

VD_OMNI FI.2018.0152 vom 3. Januar 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-01-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0152

FR: VD_OMNI FI.2018.0152 du 3 janvier 2019

IT: VD_OMNI FI.2018.0152 del 3 gennaio 2019

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Office d'impôt des districts de Lausanne et Ouest lausannois, Administration fédérale des contributions | Recours de contribuables mariés contre la décision sur réclamation de l'ACI confirmant l'irrecevabilité de leur réclamation déposée tardivement contre une décision de taxation d'office. - Les recourants ne contestent pas le caractère manifestement tardif de leur réclamation, déposée plus de sept mois après la notification de la décision de taxation d'office. - Les troubles psychiques dont souffrent les recourants depuis plusieurs années ne constituent pas un empêchement non fautif leur permettant d'obtenir la restitution du délai. - Les recourants ne font valoir aucun motif de révision. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les trente jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et dans le délai de trente jours contre la décision sur réclamation de l'ACI du 21 juin 2018 (art. 140 al. 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 fiscale 2015. 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 (TF 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 la réclamation formée contre la décision de taxation d'office est recevable 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. CDAP FI.2017.0069 du 24 janvier 2018 consid. 2b; FI.2016.0100 du 11 avril 2017 consid. 2b).

E. 3

L'autorité intimée a refusé d'entrer en matière sur la réclamation formée contre la taxation d'office de la période 2015, au motif 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.] 3^{ème} éd., Berne 2015, p. 650 et ss). 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 alinéas 1 et 2 de l'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 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst.; RS 101]). 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 (art. 130 al. 2 LIFD; 46 al. 3 LHID; 180 al. 2 LI). 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 LPA-VD, 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/Guillaume Vianin, in : Commentaire romand, 2^{ème} éd. Noël/Aubry Girardin [éds], Bâle 2017, ad art. 119 LIFD, n° 3; 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). 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). Si la production de la déclaration d'impôt non déposée n'est pas une condition de recevabilité de la réclamation (TF 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; CDAP FI.2010.0080, précité). c) En l'occurrence, interjetée le 28 juin 2017 contre une décision de taxation d'office rendue le 15 novembre 2016, la réclamation est manifestement tardive, ce que les recourants ne contestent pas. La taxation d'office est quant à elle intervenue après l'envoi d'une sommation invitant les recourants à déposer leur déclaration d'impôt dans un ultime délai de trente jours, ce qu'ils n'ont pas non plus fait. C'est ainsi à juste titre que l'Office d'impôt a taxé d'office les recourants et que l'autorité intimée n'est pas entrée en matière sur leur réclamation.

E. 4

Il importe cependant d'examiner si les conditions d'une éventuelle restitution du délai de réclamation étaient 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} éd., 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 du Tribunal administratif FI.2004.0077 du 3 novembre 2004; FI.2003.0099 du

