

# VD\_OMNI FI.2016.0100 vom 11. April 2017

VD Tribunal cantonal, 2017-04-11, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2016.0100](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2016.0100)

FR: VD\_OMNI FI.2016.0100 du 11 avril 2017

IT: VD\_OMNI FI.2016.0100 del 11 aprile 2017

## Regeste

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Interjetée contre une décision de taxation d'office rendue dix mois auparavant, la réclamation apparaît comme étant tardive; peu importe que les contribuables n'aient pas été sommés au préalable de remettre leur déclaration, puisque cette informalité ne conduirait qu'à l'annulabilité de la décision de taxation d'office et non à sa nullité, qui aurait pu être constatée en tout temps. Les contribuables évoquent l'état de santé de l'un d'eux seulement, de sorte que les conditions de la restitution du délai de réclamation ne sont pas réunies, ceci d'autant moins qu'ils étaient déjà assistés d'un mandataire lorsqu'ils ont reçu la décision de taxation d'office. Les contribuables font valoir des motifs qu'ils auraient pu invoquer dans une procédure de réclamation ordinaire; les conditions de la révision ne sont pas davantage réunies.

## Erwägungen

### E. 1

LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

### E. 2

Le litige a trait à la taxation d'office des recourants, relativement à l'impôt cantonal et communal, ainsi qu'à l'impôt fédéral direct, pour la période 2011. a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'il 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_60/2013 du 14 août 2013 consid. 1; ATF 136 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, la question litigieuse est la même pour les deux catégories d'impôt; elle porte sur le point de savoir si les réclamations formées contre les taxations d'office sont irrecevables ou non. Le point est réglé 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. arrêts FI.2013.0077/78 du 4 septembre 2014; FI.2011.0019 du 16 août 2011; FI.2010.0026 du 24 juin 2010).

### **E. 3**

L'autorité intimée a refusé d'entrer en matière sur la réclamation formée contre la taxation d'office de la période 2011, dès lors que celle-ci était irrecevable. a) Le contribuable a l'obligation de déposer une déclaration complète et exacte au début de chaque période fiscale ou au début de l'assujettissement (art. 124 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11]) et 173 al. 1 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; RSV 642.11]). Cette obligation présente à la fois un côté formel et un côté matériel. D'un point de vue formel, la déclaration, faite sur un formulaire officiel, doit être complète et signée par le contribuable et déposée dans le délai imparti par la loi; en outre, elle doit être accompagnée des annexes (état des dettes, titres, certificat de salaire, etc. ; cf. art. 125 al. 1 et 2 LIFD et 175 LI). D'un point de vue matériel, le contribuable est tenu d'indiquer tous les éléments constitutifs de l'obligation fiscale (v. Denis Berdoz/Marc Bugnon, in : Les procédures en droit fiscal, OREF [éd.] 3<sup>ème</sup> éd., Berne 2015, p. 650 et ss). Selon la jurisprudence constante, la procédure de taxation est régie par la maxime inquisitoriale (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 255), laquelle est également applicable dans le cadre de la procédure de recours (art. 142 al.

### **E. 4**

Il importe cependant d'examiner si les conditions d'une éventuelle restitution du délai de réclamation étaient en l'occurrence réunies. a) En droit fédéral, l'art. 133 LIFD s'applique à la procédure de réclamation. Il en résulte que, passé le délai de trente 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 (art. 133 al. 3 LIFD). En droit cantonal, un délai peut être restitué lorsque la partie ou son mandataire établit qu'il a été empêché, sans faute de sa part, d'agir dans le délai fixé (art. 22 al. 1 LPA-VD), la demande motivée de restitution devant être présentée dans les dix jours à compter de celui où l'empêchement a cessé. (ibid., al. 2, 1<sup>ère</sup> phrase). Par empêchement non fautif, il faut entendre non seulement l'impossibilité objective, comme la force majeure, mais aussi l'impossibilité subjective due à des circonstances personnelles ou à une erreur excusable. Dans une situation de ce genre où il s'agit, pour une partie empêchée d'agir dans le délai échu, d'en obtenir la restitution, celle-ci doit établir l'absence de toute faute de sa part; est non fautive toute circonstance qui aurait empêché un plaideur consciencieux d'agir dans le délai fixé (v. Jean-François Poudret/Suzette Sandoz-Monod, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire, Vol. I, Berne 1990, ad art. 35 OJ, n° 2.3, p. 240; Alfred Kölz/Jürg Bosshart/Martin Röhl; Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2<sup>ème</sup> édition, Zurich 1999, § 12 n° 14; Fritz Gygi; Bundesverwaltungsrechtsrechtspflege, Berne 1983, p. 62; références citées). Le Tribunal administratif a refusé de considérer comme non fautif l'empêchement de contribuables qui, sous la pression des circonstances, se sont complétement désintéressés des questions administratives durant un certain temps; d'ordre essentiellement subjectif, cette circonstance n'est pas révélatrice d'un empêchement objectif de déposer la déclaration d'impôt, ni de former réclamation en temps utile, ni même de désigner un mandataire à cet effet (arrêts FI.2004.0077 du 3 novembre 2004; FI 2003.0099 du 3 décembre 2003). Cette

