

VD_OMNI FI.2017.0069 vom 24. Januar 2018

VD Tribunal cantonal, 2018-01-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2017.0069

FR: VD_OMNI FI.2017.0069 du 24 janvier 2018

IT: VD_OMNI FI.2017.0069 del 24 gennaio 2018

Regeste

A. _____ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours d'un contribuable contre une décision de l'ACI déclarant irrecevable la réclamation formée plus de six mois après la notification d'une décision de taxation d'office. La grossesse de l'épouse du contribuable et la naissance d'un troisième enfant ne constituent pas un motif de restitution du délai de réclamation. En outre, la demande de révision formée devant l'autorité intimée plus de nonante jours après la découverte d'un motif de révision n'est pas recevable. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

a) En vertu des art. 205 al. 3 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11) et 149 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le rejet de la demande de révision et la nouvelle décision ou le nouveau prononcé peuvent être attaqués par les mêmes voies de droit que la décision ou le prononcé antérieur. b) Tel que justement relevé par l'autorité intimée dans sa réponse, il s'en suit qu'à l'encontre du refus de révision prononcé par l'ACI, le recourant pouvait encore déposer une réclamation. Or cette voie de droit n'a pas été indiquée dans la décision sur réclamation du 22 mai 2017. Il était mentionné uniquement que cette décision pouvait faire l'objet d'un recours devant la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal. Le recourant, non assisté d'un mandataire professionnel, s'est fié de bonne foi à ces indications. Interpellé sur sa volonté de saisir directement le Tribunal cantonal d'un recours – et non d'une réclamation devant l'ACI –, le recourant ne s'est pas prononcé. Dès lors, par économie de procédure, la Cour de céans partira du principe que le recourant a renoncé à la voie de la réclamation et traitera son écriture déposée le 22 juin 2017 comme un recours, déposé valablement devant son autorité.

E. 2

Le litige a trait à la taxation d'office du recourant, relativement à l'impôt cantonal et communal, ainsi qu'à l'impôt fédéral direct, pour la période 2013. 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 (ATF 2C_60/2013 & 2C_61/2013 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 la réclamation formée contre la taxation d'office est recevable ou non et, subsidiairement, s'il se justifie de réviser cette décision de taxation. Le point est réglé de manière identique en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. La Cour 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.2015.0024 du 10 juin 2015; FI.2013.0077/78 du 4 septembre 2014; FI.2011.0019 du 16 août 2011).

E. 3

L'autorité intimée a refusé d'entrer en matière sur la réclamation formée contre la taxation d'office de la période 2013, 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 LIFD et 173 al. 1 LI). 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.] 2^{ème} édition, Berne/Stuttgart/Vienne 2005, pp. 628-629). 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. 4 LIFD; 172 al. 1 LI). L'autorité de taxation vérifie d'office le contenu de la déclaration; elle est tenue à cet égard par la maxime inquisitoire; il lui appartient d'établir tous les faits pertinents pour trancher la question qui lui est soumise pour aboutir à une taxation complète et exacte (v. Martin Zweifel, in : Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Zweifel/Athanas [éds], 2^{ème} édition, Bâle 2008, n° 2 ad art. 130 LIFD; Isabelle Althaus-Houriet, in : Commentaire romand, Yersin/Noël [éds], Bâle 2008, nos 2 et 3 ad art. 130 LIFD, réf. citées). Lorsque la déclaration remise est dûment remplie et accompagnée des annexes requises, les éléments imposables peuvent en théorie être déterminés, sans qu'il soit nécessaire de procéder à d'autres recherches. L'autorité de taxation peut ainsi se fier aux indications figurant dans la déclaration ou aux renseignements fournis par le contribuable s'ils sont crédibles et complets et ne sont pas affectés de contradictions (Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., Berne 2002, p. 397). Celui-ci est en effet censé connaître sa propre situation et la présenter de manière correcte; sa déclaration bénéficie en conséquence à cet égard d'une présomption naturelle d'exactitude (Berdoz/Bugnon, *ibid.*). Lorsqu'en revanche, l'autorité a des doutes quant à l'exactitude de la déclaration d'impôt, elle doit entreprendre des investigations; en vertu des articles 130 al. 1 LIFD et 172 al. 2 LI, elle peut élucider les faits et recueillir les preuves nécessaires (Heinz Masshardt, Kommentar zur direkte Bundessteuer, 2. Auflage, Zurich 1985, ad 88 AIFD n° 1; références citées). Aux termes de

