

VD_OMNI FI.2015.0076 vom 19. November 2015

VD Tribunal cantonal, 2015-11-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2015.0076

FR: VD_OMNI FI.2015.0076 du 19 novembre 2015

IT: VD_OMNI FI.2015.0076 del 19 novembre 2015

Regeste

A. X. _____/Administration cantonale des impôts | Contribuable qui demande la révision de ses taxations portant sur les périodes fiscales 2004 à 2014. La taxation 2004, fautive d'avoir fait l'objet d'une décision définitive de l'ACI, n'est pas entrée en force. En ce qui concerne les périodes fiscales 2005 et 2006, la décision rendue par l'ACI ne comporte pas l'état de fait permettant d'examiner si les faits et moyens de preuve produits par le recourant justifient d'entrer en matière sur sa demande de révision. Pour la période fiscale 2007, l'Office d'impôt n'a pas transmis la réclamation du recourant à l'ACI, comme le prévoit l'art. 187 al. 3 LI. Le dossier est renvoyé à l'ACI, pour nouvel examen de la recevabilité de la réclamation du recourant. S'agissant des périodes fiscales 2008 et 2009, c'est à tort que l'ACI a déclaré irrecevable la demande de révision, au motif que le Tribunal cantonal a confirmé les décisions de taxation portant sur ces périodes. Lorsqu'une juridiction administrative a déclaré irrecevable un recours, c'est l'autorité intimée qui reste compétente pour traiter une demande de révision de la taxation entrée en force. Les taxations fiscales 2010 à 2014 n'étant pas entrées en force, elles ne peuvent faire l'objet d'une demande de révision. Recours admis en tant qu'il porte sur les périodes fiscales 2004 à 2009 et rejeté en tant qu'il porte sur les périodes fiscales 2010 à 2014.

Erwägungen

E. 1

Aux termes de l'art. 82 LPA-VD, applicable devant le Tribunal cantonal par renvoi de l'art. 99 de la même loi, l'autorité peut renoncer à l'échange d'écritures ou, après celui-ci, à toute autre mesure d'instruction, lorsque le recours paraît manifestement irrecevable, bien ou mal fondé (al. 1); dans ces cas, elle rend à bref délai une décision d'irrecevabilité, d'admission ou de rejet, sommairement motivée (al. 2).

E. 2

a) Selon l'art. 26 LPA-VD, la procédure se déroule en français (al. 1); l'autorité retourne à leur expéditeur les actes de procédure rédigés dans une autre langue, en l'invitant à procéder dans la langue officielle; si les circonstances le justifient, elle peut traduire elle-même les actes en question ou les faire traduire, au besoin par un traducteur assermenté ou agréé officiellement (al. 2). b) Il n'est pas nécessaire de demander au recourant de faire traduire le recours en français, langue qu'il ne maîtrise pas. Sur la base du dossier, les griefs soulevés par le recourant sont aisément identifiables, et le Tribunal a une connaissance passive de l'allemand suffisante pour se déterminer en connaissance de cause. Compte tenu des circonstances spéciales de la cause, renvoyer l'acte de recours au recourant, aux fins de traduction d'allemand en français, constituerait une mesure de nature à allonger et compliquer inutilement la procédure (arrêts GE.2014.0160 du 14 avril 2015; PS.2014.0115 du 16 décembre 2014).

E. 3

a) Le litige a trait à la taxation du recourant, relativement à l'impôt cantonal et communal, ainsi qu'à l'impôt fédéral direct, pour les périodes 2004 à 2014. b) Cette matière est régie par la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) et la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11).

E. 4

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions – qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt -, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262/263). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. Il s'agit de savoir si les demandes de révision devaient être rejetées pour ce qui concerne les périodes 2004, 2005, 2006; si elles étaient irrecevables pour les périodes 2008 à 2014; si la réclamation formée contre la taxation pour la période 2007 devait être rejetée, et la demande de révision de cette taxation déclarée irrecevable. Ces points sont réglés de manière identique en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. Le Tribunal statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. arrêt FI.2013.0033 du 8 janvier 2014, concernant les mêmes parties, consid. 2).