jurisprudence a été confirmée depuis lors par la CDAP (arrêts FI.2016.0038 du 5 avril 2016; FI.2015.0024 du 10 juin 2015; FI.2014.0078 du 15 avril 2015; FI.2013.0002 du 26 février 2013). A cet égard, tant la partie que son mandataire doivent avoir un comportement exempt de toute faute ( ATF 119 II 86 consid. 2 p. 87; 114 II 181 consid. 2 p. 182). Les principes de la représentation directe déploient tous leurs effets (ATF 2C\_911/2010 du 7 avril 2011 consid. 3; 2C\_511/2009 du 18 janvier 2010 consid. 5.3). En effet, il est admis en règle générale que la partie ayant chargé un mandataire de la défense de ses intérêts doit se voir opposer toute faute de celui-ci; le mandataire professionnel doit en effet veiller à l'exécution de son mandat et sa négligence ne constitue pas pour son client un cas d'empêchement non fautif ouvrant la voie de la restitution du délai de recours (v. Poudret/Sandoz-Monod, *ibid.*, p. 249; Moor/Poltier, *op. cit.*, n° 2.2.6.7; André Grisel, *Traité de droit administratif*, vol. II, Neuchâtel 1984, p. 897; références citées; v. la jurisprudence du Tribunal administratif en la matière, arrêts FI.2002.0001 du 26 septembre 2002; FI.2000.0111 du 5 avril 2001; RE.1995.0023 du 19 mai 1995; RE.1995.0001 du 15 mars 1995). Le critère décisif à cet égard est de savoir si le mandataire a été empêché d'agir de façon imprévisible jusqu'à l'échéance du délai (Poudret/Sandoz-Monod, *ibid.*, p. 246, jurisprudence citée). A cela s'ajoute que le comportement du mandataire est imputable à la partie qui l'a mandaté (arrêt FI.2015.0157 du 19 mai 2016). b) Les recourants invoquent à cet égard l'état de santé de A. \_\_\_\_\_, qui a été frappé par un AVC en 2008. Aucune précision n'est cependant fournie s'agissant de l'état de santé de B. \_\_\_\_\_. Quoiqu'il en soit, outre le fait qu'aucun certificat médical attestant de l'état de santé de A. \_\_\_\_\_ n'ait été produit, on ne retire pas de cette circonstance que les recourants, qui étaient assistés par une fiduciaire lorsqu'ils ont reçu la décision du 12 novembre 2012, étaient objectivement dans l'impossibilité d'inviter celle-ci à former une réclamation en temps utile contre cette décision. Les conditions de la restitution du délai ne sont par conséquent pas réalisées.

## **E. 5**

Il reste enfin à examiner si c'est à juste titre que l'autorité intimée a refusé de revenir sur la taxation d'office du 12 novembre 2012, estimant non réunies les conditions de la révision.