l'art. 126 al. 1 et 2 LIFD, le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (al. 1); à la demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et les autres attestations, ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (al. 2). Les art. 42 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 (LHID; RS 642.14) et 176 LI ont la même teneur. L'obligation de collaborer ne délie toutefois pas l'autorité de toute charge. Les organes de l'Etat et les particuliers doivent agir de manière conforme aux règles de la bonne foi (art. 5 al. 3 Cst.). L'autorité doit donc attirer l'attention de l'administré sur les faits qu'elle considère comme pertinents et les moyens de preuve qu'elle attend; elle doit également indiquer les sanctions éventuelles attachées à un défaut de collaboration (v. Pierre Moor/Etienne Poltier, *Droit administratif*, vol. II, 3^{ème} éd., Berne 2011, n° 2.2.6.3, p. 295, références citées). En matière d'impôts directs, si le contribuable ne satisfait pas à ses obligations, l'autorité, après lui avoir adressé une sommation, procède à une taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse (art. 130 al. 2 LIFD; 46 al. 3 LHID; 180 al. 2 LI; cf. arrêts FI.2015.0024 du 10 juin 2015; FI.2005.0202 du 26 septembre 2006; FI.2005.0143 du 27 juillet 2006). b) La réclamation s'exerce par acte écrit, adressé à l'autorité de taxation dans les trente jours dès la notification de la décision attaquée (art. 132 al. 1 LIFD et 186 al. 1 LI). Les délais fixés dans la loi ne peuvent être prolongés (cf. art. 119 al. 1 LIFD et 21 al. 1 de la loi cantonale du 25 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; RSV 173.36], applicable par renvoi de l'art. 188 al. 6 LI). Ceux impartis par l'autorité peuvent être prolongés s'il existe des motifs sérieux ou suffisants et que la demande de prolongation est présentée avant l'expiration de ces délais (cf. art. 119 al. 2 LIFD et 21 al. 2 LPA-VD). Les délais de réclamation et de recours sont péremptoires (v. Lydia Masméjan-Fey, in : *Commentaire romand*, op. cit., ad art. 119 LIFD, n° 4; Xavier Oberson, *Le contentieux fiscal*, in : *Les procédures en droit fiscal*, op. cit., p. 728). Cela signifie que leur non-respect entraîne la perte du droit, contrairement aux délais d'ordre dont l'inobservation n'entraîne pas une telle sanction, mais peut avoir des conséquences sur la question de l'émolument ou des dépens (voir sur ce point Moor/Poltier, op. cit., n° 2.2.6.7). L'inobservation des délais légaux ne peut, quant à elle, être corrigée que par la voie de la restitution (v. Jean-Maurice Frésard, in : *Commentaire de la loi sur le Tribunal fédéral*, Berne 2009, ad art. 47 LTF n° 4, p. 314). c) La réclamation contre une taxation d'office n'est toutefois recevable que si elle contient une motivation suffisante et qu'elle indique de façon valable les moyens de preuve invoqués (art. 186 al. 2, 2^{ème} phrase, LI; art. 132 al. 3, 2^{ème} phrase, LIFD). Le contribuable doit ainsi exécuter les obligations prévues aux articles 125 al. 1 et 2 et 175 LI et fournir toutes les pièces permettant à l'autorité de procéder à une taxation ordinaire. L'existence d'une motivation, accompagnée de l'indication des moyens de preuve, constitue une condition de recevabilité de la réclamation formée contre une taxation d'office, cela dans le cadre de l'art. 132 al. 3 LIFD (ATF 123 II 552, cons. 4c, spéc. p. 557 s.; ATF 2A.657/2005 du 9 juin 2006, relaté in : *Revue fiscale* 2007, p. 44, consid. 2; cf. également, arrêt FI.2010.0080 du 11 mai 2011, consid. 3a). Il incombe au contribuable désireux de demander le réexamen de la décision par l'administration, de se soumettre lui-même, préalablement, aux exigences qu'il a éludées antérieurement et qui ont conduit à sa taxation d'office (dans le même sens, v. Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Zurich 2001, § 7 ad art. 132, p. 424). Le contribuable ne peut, dans le cadre d'une réclamation contre une taxation d'office, se limiter à une contestation globale ou partielle de positions uniques, car cela ne permet pas

