

VD_OMNI FI.2009.0015 vom 30. November 2010

VD Tribunal cantonal, 2010-11-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2009.0015

FR: VD_OMNI FI.2009.0015 du 30 novembre 2010

IT: VD_OMNI FI.2009.0015 del 30 novembre 2010

Regeste

A.X. _____ et B.X. _____ Administration cantonale des impôts | Taxation d'office des gains réalisés lors de deux ventes immobilières, avec amendes (de 2'500 fr. dans chaque cas). Réclamation déclarée irrecevable par l'ACI. Rappel des conditions de recevabilité de la réclamation en cas de taxation d'office: le contribuable ne doit pas se contenter de mettre en doute la taxation, mais doit prouver que celle-ci ne correspond pas à la situation réelle; si la production de la déclaration non déposée n'est pas une condition de recevabilité, il appartient toutefois au réclamant de présenter les faits de manière suffisamment détaillée et de mentionner les moyens de preuve relatifs à cet état de fait. Conditions réalisées dans le cas de la seconde vente: les réclamants ont justifié le coût des travaux par un relevé des entreprises mises en oeuvre et le montant des factures; dans les délais obtenus par la suite, les réclamants ont produit des pièces que le tribunal a jugé exploitables. Recours dès lors partiellement admis. Amendes (LI-241) confirmées dans les deux cas: le défaut de déclaration après sommation s'inscrit dans une suite de manquements, ce qui justifie des amendes aggravées.

Erwägungen

E. 1

Déposé dans le délai de trente jours prévu par l'art. 200 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11), le recours est intervenu en temps utile. Il est au surplus recevable en la forme.

E. 2

Le litige porte sur la recevabilité d'une réclamation contre des décisions de taxation d'office.

E. 3

a) En vertu de l'art. 180 al. 1 LI, l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires. Elle effectue la taxation d'office 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. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable (art. 180 al. 2 LI; pour le droit fédéral, cf. les art. 130 al. 1 et 2 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct; LIFD; RS 642.11). En droit cantonal, le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve (art. 186 al. 2 LI; en droit fédéral, l'art. 132 al. 3 LIFD a la même teneur). b) Selon la jurisprudence, 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 (ATF du 16 mars 1999, in RDAF 2000 II 41 consid. 2b p. 43; ATF 123 II 552, consid. 4c; Archives de droit fiscal 67 p. 409 cons. 3a; ATF 2C_710/2007 du 20 février 2008 consid. 2.1). 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 (ATF 131 II 548, consid. 2.3; ATF 2A.39/2004 du 29 mars 2005, consid. 5.2, traduit in RDAF 2005 II 564). Ainsi, expose le Tribunal fédéral (arrêt 2C_463/2009 du 21 décembre 2009 consid. 4.1), " le contribuable ne doit pas se contenter de mettre en doute la taxation d'office, mais doit prouver que celle-ci ne correspond pas à la situation réelle. Si la production de la déclaration d'impôt non déposée n'est pas une condition de recevabilité de la réclamation (cf. arrêt 2C_579/2008 du 29 avril 2009, consid. 2.2 et les arrêts cités, publié in StE 2009 B 95.1 n° 14), il appartient toutefois au réclamant de présenter les faits de manière suffisamment détaillée et de mentionner les moyens de preuve relatifs à cet état de fait (arrêt précité consid. 2.1)". 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 131 II 548, consid. 2.3; ATF 2A.39/2004 du 29 mars 2005, consid. 5.2, traduit in RDAF 2005 II 564; ATF 123 II 552 consid. 4c; ég. arrêt FI.2007.0103 du 10 juin 2009 consid. 2b, ainsi que les références citées; Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, complément, Zurich 2001, p. 330 ad art. 132 LIFD).