E. 5

a) La taxation fiscale qui n'a pas fait l'objet d'un recours ou qui, sur recours, a été confirmée ou modifiée, entre en force non seulement formellement mais en principe aussi matériellement. La décision fixant les éléments imposables devient de ce fait définitive et lie aussi bien le contribuable que l'administration, qu'elle soit ou non conforme au droit matériel. C'est là un impératif de la sécurité du droit et cela découle aussi du fait qu'il est loisible au contribuable de se faire entendre lors de la taxation ou, du moins, lors du contrôle qui s'exerce par la voie de la réclamation ou du recours (arrêt FI.1994.0074 du 6 octobre 1994). Selon les art. 147 al. 1 LIFD et 203 al. 1 LI, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable notamment lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a) ou lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure (let. b) ou encore lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le

prononcé (let. c). La révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 147 al. 2 LIFD et 203 al. 2 LI). En principe, les faits en question sont des événements antérieurs au prononcé dont la révision est demandée, mais qui ont été découverts par la suite (Jean-François Poudret/Suzette Sandoz-Monod, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire, vol. V, Berne 1992, n° 5.2 ad art. 136; Ursina Beerli-Bonorand, Die ausserordentlichen Rechtsmittel in der Verwaltungsrechtspflege des Bundes und der Kantone, Zurich 1985, p. 130 s.; v. ég. ATF 2C_134/2007 du 20 septembre 2007, confirmant l'arrêt FI.2006.0084 du 16 mars 2007; arrêt FI.2009.0046 du 29 octobre 2010). Lorsqu'elle ne peut plus être contestée par un moyen de droit ordinaire, une décision de taxation acquiert la force formelle et la force matérielle ou autorité de chose décidée (Rechtsbeständigkeit). Cette dernière signifie que la décision lie les parties à la procédure ainsi que les autorités, notamment celle qui a statué, de telle sorte que la créance fiscale ne peut plus faire l'objet d'une nouvelle procédure ordinaire. Lorsque les conditions de la révision - qui est une voie de droit extraordinaire - sont réunies, il est en revanche possible de revenir sur la décision de taxation, nonobstant l'autorité de chose décidée dont celle-ci est revêtue (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6 ème éd., Zurich 2002, p. 394; Hugo Casanova, Le rappel d'impôt, in : RDAF 1999 II p. 3 ss, not. 8). La demande de révision doit être déposée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans dès la notification de la décision ou du prononcé (art. 148 LIFD et 204 LI).

E. 6

a) En ce qui concerne en premier lieu la période fiscale 2004, il ressort du dossier que l'Office d'impôt a rendu deux décisions successives, les 21 novembre 2007 et 4 février 2008. Le recourant a formé une réclamation à l'encontre de la décision de taxation du 4 février 2008 par acte daté du 10 février 2008, mais posté le 20 février 2008. L'Office d'impôt a informé le recourant le 26 juin 2008 du fait qu'il maintenait sa position, en lui impartissant un délai de 30 jours pour fournir des observations dûment motivées en cas de maintien de la réclamation. Le recourant s'est déterminé par acte daté du 16 juillet 2008, qu'il a posté le 24 juillet 2008, soit dans le délai imparti par l'Office d'impôt. Le 29 juillet 2008, l'Office d'impôt a informé le recourant du fait que, faute d'élément ou preuve complémentaire, la décision de taxation était maintenue. b) Selon l'art. 187 al. 3 LI, lorsque l'autorité de taxation ne peut pas liquider le cas, elle transmet le dossier, avec son rapport, à l'Administration cantonale des impôts. Cette disposition, qui n'a pas de pendant dans le cadre de la LHID et de la LIFD s'applique en tous les cas à la procédure applicable en matière d'impôt cantonal et communal. Reste à examiner si elle s'applique également à l'impôt fédéral direct. D'après l'art. 104 al. 4 LIFD, l'organisation des autorités cantonales d'exécution est régie par le droit cantonal, à moins que le droit fédéral en dispose autrement. L'art. 135 al. 1 LIFD est libellé comme il suit: "L'autorité de taxation prend, après enquête, une décision sur la réclamation. Elle peut déterminer à nouveau tous les éléments de l'impôt et, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation même au désavantage de ce dernier." Selon l'art. 2 al. 1 de l'arrêté du 15 février 1995 d'application dans le Canton de Vaud de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (AVLIFD), les autorités de taxation et de perception des impôts directs cantonaux des personnes physiques et morales sont également, pour ces mêmes personnes, autorités de taxation et de perception de l'impôt fédéral direct. D'après l'art. 152 LI, les autorités de taxation comprennent : les