d'examiner d'emblée si la taxation d'office est manifestement inexacte (ATF 2A.39/2004 du 29 mars 2005, consid. 5.2, relaté in : Revue fiscale 2005 p. 520, RDAF 2005 II p. 564). Il doit en tout cas être possible de reconnaître ce que le réclamant conteste dans la décision attaquée, par exemple le principe de la taxation d'office ou le montant de l'estimation opérée, ainsi que les arguments pertinents en fait et en droit sur lesquels il s'appuie (Hugo Casanova, in : Commentaire romand, op. cit., n. 23 ad art 132, p. 1277). Ainsi, 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 (ATF 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 (ibid., consid. 2.1; arrêt FI.2010.0080, précité). d) Dans le cas présent, la réclamation a été interjetée le 20 mai 2015 contre une décision de taxation rendue le 5 novembre 2014, soit largement au-delà du délai légal de trente jours; elle s'avère donc tardive. Elle l'est d'autant plus qu'une procédure d'exécution forcée a été intentée par l'autorité intimée pour obtenir le paiement des montants d'impôts dus et des amendes prononcées ensuite de cette décision, entre-temps devenue définitive. Du reste, il n'a jamais fait valoir que le délai de trente jours aurait été respecté. Il reconnaît au contraire dans ses diverses écritures avoir été " hors délai pour formuler une réclamation ordinaire ". Dans ces conditions, il importe peu que cette réclamation contienne une motivation sommaire, quoique suffisante. Dès l'instant où elle a été interjetée de façon tardive, la réclamation est irrecevable et l'autorité intimée n'est plus tenue d'entrer en matière.

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^{ère} 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^{ème} édition, Zurich 1999, § 12 n° 14; Fritz Gygi; Bundesverwaltungsrechtsrechtspflege, Berne 1983, p. 62; références citées). L'ancien 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.2015.0024 du 10 juin 2015; FI.2004.0077 du 3 novembre 2004; FI 2003/0099 du 3 décembre 2003). b) En l'occurrence, dans sa correspondance du 20 mai 2015 adressée à l'Office d'impôt, le recourant s'est contenté d'indiquer, à l'appui de sa réclamation tardive, que la grossesse de son épouse puis la naissance de son troisième enfant ne l'avaient pas aidé à être à jour dans ses démarches administratives. Au regard de la jurisprudence exposée ci-dessus, ces éléments sont manifestement insuffisants pour démontrer que le recourant était objectivement dans l'impossibilité de former une réclamation en temps utile à l'encontre la taxation d'office du 5 novembre 2014. 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 5 novembre 2014. 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 (arrêts FI.2015.0024 du 10 juin 2015; 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. ATF 2C_134/2007 du 20 septembre 2007, confirmant l'arrêt FI.2006.0084 du 16 mars 2007; arrêts FI.2015.0024 du 10 juin 2015 et 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; Rayser/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). b) Dans le cas présent, le recourant fait valoir à titre de motif de révision que B. _____, employée de l'Office d'impôt en charge de son dossier, lui aurait affirmé par téléphone environ deux semaines avant l'envoi de sa réclamation que le fait que son revenu imposable pour l'année 2013 ait été fixé à 58'000 fr. pour l'ICC et 58'300 fr. pour l'IFD constituait un moyen de lui infliger une sanction pour avoir omis de remplir sa déclaration d'impôt. Il s'agirait d'une pratique courante au sein de l'autorité de taxation, qui connaissait son absence de revenu, l'ayant précédemment taxé d'office en 2011 et 2012 en se basant sur un revenu de 0 franc. Selon le recourant, cette taxation d'office pour l'année 2013 constituerait une sorte d'amende déguisée plutôt qu'une appréciation consciencieuse de sa situation financière. Les faits ainsi évoqués ne sont pas nouveaux; le recourant n'ignorait nullement, lorsqu'il s'est vu notifier la taxation d'office du 5 novembre 2014, qu'il avait été taxé d'office pour un revenu annuel s'élevant à 58'000 francs. Ces éléments n'ont pas été découverts par la suite. En faisant preuve de diligence, le recourant aurait pu les invoquer en temps utile. Il ne peut s'en prendre qu'à lui-même s'il a attendu plus de six mois avant de téléphoner à l'Office d'impôt pour s'enquérir des raisons de la fixation d'un tel revenu. Or, en mai 2015, le délai de trois mois des art. 148 LIFD et 204 LI était largement échu. Par conséquent, les conditions de la révision ne sont pas davantage réunies.

E. 6

Au vu de ce qui précède, le recours ne peut qu'être rejeté et la décision attaquée, confirmée. Le cas échéant, il appartiendra au recourant de saisir l'autorité de taxation d'une demande de remise d'impôt (art. 167 LIFD et 231 LI). Vu l'issue du pourvoi, les frais du présent arrêt seront mis à la charge du recourant débouté (art. 49, 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.