

VD_OMNI FI.2007.0083 vom 24. November 2008

VD Tribunal cantonal, 2008-11-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2007.0083

FR: VD_OMNI FI.2007.0083 du 24 novembre 2008

IT: VD_OMNI FI.2007.0083 del 24 novembre 2008

Regeste

X. _____ c/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 l'espèce, à l'appui de sa réclamation, la recourante s'est bornée à renvoyer la décision de taxation à son expéditeur, invité à revoir ses calculs. Par la suite, elle n'a offert aucun élément de preuve de l'inexactitude manifeste de la taxation d'office. Ce n'est finalement que durant la procédure de recours (soit près de 6 mois après la taxation d'office et près de 3 mois après la décision sur réclamation) qu'elle a déposé sa déclaration d'impôt. Confirmation de l'irrecevabilité de la réclamation. Réduction en revanche des amendes prononcées (200 fr. et 100 fr. au lieu de 400 fr. et 200 fr.) pour tenir compte des difficultés professionnelles et psychologiques de la recourante.

Erwägungen

E. 1

Portant sur la période fiscale courant du 1^{er} janvier au 31 décembre 2005, la décision de taxation d'office en matière d'impôt cantonal et communal, rendue le 24 janvier 2007, 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. Au surplus, il convient de citer la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1993. S'agissant de l'impôt fédéral, c'est la loi sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11), en vigueur depuis 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 octobre 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 20 février 2007 contre la décision de l'office d'impôt du 24 janvier 2007 concernant l'impôt cantonal et communal sur le revenu et la fortune, ainsi que l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2005.

E. 3

Pour l'autorité intimée, il n'y avait pas lieu d'entrer en matière sur la réclamation interjetée, celle-ci étant irrecevable faute de motivation. 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 20 juin 2008, 2C_710/2007 ; 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 (ATF 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 24 janvier 2007 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 20 février 2007, la recourante s'est bornée à renvoyer la décision de taxation à son expéditeur, invité à revoir ses calculs. Ensuite, et en particulier lors de la rencontre avec un collaborateur de l'Office d'impôt le 20 mars 2007, elle n'a offert aucun élément de preuve de l'inexactitude manifeste de la taxation d'office. Elle a exposé les motifs de ses manquements (d'ailleurs sans conséquence sur la recevabilité de la réclamation) et sans apporter un début de preuve. La contribuable a pourtant été rendue attentive au fait que la réclamation serait irrecevable dans la mesure où les exigences formelles relatives à la motivation n'étaient pas respectées. Aussi, la recourante ne saurait-elle 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. 4

Pendant la procédure de recours, soit près de six mois après la taxation d'office et près de trois mois après la décision sur réclamation, la recourante a déposé sa déclaration d'impôt pour l'année fiscale 2005. Dans ses observations complémentaires du 19 septembre 2007, elle requiert implicitement la restitution d'un délai pour compléter sa réclamation et, partant, prouver l'inexactitude de la taxation d'office. Elle invoque avoir souffert d'un burn-out . a) l'art. 168 LI dispose: " 1 La restitution d'un délai doit être accordée si le requérant a été empêché, sans sa faute, d'agir dans le délai fixé. 2 La demande de restitution doit être présentée, par acte écrit et motivé, dans les dix jours à compter de celui où l'empêchement a cessé. Le requérant doit accomplir dans le même délai l'acte omis. 3 La décision sur restitution d'un délai peut faire l'objet d'une réclamation " . Quant à l'art. 133 al. 3 LIFD, il prévoit: "Passé le délai de 30 jours, une réclamation n'est recevable que si le contribuable établit que par suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de présenter sa réclamation en temps utile et qu'il l'a déposée dans les 30 jours après la fin de l'empêchement" . b) En l'espèce, il apparaît que le délai pour présenter une demande de restitution n'est pas respecté s'agissant du droit fédéral et, a fortiori , pour le délai plus bref posé par le droit cantonal. Au demeurant, le tribunal constate que les motifs d'empêchement allégués par la recourante ne sauraient suffire pour obtenir une restitution de délai, dans la mesure où ils n'attestent pas qu'elle se trouvait de facto dans l'impossibilité de déposer sa déclaration d'impôt (v. les arrêts FI.2004.0057 du 8 septembre 2006, FI.2004.0081 du 25 août 2006 et FI.2003.0070 du 21 décembre 2005) . Convoquée personnellement le 20 mars 2007 et rendue attentive au fait que la réclamation serait irrecevable faute de motivation, la recourante n'a au demeurant rien entrepris. L'on pouvait raisonnablement attendre de la recourante – qui s'est déclarée elle-même incapable de gérer ses affaires courantes – qu'elle fasse, par exemple, appel comme par le passé à une tierce personne pour l'établissement de sa déclaration d'impôt .

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_710/2007 du 20 février 2008 qui rejette le recours formé c/ l'arrêt FI.2007.0060 du 29 novembre 2007; ATF 2C_44/2007 du 19 juillet 2007 qui rejette le recours formé c/ 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). La recourante ne fait valoir aucun motif de nullité absolue.

E. 6

S'agissant de la remise d'impôt requise par la recourante, le tribunal de céans n'est pas compétent pour examiner cette question. A teneur de l'art. 231 LI (pour le droit fédéral voir art. 167 LIFD), une remise d'impôt peut être accordée " lorsque le paiement frapperait trop lourdement le contribuable en raison de pertes importantes ou de tous autres motifs graves " . La demande de remise, motivée par écrit et accompagnée des pièces nécessaires, doit être adressée à l'Office d'impôt.

E. 7

La recourante conteste enfin les amendes de 400 fr. et 200 fr. infligées par l'office d'impôt en application des art. 241 LI et 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, 174 LIFD et 55 LHID). En l'occurrence, force est de constater que la recourante n'a pas produit sa déclaration d'impôt ni dans les délais impartis, ni pendant la procédure de réclamation. S'agissant des explications de la recourante relatives à ses manquements, elles ne justifient pas en définitive son défaut de collaboration. 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'intéressée. Les peines d'amende sont dès lors justifiées dans leur principe. Il convient cependant d'adapter la sanction à la situation actuelle de la recourante. A cet égard, parce qu'il s'agit d'une sanction à caractère pénal, le tribunal peut s'en tenir aux explications de la contribuable, telles qu'elles ressortent en particulier de ses courriers du 19 septembre et du 14 décembre 2007, qui dépeignent des difficultés professionnelles et psychologiques, liées notamment encore à des problèmes de santé. Ces circonstances justifient de réduire les amendes aux montants de 200 fr. et de 100 fr. arrêtés par l'ACI dans une cause semblable (montants confirmés par le Tribunal administratif, arrêt FI.2007.0060 du 29 novembre 2007, puis par le Tribunal fédéral, ATF 2C_710/2007 du 20 février 2008).

E. 8

Au vu de ce qui précède, la décision rendue le 22 mai 2007 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 réformés pour fixer leur montant à 200 fr. en matière d'impôt cantonal et communal et à 100 fr. en matière d'impôt fédéral. Le recours est dès lors partiellement admis. Vu l'issue du litige, la recourante supportera un émolument d'arrêt légèrement réduit. Elle 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.