Offices d'impôt de district, compétents pour taxer les personnes physiques (let. a); l'Office d'impôt des personnes morales, compétent pour taxer les personnes morales (let. b); l'Administration cantonale des impôts, compétente pour taxer les personnes physiques et les personnes morales, dans les cas définis par le Département des finances (let. c). Il y a lieu dès lors de déduire du renvoi de l'art. 2 al. 1 AVLIFD à la procédure définie dans la LI, que les compétences des autorités sont identiques, pour l'impôt cantonal et communal, ainsi que pour l'impôt fédéral direct. Dans ces circonstances, l'art. 187 al. 3 LI s'applique également en matière d'impôt fédéral direct. c) En l'occurrence, l'autorité de taxation n'était pas compétente pour statuer sur la réclamation du recourant, qu'elle aurait dû dès lors transmettre à l'ACI conformément à l'art. 187 al. 3 LI. Il y a lieu d'en déduire que la décision de taxation de la période fiscale 2004 n'est pas entrée en force, comme le retient à tort l'autorité intimée. L'ACI ne pouvait dès lors limiter son examen, s'agissant de la période fiscale 2004, aux conditions restrictives de la procédure de révision. Le recours doit être admis sur ce point.

E. 7

Pour ce qui a trait aux périodes fiscales 2005 à 2006, l'autorité de taxation a rendu deux décisions le 11 février 2008, que le recourant n'a pas contestées. Sa réclamation du 10 février 2008 est en effet antérieure aux décisions et se réfère exclusivement à la période fiscale 2004. L'autorité intimée a par conséquent considéré à juste titre que les deux décisions rendues le 11 février 2008 par l'Office d'impôt étaient entrées en force. Seule la voie extraordinaire de la demande de révision demeurait dès lors ouverte au recourant. L'imposition de la période fiscale 2005 étant en tous points conforme à la déclaration fiscale, l'autorité de taxation n'avait pas à motiver sa décision de taxation. Dans la mesure en revanche où elle s'est écartée de la déclaration fiscale du recourant, en ce qui concerne la période fiscale 2006, l'autorité de taxation devait indiquer, au moins sommairement, conformément à l'art. 181 al. 2 LI, les motifs l'amenant à retenir un revenu imposable, alors que le recourant n'en a déclaré aucun. En l'occurrence, il est impossible de déterminer sur quelle base l'autorité intimée a taxé le recourant. Dans ces circonstances, l'examen de sa demande de révision s'avère impossible, faute de pouvoir déterminer si les faits allégués et les preuves fournies sont susceptibles de constituer des motifs de révision au sens des art. 147 al. 1 LIFD et 203 al. 1 LI et remettre ainsi en cause les décisions de taxation entrées en force. Cet examen est rendu d'autant plus difficile qu'il n'est pas fait référence aux éventuelles décisions portant sur l'imposition du gain immobilier et qui doivent être mises en lien, en l'occurrence, avec l'imposition ordinaire du revenu et de la fortune. Il convient dès lors de renvoyer le dossier à l'autorité intimée, s'agissant des périodes fiscales 2005 et 2006, pour qu'elle établisse les faits justifiant l'imposition du recourant et qu'elle examine à nouveau si les faits et moyens de preuve produits par le recourant pourraient l'amener à modifier sa position.