E. 4

a) En l'espèce, les conditions d'une taxation d'office étaient clairement remplies, tant pour la vente du 29 juillet 2005 (propriété de la route *****) que pour celle du 3 novembre 2006 (propriété du chemin du 2****), puisque les contribuables n'avaient déposé ni déclaration, ni pièces utiles dans le délai de sommation. Dans le délai légal, ils ont formé une réclamation à l'encontre des deux décisions de taxation d'office, en revendiquant la déductibilité des coûts des travaux effectués sur les immeubles, à savoir un montant supérieur à 500'000 fr. pour la propriété de la route ***** et un montant de 455'059 fr. 24 auquel s'ajoute la commission d'agence de 74'000 fr. pour la propriété du chemin du 2****. Ils n'ont toutefois pas joint à leur réclamation les déclarations pour l'imposition

des gains immobiliers, ce qui n'est pas contesté. Sans se prononcer d'emblée sur la question préalable de la recevabilité de cette double réclamation, l'office d'impôt a imparti aux contribuables un délai de 21 jours pour la compléter. On relèvera d'emblée que les déclarations pour l'imposition des gains n'ont pas non plus été produites dans ce délai, mais la jurisprudence citée ne fait pas de cette production une condition de recevabilité de la réclamation. Ceci rappelé, il convient de distinguer la situation particulière de chacune des procédures de réclamation. b) En ce qui concerne la vente du 29 juillet 2005 (propriété de la route *****), la réclamation ne s'accompagne d'aucune pièce: les réclamants se sont bornés à indiquer que les factures avaient été envoyées à l'office de Vevey et qu'au reste ils n'avaient pas pu reconstituer le détail des travaux entrepris dans l'immeuble. En accusant réception de la réclamation, le 22 janvier 2008, l'office d'impôt a confirmé détenir les pièces invoquées (on comprend qu'elles ont été déposées à l'appui de la déclaration d'impôt 2003); il précise cependant qu'à la lecture des factures en sa possession, seuls des frais d'entretien ont été établis; il manquait donc encore la justification des dépenses donnant lieu à plus-value. Les conditions formelles de la réclamation n'étaient dès lors pas respectées: en effet, les réclamants n'ont pas pu prouver l'inexactitude de la taxation d'office dans le délai de l'art. 186 al. 2 LI. Au demeurant, la question de savoir si une réclamation – incomplète – à l'encontre d'une taxation d'office peut bénéficier d'un bref délai de grâce (prévu en droit fédéral à l'art. 140 al. 2, 2^{ème} phrase LIFD) n'a pas lieu de se poser ici (sur cette question, cf. FI.2002.0017 du 14 octobre 2002, consid. 3d/bb et la jurisprudence citée), puisque dans les faits l'office d'impôt a accordé un délai de trois semaines, sans que les réclamants ne complètent leur réclamation en temps utile, comme demandé. C'est dès lors à juste titre que l'ACI a constaté que la réclamation portant sur la taxation du gain immobilier réalisé lors de la vente du 29 juillet 2005 était irrecevable. Ce constat permet au tribunal de rejeter le recours déposé sur ce point, sans même examiner les détails de la taxation (ATF 2C_493/2009 du 21 décembre 2009 consid. 4.2 confirmant l'arrêt FI.2007.0103 du 10 juin 2009). c) En ce qui concerne la vente du 3 novembre 2006 (propriété du chemin du 2*****), les contribuables ont joint à leur réclamation un relevé indiquant les entreprises et le montant des factures. Il apparaît dès lors que les réclamants ont formé une réclamation motivée, indiqué leurs moyens de preuves et ainsi rendu suffisamment vraisemblable que la taxation ne correspondait pas à la situation réelle. La réclamation, en tant qu'elle porte sur cette seconde vente, devait par conséquent être tenue pour recevable. Par la suite, les réclamants ont obtenu différents délais pour compléter leur dossier. Lors du dernier entretien du 25 juillet 2008, l'ACI a signifié aux réclamants que les documents transmis dans le courant du mois de juillet ne correspondaient pas à ce qui avait été demandé. Un ultime délai au 31 août 2008 leur a été imparti pour produire des documents "exploitables". Pour leur permettre de compléter leurs moyens de preuves, l'intimée a restitué leurs pièces aux recourants. De ce fait, le tribunal ne dispose pas du dossier complet remis au fisc dans la 2^{ème} quinzaine de juillet 2008 (pièces réunies dans un classeur noir pour ce qui concerne l'immeuble du chemin du 2*****). L'examen des factures déposées le 3 septembre 2008 sous une nouvelle liste (comparée aux listes déjà versées au dossier) permet néanmoins de tenir pour certain que l'essentiel des pièces produites en dernier lieu avaient déjà été transmises dans la liasse des pièces constituées précédemment. Ainsi, sur la base d'un dossier (il est vrai) reconstitué, on ne saurait dire que les recourants avaient en juillet 2008 déposé des documents qui n'étaient pas "exploitables". On peut admettre que des moyens de preuve adéquats et complets ont été présentés, dans l'ultime délai imparti, à l'appui de la réclamation relative au gain du 3 novembre 2006, déposée par