3 décembre 2003). Cette jurisprudence a été confirmée depuis lors par la CDAP (CDAP FI.2016.0100 du 11 avril 2017 consid. 4a et les références citées). b) Les recourants invoquent à cet égard l'état de santé défaillant de A. _____ qui les aurait empêchés de déposer leur déclaration d'impôt dans les délais. Afin de prouver leur fait, ils ont d'abord produit deux certificats médicaux émanant de leurs médecins traitants. Le premier, daté du 19 février 2016, atteste d'une incapacité totale de travail du 29 juin 2014 au 30 novembre 2015, puis à 50% du 1^{er} décembre 2015 au 28 février 2016. Le second, daté du 19 juillet 2017, fait état d'une incapacité totale de travail à compter du 2 décembre 2016. Ces pièces appellent plusieurs remarques. Tout d'abord, il convient de rappeler qu'un certificat médical émanant du médecin traitant doit être apprécié avec retenue et peut être assimilé aux allégués de la partie qui le produit (cf., en matière de circulation routière, ATF 141 IV 369 consid. 6.2 p. 373 ss et les arrêts cités; TF 1C_106/2016 du 9 juin 2016 consid. 2.2.4 et 3.3; 9C_12/2012 du 20 juillet 2012 consid. 7.1 et la référence citée; cf. également, en matière d'assurances sociales, ATF 135 V 465 consid. 4.5 p. 470 et ATF 125 V 351 consid. 3a/cc p. 353 selon lesquels, en raison du lien de confiance qui l'unit à son patient, le médecin traitant est généralement enclin à prendre parti pour celui-ci). Ensuite et surtout, les attestations produites en l'espèce ne couvrent pas les périodes en cause, soit le délai de trente jours imparti par sommation du 25 juillet 2016 pour déposer la déclaration d'impôt, puis le délai légal de trente jours pour former réclamation contre la décision de taxation d'office du 15 novembre 2016. En outre, confrontés par la réponse de l'ACI au fait qu'aucune de ces incapacités ne semblaient concerner B. _____, les recourants ont produits, à l'appui de leur réplique le nouveau certificat médical du 12 septembre 2018 du Dr C. _____. Or les troubles psychiques dont souffrent les recourants depuis de nombreuses années ne suffisent pas à démontrer qu'ils se trouvaient objectivement dans l'impossibilité de former une réclamation en temps utile contre la décision de taxation d'office. Ces problèmes de santé n'apparaissent pas à ce point graves qu'ils auraient nécessité une hospitalisation ou la mise en place d'une curatelle, empêchant toute démarche administrative. Preuve en est que les recourants ont malgré tout pu déposer leur déclaration d'impôt valant réclamation sept mois après avoir reçu la décision contestée. Les recourants auraient également pu mandater un professionnel pour s'occuper de former une réclamation dans les délais. Il est le lieu de rappeler qu'ils ont déjà bénéficié de l'indulgence de l'ACI, qui a accepté de rendre une nouvelle décision sur réclamation annulant celle du 25 avril 2018 sur la base des simples allégations selon lesquelles l'enveloppe devant contenir cette décision aurait été vide. Ainsi, c'est à juste titre que l'autorité intimée a considéré que les motifs invoqués par les recourants ne sauraient justifier la restitution du délai pour former réclamation. Il est par ailleurs improbable que l'ACI ou l'Office d'impôt ait, comme le prétendent les recourants, perdu les certificats médicaux qu'ils auraient déjà produits en juin 2017. A supposer même que l'ACI disposait de ces pièces avant de rendre sa décision, celles-ci n'étaient quoi qu'il en soit pas de nature à fonder un motif de restitution de délai.

E. 5

Par surabondance, il sied de relever que les conditions pour demander la révision de la décision de taxation d'office entrée en force (147 al. 1 LIFD et 203 al. 1 LI) ne sont pas davantage réunies. En effet, les recourants ne font valoir aucun motif de révision, se contentant d'alléguer qu'ils n'ont réalisé aucun revenu imposable en 2015. Ce fait n'est cependant pas nouveau. En faisant preuve de diligence, les recourants auraient pu l'invoquer en temps utile (cf. 147 al. 2 LIFD et 203 al. 2 LI). Ils ne peuvent ainsi s'en prendre qu'à eux-mêmes s'ils ont attendu plus de sept mois avant de déposer leur déclaration d'impôt.

E. 6

Enfin, les recourants indiquent se référer à la jurisprudence du Tribunal fédéral et citent deux arrêts (TF 5A_387/2016 du 7 septembre 2016 consid. 3.1; 5A_488/2015 du 21 août 2015 consid. 3.2.1), qui démontreraient le caractère erroné de la décision attaquée. A la lecture de ces arrêts, qui concernent les exigences de motivation de l'appel et du recours civils (cf. art. 308 ss du Code de procédure civile du 19 décembre 2008 [CPC; RS 272]), il sied de constater qu'ils ne sont d'aucun secours aux recourants.

E. 7

Dès lors que la décision sur réclamation rendue le 21 juin 2018 ne prête pas le flanc à la critique tant d'un point de vue formel que matériel, le recours ne peut qu'être rejeté et la décision attaquée, confirmée. Le cas échéant, il appartiendra aux recourants de saisir l'autorité de taxation d'une demande de remise d'impôt (cf. art. 167 LIFD et 231 LI). Le sort du recours commande que les recourants en supportent les frais judiciaires, arrêtés à 1'000 fr. (art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD et 4 al. 1 du tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative du 28 avril 2015 [TFJDA; RSV 173.36.5.1]). 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.