E. 8

S'agissant de la période fiscale 2007, le recourant a fait l'objet d'une taxation d'office par décision du 7 avril 2009. Le recourant a contesté cette décision par acte daté du 20 juillet 2009, posté le 30 juillet 2009. Dans ce courrier, le recourant s'est référé à la "facture de l'Office d'impôt reçue le 16 juillet 2009". Le 20 août 2009, l'Office d'impôt a considéré cette réclamation comme étant tardive et l'a dès lors tenue pour irrecevable. L'Office d'impôt a néanmoins invité le recourant à faire part de ses éventuelles observations dûment motivées, pour le cas où il souhaiterait maintenir sa réclamation. Par acte daté du 25 août 2009, le

recourant a réitéré sa volonté de contester l'imposition de la période fiscale 2007. Il n'a en revanche donné aucune explication quant à la tardiveté de sa réclamation. L'Office d'impôt aurait dû à ce stade transmettre à l'ACI la réclamation du recourant comme objet de sa compétence conformément à l'art. 187 al. 3 LI. Ce n'est qu'à l'occasion de la demande de révision du recourant que l'ACI s'est ainsi saisie de l'examen de la recevabilité de la réclamation formée à l'encontre de la taxation 2007. Du dossier, il n'est pas possible de déterminer la date à laquelle le recourant a reçu la décision attaquée. Le recourant se réfère en effet à une facture ultérieure datée du 16 juillet 2009, qui ne figure pas au dossier. Le fardeau de la preuve de la notification d'une décision ou d'une communication de l'administration et de sa date incombe en principe à l'autorité qui entend en tirer une conséquence juridique. Elle supporte en outre les conséquences d'une absence de preuve en ce sens que si la notification ou sa date sont contestées et qu'il existe effectivement un doute à ce sujet, il y a lieu de se fonder sur les déclarations du destinataire de l'envoi (ATF 136 V 295 consid. 5.9 p. 309 et les références citées). La seule présence au dossier de la copie d'une lettre n'autorise pas à conclure avec un degré de vraisemblance prépondérante que cette lettre a été effectivement envoyée par son expéditeur et qu'elle a été reçue par le destinataire (ATF 101 Ia 7 consid. 1 p. 8). La preuve de la notification d'un acte peut néanmoins résulter d'autres indices ou de l'ensemble des circonstances, en particulier de la correspondance échangée ou de l'absence de protestation de la part d'une personne qui reçoit des rappels (cf. ATF 105 III 43 consid. 2a p. 46). La preuve de la notification incombant à l'autorité de taxation, l'autorité intimée ne pouvait, au regard des art. 133 LIFD et 186 LI, déclarer irrecevable la réclamation du recourant du 20 juillet 2009, sans examiner préalablement la problématique de sa notification, laquelle était soulevée au moins implicitement par le recourant. Il convient dès lors de lui renvoyer le dossier, pour qu'elle examine à nouveau la recevabilité de la réclamation du 20 juillet 2009.

E. 9

En ce qui concerne les périodes fiscales 2008 et 2009, l'ACI a déclaré irrecevables les réclamations des 29 (recte: 27) décembre 2010 et 26 janvier 2012, faute de motivation suffisante. Cette décision a été confirmée par le Tribunal cantonal par arrêt du 8 janvier 2014 dans le cadre de la cause FI.2013.0033, sans faire l'objet d'un recours. Il faut ainsi en déduire que les décisions de taxations relatives aux périodes 2008 et 2009 sont entrées en force. Le Tribunal cantonal a notamment relevé que le recourant, pourtant invité à plusieurs reprises à produire des justificatifs, portant sur l'état de ses revenus et de sa fortune, à son loyer, ainsi qu'à tous les éléments permettant de déterminer ses moyens d'existence, s'était soustrait systématiquement à ces injonctions. Le recourant ayant tout au plus produit des documents disparates et incomplets, qui se réfèrent à des éléments non datés, il était impossible à l'ACI, de retracer l'évolution des revenus et de la fortune du recourant pour les périodes considérées sur cette base lacunaire. Le Tribunal cantonal a en conséquence considéré que le recourant n'avait rien fourni qui puisse démontrer que les taxations d'office étaient manifestement inexactes. Le recourant n'avait en outre pas cherché à démontrer l'inexactitude de l'appréciation de l'Office d'impôt, se bornant à réaffirmer que toutes les taxations depuis 2004 seraient fausses et contraires à la réalité. Le Tribunal cantonal a en conséquence retenu que le recourant n'avait pas satisfait aux exigences que lui impose la loi et la jurisprudence en matière de motivation d'une réclamation formée à l'encontre d'une taxation d'office, de sorte que l'ACI était fondée à déclarer les réclamations irrecevables (arrêt FI.2013.0033 du 8 janvier 2014 consid. 3c). Selon l'art. 102 LPA-VD, l'autorité qui a rendu la décision ou le jugement visé statue sur la demande de révision. Lorsqu'une autorité

