des pièces du dossier et de la notoriété du drame qui a donné lieu à cette indemnisation. Selon l'autorité intimée, cette erreur n'est pas manifeste dès lors qu'on peut considérer que l'indemnité reçue l'a été à titre transactionnel et non spécifiquement au titre de tort moral, comme le soutient le recourant. A cet égard, le Tribunal de céans relève que rien dans la déclaration d'impôt du recourant ne laisse à penser que sa fille est décédée accidentellement lors du crash du vol baptisé SR 111. A aucun moment, même durant la procédure de recours, le recourant n'a produit une copie de la transaction intervenue. En l'absence de ce document, il est impossible de déterminer précisément la nature de cette indemnité, ni même le montant exact reçu, les indications données par le recourant ayant varié (USD 438'000, USD 438'857 ou encore USD 463'054). En outre, le courrier de l'étude Kreindler & Kreindler du 10 août 2000 produit par le recourant est insuffisant pour déduire que le montant qu'il a reçu constitue exclusivement une indemnité pour tort moral. En l'occurrence, aux yeux du recourant il ne fait aucun doute que la décision litigieuse est viciée. En pareille situation, on peut légitimement s'attendre, à ce qu'un contribuable diligent, lui-même ou son représentant, soulève l'informalité d'une telle décision par la voie de la réclamation ordinaire et, cas échéant, par le biais d'un recours contre la décision sur réclamation, mais à tout le moins qu'il s'abstienne de payer le montant de l'impôt qu'il estime totalement erroné. Tel n'a pas été le cas en l'occurrence. En effet, non seulement le frère du recourant s'est abstenu de contester la décision litigieuse en agissant dans le délai de réclamation, mais il s'est de surcroît acquitté de l'impôt. En outre, contrairement à ce que semble soutenir le recourant, les arguments qu'il oppose au fond contre la décision litigieuse ne relèvent pas du fait ni de la méconnaissance par l'autorité intimée d'une pièce déterminante du dossier qui lui a été soumis, mais de l'application du droit, à supposer que cette condition soit remplie, qu'il n'appartient pas au Tribunal administratif de revoir dans le cadre nécessairement très limité d'une demande de révision puisqu'il s'agit là manifestation d'un motif qu'il aurait pu faire valoir dans le cadre de la procédure ordinaire. De plus, il n'existe pas, à proprement parler, de faits importants du dossier ou de preuves concluantes connues de l'autorité qui auraient été négligés. Certes, le recourant fait valoir que cette tragédie, qui était connue du public, aurait également dû l'être de l'autorité intimée, notamment en raison du nombre de familles qui ont été frappées. La notoriété de cet événement ne constitue cependant pas un motif qui permettrait de considérer que l'autorité a violé le principe de la bonne foi et méconnu une des pièces essentielles du dossier. Il appartenait non seulement au contribuable de transmettre à l'OID la transaction litigieuse, mais encore de veiller à ce que l'autorité de taxation soit en possession de toutes les indications pertinentes. Tel n'a pas été le cas. On rappelle que l'autorité de taxation n'a pas à corriger d'office les erreurs des contribuables qui ne peuvent être considérées comme essentielles dès lors qu'elles trouvent leur origine dans l'inadvertance de ces derniers (FI.2005.0007, du 8 septembre 2006, consid. 1b). Le recourant ne peut non plus se prévaloir de faits nouveaux ou de preuves concluantes découvertes après coup. Il n'apparaît pas nécessaire de se demander s'il appartenait à l'autorité de taxation de signaler au recourant que le montant litigieux allait faire l'objet d'une taxation particulière puisque l'augmentation importante du montant de l'impôt qui s'ensuivait, en comparaison de son ancienne situation de contribuable modeste, ne pouvait non plus lui échapper. De ce qui précède, on retient que le recourant s'en prend à la