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 (Poudret/Sandoz-Monod, *op. cit.* 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. arrêt 2C\_134/2007 du 20 septembre 2007, rejetant le recours formé contre 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; Ryser/Rolli, op. cit., p. 480). 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). On relèvera en outre qu'une partie de la doctrine a postulé en faveur d'une " révision facilitée " lorsqu'une décision administrative est entachée d'une erreur essentielle et manifeste de l'autorité fiscale. Dans un tel cas, la correction serait admise même en l'absence d'un motif classique de révision et il importe peu que le contribuable ait été ou non en mesure de faire corriger cette erreur dans la procédure ordinaire en faisant preuve de l'attention commandée par les circonstances. En effet, l'autorité de taxation commettrait un abus de droit en invoquant le manque de diligence du contribuable pour s'opposer à la révision d'une taxation entachée d'un vice dont elle est à l'origine et, partant, la première responsable (Casanova/Dubey, op. cit., nos 13 et 16 ad art. 147 LIFD, et les références citées). Le Tribunal fédéral, dans l'intérêt de la sécurité du droit, a toutefois clairement exclu ce type de révision. Cette jurisprudence vaut tant en matière d'impôt fédéral direct que d'impôt cantonal et communal (arrêts 2C\_1066/2013 du 27 mai 2014 consid. 3.2; 2A.710/2006 du 23 mai 2007 consid. 3.3, in : StE 2007 B 97.11 n o 23, ainsi que les références citées). b) Sur le plan procédural, les recourants font valoir à l'appui de leur demande le fait que les conditions permettant à l'autorité de taxation de leur notifier une taxation d'office n'étaient pas réalisées. Ils soutiennent en effet que leur mandataire aurait envoyé leur déclaration d'impôt 2011 le 27 août 2012. De même, ils contestent avoir reçu la sommation du 23 juillet 2012. Or, ces éléments n'ont pas été découverts par les recourants postérieurement à la décision du 12 novembre 2012. Si ceux-ci avaient fait preuve en la présence circonstance de diligence, ils auraient pu invoquer ces motifs à l'appui d'une réclamation motivée, dans le délai prévu par les articles 132 al. 1 LIFD et 186 al. 1 LI. En outre, les recourants ont attendu le 25 septembre 2013 pour faire valoir à l'appui d'une demande de révision le fait que leur déclaration 2011 avait été déposée dans le délai imparti et le 19 juillet 2016, pour expliquer qu'ils n'avaient pas reçu de sommation préalablement à la taxation d'office. Or, à ces dates respectives, le délai de trois mois des art. 148 LIFD et 204 LI était largement échu. Sur le plan matériel, les recourants se plaignent de ce que l'autorité de taxation n'aurait pas pris en considération le revenu réalisé par A. \_\_\_\_\_ durant l'année 2011, soit 11'028 fr., bien que le certificat de salaire fût déjà en sa possession. Ils se plaignent à cet égard d'arbitraire dans le résultat de la décision de taxation d'office, dans la mesure où elle leur attribue un revenu imposable de 107'500 fr. (pour l'ICC), respectivement de 80'800 fr. (pour l'IFD). On gardera cependant à l'esprit que A. \_\_\_\_\_ est salarié d'D. \_\_\_\_\_ Sàrl, à \*\*\*\*\*, dont il est associé-gérant président, et que cette société n'avait pas transmis à l'autorité de

taxation le certificat de salaire de l'intéressé pour l'année 2011. C'est en recevant la réclamation du 25 septembre 2013, à laquelle une copie de la déclaration d'impôt 2011 était jointe que cette autorité a, pour la première fois, pris connaissance du salaire de A. \_\_\_\_\_. En outre, comme l'observe l'autorité intimée, cette déclaration est lacunaire, dans la mesure où aucun état des titres indiquant les parts détenues dans cette société n'a été joint. De même, aucun état financier de la raison individuelle A. \_\_\_\_\_ n'a été annexé à cette déclaration. Les critiques dirigées par les recourants à l'encontre de la taxation d'office sont dès lors vaines. A cela s'ajoute que ces faits ne sont pas nouveaux et n'ont pas été découverts postérieurement à cette décision; les recourants avaient la faculté de les invoquer à l'appui d'une réclamation motivée, dans le délai prévu par les articles 132 al. 1 LIFD et 186 al. 1 LI. En outre, les recourants ont attendu le 25 septembre 2013 pour les invoquer, soit à une date où le délai de trois mois des art. 148 LIFD et 204 LI était largement échu. Par conséquent, c'est à bon droit que l'autorité intimée a estimé que les conditions de la révision n'étaient pas réunies.

#### **E. 6**

Au vu de ce qui précède, le recours ne peut qu'être rejeté et la décision attaquée, confirmée. Le sort du recours commande que les recourants en supportent les frais (art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD). L'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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