de la juridiction administrative a déclaré irrecevable un recours, c'est l'autorité intimée qui reste compétente pour traiter une demande de révision de la taxation entrée en force (Hugo Casanova, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Bâle 2008, n°1 ad art. 149 LIFD; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil Art. 102-222 DBG, Bâle 2015, n°3 ad art. 149 LIFD). L'objet du recours dans le cadre de la cause FI.2013.0033 était limité à l'examen, par le Tribunal cantonal, du bien-fondé de la décision d'irrecevabilité rendue préalablement par l'ACI. L'éventuelle demande de révision de l'arrêt FI.2013.0033 ne pourrait ainsi porter que sur ces motifs. En tant que le recourant, par l'intermédiaire de sa demande de révision, entend remettre en cause les éléments imposables retenus par l'autorité de taxation, sa requête devait être traitée par l'autorité de taxation. L'ACI ne pouvait par conséquent, au seul motif que le Tribunal cantonal a été saisi d'un recours portant sur les périodes fiscales 2008 et 2009, déclarer sa demande de révision irrecevable pour incompétence. Le dossier doit en conséquence être renvoyé à l'autorité intimée, pour qu'elle examine à nouveau la demande de révision du recourant, portant sur les périodes fiscales 2008 et 2009.

E. 10

Le recourant formule par ailleurs une demande de révision relative aux taxations des périodes fiscales 2010 à 2014. Aux termes de l'art. 203 LI et de l'art. 147 LIFD, la révision d'une décision ou d'un prononcé suppose que ceux-ci soient entrés en force, et qu'il n'existe dès lors plus de voie de recours ordinaire, de sorte que seule une voie de recours extraordinaire est possible. Le dossier ne contient en l'occurrence aucune décision portant sur la taxation des périodes fiscales 2010 à 2014. Le recourant ne démontre pas le contraire. C'est ainsi à juste titre que l'autorité intimée a déclaré sa demande de révision irrecevable.

E. 11

Le recours est manifestement bien fondé en ce qui concerne les périodes fiscales 2004 à 2009. Il est en revanche manifestement mal fondé s'agissant des périodes fiscales 2010 à 2014. Le recours doit ainsi être partiellement admis, seule la décision de l'ACI du 9 juin 2015 ayant trait aux périodes fiscales 2010 à 2014 pouvant être confirmée. Il est statué sans frais (art. 4 al. 2 du Tarif des frais judiciaires en matière de droit administratif et public – TFJAP, RSV 173.36.5.1). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens. Dès lors qu'il ressort d'emblée de l'ensemble du dossier que le recours est manifestement mal fondé pour les périodes fiscales 2010 à 2014, la demande d'assistance judiciaire sous forme de la désignation d'un avocat d'office doit être rejetée (cf. art. 18 al. 1 LPA-VD a contrario). Pour le surplus, faute de difficultés particulières ou de complexité de la cause, il y a lieu de retenir que l'assistance d'un défenseur d'office ne se justifiait pas en ce qui concerne les autres périodes fiscales.

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