qualification juridique qu'à donnée l'autorité intimée à l'indemnité litigieuse, grief qu'il aurait pu faire valoir dans le cadre d'un recours ordinaire, puisque ce qu'il allègue être une erreur ne lui a pas échappé lorsqu'il a été en possession de la décision de taxation dont il conteste le bien-fondé. Les conditions de la révision ne sont donc pas réunies en l'espèce. Les arguments que soulève le recourant ont essentiellement trait au problème fondamental de la qualification de l'indemnité litigieuse et non à des faits nouveaux. Or, selon les propres allégations du recourant, cette erreur serait flagrante. Force est donc de constater qu'en pareille situation, il aurait pu contester ce qu'il allègue être une erreur dans le cadre de la procédure ordinaire. On ne peut également reprocher à l'autorité intimée d'avoir violé une règle essentielle de la procédure dès lors qu'il ne lui appartenait pas, comme on l'a vu plus haut, d'attirer l'attention du recourant sur l'imposition de l'indemnité litigieuse. On relève à cet égard qu'au vu des documents qui ont été remis à l'OID, rien ne laissait à penser que le montant de USD 438'857 annoncé pouvait exclusivement constituer une indemnité pour tort moral. a) Demeure la question de la restitution de délai requise par le recourant. La matière est régie par l'art. 168 al. 1 et 2 LI, disposition selon laquelle la restitution d'un délai doit être accordée si le requérant 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. La partie empêchée d'agir dans le délai doit établir l'absence de toute faute de sa part. En effet, la restitution du délai de réclamation suppose que le contribuable n'a pas respecté le délai légal en raison d'un empêchement imprévisible dont la survenance ne lui est pas imputable à faute (ATF 2A.248/2003 du 8 août 2003, consid. 3 et les références citées). On doit également assimiler la remise au destinataire à celle faite en son absence, en mains d'une personne habilitée à recevoir le pli postal (Jean-François Poudret, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire, vol. I, Berne 1990, n° 1.3.4 ad art. 32, p. 201). Toutefois, un contribuable, qu'il soit ou non absent à l'étranger, doit se laisser opposer les erreurs commises par son représentant (Archives 27, p. 336, 40 p. 173). La restitution d'un délai peut aussi être admise en cas de fausse indication des voies de droit (ATF 98 Ia 608 consid. 4) ou en cas de comportement de l'autorité provoquant l'erreur sur la voie de droit (ATF 96 II 265 consid. 1b). Selon la jurisprudence (cf. par exemple ATF 99 II 349 consid. 4), ne constitue pas un tel empêchement non fautif l'existence d'une surcharge de travail. b) A cet égard, le Tribunal de céans observe que le recourant s'est absenté pour une période relativement longue, durant laquelle la décision qu'il souhaite attaquer lui a été notifiée, par le truchement de son frère. C'est d'ailleurs ce dernier, au bénéfice d'une procuration sur le compte bancaire du contribuable, qui a passé les ordres de paiement de l'impôt cantonal et communal et de l'impôt fédéral direct réclamés par CHF 84'142.20 le 19 mai 2005. L'importance de la somme d'impôts payée incline à penser que les pouvoirs de représentation dont disposait le frère du recourant s'étendaient bien au-delà du simple règlement des factures courantes, contrairement à ce que celui-ci soutient dans son pourvoi. Il doit dès lors se laisser opposer l'omission ou la négligence de son frère qui ne s'est pas préoccupé suffisamment rapidement du sens des décisions de taxation qui lui ont été notifiées et tout particulièrement des voies et délais de recours qui figuraient au pied de celles-ci. c) A supposer que le frère du recourant ait excédé les pouvoirs de représentation dont il disposait, la demande de restitution de délai doit également être rejetée pour un autre motif. En effet, l'intéressé n'a pas établi les problèmes de santé dont il a allégué que son fils était atteint et qui auraient pu constituer un empêchement non fautif. On relève au surplus que le recourant a réservé son billet d'avion pour l'Afghanistan le 6 avril 2005, soit 14 jours

avant son départ, ce qui laisse à penser que son voyage dans son pays d'origine n'avait rien de précipité, ce qui aurait pu, le cas échéant, constituer une circonstance susceptible d'excuser son empêchement.

E. 4

Force est ainsi de conclure à l'absence d'un empêchement non fautif à respecter le délai de recours. La révision sollicitée par le recourant doit lui être refusée car l'erreur dont il allègue que la décision litigieuse est affectée est un motif qu'il aurait pu soulever dans le cadre d'une réclamation ou d'un recours ordinaire. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires et n'a pas droit à des dépens (art. 55 LJPA).

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