ailleurs en temps utile et formellement recevable, comme exposé plus haut. d) Fondé sur ces considérations, le tribunal confirmera la décision attaquée en tant qu'elle déclare irrecevable la réclamation portant sur la taxation du gain immobilier réalisé lors de la vente du 29 juillet 2005; il annulera la décision du même jour, en tant qu'elle déclare également irrecevable la réclamation relative à l'imposition du gain réalisé lors de la vente du 3 novembre 2006. Le dossier sera dès lors restitué à l'autorité fiscale pour qu'elle procède à un nouveau calcul et à une nouvelle taxation du produit de cette seconde vente.

E. 5

Implicite, les recourants contestent également les amendes de 2'500 fr., prononcées par l'office d'impôt et confirmées par l'intimée. Lorsque 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 trente jours (art. 174 al. 4 LI). Si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure et ne remet pas sa déclaration en temps utile, la taxation est effectuée d'office comme cela a été rappelé plus haut (art. 180 al. 2 LI). La violation de ces obligations par le justiciable est sanctionnée par l'amende prévue par l'art. 241 LI. Cette disposition prévoit que celui qui, malgré sommation, enfreint intentionnellement ou par négligence ses obligations de procédure, notamment en ne déposant pas une déclaration d'impôt ou ses annexes, encourt une amende de 1'000 fr. au plus, sous réserve des cas graves ou de récidive, où l'amende peut s'élever jusqu'à 10'000 francs. Le bien juridiquement protégé est, comme dans la soustraction, la créance d'impôt de la collectivité publique, mise en péril du fait que le contribuable ou le tiers a violé ses obligations de procédure. La loi punit l'omission fautive - commise intentionnellement ou par négligence - de remplir une obligation découlant de la loi elle-même ou d'une décision d'application de celle-ci, après que le débiteur a été sommé de s'exécuter (Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, 2^{ème} édition, Lausanne 1998, p. 262). Le 18 décembre 2007, date des taxations d'office de l'office d'impôt, les contribuables n'avaient encore pas déposé leur déclaration 2001-2002 bis; les périodes fiscales 2003, 2005 et 2006 avaient également fait l'objet de taxations d'office et de prononcés d'amendes (décisions non contestées pour ces deux dernières périodes). En ce qui concerne les gains immobiliers réalisés en juillet 2005 et en novembre 2006, les intéressés se sont montrés gravement négligents: sur le plan subjectif, le défaut de déclaration, après les sommations du 13 juin 2006 et du 29 octobre 2007, est sans nul doute fautif; il s'inscrit dans une suite de manquements et les gains non déclarés sont importants dans les deux ventes. Ces éléments justifient des amendes aggravées, en application de l'art. 241 al. 2 in fine LI. Sur ce point, les décisions sur réclamation, qui confirment les amendes infligées par l'office d'impôt (ou plus précisément rejettent les réclamations relatives à ces prononcés), doivent dès lors être maintenues.

E. 6

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission partielle du recours. Les recourants supporteront dès lors des frais de justice pour partie réduits. Ayant procédé sans l'assistance d'un mandataire, ils n'ont par ailleurs pas droit à l'allocation de dépens.